



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der GK, vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung Ges.m.b.H., 8940 Liezen, Gesäusestraße 21-23, vom 23. März 2007, 8. Mai 2007 und 30. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 19. März 2007, 26. April 2007 und 23. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004, Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 und Umsatzsteuer für die Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2004 und gegen die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 werden wie folgt abgeändert.

### **Umsatzsteuer 2004:**

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 3.677.049,85 €

Eigenverbrauch: 972,89 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 1.052.076,61 €

Davon zu versteuern mit 20%: 1.052.076,61 € ergibt eine Umsatzsteuer von 210.415,32 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird folglich festgesetzt mit -196.491,16 € (Gutschrift).

### **Umsatzsteuer 2005:**

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 2.833.329,27 €

Eigenverbrauch: 0,00 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 1.084.490,54 €

Davon zu versteuern mit 20%: 1.084.490,54 € ergibt eine Umsatzsteuer von 216.898,11 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird folglich festgesetzt mit -71.788,72 € (Gutschrift).

### **Umsatzsteuer 2006:**

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 2.741.752,81 €

Eigenverbrauch: 0,00 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 1.163.445,56 €

Davon zu versteuern mit 20%: 1.163.445,56 € ergibt eine Umsatzsteuer von 232.689,11 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird folglich festgesetzt mit -44.336,65 € (Gutschrift).

### **Umsatzsteuer 2007:**

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen: 2.949.008,32 €

Eigenverbrauch: 0,00 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen: 1.003.531,40 €

Davon zu versteuern mit 20%: 1.001.825,22 € ergibt eine Umsatzsteuer von 200.365,04 €.

Die übrigen Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird folglich festgesetzt mit -33.039,25 € (Gutschrift).

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin hat von einem deutschen Unternehmer ab 26.8.2003 einen BMW X5 geleast, die Erstattung der diesbezüglich in Rechnung gestellten deutschen Umsatzsteuern beantragt und dies dem Finanzamt mit dem Bemerkten mitgeteilt, dass hiermit zwar der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 erfüllt wird, dass sie diesen Eigenverbrauch aber mangels Deckung in der 6. MwSt-RL nicht versteuert hat. Besagte Mitteilung erfolgte jedoch erst zu einem Zeitpunkt, in welchem der Umsatzsteuerbescheid 2004 bereits ergangen und der Umsatzsteuerbescheid 2005 bereits ausgefertigt waren.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Ansicht, dass die Aufwendungen für den geleasten PKW gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d (ab 2004 lit. b) UStG 1994 in Österreich zu besteuern sind. Laut dieser Bestimmung liegt insoweit ein steuerbarer Umsatz vor, als 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 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Nachdem die Berufungswerberin derartige Umsätze nicht erklärt hat (Veranlagungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr April bis März) und das Finanzamt (mangels Offenlegung) auch keine diesbezügliche Besteuerung in den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2004 und 2005 vorgenommen hat, verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 und hob den Umsatzsteuerbescheid 2005 wegen Rechtswidrigkeit auf. In der Folge erließ das Finanzamt für die Jahre 2004 und 2005 neue Sachbescheide, in denen es die Bemessungsgrundlage für die mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze um die laufenden Leasingraten (netto) erhöhte.

Ab 17.6.2005 hat die Berufungswerberin einen weiteren PKW, nämlich einen BMW X3, bei demselben deutschen Unternehmer geleast und (ebenfalls) keine diesbezügliche Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen.

Im Umsatzsteuerbescheid 2006 erhöhte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze (nur) um die laufenden Leasingraten (netto) für den BMW X5. Im Umsatzsteuerbescheid 2007 erhöhte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze um die laufenden Leasingraten (netto) für den BMW X5 und den BMW X3.

In den dagegen eingebrachten Berufungen sowie in Berufungsergänzungen wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme und die Bescheidaufhebung rechtswidrig seien, weil (wie in den weiteren Berufungsausführungen dargelegt) eine Besteuerung des „Auslandsleasings“ nicht zu erfolgen hat. Die Tatsache des Vorliegens von Auslandsleasingverträgen hätte daher zu keiner anderen Besteuerung geführt. Materiell wurde eingewendet:

Die 6. MwSt-RL steht einer Bestimmung eines Mitgliedstaates entgegen, nach der das Tätigen von Ausgaben, die Dienstleistungen betreffen, die einem in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger in anderen Mitgliedstaaten erbracht wurden, der Mehrwertsteuer unterliegt, während die betreffenden Dienstleistungen, wären Sie demselben Empfänger im Inland erbracht worden, diesen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

In dem Vorabentscheidungsersuchen des VwGH vom 29.3.2001, 2000/14/0155, werden die europarechtlichen Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes gegen die Eigenverbrauchsbesteuerung von grenzüberschreitenden KFZ-Leasinggeschäften zum Ausdruck gebracht. Demnach bezweifelt der VwGH, ob § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 mit der 6. MwSt-RL, insbesondere deren Art. 5 und 6, die die Mitgliedstaaten ermächtigen, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführten Dienstleistungen beim Leistungsempfänger zu besteuern, vereinbar ist. Der VwGH bezweifelt auch, dass die Besteuerung auf Art. 17 Abs. 6 oder 7 der 6. MwSt-RL gestützt werden könnte.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht für die Mitgliedstaaten kein Spielraum dafür, Besteuerungstatbestände in das nationale Recht aufzunehmen, die nicht inhaltlich durch die 6. MwSt-RL gedeckt sind, da die 6. MwSt-RL den Steueranwendungsbereich abschließend regelt.

