



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 2. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 8. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2005	2006	2007
steuerpflichtiger Umsatz (20%)	€ 856.855,14	€ 862.189,99	€ 718.891,52
Summe Umsatzsteuer	€ 171.371,03	€ 172.438,00	€ 143.778,30
Vorsteuern	-€ 17.540,19	-€ 17.705,12	-€ 13.889,49
Zahllast	€ 153.830,84	€ 154.732,88	€ 129.888,81

Entscheidungsgründe

Die Umsatzsteuer der Jahre 2005 bis 2007 wurde vom Finanzamt antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2005 mit Ausfertigungsdatum 11. April 2006, für das Jahr 2006 mit Ausfertigungsdatum 19. September 2007 und für das Jahr 2007 mit Ausfertigungsdatum 11. Juli 2008).

Anlässlich einer zur ABp.Nr. durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung tätigte der Betriebsprüfer ua. nachfolgende Feststellung (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 10. Oktober 2008, ABp.Nr.):

„Tz. 1 Eigenverbrauchsbesteuerung PKW:

Von der“ deutschen Leasingfirma „wurde der PKW BMW X5 geleast. Da das Fahrzeug in Österreich mit dem“ Kennzeichen „zugelassen wurde, ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung der ausländischen PKW Leasingraten vorzunehmen (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG). Die deutsche Vorsteuer wurde bereits rückvergütet“ (Leasingvertrag_Nr.).

sämtliche Beträge in €	"	2005	2006	2007
Leasingvorauszahlung brutto		19.720,00		
Leasingraten brutto		5.934,40	8.920,78	9.131,76
Summe		25.654,40	8.920,78	9.131,76

	UST 16%	UST 16% / 19%	UST 19%
netto	22.115,86	7.673,79	7.673,75
UST 20%	4.423,17	1.534,76	1.534,75
Eigenverbrauch	22.115,86	7.673,79	7.673,75
20% Normalsteuersatz	22.115,86	7.673,79	7.673,75 "

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren – neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 8. Oktober 2008). Die Berufungswerberin er hob hiergegen mit Schreiben vom 2. Februar 2009 fristgerecht Berufung und führte hierin zusammengefasst aus, die Beibehaltung der Eigenverbrauchsbesteuerung des Auslandsleasing auf Grund von § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG (ab 2004 § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG) könne nicht auf Art 17 Abs. 7 der 6. MWStR gestützt werden, da nach der Rechtsprechung des EuGH (Metropol Treuhand und Stadler) die Durchführung des Konsultationsverfahrens und die zeitliche Befristung der Regelung nur zwei wesentliche Kriterien darstellen würden. Eine auf Art. 17 Abs. 7 der 6. MWStR gestützte Regelung müsse darüber hinaus aus konjunkturellen Gründen eingeführt werden. Das Bestehen der Regelung seit 1995 zeige jedoch, dass es sich dabei vielmehr um strukturelle als um konjunkturelle Maßnahmen handeln würde, deren Ergreifung einem Mitgliedstaat nicht zustehen würde. Im Übrigen könne Art. 17 Abs. 7 1. Satz nicht für Dienstleistungen herangezogen werden und greife Art. 8 17 Abs. 7 2. Satz nicht, da es sich nicht um selbst hergestellte, im Inland erworbene oder eingeführte Gegenstände, sondern um aus dem Ausland bezogene Dienstleistungen handeln würde. Auch das von der Kommission angekündigte Vertragsverletzungsverfahren gäbe klare Hinweise, dass auch der „sanierte Eigenverbrauch“ nicht dem Gemeinschaftsrecht entspreche, da eine „Doppelbesteuerung“ nicht vermieden werde und die Kommission klar zum Ausdruck bringe, dass dem Steuerpflichtigen aus der Nutzung der durch die geltenden Rechtsvorschriften eröffneten Möglichkeiten kein Vorwurf gemacht werden dürfe. In der Literatur werde einhellig dargestellt, dass die Begründung der österreichischen Finanzverwaltung, die Neuregelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG

sei durch Art. 17 Abs. 7 der 6. MWStR gedeckt, gemeinschaftswidrig sei. Auch der Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sei einstimmig zur Ansicht gelangt, dass die gesetzlich umgesetzte Neuregelung nicht zur Sanierung der Gemeinschaftswidrigkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung beim ausländischen PKW-Leasing geeignet sei. Es werde daher beantragt, die vorgenommene Besteuerung des Eigenverbrauchs gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 idF BGBl. 21/1995 unterliegt der Eigenverbrauch im Inland der Umsatzsteuer. Eigenverbrauch liegt vor, 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 UStG 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, soll 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 (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0155).

