



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW GmbH, Adresse, vertreten durch Zobl, Bauer und Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 28. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1. Februar 2005 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung / -vorauszahlungen für den Zeitraum 1. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2003 sowie die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH (BW) betrieb im Jahr 2003 einen Großhandel mit Rohstoffen und Halbwaren.

Im Jahr 2004 fand bei der BW eine Betriebsprüfung über die Jahre 2000 bis 2002 sowie eine Umsatzsteuernachschaub für den Zeitraum Jänner 2003 bis September 2004 statt.

Im Zuge dieser Überprüfung wurde – soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist - festgestellt, dass die BW ein Fahrzeug in Deutschland geleast hatte. Die Betriebsprüfung unterzog diese Leasingraten im Nachschauzeitraum ab dem 1. April 2003

einer „Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 2 Z. 2 lit d UStG 1994 unter Bezugnahme auf Art 17 Abs. 7 der 6. EG Richtlinie“.

Dabei wurden für den Zeitraum April bis Dezember 2003 ein Leasingaufwand von € 13.665,15 mit 20% USt, das sind € 2.733,03 versteuert.

Das FA folgte den Feststellungen der GroßBP und erließ in weiterer Folge eine Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 2003 in der der gesamte oben angeführte Betrag für das Jahr 2003 der Eigenverbrauchsbesteuerung unterworfen wurde und der daraus resultierende USt Betrag als Nachforderung für diesen Monat dargestellt wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass der als Begründung für die Eigenverbrauchsbesteuerung angeführte § 1 Abs. 2 Z. 2 lit d UStG 1994 nicht EU konform sei, da dadurch ein Vorgang in der EU zweimal der Umsatzbesteuerung unterworfen werde.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Dieser setzte das Verfahren mit Bescheid vom 13. April 2005 bis zum Ergehen einer Entscheidung des VwGH in einem gleichgelagerten Fall behängenden Verfahren betreffend das Jahr 2003 aus.

Mit 27 April 2005 erließ das FA einen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2003, in dem ein Leasingaufwand von € 13.665,15 Eigenverbrauch erfasst und mit 20% USt, das sind € 2.733,03 versteuert wurde.

Nach Entscheidung des VwGH über dieses Thema widerrief der UFS diese Aussetzung. In einer Stellungnahme des BW durch Ihren ausgewiesenen Vertreter beantragte diese nochmals die Stattgabe ihrer Berufung, da die Entscheidung des VwGH ihre Rechtsansicht bestätige.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensgang schildert auch den unbestrittenen, dem gegenständlichen Verfahren zugrundeliegenden Sachverhaltes.

Zum gegenständlichen Verfahren ist zunächst festzuhalten, dass § 274 BAO festlegt, dass wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Derartige Bescheide sind auch Umsatzsteuerveranlagungsbescheide nach § 21 Abs. 4 UStG 1994, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden nach § 21 Abs. 3 UStG 1994 treten. (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 274, RZ 2)

Das FA hat im Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 dem Begehren des BW nicht entsprochen, weswegen die fragliche Berufung im Sinne des § 274 BAO auch gegen die Jahressteuerbescheid 2003 gerichtet ist.

Inhaltlich ist im gegenständlichen Verfahren lediglich die Rechtsfrage strittig, ob die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z. 2 lit. d UStG 1994 in der ab 29. März 2003 geltenden Fassung europarechtskonform sei oder nicht.

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

Daher gelten Leasingumsätze, unabhängig davon, wo das Fahrzeug genutzt wird, als in jenem Mitgliedsstaat ausgeführt, in dem der Leasinggeber sein Unternehmen betreibt. Im gegenständlichen Fall ist dies unbestrittenweise Deutschland.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 idF BGBl 1995/21 unterliegt der Umsatzsteuer auch der Eigenverbrauch im Inland:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 idF BGBl 1995/21 liegt ein Eigenverbrauch (auch) 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 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.

Diese Regelung, die am 6. Jänner 1995 in Kraft getreten war, wies keine Befristung auf.

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).

