



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K, x, vertreten durch KPMG Alpentreuhand Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GesmbH, 1090 Wien, Porzellang. 51, vom 23. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. November 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2004 bis 2006, Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 12/2007, 7/2008 und 8/2008 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2006 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate 12/2007, 7/2008 und 8/2008 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Wien wurde im Jahr 2008 einer Umsatzsteuerprüfung für die Monate 2/2008 bis 7/2008 unterzogen.

Anlässlich des Prüfungsbeginns wurde gegenüber dem Prüfungsorgan eine schriftliche Selbstanzeige vom 18. September 2008 erstattet.

Demnach wurde seitens der Bw. ein Kraftfahrzeug in Deutschland gemietet und die Mieten nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 unterworfen, da die entsprechende Bestimmung nach Ansicht der Bw. dem EU-Recht widerspreche.

Die Selbstanzeige beziehe sich auf die Zeiträume Juli 2004 bis August 2008 in denen nachfolgende Umsatzsteuerbeträge nach obiger Bestimmung zu entrichten gewesen wären:

2004 € 3.812,24

2005 € 1.392,41

2006 € 1.392,41

2007 € 1.392,42

2008 € 6.046,42

Die Bp. korrigierte in der Folge die Umsatzsteuer für die geprüften Festsetzungszeiträume unter Hinweis auf § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994, welcher durch das Abgabensicherungsgesetz 2007 BGBl. I Nr. 99/2007 bis Ende 2010 verlängert und somit weiterhin anzuwenden sei.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ in der Folge im wiederaufgenommenen Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 sowie Festsetzungsbescheide für die Monate 12/2007, 7/2008 und 8/2008 wobei auf die Selbstanzeige vom 18. September 2008 verwiesen wurde.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2008 erhob die Bw. gegen obige Bescheide Berufung.

Die Ansicht, wonach die Besteuerung des Eigenverbrauches gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 der 6. EG-Richtlinie bzw. der MwSt-Richtlinie widerspreche sei vom UFS in mehreren näher genannten Entscheidungen bestätigt worden.

In der Entscheidung des UFS vom 20. September 2007, RV/2297-W/05 sei dargelegt worden, dass in der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 keine Besteuerung eines selbst hergestellten, erworbenen oder eingeführten Gegenstandes zu erblicken sei, weil es in dieser Bestimmung um die unter bestimmten Voraussetzungen stattfindende Besteuerung für (Dienst-)Leistungen im Ausland gehe und schon aus diesem Grund die genannte Bestimmung nicht auf Art 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie oder Art. 177 der MwSt-Richtlinie gestützt werden könne. Zudem seien unter Verweis auf Unterberger in UFS aktuell, 2005/3 Seite 110ff die von der Richtlinie geforderten konjunkturellen Gründe für eine derartige Maßnahme nicht gegeben. Auch die Verschiebung der Befristung der Eigenverbrauchsbesteuerung durch BGBl I 2005/103 vom 31. Dezember 2005 auf – damals – den 31. Dezember 2007 ändere daran nichts, da dieser innerstaatliche Gesetzgebungsakt wieder nicht in einem Zeitraum mit erheblichen Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf erfolge.

Für den UFS sei im gegenständlichen Fall auch nicht die von Krumenacker in SWK 11/2005

geäußerte Ansicht, wonach ab 1. Jänner 2004 die Bestimmung des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 zu beachten sei anwendbar.

Die genannte Bestimmung setze die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt habe für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen voraus.

Die Zuordnung zum Unternehmen setze die Anwendung österreichisch-innerstaatlichen Rechts voraus, die gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 eben nicht gegeben sei. Damit sei § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 nicht anwendbar. Ein Rückgriff auf die allgemeinen Regeln des Gemeinschaftsrechts wäre nicht statthaft, weil sich die Steuerpflicht im Gegensatz zu österreichischem Recht erst aus dem Gemeinschaftsrecht ergäbe. Nach dem dritten Tatbestandsmerkmal der genannten Bestimmung des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 ‚für Zwecke die außerhalb des Unternehmens liegen‘ ergäbe sich, dass das Zugeordnetsein zum Unternehmen und die Zwecke außerhalb des Unternehmens wohl nur am selben Begriff und Umfang des Unternehmens anknüpfen könnten.