Wie der EuGH im Urteil vom 1.7.1997 in der Rs C-190/95 Aro Lease BV und im Urteil vom 7.5.1998 in der Rs C-390/96 Lease Plan Luxembourg SA betont hat, ist der Leistungsort im Falle des PKW-Leasings am Ort des Sitzes oder der Betriebsstätte des leistenden Unternehmens anzunehmen. Beim Leasing eines PKW von einer deutschen Leasinggesellschaft liegt somit der Leistungsort nicht in Österreich. Durch die Besteuerung des Auslandsleasings im Inland nimmt jedoch Österreich Besteuerungsrechte wahr, die durch die Regelungen der 6. MwSt-RL anderen Mitgliedstaaten zugewiesen werden. Die Besteuerung im Wege des Unterstellens eines Eigenverbrauchstatbestandes erscheint wegen des Eingriffs in die Besteuerungsrechte anderer Mitgliedstaaten unzulässig.

Auch im Urteil vom 11.09.2003 Rs. C-155/1 Cookies World Vertriebsgesellschaft m.b.H. i.L. hatte sich der EuGH mit der Frage zu befassen, ob die im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 normierte Eigenverbrauchsbesteuerung für im - aus österreichischer Perspektive gesehenen - Ausland angemietete PKW mit den Vorgaben der 6. MwSt-RL im Einklang steht. Der EuGH folgte in seinem Urteil der Empfehlung des Generalanwaltes Geelhoed vom 10.10.2003 und stellte fest, dass § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG den Bestimmungen der 6. MwSt-RL widerspricht.

Konkret führte der EuGH aus, dass das PKW-Leasing in Entsprechung der 6. MwSt-RL in Deutschland der Mehrwertsteuer unterlag und die Leasingnehmerin gem. der 8. MwSt-RL dort auch zum Vorsteuerabzug im Wege eines Erstattungsantrages berechtigt war. Die zusätzliche Belastung mit Umsatzsteuer im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung in Österreich führt daher nach den Erläuterungen des EuGH zu einer Doppelbesteuerung, die mit den Zielen der 6. MwSt-RL, insbesondere dem Grundsatz der Steuerneutralität, nicht vereinbar ist. Es ist eine im Ausgangsverfahren unbestrittene Tatsache, dass der PKW von Cookies World nicht zu unternehmensfremden Zwecken verwendet wurde. Die Besteuerung eines Eigenverbrauches würde, so der EuGH, in einer derartigen Situation der Einführung eines zusätzlichen Steuertatbestandes gleich kommen, wozu ein Mitgliedstaat nicht ermächtigt ist.

Der UFS Linz hat am 01.03.2005, RV/0957-L/04 Bezug nehmend auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-155/01, Cookies World und im Anschluss an die herrschende Auffassung der Literatur entschieden, dass auch die ab 29.03.2003 befristete Eigenverbrauchsbesteuerung für das PKW-Auslandsleasing gem. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d (jetzt: lit. b) UStG wegen des Widerspruchs zu den Vorgaben der 6. MwSt-RL unanwendbar ist und daher keine Besteuerung in Österreich erfolgen kann.

Nach der genannten Entscheidung soll die Vermietung von Beförderungsmitteln nach der 6. MwSt-RL „endgültig“ am Ort der festen Niederlassung des Vermieters besteuert werden. Nach den Wertungen der ständigen Rechtsprechung des EuGH soll durch die endgültige Leistungsortbestimmung eine Nichtbesteuerung aber auch eine Doppelbesteuerung in mehreren Staaten verhindert werden. Dabei ist entscheidend, dass derselbe wirtschaftliche Vorgang, nämlich die im Rahmen eines Leasingvertrages erfolgende Überlassung eines Fahrzeuges zur Nutzung, nicht doppelt besteuert werden soll. Keine Rolle spielt, dass es sich jeweils um verschiedene Steuerpflichtige gehandelt hat. Die fragliche österreichische Eigenverbrauchsbesteuerung kann auch nicht auf Art. 5 Abs. 7 oder Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL gestützt werden. Zum einen stellt die Vermietung eines Fahrzeuges keine Lieferung sondern eine Dienstleistung dar, zum anderen hat Art. 6 Abs. 2 die Verhinderung der Nichtbesteuerung einer Verwendung eines Betriebsgegenstandes zu privaten Zwecken im Auge und stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes zu unternehmensfremden Zwecken einer Dienstleistung gegen Entgelt gleich. Da die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 aber die Vorsteuerabzugsmöglichkeit im anderen Staat und damit schon die unternehmerische Nutzung voraussetzt, liegt eben keine

Nutzung zu unternehmensfremden Zwecken, die einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werden könnte, vor.