§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 wurde mit BGBl. I Nr. 10/2003 (mit Wirksamkeit nach Art. 49 Abs. 1 B-VG ab 29. März 2003) dahingehend ergänzt, dass lit. d auf Umsätze anzuwenden ist, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden. Die Regelung wurde mit BGBl. 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. Die zeitliche Beschränkung der Bestimmung wurde mit BGBl. I Nr. 103/2005 auf Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2008 ausgeführt werden, und mit BGBl. I Nr. 99/2007 auf Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2011 ausgeführt werden, verlängert.

Mit Beschluss vom 29. März 2001, 2000/14/0155, legte der Verwaltungsgerichtshof dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vor, ob es mit der Sechsten Richtlinie 77/388EWG vereinbar sei, wenn ein Mitgliedstaat das Tätigen von Ausgaben als steuerpflichtigen Umsatz behandle,

die Leistungen im Ausland beträfen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Der EuGH kam im Urteil vom 11. September 2003, C-155/01, Cookies World, zum Ergebnis, dass die Sechste Richtlinie einer Bestimmung wie § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG entgegenstehe, mit der ein Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterwerfe, indem er das Vorliegen eines Eigenverbrauchs annehme, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätige, die Leistungen im Ausland beträfen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten, wobei diese Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer insoweit gelte, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer habe. Auch liege kein Fall des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie vor, da die österreichischen Behörden vor Erlass des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 nicht den Mehrwertsteuerausschuss konsultiert hätten. Die österreichische Regierung könne sich nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auf Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie berufen.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied mit Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0109, aufgrund der im Urteil des EuGH Cookies World dargestellten Überlegungen, dass die Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b (früher lit. d) UStG 1994 nicht anzuwenden sei. Diese Auffassung vertrat der Verwaltungsgerichtshof noch in seinen Erkenntnissen vom 2.9.2009, 2007/15/0275 (betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005), sowie vom 30.9.2009, 2008/13/0203 (betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2005 und Festsetzung der Umsatzsteuer für März 2006).

Wie dargelegt besteht für das strittige Jahr 2007 keine von obigen Ausführungen abweichende Rechtslage, sodass § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG auch in diesem Jahr keine Anwendung finden kann.

Die Verwendung eines im Ausland mit Vorsteuerabzug- bzw. Erstattungsberechtigung gelessten Fahrzeuges durch einen österreichischen Unternehmer unterliegt auch nicht nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 (fiktive Dienstleistung) der Umsatzbesteuerung, da die österreich-innenstaatliche Anwendung dieser Bestimmung idF BGBl. I Nr. 134/2003 zunächst die Verwendung "eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ... für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ..." voraussetzt." Aufgrund der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG mangelt es aber an der Zuordnung zum Unternehmen nach österreichisch-innenstaatlichem Recht, um die Norm des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG anwendbar zu machen (siehe ua. UFS 26.9.2007, RV/1034-W/06; UFS 27.9.2007, RV/2492-W/07). Ergänzend wird bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2007/15/0275, dieser Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. September 2007, Zi. RV/1034-W/06, nicht entgegen trat.

Zusammengefasst ist sohin auszuführen, dass die Nutzung eines in Deutschland geleasten Personenkraftwagens weder unter die Eigenverbrauchsbesteuerung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b (bzw. lit. d) UStG 1994 noch unter den Tatbestand des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 fällt.

Der Berufung ist daher statzugeben; die gegenständlichen Leasingraten sind aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden und die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern.

Die Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 ergibt sich aus den angeschlossenen Berechnungsblättern, die als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung werden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 12. März 2010