Entweder sei (nach österreichisch-innerstaatlichem Recht) eine Nichtzuordnung zum Unternehmen und die Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens gegeben, so dass das erste Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt sei oder es sei eine (nach Gemeinschaftsrecht und allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Prinzipien) Zuordnung zum Unternehmen und die Verwendung für Zwecke innerhalb des Unternehmens gegeben, sodass das dritte Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt sei.

Aus den genannten Gründen widerspreche § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 der 6. EG-Richtlinie bzw. der MWSt-Richtlinie, weshalb eine Eigenverbrauchsbesteuerung nicht vorzunehmen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 (4) BAO lautet:

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 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.

§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 i.d. maßgeblichen Fassung lautet:

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

...

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.

...

§ 3a UStG 1994 i.d. maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise

(1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,

...

§ 12 UStG 1994 lautet auszugsweise:

§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;

...

(2)

...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

...

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte aufgrund der Selbstanzeige der Bw. vom 18. September 2008.

Maßgeblich für die Wiederaufnahme ist, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervor- kommen, 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 hätten.

Ist das erste Tatbestandsmerkmal (neue Tatsachen oder Beweismittel) unzweifelhaft aufgrund der Selbstanzeige gegeben, so liegt das Tatbestandsmerkmal, wonach ein im Spruch anders lautender Bescheid ergehen müsste aufgrund nachfolgender Erläuterungen zu den Sachbescheiden ebenso unzweifelhaft nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Sachbescheide

Zu entscheiden war im gegebenen Fall, ob ein Verstoß der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 gegen die 6. EG-Richtlinie bzw. der MwSt-Richtlinie vorliegt.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 2. September 2009 Gz. 2008/15/0109 zu dieser Rechtsfrage für das Jahr 2003 erwogen, dass die angefochtene Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 keine zeitlich begrenzte Maßnahme darstelle.

Die Finanzverwaltung hatte geltend gemacht, dass gemäß Art. 17 Abs. 7 der Sechsten MwSt-RL ein Mitgliedstaat - nach Konsultationen iSd Art. 29 - aus Konjunkturgründen bestimmte Investitionsgüter vom Vorsteuerabzug ausschließen dürfe.

Werde einer Dauerregelung nämlich nachträglich eine Befristung hinzugefügt (so der VwGH), so erlange sie damit dennoch nicht den Charakter einer zeitlich begrenzten Maßnahme. Bei einer solchen Konstellation reiche es nicht aus, wenn vor der nachträglichen Einführung der Befristung Konsultationen iSd. Art. 29 der Sechsten MwSt-RL gepflogen würden.

Eine Deckung mit Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie sei auch nicht gegeben, weil der Gesetzgeber die hierfür erforderlichen konkreten konjunkturellen Gründe nicht benenne. Auch

den vom Finanzamt vorgebrachten Argument der ‚Wahrung gleicher Wettbewerbsverhältnisse‘ wurde eine Absage erteilt, nachdem dieser Umstand nicht die Schaffung von durch die Sechste Richtlinie nicht vorgesehenen Umsatzsteuertatbeständen erlaube.

Zu der von der Bw. im Rahmen der Berufung angesprochenen Rechtsansicht, wonach ab 2004 eine allfällige Anwendbarkeit von § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 vorliegen könnte - die zur Berufungsentscheidung des UFS Gz. RV/0669-L/07 vom 10.4.2009 geführt hat – ist darauf zu verweisen, dass der UFS in einer weiteren Entscheidung Gz. RV/1034-W/06 vom 26. September 2007 eine gegenteilige Meinung vertreten hat die nach VwGH-Beschwerde Zl. 2007/15/0275 mit Erkenntnis vom 2. September 2009 bestätigt wurde.

