



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Handelsvertreter, W., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 30. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 22. Mai 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 (Sachbescheide) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO die vom Berufungswerber (Bw.) an eine deutsche Leasinggesellschaft bezahlten Leasingraten für den Personenkraftwagen der Marke Mini One – die deutsche Umsatzsteuer wurde für beide Streitjahre vom Bundeszentralamt für Steuern in der jeweils beantragten Höhe vergütet - in Höhe von € 2.235,34 (2004) und € 1.659,66 (2005) gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen (vgl. Niederschrift über die Nachschau gemäß § 14 BAO vom 22. Mai 2007).

Die gegen die Wiederaufnahmbescheide und gegen die Sachbescheide eingebrachte Berufung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Der EuGH habe im Urteil vom 11.9.2003, C-155/01, *Cookies World*, festgestellt, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d aF UStG 1994 (nunmehr § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) nicht mit Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL (nunmehr Art 176 der RL 2006/112/EG) gerechtfertigt werden könne, da die 6. EG-RL für Österreich am Tag des Beitritts zur Europäischen Union, dh. am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten sei, die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 jedoch erst mit Wirkung ab 6. Jänner 1995 eingeführt worden sei.

Die nunmehr befristete Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 könne auch nicht auf den zweiten Satz des Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-RL (entspricht dem ab 2007 geltenden Art. 177 der RL 2006/112/EG) gestützt werden, da es sich dabei um ein eng auszulegende Ausnahmeregelung handle.

Auch auf den ersten Satz des Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-RL könne die Eigenverbrauchsbesteuerung des Auslandsleasings von Kraftfahrzeugen nicht gestützt werden, da es sich bei der in Rede stehenden Bestimmung um keine befristete konjunkturpolitische Maßnahme handle. Aus den Gesetzesmaterialien zu BGBl. I Nr. 10/2003 gehe hervor, dass die Auffassung des EuGH massive Verlagerungen des Inlandsleasings in das Ausland zur Folge hätte, wodurch Einnahmenausfälle in Höhe von ca. 350 Mio. € verbunden wären.

Da die Befristung des Eigenverbrauchstatbestandes lediglich dazu diente, die bestehende Eigenverbrauchsbesteuerung aufrechtzuerhalten, um Abgabenausfälle zu vermeiden, stelle diese Regelung wohl keine konjunkturelle, sondern vielmehr eine "strukturelle Maßnahme" dar, die mit Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-RL nicht gerechtfertigt werden könne. Diese Auffassung sei nicht nur aus der Judikatur des EuGH ableitbar, sondern werde auch in der herrschenden Literatur vertreten.

Die Eigenverbrauchsbesteuerung könne auch nicht auf § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 gestützt werden, da es sich bei der Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 um einen in der 6. EG-RL nicht vorgesehenen Vorsteuerausschluss handle, der gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL als bereits zum Beitrittszeitpunkt bestehender Vorsteuerausschluss beibehalten werden dürfe. Eine Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens liege somit nicht vor. Da der Eigenverbrauch für Auslandsleistungen die unternehmerische Nutzung von im Ausland geleasten Personenkraftwagen erfasse, könne der Vorgang mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen nicht unter § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 subsumiert werden.

Da die österreichische Besteuerung des Auslandsleasings von Kraftfahrzeugen somit weder durch Art. 17 Abs. 6 oder 7 der 6. EG-RL noch durch irgendeine andere Bestimmung der 6. EG-RL gerechtfertigt werden könne, werde beantragt, die betreffende Bestimmung unangewendet zu lassen und die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide ersatzlos aufzuheben bzw. die Umsatzsteuerveranlagungen 2004 und 2005 im Sinne der Erstbescheide zu erlassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Streitfrage "PKW-Auslandsleasing" in dem die Streitjahre 2004 bis 2007 betreffenden Erkenntnis vom 25. November 2010, 2009/15/0121 Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Zum "Pkw-Auslandsleasing" ist zunächst gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. September 2009, 2008/15/0109 und 2007/15/0275, zu verweisen. Zutreffend ist demnach die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass die Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (idF BGBI. I Nr. 10/2003) bzw. § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 (idF BGBI. I Nr. 134/2004) nicht anzuwenden ist.

Die belangte Behörde stützte die Besteuerung des "Pkw-Auslandsleasing" ab dem Kalenderjahr 2004 auf die Bestimmung des § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994. Diese Bestimmung wurde mit BGBI. I Nr. 134/2003 in das UStG 1994 eingefügt und steht für Zeiträume ab 1. Jänner 2004 in Geltung. Die Bestimmung stellt in ihrem ersten Teilstrich 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 gleich. Sie entspricht Art. 6 Abs. 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Wie aus der Rechtsprechung des EuGH hervorgeht, will die genannte Richtlinienbestimmung die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Betriebsgegenstands verhindern (vgl. EuGH vom 11. September 2003, C-155/01, *Cookies World*, Randnr. 56).

Eine tatsächliche Privatnutzung wurde von der belangten Behörde nur für das Kalenderjahr 2003 festgestellt. Für die Kalenderjahre ab 2004 stützt sich die belangte Behörde hingegen auf die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, wonach (ua.) sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Miete von Personenkraftwagen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sodass "auch die Verwendung für tatsächlich unternehmerische Zwecke (...) rechtlich eine solche für nichtunternehmerische" sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 aber die Bedeutung beizulegen, dass ein bloßer Vorsteuerausschluss vorliegt (vgl. den hg. Beschluss vom 29. März 2001, 2000/14/0155). In diesem Sinne ist der Verwaltungsgerichtshof schon in dem noch zum UStG 1972 ergangenen Erkenntnis vom 16. Dezember 1991, 91/15/0045, der Ansicht der damals belannten Behörde entgegengetreten, durch den Umbau eines steuerbegünstigten Lkw in einen Pkw komme es zu einem Eigenverbrauch. Der durch den Umbau eingetretene Wechsel in die "fiktive nichtunternehmerische Sphäre" des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 stelle keine Verwendung eines Gegenstandes für Zwecke außerhalb des Unternehmens iSd früheren § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1972 dar. Nichts anderes kann für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 gelten (zum gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund vgl. auch *Tumpel*, SWK 2005, S 506).

Die belangte Behörde kann daher mit dem Hinweis auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 keine Privatnutzung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 erster Teilstrich UStG 1994 aufzeigen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben."

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben (insbesondere gemäß den §§ 276 Abs. 1, 289 Abs. 2 oder 299 Abs. 1), so tritt nach § 307 Abs. 3 das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 307, Tz 8).

Da sich auf Grund der im eingangs zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes dargelegten Erwägungen die im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung der Leasingraten als rechtswidrig erweist, waren die Wiederaufnahmbescheide vom 22. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 ersatzlos aufzuheben. Damit scheiden die Umsatzsteuerbescheide vom 22. Mai 2007 für die Jahre 2004 und 2005 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die alten Sachbescheide (Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 14. November 2005 und Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 18. Oktober 2006) leben wieder auf.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. Jänner 2011