In der Begründung des zugrunde liegenden Initiativantrages wurde u.a. ausgeführt:

"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 Steuerstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d geschaffen. Danach wird die Vermietung (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 (UStG) 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.“

Das FA unterzog die Leasingraten für das im Jahr 2003 in Deutschland geleaste Fahrzeug ab April 2003 der Eigenverbrauchsbesteuerung

Nach Art 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie kann jeder Mitgliedstaat vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation 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."

Zu der für das gegenständliche Verfahren grundlegenden Rechtsfrage der Europarechtskonformität darf darauf verwiesen werden, dass der VwGH diese Frage für die Umsatzsteuer des Jahres 2003 in seinem Erkenntnis vom 2. September 2009 ZI. 2008/15/0109 eindeutig und ausführlich begründet verneint hat und dabei im Wesentlichen ausgeführt hat, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z. 2 lit. d UStG 1994 bereits seit 6. Jänner 1995 in Geltung gestanden habe und durch die Novelle BGBI 10/2003 der ab 1. April 2003 geltenden Fassung lediglich einer zeitlichen Befristung unterzogen worden sei. Die Ansicht, dass aufgrund der Entscheidung des EUGH in der Rs C-155/01 ("Cookies World") eine Besteuerung nach dieser Bestimmung bis März 2003 nicht vorzunehmen sei, und die Regelung daher erst mit 29. März 2003 aufgrund des BGBI I 2003/10 erstmalig in Kraft getreten sei, verkenne, dass die oben zitierte Bestimmung des UStG auch für den Zeitraum von 6. Jänner 1995 bis 28. März 2003 Teil der österreichischen Rechtsordnung gewesen sei.

Eine Berufung auf Art 17 Abs. 7 der sechsten Richtlinie habe zur Voraussetzung, dass dem Erlass der Regelung die Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses **voranzugehen** habe, weswegen die Regelung des § 1 Abs. 2 lit. d UStG 1994 keinesfalls durch Art 17 Abs. 7 der sechsten Richtlinie gedeckt sein könne. (Unter Verweis auf das Urteil Stradasfati Srl RS C-228/05)

Weiters führte der VwGH unter Verweis auf die Entscheidung „Cookies World“ aus, dass die gegenständliche Regelung des § 1 Abs. 2 lit. d UStG 1994 auch keinen VorSt Ausschuss vorsehe, wie in Art 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie angeführt, sondern einen durch die Sechste Richtlinie nicht vorgesehenen Umsatzsteuertatbestand, darstelle, da dieser Umsatz bereits in einem anderen Land des Gemeinschaftsgebietes zulässigerweise der Umsatzsteuer unterzogen worden sei.

Beide Varianten setzen konjunkturelle Gründe und eine erfolgte Konsultation des MWSt-Ausschusses voraus. Diese Konsultation ist – wie oben dargestellt – nicht zeitgerecht erfolgt.

Zudem hat der VwGH auch die geforderten konjunkturellen Gründe für eine derartige Maßnahme als nicht gegeben erachtet, da die Frage, ob es sich dabei um eine begrenzte konjunkturelle oder eine strukturelle Maßnahme gehandelt habe, im Lichte der Entscheidung Stradasfalti Srl durch die Beibehaltung ohne Befristung bzw. durch wiederholte Verlängerung der Befristung nicht als konjunkturelle sondern als strukturelle Maßnahme zu sehen sei, weswegen sie ebenfalls nicht unter den Anwendungsbereich des Art 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie falle.

Auch habe die Bundesregierung die von ihr angeführten „konjunkturellen Gründe“ im BGBl I 2003/10 nicht spezifiziert was ebenfalls als nicht ausreichend für die Anwendung des Art 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie angesehen werden könne.

Da somit die Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 keine Deckung in der Sechsten Richtlinie 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 abgeschlossen.

Die strittige Eigenverbrauchsbesteuerung iZm. dem in Deutschland geleasten PKW hat daher wegen des Vorranges des europäischen Gemeinschaftsrechtes zu entfallen, weswegen der angefochtene Bescheid abzuändern sind und der Berufung statzugeben ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 13. Jänner 2010