



GZ. RV/1439-W/10,
RV/0484-W/06, RV/0593-W/06,
RV/1764-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die nachstehend angeführten Berufungen der Bw., vertreten durch KPMG Alpen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Umsatzsteuer der angeführten Jahre entschieden:

- 1) Berufung v. 22.2.2006 gegen den Bescheid v. 16.2.2006 über die Berichtigung gem. § 293b BAO zum Bescheid v. 17.10.2005 betreffend das Jahr 2003;
- 2) Berufung v. 20.2.2006 gegen den Bescheid v. 10.2.2006 betreffend das Jahr 2004;
- 3) Berufung v. 6.6.2007 gegen den Bescheid v. 29.5.2007 und den diesen ergänzenden Bescheid v. 3.3.2010 über die Berichtigung gem. § 293b BAO betreffend das Jahr 2005;
- 4) Berufung v. 17.3.2010 gegen den Bescheid v. 3.3.2010 über die Berichtigung gem. § 293b BAO zum Bescheid v. 29.10.2008 betreffend das Jahr 2006.

Den unter 1 – 4) angeführten Berufungen wird Folge gegeben.

- 1) Der angefochtene Berichtigungsbescheid vom 16.2.2006 wird aufgehoben. Der Bescheid vom 17.10.2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 gehört dem Rechtsbestand wieder in der ursprünglichen Fassung an.
- 2) Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2004 v. 10.2.2006 wird abgeändert.
- 3) Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2005 v. 29.5.2007 wird abgeändert.
- 4) Der angefochtene Berichtigungsbescheid vom 3.3.2010 wird aufgehoben. Der

Bescheid vom 29.10.2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 gehört dem Rechtsbestand wieder in der ursprünglichen Fassung an.

Die Höhe Umsatzsteuer beträgt:

für das Jahr 2003 – Euro 63.727.641,70

für das Jahr 2004 – Euro 46.791.639,34

für das Jahr 2005 – Euro 37.607.296,37

für das Jahr 2006 – Euro 36.325.350,45

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) ist ein in Österreich ansässiges Unternehmen welches in den hier gegenständlichen Jahren 2003 bis 2006 verschiedene Pkw von einem in Deutschland ansässigen Unternehmer geleast hatte.

Die dafür verrechneten Leasingaufwendungen, die in Deutschland zu einer Vorsteuererstattung geführt hatten, wurden netto bei Durchführung der Veranlagungen der Jahresumsatzsteuer sowie als Folge des für die Jahre 2005 und 2006 durchgeföhrten Betriebsprüfungsverfahrens als Eigenverbrauch in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen einbezogen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung ab März 2005 bis Dezember 2006 seitens der Bw. nicht durchgeführt worden ist.

Es handelte sich insgesamt um folgende als Eigenverbrauch zu beurteilende Beträge:

für 2003 – Euro 1.263.911,41;

für 2004 – Euro 1.782.750,65;

für 2005 – Euro 2.306.636,86;

für 2006 – Euro 2.089.201,70.

Grundlage für die Bemessung war die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d (bis 2003) bzw. lit b (ab 2004) UStG 1994 wonach bei PKW-Leasing im EU-Ausland durch österreichische Unternehmer im Inland eine Eigenverbrauchbesteuerung durchzuführen sei.

Die Umsatzsteuer für das jeweilige Jahr wurde unter Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die o.a. Beträge festgesetzt, woraus die nachstehend angeführten Nachforderungen resultieren:

für 2003 – Euro 252.782,28;

für 2004 – Euro 356.550,13;

für 2005 – Euro 461.327,37;

für 2006 – Euro 417.840,34.

Im Zusammenhang mit der Besteuerung des Eigenverbrauchs und der dementsprechenden Festsetzung der Umsatzsteuer ergingen die folgenden **Bescheide** der Abgabenbehörde erster Instanz:

1) für das Jahr 2003

Bescheid vom 16.2.2006 als Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO zum Erstbescheid vom 17.10.2005.

2) für das Jahr 2004

Erstbescheid vom 10.2.2006.

3) für das Jahr 2005

Erstbescheid vom 29.5.2007 sowie in Folge einer Betriebsprüfung der Bescheid vom 3.3.2010 als Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO zum Erstbescheid vom 29.5.2007.