Wenn aber eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistung besteuert wird, obwohl sie im Staat des Dienstleisters bereits zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden ist, so liegt darin eine Doppelbesteuerung, die dem Grundsatz der Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege, zuwiderläuft.

Auch der UFS Wien geht in seiner Berufungsentscheidung vom 20.9.2007 auf das Urteil des EuGH in der Rs C-155/01 (Cookies World) ein und führt aus, dass als mögliche Grundlage für § 1 Abs. 2 lit. b UStG 1994 idF BGBl I 3002/134 nur Art. 17 Abs. 7 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 177 der RL 2006/112/EG verbleibt.

Diese Bestimmungen räumen den Mitgliedstaaten zwei Möglichkeiten ein. Sie können (bestimmte) Investitionsgüter oder Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung ausschließen oder - anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen - zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen selbst hergestellte, im Inland (Gemeinschaftsgebiet) erworbene oder eingeführte Gegenstände besteuern.

Beide Varianten setzen konjunkturelle Gründe und eine erfolgte Konsultation des MwSt-Ausschusses voraus.

Da es sich bei § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d (nunmehr lit. b) UStG 1994, wie der EuGH in Cookies World (RN 63) ausdrücklich feststellte, um keine Vorsteuerabzugsregelung sondern um einen neuen Steuertatbestand handelt, kommt nur Variante 2 des Art. 17 Abs. 7 der 6. MWST-RL (bzw. des Art. 177 der RL 2006/112/EG) in Betracht.

In der gegenständlichen österreichischen Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 ist jedoch keine Besteuerung eines selbst hergestellten, erworbenen oder eingeführten Gegenstandes zu erkennen. Vielmehr geht es in dieser Bestimmung um die unter bestimmten Voraussetzungen stattfindende Besteuerung von Ausgaben für Leistungen im Ausland.

Schon deshalb kann § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht auf Art. 17 Abs. 7 der 6. MwSt-RL oder Art. 177 der RL 2006/112/EG gestützt werden.

Da die im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 vorgesehene Besteuerung des grenzüberschreitenden PKW-Leasings nicht gemeinschaftsrechtskonform ist, hat unter Anwendung der 6. MwSt-RL die Besteuerung des Eigenverbrauches für die PKW's zu unterbleiben.

### **Das Finanzamt führte dagegen im Vorlagebericht ua. aus:**

Aufgrund des EuGH-Urteils vom 11.9.2003, C-155/01, Cookies World würden ohne die in § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG idF BGBl I Nr. 10/2005 getroffene Regelung massive Verlagerungen des Inlandsleasings und auch des Inlandskaufes (Substituierung durch Leasing im Ausland) ins Ausland eintreten. Dies hätte eine massive Beeinträchtigung der heimischen Leasingwirtschaft sowie der Autohändler samt Zubehörunternehmen durch beträchtliche Umsatzeinbußen zur Folge gehabt. Eine derart massive negative Auswirkung auf bedeutende Branchen der österreichischen Wirtschaft stellt eindeutig einen konjunkturellen Grund für die Anwendung des Art. 17 Abs. 7 der 6. MwSt-RL dar, zumal diese Branchen auch mit anderen Branchen eng verzahnt sind, sodass die Umsatzsteinbrüche der angeführten Branchen auch zu massiven wirtschaftlichen Problemen anderer Sparten geführt hätten. Der EuGH hat in seinem Urteil Metropol Treuhand und Stadler, C-409/99, zum Vorliegen konjunktureller Gründe iS des Art. 17 Abs. 7 der 6. MwSt-RL zudem ausgesprochen, dass solche nur dann nicht vorliegen, wenn es sich um strukturelle Maßnahmen handelt, deren Zweck die Verringerung des Haushaltsdefizits ist und um eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen (Rdnr. 67 des zit. Urteils).

