



GZ. RV/0005-F/09,  
miterledigt RV/0006-F/09,  
RV/0007-F/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des RA Bw, Adresse, vertreten durch RA steuerl. Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 wird Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) - ein Rechtsanwalt - hat für die Jahre 2004 bis 2006 Umsatzsteuererklärungen elektronisch eingereicht. Das Finanzamt hat zunächst für die Jahre 2004 und 2005 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheide erlassen, mit denen es eine erklärungskonforme Veranlagung vorgenommen hat.

Auf Grund einer im Unternehmen des Bw durchgeführten Betriebsprüfung hat das Finanzamt in den gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheiden vom 16. August 2007 sowie im Umsatzsteuerbescheid 2006 vom selben Tag abweichend von den vorläufigen Bescheiden bzw. der Erklärung des Bw die vom Bw als Aufwand geltend gemachten Leasingraten für ein

in Deutschland geleastes Fahrzeug als Eigenverbrauch (2004: 1.913,95 €; 2005: 8.064,00 €; 2006: 8.270,61 €) gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 (Rechtslage ab 1.1.2004) mit 20 % der Umsatzsteuer (2004: 382,79 €, 2005: 1.612,80 €; 2006: 1.654,12) unterzogen (vgl. Schlussbericht vom 14.8.2007, ABNr. 125043/07). Begründend wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

In einer Beilage zur (undatierten) Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. im Schlussbericht zur Betriebsprüfung wurde vom Prüfer im Wesentlichen festgestellt, der Bw lease seit Oktober 2004 einen PkW BMW 525d von der Firma B GmbH, Zweigstelle C (Deutschland). Die im Zusammenhang mit dem KFZ angefallenen Ausgaben für Auslandsmiet (Leasing) seien vom österreichischen Unternehmer nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG der Eigenverbrauchsbesteuerung mit 20 % zu unterziehen, weil die Leistungen, wären sie im Inland an den Unternehmer erbracht worden, gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten würden, der Unternehmer andererseits im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Umsatzsteuer habe.

In den fristgerecht gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen vom 17. September 2007 hat der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen (in allen Berufungen inhaltsgleich) vorgebracht, § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG widerspreche dem derzeit geltenden EU-Recht. Österreich weite - wie im gegenständlichem Fall auf Ausgaben für ein im Ausland geleastes Kraftfahrzeug - damit de facto den Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei Kraftfahrzeugen auf Vorsteuerabzüge in anderen EU-Staaten aus.

Dass eine derartige Vorgangsweise nicht zulässig sei, sei sowohl in der Lehre als auch EuGH-Rechtsprechung wiederholt ausgeführt worden (Hinweis auf RdW 6/2005 Art-Nr. 426, Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser, Universität Innsbruck: „Die Umsatzsteuerpflicht in Österreich bei im Ausland mit Vorsteuerabzug gemieteten PkW“ sowie die darin enthaltenden Zitate).

Erst am 17.9.2007 habe der EU-Steuerkommissar, Herr Kovacs, die österreichische Steuerpraxis als derzeit EU-rechtswidrig bezeichnet und eine Klage der Europäischen Kommission gegen Österreich in den Raum gestellt, sollte Österreich diese Praxis nicht ändern.

Auf Grund des Anwendungsvorranges des EU-Rechts hätten nationale Behörden nationale Bestimmungen, die EU-Recht eindeutig widersprechen, nicht anzuwenden.

In einem die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 ergänzenden Schriftsatz vom 17. Oktober 2007 wurde vorgebracht, im Jahr 2006 sei die an die Leasingfirma abgeführte Umsatzsteuer in Höhe von 1.323,24 € (Zeitraum Jänner bis Dezember 2006) nicht rück-erstattet worden. Es sei die Frist für die Einreichung des Erstattungsantrages (30.6.) versäumt

worden. Zwischenzeitlich sei der Antrag gestellt worden, ebenso ein Wiedereinsetzungsantrag, wobei darüber noch nicht entschieden worden sei.

Jedenfalls sei bis dato die Umsatzsteuer nicht erstattet und diese Tatsache sei im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens als Neuerung jedenfalls solange zu berücksichtigen als eine Erstattung nicht erfolgt sei. Bis zu diesem Zeitpunkt widerspreche daher der angefochtene Bescheid der Rechtslage.