4) für das Jahr 2006

In Folge einer Betriebsprüfung der Bescheid vom 3.3.2010 als Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO zum Erstbescheid vom 29.10.2008.

Gegen die angeführten Bescheide wurden seitens der Bw. rechtzeitig die folgenden

Berufungen erhoben:

zu 1) Berufung vom 22.2.2006 gegen den Berichtigungsbescheid;

zu 2) Berufung vom 20.2.2006;

zu 3) Berufung vom 6.6.2007 gegen den Erstbescheid sowie Berufung vom 17.3.2010 gegen den Berichtigungsbescheid;

zu 4) Berufung vom 17.3.2010 gegen den Berichtigungsbescheid.

Die Berufungen richten sich sämtlich gegen die jeweilige Vorschreibung des Eigenverbrauchs.

Die Bw. begründet dies damit, dass die Eigenverbrauchbesteuerung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 in der Sechsten MwSt-Richtlinie keine Deckung finde. Die Bestimmung sei mit dem Europarecht nicht vereinbar und dementsprechend nicht anwendbar.

Ergänzend wurde in der Berufungsschrift vom 17.3.2010 auf die dahingehende Entscheidung des EuGH vom 11.9.2003, Rs. C-155/01, „Cookies World“, verwiesen.

Für die gegenständliche Eigenverbrauchsbesteuerung sprächen weiters keine konjunkturellen, sondern lediglich strukturelle Gründe. Dazu habe der EuGH in seinem Urteil vom 8.1.2002, Rs C-49/99, „Metropol Treuhand und Stadler“, ausdrücklich festgehalten, dass durch solche strukturellen Maßnahmen die Mitgliedstaaten zur Anwendung von Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL nicht ermächtigt seien. Ebenso wurde angeführt, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.9.2009 bestätige, dass die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG gemeinschaftswidrig sei.

Es wurde jeweils die Stattgabe der Berufung sowie die Festsetzung der jährlichen Umsatzsteuer ohne Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Verfahren:

Gemäß § 293b BAO kann ein Bescheid insoweit berichtigt werden, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Dies kann z.B. dann der Fall sein, wenn der Unrichtigkeit eine offenbar unrichtige Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zugrunde liegt und dies durch die Abgabenbehörde nicht wahrgenommen wird.

Wird ein Bescheid gemäß § 293b BAO berichtigt, so verliert dieser nur insoweit seine normative Kraft, als die Berichtigung reicht; im übrigen behält er seine Rechtswirkungen. Das bedeutet, dass der ändernde Bescheid nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides tritt, sondern diesen ergänzt. Dementsprechend kann auch mit Berufung gegen den Berichtigungsbescheid nur die Berichtigung, nicht aber der übrige Inhalt des berichtigten Bescheides angefochten werden.

Wird ein bereits mit Berufung angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Berufung den Bescheid in seiner berichtigten Fassung. Es bedarf somit keiner neuerlichen Berufung, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen.

Durch die ersatzlose Aufhebung des Berichtigungsbescheides, gehört der berichtigte Bescheid wieder in seiner ursprünglichen Fassung dem Rechtsbestand an.

Im gegenständlichen Fall richten sich die Berufungen hinsichtlich der Jahre 2003 und 2006 jeweils nur gegen die in Folge der Anwendung der Eigenverbrauchsbesteuerung berichtigenden Bescheide.

Die Berufung hinsichtlich des Jahres 2005 richtete sich ursprünglich gegen den Erstbescheid und die darin erfolgte Besteuerung des Eigenverbrauchs für die Monate Jänner und Februar 2005. Da die Bw. die weitere Besteuerung des Eigenverbrauchs für die Monate März bis Dezember 2005 unterlassen hatte, wurde dies im Zuge einer späteren Betriebsprüfung berichtigt. Die o.a. gegen den erlassenen Berichtigungsbescheid erhobene Berufung stellt somit rechtlich nur eine Ergänzung zur Berufung gegen den Erstbescheid betreffend das Jahr 2005 dar.

Zur Eigenverbrauchsbesteuerung:

Art. 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG lautet: "Vorbehaltlich der im Artikel 29 vorgesehenen Konsultationen 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."

§ 3a Abs 12 des UStG 1994 lautet: "In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung."