Des weiteren ist festzuhalten, dass im Rahmen des abgeschlossenen Konsultationsverfahrens bereits vom Mehrwertsteuerausschuss das Vorliegen von konjunkturellen Gründen für die in Rede stehende Regelung bejaht wurde (vgl. diesbezüglich auch RdNr. 61 des Urteils in der Rechtssache C-409/99. Diese Konsultation erlaubt es der Kommission und den anderen Mitgliedstaaten, die Verwendung, die ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit macht, von der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung abzuweichen, zu kontrollieren, indem sie insbesondere prüfen, ob die in Rede stehende nationale Maßnahme die Voraussetzung erfüllt, dass sie aus Konjunkturgründen erlassen wurde.) und nach Ansicht des Finanzamtes Linz sich aus den Ausführungen des EuGH in der Rechtssache C-409/99 ergibt, dass bei Befassung des Mehrwertsteuerausschusses lediglich dann ein auf Art. 17 Abs. 7 der 6.MwSt-RL gestützter Vorsteuerauschluss (bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung) nicht gemeinschaftsrechtskonform ist, wenn keine zeitliche Begrenzung dieser Maßnahme erfolgt ist (vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 10.10.2002 in der Rs. Cookies World VertriebsgesmbH iL gegen FLD für Tirol RdNr. 52: *„Dies bringt mich zu der Befugnis des Mitgliedstaats aufgrund von Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie, dem Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug aus konjunkturellen Gründen. Auch diese Befugnis kann im vorliegenden Fall nicht ausgeübt werden. Das Urteil Metropol Treuhand und Stadler führt unvermeidlich zu dieser Schlussfolgerung. Der Gerichtshof stellt zwei Voraussetzungen für die Ausübung dieser Befugnis auf. Erstens darf ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis nur nach der in Artikel 29 geregelten Konsultation des darin genannten Ausschusses Gebrauch machen. Diese Konsultation hat im vorliegenden Fall nicht stattgefunden. Zweitens muss die Regelung über den Abzug der Mehrwertsteuer mehrere (gemeint wohl: nähere) Bestimmungen über ihre zeitliche Beschränkung beinhalten; nichts davon ist im vorliegenden Fall erkennbar.“*).

Aus den eben wiedergegebenen Ausführungen des Generalanwalts in der Rs. Cookies World ergibt sich zudem eindeutig, dass entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht die Anwendung des Art. 17 Abs. 7 der 6.MwSt-RL für aus dem Ausland bezogene Dienstleistungen in Betracht kommt, weil sich sonst der Generalanwalt mit den Anwendungsvoraussetzungen des Art. 17 Abs. 7 der 6.MwSt-RL nicht auseinandergesetzt hätte.

### **Der Referent hielt der steuerlichen Vertreterin vor:**

Wie bereits telefonisch mitgeteilt bin ich der Ansicht, dass die im Kalenderjahr 2003 gezahlten Leasingraten nicht als Eigenverbrauch iSv § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 zu versteuern sind.

Die im Kalenderjahr 2003 erfolgte Privatnutzung fällt hingegen unter § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994. Bemessungsgrundlage sind gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 die auf die Nutzung entfallenden Kosten. Laut Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 4 Tz 170, sind darunter die kalkulatorischen Kosten zu verstehen. Bemessungsgrundlage sind daher nicht nur die laufenden (monatlichen) Leasingraten (netto), sondern auch die auf die Laufzeit aufgeteilten Leasingvorauszahlungen (netto). Da die deutsche USt in Rechnung gestellt bzw. abgezogen wurde, ist bei Berechnung der Nettobeträge der Steuersatz von 16% heranzuziehen. Laut Erklärung wurde der BMW X5 zu 25% privat genutzt. Die Höhe des Eigenverbrauches beträgt daher:

Vorauszahlung: 19.000,00 durch Laufzeit in Monaten (48) = 395,83 brutto = 341,24 netto.

Leasingrate 26.8. bis 31.8.2003: 135,27 brutto = 116,61 netto.

Leasingrate 9-12/2003: jeweils 698,90 (brutto) = 602,50 (netto).

Eigenverbrauch 2003:  $4 \times 341,24 + 116,61 + 4 \times 602,50 = 3.891,57$ ; davon 25% = 972,89.

Die ab 2004 erfolgte Verwendung stellt meiner Ansicht nach eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 dar. Deren Bemessungsgrundlage sind gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 die auf die Nutzung entfallenden Kosten. Laut Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 4 Tz 170, sind darunter die kalkulatorischen Kosten zu verstehen. Bemessungsgrundlage sind daher nicht nur die laufenden (monatlichen) Leasingraten (netto), sondern auch die auf die Laufzeit aufgeteilten Leasingvorauszahlungen (netto) sowie die Bearbeitungsgebühr (netto). Die Höhe des letztangeführten Umsatzes beträgt daher:

Wirtschaftsjahr 2004:  $3 \times 341,24 + 3 \times 602,50 = \underline{2.831,22}$ .

Wirtschaftsjahr 2005:  $12 \times 341,24 + 12 \times 602,50 = \underline{11.324,88}$  (vgl. Konto 1/7762; Anlage 4).

Wirtschaftsjahr 2006:

BMW X5: 11.340,12 (siehe Konto 1/7762; Anlage 9).

BMW X3:

Vorauszahlung: 14.194,83 (netto) durch Laufzeit in Monaten (60) = 236,58 netto.

Bearbeitungsgebühr: 215,52 (netto); Leasingrate 17.6. bis 30.6.2005: 198,40 (netto).

Leasingrate 7-12/2005: jeweils 425,15 (netto); Leasingrate 1-3/2006: jeweils 429,42 (netto).

Gesamt 2006:  $11.340,12 + 9 \times 236,58 + 215,52 + 198,40 + 6 \times 425,15 + 3 \times 429,42 = \underline{17.722,42}$ .

Wirtschaftsjahr 2007:

X5: 11.513,85 (siehe Konto 1/7762; Anlage 17); X3: 8.149,93 (siehe Konto 1/7763; Anlage 18)

Gesamt: 19.663,78.