Das Finanzamt hat die Berufungen für die Jahre 2004 bis 2006 mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. November 2007 als unbegründet abgewiesen. Bei Auslandsleasing sei die Eigenverbrauchsbesteuerung gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d (gemeint wohl für die Berufungsjahre lit. b) UStG 1994 vorzunehmen, weil der österreichische Unternehmer andererseits im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Umsatzsteuer habe (siehe Rz 80 ff UStR).

In den Vorlageanträgen betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 an den Unabhängigen Finanzsenat vom 12. Dezember 2007 wurde auf das Berufungsvorbringen verwiesen. Ein darüber hinausgehendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Im Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 2006 vom selben Tag wurde auf das Berufungsvorbringen und das dieses ergänzende Vorbringen im Schriftsatz vom 17. Oktober 2007 (zur Vorsteuererstattung im Veranlagungswege) verwiesen und weiters vorgebracht, die Rechtsansicht des Finanzamtes würde zudem zu einer doppelten Umsatzbesteuerung führen, wenn der österreichische Unternehmer keine Vergütung der ausländischen Umsatzsteuer beanspruchen würde. Mit Vorlageberichten vom 7. Jänner 2009 (eingelangt beim UFS, Außenstelle Feldkirch, am 13. Jänner 2009) hat das Finanzamt die Berufungen dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt zu Recht hinsichtlich der Leasingaufwendungen des Bw 2004 bis 2006 für einen in Deutschland geleasteten PkW die Eigenverbrauchbesteuerung gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 vorgenommen hat.

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw an der Gemeinschaftsrechtskonformität des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 (Rechtslage ab 1.1.2004; davor in lit. d leg. cit. geregelt) geäußerten Bedenken sind aus nachstehenden Gründen berechtigt.

Wie der VwGH schon im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2008/15/0109 (betreffend Umsatzsteuer 2003), entschieden hat, ergibt sich bereits aus den im Urteil des EuGH „Cookies World“ vom 11.9.2003, C-155/01 (ÖStZB 2004/280), dargestellten Überlegungen, dass die Regelung des §

1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994, welche mit 6. Jänner 1995 in Kraft getreten ist, nicht anzuwenden ist. Hinsichtlich der weiteren Begründung der fehlenden Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht, an der auch die vom österreichischen Gesetzgeber eingeführten Befristungen (BGBl. I 2003/10 bzw. BGBl. I 2005/103, BGBl. I 2007/99 - zuletzt bis Ende 2010) der ursprünglich unbefristet eingeführten Regelung nichts zu ändern vermögen, zumal Konsultationen iSd. Art. 29 der 6. MwSt-RL erst vor der nachträglichen Einführung der Befristung geführt wurden, wird auf die Begründung des VwGH-Erkenntnisses verwiesen.

Im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2007/15/0275, hat der VwGH die bereits im vorangeführten Erkenntnis (betreffend Umsatzsteuer 2003) zu § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 vertretene Auffassung auch für die Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. b 1994 (Rechtslage ab 1.1.1994) als maßgeblich erachtet.

Im Erkenntnis vom 30.9.2009, 2008/13/0203, hat der VwGH die Amtsbeschwerde betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2005 und Festsetzung der Umsatzsteuer für März 2006 abgewiesen und auf die Entscheidungsgründe der hg. Erkenntnisse vom 2.9.2009, 2008/15/0109 und 2007/15/0275 verwiesen.

Damit bestehen aus Sicht der Referentin keinerlei Zweifel daran, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 (ebenso wie die lit. d leg.cit.) durch Art. 17 Abs. 7 der Sechsten MwSt-Richtlinie nicht gedeckt (gemeinschaftsrechtswidrig) und daher auch auf den gegenständlichen Fall (den Sachverhalt der Berufungsjahre) nicht anzuwenden ist. Eine Besteuerung der Ausgaben, die für einen im Ausland geleasteten Pkw getätigt werden, kann daher (trotz Erstattungsanspruches hinsichtlich der diesbezüglichen Umsatzsteuern im Ausland) nicht auf die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit b UStG 1994 gestützt werden.