Auf der Grundlage dieser Bestimmung ergibt sich für die Streitzeiträume, dass Umsätze, die das Pkw-Leasing betreffen, auch wenn das Fahrzeug überwiegend in Österreich genutzt wird, als in jenem Mitgliedstaat ausgeführt gelten, von dem aus der Leasinggeber sein Unternehmen betreibt.

Mit BGBl. Nr. 21/1995 wurde § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 mit Wirksamkeit vom 6. Jänner 1995 um die lit d ergänzt. § 1 Abs 1 UStG 1994 idF BGBl. 21/1995 normiert:

"§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. ...

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) ...

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.
..."

Mit der Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d UStG 1994, welche mit 6. Jänner 1995 in Kraft getreten ist, sollte den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (26 BlgNR XIX. GP) zufolge erreicht werden, dass österreichische Unternehmer, die im Ausland die in der Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 angeführten Vorleistungen (unter anderem die Anmietung von Pkw) in Anspruch nehmen und im Ausland die darauf entfallende ausländische Vorsteuer abziehen können, mit österreichischer Umsatzsteuer belastet werden. Damit solle eine Gleichstellung mit jenen Unternehmern erfolgen, die derartige Leistungen im Inland beziehen und für die sich ein Vorsteuerausschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 ergibt.

Mit BGBI. I Nr. 10/2003 wurde in § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 folgender Satz angefügt (mit Wirksamkeit ab 29. März 2003): "Lit. d ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden."

Die Regelung wurde mit BGBI. I Nr. 134/2003 (mit Wirksamkeit ab 2004) inhaltsgleich von der lit d in die lit b des § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 überführt.

Mit BGBI. I Nr. 103/2005 wurde die zeitliche Beschränkung verlängert auf Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2008 ausgeführt werden. Mit BGBI. I Nr. 99/2007 wurde die zeitliche Beschränkung verlängert auf Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2011 ausgeführt werden.

Der Initiativantrag vom 23. Jänner 2003, auf welchen die mit BGBI. I Nr. 10/2003 vorgenommene Novellierung zurückgeht, weist folgende Begründung auf: "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 Vorsteuerausschluss 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 leg cit wurde vom Verwaltungsgerichtshof bezweifelt und ein Ersuchen um Vorabentscheidung an den Europäischen Gerichtshof gestellt: "Ist es mit der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, insbesondere deren Artikel 5 und 6, vereinbar, dass ein Mitgliedstaat folgenden Vorgang als steuerpflichtigen Umsatz behandelt: das Tätigen von Ausgaben, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten?"

Der EuGH ist im diesbezüglichen Urteil vom 11. September 2003, C-155/01, Cookies World, zum Ergebnis gekommen, dass die Sechste Richtlinie einer Bestimmung wie § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 entgegensteht, mit der ein Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterwirft, indem er das Vorliegen eines Eigenverbrauchs annimmt, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt

worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, wobei diese Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer insoweit gilt, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat. Er führt u.a. weiters aus: "Was Art 17 Abs 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 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 nicht den Mehrwertsteuerausschuss konsultiert haben. Die österreichische Regierung kann sich daher nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auf Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie berufen (siehe Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, Rn 34, analog zu Art 27 Abs 1 und 5 der Sechsten Richtlinie)."

Im Urteil vom 8. Januar 2002, C-409/99, Metropol, wird ausgeführt, Art. 17 Abs. 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie sei so auszulegen, dass diese Bestimmung einen Mitgliedstaat nicht ermächtige, ohne vorherige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Diese Bestimmung ermächtige einen Mitgliedstaat auch nicht Maßnahmen zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthielten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehörten, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.

Auch im Urteil vom 14. September 2006, C-228/05, Stradasfalti Srl, wird u.a. festgehalten, dass Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie die vorherige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses zur Voraussetzung habe. Die Konsultation dieses Ausschusses sei eine Vorbedingung für den Erlass jeder auf dieser Bestimmung beruhenden Maßnahme. Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie ermächtige einen Mitgliedstaat, zeitlich begrenzte Maßnahmen zu erlassen, um einer konjunkturellen Lage gegenzusteuern, in der sich seine Wirtschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt befindet. Daher müsse die Anwendung der Maßnahmen, auf die sich diese Bestimmung beziehe, zeitlich begrenzt sein.