Demnach hat der VwGH einer allfälligen Besteuerung auch für die Jahre 2004 und 2005 unter Hinweis auf die oben genannte Bestimmung eine Absage erteilt.

„In der gegenständlichen Beschwerde findet sich ergänzend der Hinweis, Mehrwertsteuer falle an, wenn Gegenstände des Unternehmens "privat verwendet werden", da die "Privatnutzung der Mehrwertsteuer unterliegt". Dass aber tatsächlich eine "Privatnutzung" erfolgt sei, ist dem Verwaltungsakt nicht zu entnehmen, wurde im Verfahren vor der belangten Behörde weder vom Finanzamt noch von der mitbeteiligten Partei vorgebracht und wird auch in der Beschwerde nicht behauptet.“

Das sich der vorliegende Fall in seinen wesentlichen Punkten als gleichgelagert erweist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer

2004	€	€
Gesamtbetrag BMGL für Lieferungen u. sonstige Leistungen	75.894,16	
Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen, Leistungen u.	75.894,16	
davon zu versteuern mit 20%	61.349,40	12.269,88
davon zu versteuern mit 10%	14.544,76	1.454,48
Summe Umsatzsteuer		13.724,36
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-239.677,61
Gutschrift		-
2005	€	€
Gesamtbetrag BMGL für Lieferungen u. sonstige Leistungen	58.020,39	
Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen, Leistungen u.	58.020,39	
davon zu versteuern mit 20%	54.319,14	10.863,83
davon zu versteuern mit 10%	3.701,25	370,13
Steuerschuld § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		60.787,49
Summe Umsatzsteuer		72.021,45
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-140.779,20
Vorsteuern betreffend § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		-60.787,49
Gutschrift		-
2006	€	€
Gesamtbetrag BMGL für Lieferungen u. sonstige Leistungen	38.715,73	

Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen, Leistungen u.	<u>38.715,73</u>	
davon zu versteuern mit 20%	35.014,48	7.002,90

davon zu versteuern mit 10%	3.701,25	370,13
Steuerschuld § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		519,02
Summe Umsatzsteuer		<u>7.892,05</u>
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-259.605,98
Vorsteuern betreffend § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		<u>-519,02</u>
Gutschrift		<u>-</u>
12/2007	€	€
Eigenverbrauch	14.536,51	
Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen, Leistungen u.	14.536,51	
davon zu versteuern mit 20%	417,90	83,58
davon zu versteuern mit 10%	14.118,61	1.411,86
Steuerschuld § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		<u>2.678,39</u>
Summe Umsatzsteuer		<u>4.173,83</u>
Innergemeinschaftliche Erwerbe - Bemessungsgrundlagen	6.156,00	
zu versteuern mit 20%		1.231,20
Summe Erwerbssteuer		1.231,20
Summe Umsatzsteuer		4.173,83
Summe Erwerbssteuer		1.231,20
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-4.589,67
Vorsteuern betreffend § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		<u>-2.678,39</u>
Gutschrift		<u>-1.863,03</u>
7/2008		€
Steuerschuld § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		1.535,62
Summe Umsatzsteuer		1.535,62
Summe Umsatzsteuer		1.535,62
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-7.119,38
Vorsteuern betreffend § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		<u>-1.535,62</u>
Gutschrift		<u>-7.119,38</u>
8/2008		€
Steuerschuld § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		1.340,94
Summe Umsatzsteuer		1.340,94
Summe Umsatzsteuer		1.340,94
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-11.615,18
Vorsteuern betreffend § 19 Abs. 1 bzw. Art. 19 (1) Z 3 und Art. 25 (5)		<u>-1.340,94</u>
Gutschrift		<u>-11.615,18</u>

Wien, am 20. Jänner 2010