Die steuerliche Vertreterin erklärte sich mit obigen Bemessungsgrundlagen der Höhe nach und hinsichtlich der Versteuerung der im Kalenderjahr 2003 erfolgten Privatnutzung des BMW X5 als Eigenverbrauch auch dem Grunde nach einverstanden.

### **Über die Berufungen wurde erwogen:**

Wie in der Berufung und den dort angeführten UFS-Entscheidungen zutreffend dargelegt ist eine Besteuerung der Ausgaben, die für im Ausland geleaste PKW's getätigt wurden, trotz Erstattungsanspruch hinsichtlich der diesbezüglichen Umsatzsteuern nicht auf die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d (ab 2004 lit. b) UStG 1994 zu stützen. Daran würde selbst das Vorliegen der vom Finanzamt aufgezeigten konjunkturellen Gründe nichts ändern, weil genannte Bestimmung keine Besteuerung eines selbst hergestellten, erworbenen oder eingeführten Gegenstandes darstellt.

Allerdings könnte ab 1.1.2004 aufgrund einer anderen Bestimmung, nämlich des mit Wirkung ab 1.1.2004 eingefügten § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994, eine Besteuerung vorzunehmen sein. Nach dieser Bestimmung wird ua. 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, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. Diese Bestimmung entspricht dem Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der 6. MwSt-RL.

Die ab 1.1.2004 erfolgte Verwendung der Fahrzeuge ist somit dann zu besteuern, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

## **I. Vorsteuerabzug und Zuordnung**

1. Nach Art. 9 Abs. 1 der 6. MwSt-RL gilt als Ort einer Dienstleistung (also auch der Vermietung eines Beförderungsmittels) jener, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird. Der PKW wird daher in Deutschland an die Berufungswerberin vermietet.
2. Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der 6. MwSt-RL ist der Steuerpflichtige befugt, die Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, abzuziehen, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Darüber hinaus gewähren die Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MwSt-RL jedem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen für Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären.

Würde die Berufungswerberin ihre (wirtschaftlichen) Tätigkeiten in Deutschland ausüben, stünde ihr - sofern nicht durch das am Leistungsort geltende (deutsche) Recht wirksam (also durch ein Beibehaltungsrecht gedeckt) ein diesbezüglicher Vorsteuerausschluss normiert ist - grundsätzlich in Deutschland der Vorsteuerabzug zu. Da in Deutschland kein diesbezüglicher Vorsteuerausschluss normiert ist, steht der Berufungswerberin grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug bzw. Vorsteuererstattung zu.

3. In den Rechtssachen Armbrecht (C-291/92) und Bakcsi (C-415/98) hat der EuGH u.a. ausgesprochen, dass es dem Steuerpflichtigen freisteht, einen Gegenstand trotz unternehmerischer Verwendung seinem Unternehmen nicht zuzuordnen. Eine solche Nichtzuordnung hat zur Folge, dass der Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Weil der Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen gleich geregelt ist, muss dies auch dann gelten, wenn die bezogene Leistung nicht in einer Lieferung, sondern (bloß) in der Vermietung eines Gegenstandes besteht. Daher kann auch ein angemieteter Gegenstand bzw. die Anmietung an sich dem Unternehmen zugeordnet bzw. nicht zugeordnet werden.

Im konkreten Fall besteht aber (unstrittig) in Deutschland das Recht auf Vorsteuerabzug bzw. Erstattung, sodass die Berufungswerberin offensichtlich keine Nichtzuordnung vorgenommen hat.



4. Unter Vorsteuern sind nicht bloß im Inland zustehende, sondern auch solche in anderen Staaten zustehende zu verstehen. Dagegen argumentiert *Tumpel* in SWK 2005, S 506, dass die in Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL genannte Voraussetzung zum „Abzug der Mehrwertsteuer ...“ im Zusammenhang mit dem in Art. 2 der 6. MwSt-RL definierten Steueranwendungsbereich betrachtet werden muss. Der Mehrwertsteuer unterliegen nur Inlandsumsätze im betreffenden Mitgliedstaat, sodass in Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL auch nur die im betreffenden Mitgliedstaat erhobene Mehrwertsteuer gemeint sein kann (*Klenk* in *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuer Kommentar § 3f Rz 11; aA *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Umsatzsteuergesetz Kommentar § 3 Rz 1363). Auch wäre nicht sichergestellt, dass der Vorsteuerabzug insbesondere im Drittlandsgebiet in derselben Weise ausgeübt werden kann wie in Österreich.

Daraus, dass nur Inlandsumsätze der jeweiligen (inländischen) Mehrwertsteuer unterliegen, ist aber nicht zu schließen, dass unter abzugsberechtigter Mehrwertsteuer ebenfalls nur die inländische zu verstehen ist. Dies deshalb, weil im Art. 17 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL ausdrücklich bloß die im Inland geschuldete Mehrwertsteuer als abzugsberechtigt normiert ist. Auch nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darf nur die Steuer für Leistungen, die im Inland ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abgezogen werden. Wäre unter Mehrwertsteuer stets nur die inländische zu verstehen, hätte es der Einschränkung auf die im Inland geschuldete Mehrwertsteuer bzw. auf die Steuer für im Inland ausgeführte Leistungen nicht bedurft.

