

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch GT-KMU Wirtschaftsprüfungs- u. StbGmbH, 1130 Wien, Auhofstraße 1, vom 25. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 beträgt: Euro -7.291,33 (Gutschrift).

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. (Berufungswerber), ein in Österreich ansässiger Unternehmer, hatte im Jahr 2003 einen Pkw von einem in Deutschland (konkret in Freilassing) ansässigen Unternehmer geleast. Für das Jahr 2003 wurden ihm Leasingraten iHV insgesamt Euro 14.957,96 zzgl. deutsche Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Im Zuge der Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wurden die angeführten Leasingraten als Eigenverbrauch in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen. Die Abgabenbehörde erster Instanz setzte die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung des o.a. Betrages fest, woraus sich eine Nachforderung von insgesamt Euro 2.991,59 ergab.

---

Die Abgabenbehörde bezog sich dabei auf die Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 und hielt fest, dass demnach bis 2005 eine Eigenverbrauchbesteuerung bei PKW-Leasing im EU-Ausland durch österreichische Unternehmer durchzuführen sei.

Der Jahresbescheid erging mit Datum 5. Juli 2005.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2005 wurde gegen den angeführten Bescheid Berufung erhoben. Die Berufung richtet sich gegen die Vorschreibung eines Eigenverbrauchs.

Der Bw. begründet dies damit, dass die Eigenverbrauchbesteuerung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 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 des Abgabepflichtigen angewendet werden. Vielmehr sei in unmittelbarer Anwendung der Sechsten MwSt-Richtlinie die Besteuerung des wirtschaftlichen Vorganges „Vermietung eines Beförderungsmittels“ mit der Besteuerung am Sitz des Vermieters abgeschlossen.

Ergänzend wurde dazu u.a. auf die Entscheidung des EuGH vom 11.9.2003, Rs. C-155/01 verwiesen.

Es wurde die Stattgabe der Berufung beantragt.

### ***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 den Streitzeitraum, 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 der Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d UStG 1994, welche mit 6. Jänner 1995 in Kraft getreten ist, 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. Mit BGBl. I Nr. 99/2007 wurde die zeitliche Beschränkung verlängert 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 Vorabentscheidungsersuchen 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.

Der EuGH führt diesbezüglich u.a. 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 Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH, 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.

Zur berufungsgegenständlichen Streitfrage wird auch auf die jüngst ergangenen abweisenden Entscheidungen des VwGH, insbesondere auf das Erkenntnis vom 2.9.2009, 2008/15/0109, verwiesen.

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.

Der EuGH hat im Urteil Metropol sowie im Urteil Stradasfalti Srl 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 - und zwar obwohl die italienische Regierung vorträgt, dass die Anfragen zur Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses in den Jahren 1999 und 2000 dem Erlass der nationalen Maßnahme vorausgegangen seien, die die vom Grundsatz des Vorsteuerabzugs abweichende Vorschrift verlängert habe -, 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 d 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 d UStG 1994 durch Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie nicht gedeckt ist.

Ob die Festlegung dieses Steuertatbestandes, der die Steuerpflicht an das Tätigen von bestimmten Ausgaben (Aufwendungen) knüpft, überhaupt ihrer Art nach eine Maßnahme iSd Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie darstellen kann, braucht daher nicht beurteilt zu werden.

Infolge der im Urteil des EuGH „Cookies World“ dargestellten Überlegungen und der aktuellen Rechtsprechung des VwGH ergibt sich, dass im berufsgegenständlichen Fall die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 für den Fall des PKW-Leasing im EU-Ausland nicht anzuwenden ist.

Eine Eigenverbrauchbesteuerung ist somit in diesem Zusammenhang nicht durchzuführen.

Die im Jahr 2003 durch den deutschen Unternehmer an den Bw. verrechneten Leasingraten iHv insgesamt Euro 14.957,96 sind nicht als Eigenverbrauch in die

---

Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen und ist daher aus diesem Titel keine Umsatzsteuer vorzuschreiben.

Es war daher über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. November 2009