



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 2

GZ. RV/0021-S/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH, vormals Aalt GmbH, Adresse, vertreten durch Dr. Peter Beisteiner, Wirtschaftstreuhänder, 5201 Seekirchen, Matthias-Bayrhamer-Straße 10, vom 4. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11. März 2005 betreffend die Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die BW betrieb im Jahr 2004 ein Handelsgewerbe in der Rechtsform einer GmbH. Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2005 wurde festgestellt, dass die BW im Jahr 2004 zwei Fahrzeuge in Deutschland geleast hatte.

Für das Jahr 2004 wurden im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung Leasingraten in Höhe von € 12.791,15 der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen und die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von € 2.558,23 nachgef ordert.

Zur Begründung führte das FA aus, dass die BW zwei Fahrzeuge in D1 lease. Zwar sei eine unbefristete Eigenverbrauchsbesteuerung bei PKW nicht den EU Richtlinien entsprechend,

allerdings könne gemäß Art 17 Abs. 7 der 6. MWSt Richtlinie bei einer zeitlichen Beschränkung aus konjunkturellen Gründen – wenn keine MWSt Belastung erfolge – eine Besteuerung durchgeführt werden. Bei der PKW Eigenverbrauchsbesteuerung sei diese Befristung ab 29. März 2003 bis 31. Dezember 2005 wirksam. Die vorliegenden Leasingraten seien daher für 2003 und 2004 als Eigenverbrauch zu besteuern. Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge am 11. März 2005 nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2004.

Gegen diese Bescheide erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin zusammengefasst im Wesentlichen aus, dass die gegenständliche Regelung nicht auf Art 17 Abs. 7 der 7. MWSt Richtlinie gestützt werden könne, da die dafür vorgesehenen Voraussetzungen nicht vorgelegen seien.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Dieser setzte das Verfahren bis zum Ergehen einer Entscheidung des VwGH in einem gleich gelagerten Fall behängenden Verfahren betreffend das Jahr 2003 aus.

Nach Entscheidung des VwGH über dieses Verfahren widerrief der UFS diese Aussetzung.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Der oben dargestellte Verfahrensgang schildert den unbestrittenen, dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegenden Sachverhalt, bei dem lediglich die Rechtsfrage strittig war, ob die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z. 2 lit. d UStG 1994 in der ab 29. März 2003 geltenden Fassung auch im Jahr 2004 europarechtskonform sei.

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.

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 Eigenverbrauch 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."

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 idF BGBl 2003/134 liegt ab 2004 Eigenverbrauch 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."

Das FA unterzog die Leasingraten für das im Jahr 2004 in Deutschland geleaste Fahrzeug 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."

Zur grundsätzlichen 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 Zl. 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 BGBl 10/2003 der ab 1. April 2003 geltenden Fassung lediglich einer zeitlichen Befristung unterzogen worden sei. Die Ausführungen, dass aufgrund der Entscheidung des EUGH in der Rs C-155/01 ("Cookies World") eine Besteuerung nach dieser Bestimmung nicht vorzunehmen sei, und die Regelung daher erst mit 29. März 2003 aufgrund des BGBl 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.

Zudem 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. d 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.

Diese Aussage gilt nach Sicht des UFS nicht nur für das Jahr 2003, sondern auch für das Folgejahr, in dem die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 über den Eigenverbrauch mit BGBl. 2003/134 ab 2004 insofern geändert wurde, als die Tatbestände der Z 2 lit. a (Ent-

nahmeeigenverbrauch) bzw. Z 2 lit. b (Leistungseigenverbrauch) nicht mehr im § 1 UStG 1994 sondern in den §§ 3 und 3a UStG 1994 geregelt werden.

Der UFS kann jedoch darin keine Änderung der Rechtslage für den Tatbestand des Auslands-eigenverbrachs erkennen, der ab dem Jahr 2004 inhaltsgleich zur bisherigen Regelung nun in § 1 Abs.1 Z. 2 lit. b geregelt wurde. Er folgt der Entscheidung des UFS ZI. RV/1034-W/06, die vom VwGH mit Erkenntnis vom 2. September 2009 ZI. 2007/15/0275 bestätigt wurde.

Aufgrund der stattgebenden Entscheidung des UFS zum Auslandsleasing in den Jahren 2004 und 2005 hatte das FA als Amtspartei Beschwerde beim VwGH erhoben. Der VwGH ist im oben angeführten Erkenntnis ZI. 2007/15/0275 der ausführlichen Begründung des UFS gefolgt und hat im Dreiersenat die Beschwerde des FA für die Jahre 2004 und 2005 als unbegründet abgewiesen und dabei auf die Begründung in dem oben zitierten Erkenntnis ZI. 2008/15/0109 verwiesen.

Die strittige Eigenverbrauchsbesteuerung iZm. dem in Deutschland geleasten PKW hat daher auch im Jahr 2004 wegen des Vorranges des europäischen Gemeinschaftsrechtes zu entfallen, womit der angefochtene Bescheid der Steuererklärung entsprechend abzuändern ist (siehe Berechnungsblatt) und der Berufung statzugeben war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 26. Februar 2010