Das BMF hat zwischenzeitlich die UStR 2000 dahingehend geändert, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d bzw. lit. b UStG 1994 (Rechtslage ab 1.1.2004) nicht zu erfolgen hat (vgl. Richtlinie des BMF, GZ BMF-010219/0277-V/4/2009 vom 10.11.2009).

Vorsorglich – zumal das Finanzamt dies gar nicht behauptet hat – wird darauf verwiesen, dass die Referentin die Ansicht, dass eine ab 2004 erfolgende Verwendung eines im Ausland mit Vorsteuerabzugs- bzw. Erstattungsberechtigung geleasteten PkW durch einen österreichischen Unternehmer gem. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 (fiktive Dienstleistung) zu besteuern wäre, nicht teilt. Der Verwaltungsgerichtshof ist im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2007/15/0275, betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 der von der belangten Behörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, angefochten: RV/1034-W/06) in diesem Verfahren vertretenen Ansicht, dass die in der Literatur geäußerte Ansicht, dass die Nutzung eines im Ausland mit

Vorsteuerabzug geleasteten Kraftfahrzeuges ab 1. Jänner 2004 unter § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 zu subsumieren sei, nicht zutreffe, nicht entgegen getreten (vgl. dazu Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Salzburg, vom 5.11.2009, RV/0716-S/09, Außenstelle Feldkirch vom 11. Jänner 2010, RV/0158-F/08).

Dem im ergänzenden Schriftsatz zu Berufung gestellten und im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat wiederholten Antrag des Bw auf Erstattung der dem Bw 2006 von der deutschen Leasingfirma in Rechnung gestellten Umsatzsteuer von 1.323,24 € im (inländischen) Umsatzsteuerbescheid 2006 in Abzug zu bringen, kann allerdings nicht gefolgt werden. § 12 UStG 1994 verlangt für den Vorsteuerabzug eine im Inland ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung. Ein Vorsteuererstattungsanspruch besteht daher gegenüber Österreich fallbezogen schon deshalb nicht, weil kein Zusammenhang mit im Inland erbrachten Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen besteht. Überdies handelt es sich bei den Aufwendungen (Leasingraten) des Bw um solche, die wären sie im Inland erbracht worden, nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und für die daher im Inland kein Vorsteuerabzug zustehen würde.

Dass der Bw die Frist für die Erstattung der Vorsteuern bei der für die Vorsteuererstattung gem. § 18 Abs. 9 dt. UStG und der §§ 59 bis 61 Umsatzsteuereinführungsverordnung – UStDV) in Deutschland zuständigen Stelle (Bundeszentralamt für Steuern, Außenstelle Schwedt, Passower Chaussee 3b, 16303 Schwedt/Oder) versäumt hat, führt nicht dazu, dass diese im österreichischen Umsatzsteuerbescheid für 2006 zu berücksichtigen wären. Selbst wenn der Vorsteuerabzug nicht im Wege der Erstattung (mangels Anspruch auf Vergütung) geltend gemacht werden hätte können, was der Bw allerdings gar nicht behauptet hat, könnten die Vorsteuern bei Vorliegen der Voraussetzungen nur im Wege einer Veranlagung in Deutschland geltend gemacht werden (vgl. zu jenen Fällen, in denen das Erstattungsverfahren für ausländische Unternehmer in Österreich unanwendbar ist bzw. Vorsteuern im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht werden können: Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 21 Tz 57/2, Tz 60).

Im Hinblick darauf, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 wegen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit (keine Deckung durch die 6. MwSt-RL) nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet werden darf, kommt es, selbst wenn dem Wiedereinsatzantrag des Bw nicht Folge gegeben werden sollte bzw. wurde und deshalb die Vorsteuern nicht rückerstattet werden sollten bzw. wurden, nicht zu der vom Bw befürchteten doppelten Umsatzsteuerbelastung. Aus den vorstehend angeführten Gründen war der Berufung betreffend Umsatzsteuer 2006 daher nur teilweise Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (Umsatzsteuer 2004 bis 2006)

Feldkirch, am 2. Februar 2010