



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/0334-W/05,
miterledigt RV/0052-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A GmbH, vertreten durch PwC Price Waterhouse Coopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 25. Februar 2005 und 9. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Jänner 2005 und 14. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 28. Jänner 2005 wird aufgehoben, der Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 14. Dezember 2005 wird abgeändert:

Jahr	2004
Steuerpflichtiger Umsatz laut Finanzamt	€ 81.877.563,91
Minderung durch UFS	€ -209.562,83
Steuerpflichtiger Umsatz ohne Erwerbssteuer	€ 81.668.001,08
Steuerpflichtiger Umsatz laut UFS 10%	€ 238,11
Steuerpflichtiger Umsatz laut UFS 20%	€ 81.667.762,97
Umsatzsteuer 10%	€ 23,81
Umsatzsteuer 20%	€ 16.333.552,59
Vorsteuern ohne Erwerbssteuer	€ 13.410.760,20
Zahllast	€ 2.922.792,39

Entscheidungsgründe

Die A GmbH least unstrittig seit Jahren, jedenfalls aber im Streitzeitraum, Personenkraftwagen (PKW) bei einer in Deutschland ansässigen Leasinggesellschaft.

Das Leasingentgelt betrug im Zeitraum Jänner bis Dezember 2003 insgesamt € 180.411,68 (davon entfielen € 36.093,22 auf den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. März 2003 und € 144.318,46 auf den Zeitraum 1. April 2003 bis 31. Dezember 2003). Im Zeitraum Jänner bis Dezember 2004 betrugen die Leasingentgelte 209.562,83. Für beide Jahre stand der Bw. in Deutschland der Vorsteuerabzug für die strittigen Leasingentgelte zu.

Mit den angefochtenen Bescheiden unterwarf das Finanzamt (FA) die an den deutschen Leasinggeber entrichteten Beträge der Eigenverbrauchsbesteuerung gem § 1 Abs 1 Z. 2 lit d UStG 1994 (betreffend 2003) bzw. § 1 Abs 1 Z 2 lit.b UStG 1994 (betreffend 2004) und setzte aus diesem Titel eine Umsatzsteuer von € 28.863,69 (für 2003) und € 41.912,57 (für 2004) fest.

In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung wird eingewendet, dass vom FA zur Anwendung gebrachte Eigenverbrauchsbestimmung der 6. EG-Richtlinie widerspreche. Behörden und Organe seien verpflichtet das Gemeinschaftsrecht unter Berücksichtigung der Judikatur des EuGH unmittelbar anzuwenden, selbst wenn das nationale Recht dem Gemeinschaftsrecht entgegen stünde.

Die 6. EG-Richtlinie sehe keine Besteuerung der grenzüberschreitenden Vermietung im Bestimmungsland vor. Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 1 Abs 1 Z 2 lit. d UStG sei – jedenfalls für den Zeitraum vor 29. März 2003 – bereits im EuGH Urteil RS C 155/01 „Cookies World“ festgestellt worden.

Der österreichische Gesetzgeber habe die EU-widrige Eigenverbrauchsbesteuerung mit BGBl. I 2003/10 mit Wirksamkeit vom 29. März 2003 beibehalten und lediglich eine zeitliche Befristung ausgesprochen.

Die für Zeiträume nach 20. März 2003 geltende Fassung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit. b) UStG könne auch nicht unter Hinweis auf Art 17 Abs 7 der 6. EG-Richtlinie als gemeinschaftsrechtskonform angesehen werden, da die gleichlautende Bestimmung ohne Befristung bereits seit 6. Jänner 1995 in Geltung gestanden habe und überdies vom Bundesministerium für Finanzen keinerlei konkrete konjunkturelle Gründe für die Einführung dieser Bestimmung geltend gemacht worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist bei sachlich und betraglich unstrittigem Sachverhalt die Frage, ob die an den ausländischen Leasinggeber geleisteten Leasingentgelte in Österreich einer Eigenverbrauchsbesteuerung iSd § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit.b) UStG 1994 zu unterwerfen sind.