Die strittige Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 ist schon vor dem Inkrafttreten der Ergänzung durch BGBl. I Nr. 10/2003 in Kraft getreten und hat mit dieser lediglich erstmalig eine Befristung erfahren. Da aber Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie für die Mitglieder als Voraussetzung, um sich auf die Ausnahmeregelung berufen zu können, die dem Erlass der Regelung vorangehende Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses enthält, ist es bereits aus diesem Grund ausgeschlossen, dass die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie gedeckt ist.

Im Urteil Metropol sowie im Urteil Stradasfalti Srl hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie ermächtigte nicht zu Maßnahmen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthielten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehörten, mit denen bezweckt sei, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen. Im Urteil Stradasfalti Srl betont der EuGH, dass der dort betroffene Ausgangsrechtsstreit zwar nur die im Lauf der Jahre 2000 bis 2004 entrichtete Mehrwertsteuer betreffe und dies Jahre seien, in denen die Anfragen zur Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses vor dem Ergehen der nationalen Verlängerungsmaßnahme erfolgt seien, dass allerdings die Maßnahmen schon vor diesen Jahren in Kraft getreten und systematisch verlängert worden seien. Der EuGH führt dazu aus: "Im Ausgangsverfahren steht fest – und zwar obwohl die italienische Regierung vorträgt, dass die Anfragen zur Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses in den Jahren 1999 und 2000 dem Erlass der nationalen Maßnahme vorausgegangen seien, die die vom Grundsatz des Vorsteuerabzugs abweichende Vorschrift verlängert habe –, dass diese Vorschrift, sieht man von Änderungen mit geringerer Bedeutung ab, seit 1980 durch die italienische Regierung systematisch beibehalten wurde. Unter diesen Umständen kann sie keinen zeitlich begrenzten Charakter haben und nicht mehr als durch Konjunkturgründe gerechtfertigt angesehen werden. Folglich muss diese Maßnahme als Bestandteil eines Pakets von Strukturanpassungsmaßnahmen angesehen werden, die nicht in den Anwendungsbereich von Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie fallen."

Aus den gleichen Überlegungen, wie sie dem Urteil Stradasfalti Srl zu Grunde liegen, mangelt auch der im gegenständlichen Fall zu prüfenden Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d bzw. (ab 2004) lit b UStG 1994 der Charakter einer zeitlich begrenzten Maßnahme.

Die Deckung durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie ist aber auch insoweit ausgeschlossen, als der Gesetzgeber die konkreten konjunkturellen Gründe nicht benennt. Wenn sich Gesetzesmaterialien darauf beschränken, einen Teil des Tatbestandes des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie ("aus konjunkturellen Gründen") zu referieren, die konkreten Konjunkturgründe aber nicht erkennen lassen, erweist sich dies als für die Anwendung des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie nicht ausreichend.

Aus den angeführten Gründen wird festgestellt, dass die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 sowie lit b idF BGBl I Nr. 134/2003 durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie nicht gedeckt ist.

Aus den im Urteil des EuGH "Cookies World" dargestellten Überlegungen und den jüngst zum strittigen Thema ergangenen abweisenden Entscheidungen des VwGH, Erkenntnisse vom 2.9.2009, 2008/15/0109; 2007/15/0275 und 30.9.2009, 2008/13/0203, folgt, dass die

Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d bzw. lit b (ab 2004) UStG 1994 für den Fall des PKW-Leasing im EU-Ausland nicht anzuwenden ist.

Es ist somit in diesem Zusammenhang keine Eigenverbrauchbesteuerung in den strittigen Jahren 2003 bis 2006 durchzuführen.

Die in den Jahren 2003 bis 2006 durch den deutschen Unternehmer an die Bw. verrechneten Leasingraten iHv

für 2003 – Euro 1.263.911,41;

für 2004 – Euro 1.782.750,65;

für 2005 – Euro 2.306.636,86;

für 2006 – Euro 2.089.201,70

sind somit nicht als Eigenverbrauch in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen und ist daher aus diesem Titel in den jeweiligen Jahren keine Umsatzsteuer vorzuschreiben.

Es war über die Berufungen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Juni 2010