



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/1177-W/08,
sowie RV/1355-W/08,
RV/0838-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die nachstehenden Berufungen der Bw., vertreten durch Merkur Treuhand Steuerberatung GmbH, 1130 Wien, St. Veit-Gasse 50, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 entschieden:

- Berufung vom 12. März 2008 zum Bescheid vom 16. Jänner 2008 zur Umsatzsteuer 2005,
- Berufung vom 21. April 2008 zum Bescheid vom 14. März 2008 zur Umsatzsteuer 2006,
- Berufung vom 26. Februar 2009 zum Bescheid vom 23. Jänner 2009 zur Umsatzsteuer 2007.

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der Umsatzsteuer beträgt:

für 2005 – Euro 72.245,47

für 2006 – Euro 88.774,18

für 2007 – Euro 83.780,12.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) hatte im Jahr 2005 einen PKW Nissan Pathfinder aus Deutschland geleast.

Für das Jahr 2005 wurden für das Leasing Aufwendungen iHV insgesamt Euro 2.774,53 zzgl. deutsche Umsatzsteuer vorgeschrieben. Im Jahr 2006 fielen Aufwendungen iHv Euro 7.653,36 netto und im Jahr 2007 iHv Euro 7.941,97 netto an.

Im Zuge der Veranlagungen der Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 wurden die angeführten Leasingkosten als Eigenverbrauch in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen. Die Abgabenbehörde erster Instanz setzte die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der o.a. Beträge fest.

Es ergaben sich die folgenden Nachforderungen:

für 2005 – Euro 554,90,
für 2006 – Euro 1.530,68 und
für 2007 – Euro 1.543,35.

Der Jahresbescheid erging für das Jahr 2005 am 16.1.2008, für das Jahr 2006 am 14.3.2008 und für das Jahr 2007 am 23.1.2009.

Die Abgabenbehörde bezog sich in der Bescheidbegründung auf die jeweils gültige Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 und hielt fest, dass demnach eine Eigenverbrauchbesteuerung bei PKW-Leasing im EU-Ausland durch österreichische Unternehmer durchzuführen sei.

Mit inhaltlich grundsätzlich ähnlichen Schreiben vom 12.3.2008, 21.4.2008 sowie 26.2.2009 wurden die Berufungen gegen den angeführten Bescheide erhoben. Die Berufungen richten sich gegen die Festsetzung des Eigenverbrauchs. Es wurde beantragt die Bescheide aufzuheben und den Eigenverbrauch mit Null festzusetzen.

Die Bw. begründet ihre Rechtsmittel damit, dass in Österreich die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b (ursprünglich lit d) bei Leasing eines PKW in Deutschland eine Eigenverbrauchbesteuerung vorsehe, die gemäß EuGH-Rechtsprechung vom 11.9.2003, C-155/01, „Cookies World“, als gemeinschaftswidrig erkannt wurde.

Die Neufassung der Bestimmung sei zeitlich befristet bis 31.12.2005 wiedereingeführt und nunmehr bis insgesamt 31.12.2010 verlängert worden. Unter Verweis auf die Literatur und die Entscheidungen des UFS wurde vorgebracht, dass die Eigenverbrauchsbestimmung in der Sechsten MwSt-Richtlinie keine Deckung finde. Es sei den Mitgliedstaaten untersagt, nicht durch die Richtlinie gedeckte Steuertatbestände zu normieren. Die genannte Bestimmung könne deshalb keinesfalls zum Nachteil eines Abgabepflichtigen angewendet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 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 dieser Regelung 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.

Mit BGBl. 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 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.

Mit BGBl. I Nr. 103/2005 wurde die zeitliche Beschränkung verlängert auf Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2008 ausgeführt werden. Eine weitere Verlängerung erfolgte mit BGBl. I Nr. 99/2007 auf Umsätze, die vor dem 1. Jänner 2011 ausgeführt werden.

Dem 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 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 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 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, 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 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 b UStG 1994 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 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 in den Jahren 2005, 2006 und 2007 durch den deutschen Unternehmer an die Bw. verrechneten Leasingaufwendungen iHv Euro 2.774,53, Euro 7.653,36 und Euro 7.941,97 sind nicht als Eigenverbrauch in die Bemessungsgrundlage für die jeweilige Berechnung der jährlichen Umsatzsteuer einzubeziehen. Es ist aus diesem Titel keine Umsatzsteuer vorzuschreiben und erfolgt die Bemessung erklärungsgemäß.

Über die Berufungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Februar 2010