



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsGmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 5. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. Juli 2009 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2006 sowie
- Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2006 werden aufgehoben.

Der Berufung hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Umsatzsteuer beträgt für das Jahr 2007 – 1.993.825,49.

Entscheidungsgründe

Wiederaufnahmeverfahren und Sachbescheid zur Umsatzsteuer für das Jahr 2006

Die Bw. (Berufungswerberin), ein in Österreich ansässiges Unternehmen, brachte am 4.3.2008 die Erklärung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2006 elektronisch ein. Die Veranlagung erfolgte durch die Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 4.3.2008 erklärungsgemäß.

Mit den nachträglich auf dem Postweg eingereichten Unterlagen zur Umsatzsteuererklärung gab die Bw. bekannt, dass im Zusammenhang mit einem PKW-Auslandsleasing im Jahr 2006 keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen wurde.

Am 8.7.2009 wurde ein „*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006*“ erlassen. Der Bescheidspruch lautete: "Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2006 (Bescheid vom 4.3.2008) wird gemäß § 303 (4) BAO wieder aufgenommen."

In der Bescheidebegründung führte die Behörde aus: "Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden." Gleichzeitig wurde ein neuer Sachbescheid betreffend die Umsatzsteuer 2006 erlassen. Es wurde hinsichtlich des in Deutschland geleasteten PKW ein Eigenverbrauch gem. § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 iHv Euro 7.868,61 angesetzt, woraus sich eine Nachforderung an Umsatzsteuer iHv Euro 1.573,73 ergab.

Mit Schreiben vom 5.8.2009 erhob die Bw. gegen die das Jahr 2006 betreffenden Bescheide vom 8.7.2009 das Rechtsmittel der Berufung und begründete dieses damit, dass hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens keine neu hervorgekommene Tatsache gegeben sei. Die Unterlassung der Eigenverbrauchsbesteuerung des PKW-Auslandsleasings sei bereits in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung offen gelegt worden.

In der Berufung gegen den Sachbescheid verwies die Bw. hinsichtlich der Vornahme der Eigenverbrauchsbesteuerung grundsätzlich darauf, dass nach ihrer Auffassung die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 nicht EU-konform sei. Die Bestimmung finde keine Deckung in der 6. MwSt-Richtlinie (bzw. nunmehr Richtlinie 2006/112/EG).

Die Bw. beantragte die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides sowie die Abänderung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2006 dahingehend, dass keine Eigenverbrauchsbesteuerung zur Anwendung kommt.

Umsatzsteuer 2007

Die Bw. brachte die Jahreserklärung am 24.3.2009 elektronisch ein. Der Erstbescheid über die Veranlagung der Umsatzsteuer 2007 erging mit Datum 26.3.2009.

Mit Bescheid vom 8.7.2009 wurde der o.a. Bescheid gem. § 299 Abs 1 BAO aufgehoben und es erging mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid.

In der Begründung dieses Bescheides führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass die Unrichtigkeit des aufgehobenen Bescheides darin gelegen sei, dass die Unterlassung einer Eigenverbrauchsbesteuerung gem. § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 die Bemessungsgrundlage gekürzt habe. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 20.5.2009 seien Aufwendungen im Zusammenhang mit einem in Deutschland geleasteten Kfz iHv Euro 7.765,08 nicht erfasst worden. Die Besteuerung der Aufwendungen sei aufgrund der geltenden Gesetzeslage vorzunehmen.

Der Ansatz des Eigenverbrauchs führte zu einer Nachforderung iHv Euro 1.553,02.

Mit Schreiben vom 5.8.2009 erhob die Bw. gegen den Bescheid vom 8.7.2009 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Bw. führte in der Begründung aus, dass die A.GmbH&CoKG, eine Leasinggesellschaft mit Sitz in Deutschland, im Jahr 2007 ein Fahrzeug an sie verleast habe. Die Leasinggesellschaft habe die Umsätze der deutschen Umsatzsteuer unterworfen. Es handle sich dabei um ein Fahrzeug, dass gem. § 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994 zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führe. Die Eigenverbrauchbesteuerung sei nicht vorgenommen worden, da die Bw. die Auffassung vertrete, dass § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 nicht EU-konform sei. Es sei den Mitgliedstaaten untersagt, nicht durch die Sechste MwSt-Richtlinie gedeckte Steuertatbestände zu normieren. Die genannte Bestimmung könne deshalb keinesfalls zum Nachteil des Abgabepflichtigen angewendet werden. Vielmehr sei in unmittelbarer Anwendung der Sechsten MwSt-Richtlinie die Besteuerung des wirtschaftlichen Vorganges "Vermietung eines Beförderungsmittels" mit der Besteuerung am Sitz des Vermieters abgeschlossen. Insbesondere werde dazu auf die Entscheidung des EuGH vom 11.9.2003, Rs. C-155/01 „Cookies World“ verwiesen.