Da die Steuerpflicht der Vermietung der streitgegenständlichen PKWs in Deutschland, die grundsätzliche Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs 1 Zi 2 lit d (lit b) UStG 1994 und auch das Vorliegen einer Vermietung unstrittig ist, stellt sich in diesem Berufungsverfahren nur die Frage, ob § 1 Abs 1 Zi 2 lit d (lit b) UStG 1994 in der Fassung des BGBl I 2003/10 bzw. in der Fassung des BGBl I 134/2003 in der 6. MwSt-Richtlinie Deckung findet oder die Besteuerung des Eigenverbrauchs aufgrund der grundsätzlichen Steuerpflicht der Vermietung eines Beförderungsmittels am Sitz des Vermieters zu einer richtlinienwidrigen Doppelbesteuerung führt.

Wie der UFS bereits in mehreren gleichgelagerten Fällen entschieden hat (1. März 2005 RV/0957-L/04; 17. Dezember 2007, RV/0197-K/05 hat § 1 Abs 1 Zi 2 lit d UStG 1994 in der Fassung des BGBl I 2003/10 bzw. BGBl I 2003/134 mangels europarechtlicher Deckung unangewendet zu bleiben.

§ 12 Abs 2 Zi 2 lit b UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von bestimmten KFZ stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Aus § 12 Abs 1 Zi 1 UStG 1994, der als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug unter anderem verlangt, dass die Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden sein muss, folgt weiters, dass Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Miete oder dem Betrieb der genannten KFZ nicht abzugsfähig sind.

Weiters sieht § 1 Abs 1 Zi 2 UStG 1994 grundsätzlich vor, dass der Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterliegt. In lit d (in der ab 2004 geltenden Fassung des BGBl I 2003/134: lit b) dieser Bestimmung wird ausgeführt, dass auch ein Eigenverbrauch vorliegt, soweit ein Unternehmer Ausgaben tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs 2 Zi 2 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat. Diese Bestimmung ist ab 6. Jänner 1995 im österreichischen Rechtsbestand und soll laut EB zu Art II Z 1 BGBl 1995/21 die Umgehung des Vorsteuerausschlusses in § 12 Abs 2 Zi 2 für bestimmte PKW bei der Anmietung im Ausland hintanhaltend.

Ab 29. März 2003 (BGBl I 2003/10) wurde diese Bestimmung der lit d unverändert belassen und lediglich insofern ergänzt, als sie nur auf Umsätze anzuwenden ist, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden. (Ab 1. Jänner 2004 wurde dieser Eigenverbrauchstatbestand inhaltsgleich in § 1 Abs 1 Zi 2 lit b UStG übernommen).

Zu dieser Ergänzung erging seitens des Bundesministeriums für Finanzen am 10. Jänner 2003 die Information, dass nach den Schlussanträgen des Generalanwaltes in der beim EuGH anhängigen Rechtssache "Cookies World" C-155/01 die ursprüngliche Fassung der lit d nicht der 6. MwSt-Richtlinie entsprechen dürfte. Wie aber der Generalanwalt aufgezeigt habe, könne Österreich die Bestimmung aus konjunkturellen Gründen nach Konsultation des EU - Mehrwertsteuerausschusses zeitlich befristet auf Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie stützen.

Die Konsultation sei mittlerweile mit der Kenntnisnahme durch den Mehrwertsteuerausschuss am 8. Jänner 2003 abgeschlossen, sodass lit d unter Bezugnahme auf Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie als bis Ende 2005 befristete Regelung in Kraft gesetzt werden könne. Kolacny führt darüber weiters in SWK 2003, S 024 aus, dass dem MwSt-Ausschuss die geforderten konjunkturellen Gründe dargelegt worden seien.

Gemeinschaftsrechtlich ist das Umsatzsteuersystem durch die 6. MwSt-Richtlinie vorgegeben. Nach Art 17 Abs 1 leg. cit. besteht grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug. Dieses ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wesentlicher Bestandteil des MwSt-Systems, sodass die Bestimmungen, die den Vorsteuerabzug einschränken, restriktiv auszulegen sind.

Nach Art 17 Abs 6 sind die Mitgliedstaaten berechtigt, die bei Inkrafttreten der Richtlinie (in Österreich am 1. Jänner 1995) bestehenden Vorsteuerauschlüsse beizubehalten. In Art 17 Abs 7 ist normiert, dass jeder Mitgliedstaat aus **Konjunkturgründen** vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation (bestimmte) Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen kann. Die Mitgliedstaaten können (laut zweitem Satz des Abs 7) zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen - anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen - die Gegenstände, welcher 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.

Eine Besteuerungsmaßnahme, die auf Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie gestützt wird, ist daher nur zulässig, wenn sie **vorübergehender** Natur ist **und** wenn sie den Zweck hat, einer bestimmten **konjunkturellen** Lage zu begegnen (EuGH C-155/01 Cookies World).