Auch *Ruppe*, UStG 1994<sup>3</sup>, § 3 Tz 255, hält einen Vorsteuerabzug im Ausland für ausreichend und selbst *Tumpel*, aaO, räumt ein, dass die nichtunternehmerische Nutzung gänzlich unbesteuert bliebe, wenn diese nicht der Besteuerung nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 unterläge.

*Tumpel*, aaO, meint aber, dass ein solcher Leistungsbezug, der (zumindest teilweise) für private Zwecke erfolgt, von vornherein (im Ausland) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre. Dem ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, beim „Auslandsleasing“ ist dies jedoch anders, weil sich die Vorsteuerabzugsberechtigung im Ausland danach richtet, wie die Nutzung zu beurteilen wäre, wenn sie im Ausland (Deutschland) erfolgt wäre (siehe oben), im Inland jedoch gesetzlich eine nichtunternehmerische Nutzung fingiert wird (siehe nachfolgend).

## II. Verwendung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen

1. Insofern der PKW tatsächlich privat verwendet wurde, liegt diese Voraussetzung zweifellos vor. Aber auch die Verwendung für tatsächlich unternehmerische Zwecke ist rechtlich eine solche für nichtunternehmerische:
2. Die Schlussfolgerung des EuGH in der Rn 57 des Urteils *Cookies World*, das geleaste Kraftfahrzeug sei in Österreich tatsächlich zu betrieblichen Zwecken verwendet worden und auch der Vorsteuerabzug in Deutschland setzte voraus, dass das Kraftfahrzeug für Zwecke des Unternehmens verwendet wird, weshalb eine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke auszuschließen sei, ist nämlich nicht unbedingt zutreffend.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 in der im Beitrittszeitpunkt geltenden Fassung gelten ua. sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Miete von Kraftfahrzeugen (mit bestimmen hier nicht relevanten Ausnahmen) nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL dürfen solche Ausschlüsse beibehalten werden. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 ist nahtlos (also anders als § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994, der erst ab 6. Jänner 1995 in Kraft trat) und wortgleich in den § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 übernommen worden. Letztgenannte Bestimmung ist somit beibehaltenes und damit im Einklang mit der 6. MwSt-RL stehendes Recht. Die in der Verwendung des Fahrzeuges bestehende fiktive Anmietung des Fahrzeuges von sich selbst gilt daher nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Rechtlich erfolgt demnach jedwede (also auch die tatsächlich unternehmerische) Verwendung des Fahrzeuges aus der hier alleinig maßgeblichen österreichischen Sicht (ob die Voraussetzungen des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 erfüllt sind, ist schließlich nach österreichischem und nicht etwa nach deutschem Recht zu beurteilen) für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Gegen die Subsumption unter § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 könnte argumentiert werden, dass Besteuerungstatbestand die abstrakte Verwendung und nicht die wirtschaftlich vergleichbare (fiktive) Ver- bzw. Anmietung an/von sich selbst ist. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 würde diesfalls nicht greifen, weshalb auch keine Verwendung für (rechtlich) nichtunternehmerische Zwecke erfolgen würde.

Das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, C-269/00, *Seeling*, wonach die (Privat)Nutzung mangels der hierfür erforderlichen Voraussetzungen keine Vermietung sei, ist kein triftiger Grund für eine solche Ansicht. Eine „Vermietung“ an sich selbst (bzw. eine „Anmietung“ von sich selbst) ist nämlich deswegen möglich, weil diese ja nur fingiert

wird, weshalb die „normalen“ Voraussetzungen für eine Vermietung gar nicht vorliegen müssen (siehe auch Reiß in UR 2003, 428 (439), sowie Krumenacker in UR 2007, 473).

Das Nichtzutreffen eines Argumentes für eine Ansicht ist nun zwar noch kein Grund, die andere Ansicht als zutreffend zu beurteilen. Allerdings gebietet der Gleichheitsgrundsatz, die Verwendung als fiktive Anmietung zu werten, weil damit wirtschaftlich vergleichbare Vorgänge (Leasing im Inland und Leasing im Ausland) im Ergebnis gleich behandelt werden.

Folglich liegt auch der Ort der fiktiven Dienstleistung in Österreich (Art. 9 Abs. 1 der 6. MwSt-RL bzw. § 3a Abs. 12 UStG 1994).

3. Gegen obige Beurteilung könnte eingewendet werden, dass diese auf einem Zirkelschluss beruht: Es wird angenommen, dass die Verwendung für (rechtlich) nichtunternehmerische Zwecke erfolgt. Daraus folgt, dass die Verwendung eine (fiktive) Dienstleistung darstellt, woraus (wie oben dargestellt) abzuleiten ist, dass die Verwendung für (rechtlich) nichtunternehmerische Zwecke erfolgt (womit sich der Kreis schließt).