Es wurde beantragt den angefochtenen Bescheid so abzuändern, dass keine Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch festgesetzt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahmeverfahren und Sachbescheid zur Umsatzsteuer für das Jahr 2006

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft dieses Bescheides zu beseitigen.

Nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide u.a. eine Begründung zu enthalten. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar oder kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Bei Wiederaufnahmsbescheiden sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung anzuführen. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam zu enthalten.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Keinesfalls reicht als Begründung der Hinweis oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs 4 BAO (vgl. VwGH 6.7.1990, 88/17/0059; 5.4.2001, 98/15/0149).

Als Begründung für eine Wiederaufnahme ist ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides dann ausreichend, wenn der Inhalt dem Bescheidadressaten bzw. dem betroffenen Abgabepflichtigen bekannt ist und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Wiederaufnahme des Verfahrens lediglich durch Anführung des Gesetzestextes des § 303 Abs 4 BAO begründet. Ein Verweis auf den Inhalt weiterer Bescheide oder anderer Unterlagen ist in der Begründung nicht enthalten. Auf welche konkret neu hervorgekommenen Tatsachen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006 gestützt wurde, ist aus dem Bescheid nicht ersichtlich. Es wurde unterlassen, in der Begründung die neu hervorgekommenen Tatsachen und Sachverhalte oder die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und

Beweismittel darzustellen oder auf sonstige Schriftstücke zu verweisen, aufgrund derer die Wiederaufnahmegründe erschließbar wären.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 wird daher aufgehoben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des gegenständlich angefochtenen Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid zur Umsatzsteuer 2006 vom 8.7.2009 aus dem Rechtsbestand aus. Der alte Sachbescheid vom 4.3.2008 lebt wieder auf.

Umsatzsteuer 2007

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 den Streitzeitraum, 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 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,

...

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, soll den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (26 BlgNR XIX. GP) zufolge erreicht werden, dass österreichische Unternehmer, die im Ausland die in der Vorsteuerauschlussbestimmung 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 Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994 ergibt.

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 mehrmals verlängert; schließlich mit BGBl. I Nr. 99/2007 auf Umsätze die vor dem 1. Jänner 2011 ausgeführt werden.

Der Initiativantrag vom 23. Jänner 2003, auf welchen die mit BGBl. 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 Vorsteuerauschluss im bisherigen Ausmaß beibehalten zu können, wurde ursprünglich 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 ein Ersuchen um Vorabentscheidung an den Europäischen Gerichtshof gestellt.

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."

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 befinde.

Im Urteil Metropol sowie im Urteil Stradasfalti Srl hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, Art 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie ermächtige 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 Stradasfatti Srl zu Grunde liegen, mangelt auch der im gegenständlichen Fall zu prüfenden Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 der Charakter einer zeitlich begrenzten Maßnahme. Der in den Gesetzesmaterialien genannte Bezug auf einen Teil des Tatbestandes des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie ("aus konjunkturellen Gründen") ist als für die Anwendung des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie nicht ausreichend, wenn die konkreten Konjunkturgründe nicht erkennbar sind.

Daraus folgt, dass die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie nicht gedeckt ist.

Aus der dargestellten Judikatur des EuGH 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, ergibt sich, dass die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 für den Fall des PKW-Leasing im EU-Ausland nicht anzuwenden ist.

Eine Eigenverbrauchbesteuerung ist somit in diesem Zusammenhang nicht durchzuführen.

Die im Jahr 2007 durch den deutschen Unternehmer an die Bw. verrechneten Leasingraten iHv insgesamt Euro 7.765,08 sind nicht als Eigenverbrauch in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen und ist aus diesem Titel keine Umsatzsteuer vorzuschreiben.

Es war daher über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Februar 2010