Die hier strittige Bestimmung, mit welcher das PKW- Auslandsleasing als Eigenverbrauch besteuert wird, war zwischen 6. Jänner 1995 und 28. März 2003 ohne zeitliche Befristung in

Geltung, mit BGBl I 2003/10 wurde die im Übrigen unveränderte Bestimmung lediglich um eine zeitliche Befristung ergänzt und in späteren Jahren bis 31. Dezember 2010 aufrecht erhalten. Schon die insgesamt lange Geltungsdauer dieser Bestimmung vom 6. Jänner 1995 bis jedenfalls zum Ablauf des Streitzeitraumes 2004 und darüber hinaus - aus heutiger Sicht bis 31. Dezember 2010 - spricht gegen einen vorübergehenden, konjunkturell bedingten Charakter dieser Bestimmung.

Der EuGH hat in der Rechtssache "Cookies World" ausdrücklich entschieden, dass § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit.b) UStG 1994 weder auf das Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-Richtlinie (hinsichtlich dieser Vorsteuern war der Vorsteuerausschluss vom 1. bis zum 5. Jänner 1995 nicht aufrecht, Beibehaltung durch Schaffung eines neuen Steuertatbestandes nicht zulässig) noch auf Art 6 Abs 2 der 6. MwSt-Richtlinie (mangels Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes zu unternehmensfremden Zwecken und Unterabsatz 2 erlaubt nicht neue Steuertatbestände, die im Unterabsatz 1 nicht genannt sind, einzuführen) gestützt werden kann.

Es bleibt somit als mögliche Grundlage für § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit b) UStG 1994 in der hier relevanten Fassung nur Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie.

Diese Bestimmung räumt 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 erworbene oder eingeführte Gegenstände besteuern.

Beide Varianten setzen konjunkturelle Gründe und eine erfolgte Konsultation des MwSt-Ausschusses voraus. Diese zweite Voraussetzung ist als erfüllt anzusehen, da mittlerweile eine Konsultation erfolgte.

Nach Ansicht des UFS ergibt sich aber aus der erfolgten Konsultation nicht automatisch die Richtlinienkonformität der österreichischen Eigenverbrauchsbestimmung. In der Rechtssache "Metropol Treuhand WTHGmbH" C-409/99 vom 4. Oktober 2001 hat der EuGH hiezu (Rn 53) ausgeführt, dass eine Ermächtigung, Zustimmung oder dergleichen bei einer Konsultation des MwSt-Ausschusses nicht vorgesehen ist. Nach Rn 55 soll das Konsultationsverfahren der Kommission die Möglichkeit geben, zu überwachen, wie von einer Ausnahmemöglichkeit Gebrauch gemacht wird.

Aus der EuGH Entscheidung in den Rechtssachen "Ampafrance SA " C-177/99 und "Sanofi Synthelabo " C-181/99 vom 19. September 2000 ergibt sich, dass eine durchgeführte Konsultation keine Garantie für Richtlinien-Konformität darstellt. Hier hat der EuGH eine staatliche Maßnahme für richtlinienwidrig erkannt, obwohl es dafür eine ausdrückliche

Ermächtigung des Rates nach Art 27 der 6. MwSt-Richtlinie gab. Wenn eine innerstaatliche Bestimmung trotz ausdrücklicher Ermächtigung einer EU-Institution richtlinienwidrig sein kann, muss dies umso mehr dort möglich sein, wo lediglich eine Konsultation und keine Ermächtigung oder dergleichen vorgesehen ist (siehe FN 7 bei Rattinger in FJ 2003, 128).

Der VwGH wies mit Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0109 eine zu einem gleichgelagerten Fall ergangene Amtsbeschwerde als unbegründet ab und verweist in seinem Erkenntnis auf das Urteil des EuGH Rs C 228/05, Stradasfalti Srl vom 14. September 2006.

Nach dieser Entscheidung des EuGH sowie nach dem Urteil Metropol ermächtigte Art. 17 Abs. 7 der 6. MwSt-Richtlinie 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.

In Rn 65 des Urteils 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 in Rn 67 u.a. 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 Rn 67 des Urteils Stradasfalti Srl zu Grunde liegen, kommt der VwGH zum Ergebnis, dass auch der im gegenständlichen Fall zu prüfenden Regelung des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. d (lit. b) UStG 1994 der Charakter einer zeitlich begrenzten Maßnahme fehlt und sie daher schon aus diesem Grund gemeinschaftsrechtswidrig ist.