Dies trifft zwar zu, allerdings stellen die aus der gegenteiligen Annahme abzuleitenden Folgen auch einen Zirkelschluss dar. Wird nämlich angenommen, dass die Verwendung nicht für nichtunternehmerische Zwecke erfolgt, würde die Verwendung keine (fiktive) Dienstleistung darstellen, woraus folgt, dass die Verwendung nicht für nichtunternehmerische Zwecke erfolgt (womit sich dieser Kreis schließen würde).

Es liegt demnach der Fall vor, dass sich zwei Bestimmungen, nämlich § 3a Abs. 1a Z 1 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 wechselseitig und anders als bei Mischnutzungen (siehe Krumenacker in ÖStZ 2007/484, 244) gleichzeitig bedingen. Der Zirkelbezug ist somit im UStG selbst begründet. Es ist daher die Frage zu beantworten, an welcher Stelle des Kreises einzusteigen, also von welcher Annahme auszugehen ist.

Ein diesbezügliches Wahlrecht des Steuerpflichtigen ist auszuschließen, weil es sonst dem Steuerpflichtigen freistünde, einen Vorgang als nicht steuerbar zu wählen, ohne andere (nachteilige) Folgen, wie zB. eine Vorsteuerberichtigung zu seinem Lasten, in Kauf nehmen zu müssen. Vielmehr gibt der Gleichheitsgrundsatz die Einstiegsstelle vor. Ein im Inland geleaster PKW berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Es ist daher gleichheitskonform, wenn der für einen im Ausland geleasten PKW zustehende Vorsteuerabzug bzw. die diesbezügliche Erstattung durch Besteuerung im Inland im Ergebnis rückgängig gemacht wird. Daher ist von der erstgenannten Annahme (die Verwendung erfolgt für nichtunternehmerische Zwecke) auszugehen.

4. Nach *Ruppe*, UStG 1994<sup>3</sup>, § 1 Tz 404/4, mache der Umstand, dass nach ausländischem Recht eine (sonstige) Leistung für das Unternehmen in Anspruch genommen wurde, nach österreichischem Recht aus dem PKW keinen „dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand“, der unternehmensfremd verwendet wird. Dies sei aber Voraussetzung für eine Besteuerung nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994.

Diese keine Begründung enthaltenden Ausführungen sind aber aus folgenden Gründen unzutreffend: Wird eine sonstige Leistung dem Unternehmen zugeordnet und besteht die sonstige Leistung in der Anmietung eines Gegenstandes, so ist auch der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet (siehe auch oben). Eine solche Auslegung ist geboten, weil sonst Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL bzw. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 dann, wenn mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemietete Gegenstände in der Folge auch privat verwendet werden, nicht anzuwenden wäre. Dies (nämlich die Nichtsteuerbarkeit der Privatnutzung trotz vorherigem Vorsteuerabzug) ist jedoch zweifelsfrei nicht der Fall. Es gibt nun keinen Grund, warum nach dem österreichischen UStG unter „Zuordnung“ etwas anderes zu verstehen sei als nach der Richtlinie bzw. warum ein aus ausländischer Sicht dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand aus inländischer Sicht nicht dem Unternehmen zugeordnet sein soll. Und dass die Verwendung (rechtlich) sehr wohl eine nichtunternehmerische ist, wurde schon oben dargelegt.

5. Ebenso wenig führt die Fiktion des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, wonach die Anmietung eines PKW nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt, dazu, dass der PKW nicht dem Unternehmen zuordenbar ist bzw. aus dem Unternehmensbereich (in welchem er sich befindet; siehe oben) ausscheidet. Besagte Fiktion bewirkt ja nur einen Vorsteuerauschluss, und zwar dadurch, dass der Vorsteuerabzug nur dann zusteht, wenn die bezogene Leistung (rechtlich) für das Unternehmen ausgeführt worden ist (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994). Wird beispielsweise ein PKW (im Inland) angemietet und nicht als Taxifahrzeug verwendet, sondern für andere unternehmerische Zwecke, steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Verwendet der Unternehmer den PKW jedoch später als Taxifahrzeug, stehen ihm Vorsteuerberechtigungen zu seinem Gunsten zu, was aber nicht der Fall wäre, wenn der PKW ursprünglich nicht dem Unternehmen zuordenbar gewesen wäre.
6. Laut *Tumpel*, aaO, sei die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, wonach die Anmietung eines Kraftfahrzeuges als nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, nicht richtlinienkonform. Die genannte Bestimmung sei zwar hinsichtlich ihrer Vorsteuerauschlusswirkung vom Beibehaltungsrecht gedeckt, nicht hingegen hinsichtlich ihrer Ausklammerungswirkung aus dem Anwendungsbereich der

Umsatzsteuer. Nur Vorsteuerauschlüsse dürfen beibehalten werden, nicht aber sämtliche bei Inkrafttreten der Richtlinie bestehende abweichende Bestimmungen des Umsatzsteuerrechtes der Mitgliedstaaten, wie eine Zuordnung abweichend von der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zu normieren.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Fiktion, dass bestimmte Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, keine richtlinienwidrige „Ausklammerung aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer“ ist. Wäre dem so, stünde auch für eine im Inland erfolgte, unstrittig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Anmietung eines PKW's der Vorsteuerabzug zu. Auch Beiser vertritt in ÖStZ 2005, 393, unter Hinweis auf Judikatur des VwGH und diverse andere Autoren die Ansicht, dass die fragliche Bestimmung nicht als Ausschluss von der Unternehmenssphäre (sondern als Vorsteuerabzugsverbot) zu verstehen ist.

Allein die Zuordnung zum Unternehmen begründet nicht das Recht auf Vorsteuerabzug (siehe Krumenacker in UR 2007, 473 und in SWI 2009, 69). Umgekehrt kann selbst eine bezogene Leistung, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, dem Unternehmen zugeordnet werden. Gerade dies ist ja der Sinn der Zuordnung (siehe Krumenacker, aaO.). Auch deshalb kann keine Rede davon sein, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 eine Ausklammerungswirkung entfaltet.

Wie bereits oben ausgeführt ist der PKW bzw. dessen Anmietung dem Unternehmen zuordenbar (und auch zugeordnet worden). Innerstaatlich ist daher keine Zuordnung abweichend von der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung normiert worden.

7. Entgegen Beiser, aaO, wird daher bei der fraglichen Subsumption der Nutzung des Fahrzeuges unter § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht inkonsistenterweise einmal ignoriert und einmal angewendet.
8. Aus all den genannten Gründen ist der Ansicht des UFS Wien in seiner Entscheidung vom 20.9.2007, RV/2297-W/05, ein Vorsteuerauschluss im Inland impliziere die inländische Nichtzuordnung zum Unternehmen, woraus die Nichtanwendbarkeit des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 abzuleiten sei, nicht zu folgen.
9. Einem allfälligen Einwand, die Einführung einer neuen Besteuerung (§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994) sei richtlinienwidrig, wäre entgegenzuhalten, dass mit dieser Bestimmung nur das von der Richtlinie vorgegebene System (Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung bei vorausgegangenem Vorsteuerabzug) umgesetzt wurde. Ein neuer Vorsteuerauschluss wurde damit nicht normiert. Eine wenn auch

spätere Umsetzung der Richtlinie führt nicht dazu, dass die Folgen der Umsetzung unzulässig sind bzw. nicht eintreten.

10. Eine Doppelbesteuerung ist nicht gegeben, weil zwei verschiedene (Dienst)Leistungen vorliegen, nämlich die Nutzungsüberlassung des ausländischen Unternehmers an den österreichischen Unternehmer und die in der Verwendung bestehende fiktive Dienstleistung des österreichischen Unternehmers an sich selbst. Würde keine Rolle spielen, dass es sich jeweils um verschiedene Steuerpflichtige handelt, die die Leistung erbringen, wäre Art. 6 Abs. 2 lit. a der 6. MwSt-RL (zur Gänze) inhaltsleer bzw. nie anzuwenden, weil dann die nichtunternehmerische Nutzung von mit Vorsteuerabzugsberechtigung angemieteten Gegenständen wegen sonstiger „Doppelbesteuerung“ nicht zu besteuern wäre (siehe auch oben). Überdies wird die „erste“ Besteuerung durch den Vorsteuerabzug im Ergebnis aufgehoben und die „zweite“ Besteuerung hat nur dann stattzufinden, wenn die „erste“ Besteuerung durch den Vorsteuerabzug (im Ergebnis) aufgehoben wird, weshalb schon deswegen keine Doppelbesteuerung vorliegt.

### **Damit ergibt sich Folgendes**

Die ab 2004 erfolgte Verwendung des im Ausland mit Vorsteuererstattungsberechtigung geleasteten BMW X5 ist nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 zu besteuern.

Eine solche Besteuerung ist in den ursprünglichen Sachbescheiden für die Jahre 2004 und 2005 nicht erfolgt. Die Kenntnis davon, dass im Ausland ein PKW geleast wurde, für den ein Anspruch auf Erstattung der diesbezüglich in Rechnung gestellten Umsatzsteuern besteht, hätte zu einem anderen Umsatzsteuerbescheid für 2004 geführt bzw. ist der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid für 2005 rechtswidrig. Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie gegen die Bescheidaufhebung waren daher als unbegründet abzuweisen.

Die bis Ende 2003 angefallenen Aufwendungen für den geleasteten BMW X5 sind insofern nicht zu besteuern, als diese Fahrzeug tatsächlich unternehmerisch verwendet wurde. Die bis Ende 2003 erfolgte Privatnutzung des BMW X5 ist allerdings (unstrittig) als Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994) zu besteuern.

Die ab 2004 erfolgte Verwendung der berufungsgegenständlichen PKW's stellt eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 dar.

Die Bemessungsgrundlagen sind der Höhe nach unstrittig. Die Umsatzsteuerbescheide waren daher wie betragsmäßig vorgehalten abzuändern.

Linz, am 10. April 2009