Weiters kann die Deckung durch Art. 17 Abs. 7 der 6. MwSt-Richtlinie auch deshalb nicht erkannt werden, da der Gesetzgeber an keiner Stelle – weder im Gesetz selbst noch in den

Gesetzesmaterialien - konkrete konjunkturelle Gründe für die Beibehaltung/ Einführung der zeitlich befristeten Eigenverbrauchsbesteuerung benennt. Wenn sich die Gesetzesmaterialien darauf beschränken, einen Teil des Tatbestandes des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie ("aus konjunkturellen Gründen") zu referieren, die konkreten Konjunkturgünde aber nicht erkennen lassen, erweist sich dies als für die Anwendung des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie nicht ausreichend.

Von Anfang an war Zweck der Bestimmung (siehe Tumpel in SWK 2003, S 232, Fußnote 13 und 14 mit weiteren Nachweisen; Caganek in ÖStZ 1998, 96) Abgabenausfälle und Wettbewerbsnachteile der inländischen Leasinggeber zu verhindern. Auch die Einführung der nach der EuGH Rechtsprechung unbedingt erforderlichen Befristung erfolgte nicht aus den erforderlichen konjunkturellen Gründen, sondern weil sich nach den Ausführungen des Generalanwaltes in der Rechtssache Cookies World abzeichnete, dass als einzige Möglichkeit, die österreichische Bestimmung beihehalten zu können, Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie verblieb. Der UFS vermag auch keine erheblichen Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf im fraglichen Zeitraum zu erkennen.

Nach dem Schlussantrag des Generalanwaltes in der oben genannten Rechtssache "Metropol" verfolgt eine Regelung, die zur Senkung des Budgetdefizits und der Rückzahlung von Staatsschulden dient, keine konjunkturellen Zwecke. Vielmehr müsse die Regelung den Zweck haben, Konjunkturschwankungen aufzufangen. Die Maßnahme muss Teil einer Konjunkturpolitik sein. Darunter versteht man die kurzfristige Beeinflussung der makroökonomischen Größen, wie der Produktion, des Verbrauchs sowie der Ein - und Ausfuhr über den Staatshaushalt. Das Vorliegen all dieser genannten Voraussetzungen kann nicht erkannt werden. Vielmehr ging es bei der Einführung und der späteren Beibehaltung und Befristung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit b) UStG 1994 immer um die Verhinderung der Umgehung des Vorsteuerausschlusses für Vorsteuern im Zusammenhang mit bestimmten Fahrzeugen. Dabei hatte der Gesetzgeber die Vermeidung von Aufkommensverlusten und von schlechteren Wettbewerbsbedingungen für inländische Leasinggeber, nicht aber konjunkturelle Gründe verfolgt.

An diesem Regelungszweck hat sich auch durch die Ergänzung des Tatbestandes des § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit b) UStG 1994 durch die Befristung nichts geändert. Grund für die Aufrechterhaltung der Geltung dieser Bestimmung, ergänzt durch die genannte Befristung, war es, massive Verlagerungen des Inlandsleasings und des Inlandskaufes ins Ausland zu verhindern (Erläuterungen zum Initiativantrag der Abgeordneten Dr. Stummvoll, DI Prinzhorn u.a. vom 23.1.2003, 34/A XXII. GP).

Ohne die Regelung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit. b) UStG 1994 wäre die Norm § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994, durch welche der Vorsteuerabzug bei Leistungen im Zusammenhang mit PKW ausgeschlossen wird, in wesentlichen Belangen ihrer Wirkung beraubt. Es waren somit strukturelle Gründe, nicht vorübergehende, konjunkturelle Gründe, die den Gesetzgeber bewogen haben, die Eigenverbrauchsbestimmung seit 6. Jänner 1995 in Geltung zu belassen.

Da somit die Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit d (lit. b) UStG 1994 weder in der vor 28. März 2003 geltenden Fassung noch in den übrigen Fassungen im Streitzeitraum keine Deckung in der 6. MwSt-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 der 6. MwSt-Richtlinie die Besteuerung des wirtschaftlichen Vorgangs Vermietung eines Beförderungsmittels mit der Besteuerung am Sitz des Vermieters endgültig (abgesehen von eventuell späteren Korrekturen) abgeschlossen.

Wien, am 13. Jänner 2010