



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat **hat** durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Christian Seywald, Landesinnungsmeister Friedrich Nagl und Kammerrat Konrad Antoni, im Beisein des Schriftführers Jens Hollmann, **über die Berufung** des Bw, vertreten durch Stb.ges., **vom** 30. November 2005 **gegen** den Bescheid des Finanzamtes X vom 2. November 2005 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-05/2005, nach der am 18. September 2007 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, **entschieden:**

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist praktischer Arzt mit Hausapotheke.

Das Finanzamt führte aufgrund eines Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 9. August 2005 (BP-AB BI 1f) beim Bw hinsichtlich der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01/2005-05/2005 eine Außenprüfung und eine Nachschau durch, über deren Schlussbesprechung am 24. Oktober 2005 eine Niederschrift (ESt-Akt BI 1ff/2005) aufgenommen wurde.

Nach Ansicht des Prüfers (Pkt. 1 der Niederschrift) sei wegen einer anderen Aufteilung der Vorsteuern auf einerseits unecht befreite ärztliche Tätigkeit und andererseits umsatz-

steuerpflichtige Hausapotheke die abziehbare Vorsteuer gegenüber der Berechnung seitens des Bw um 13.006,49 € zu kürzen.

Die Ordinationsräumlichkeiten seien mit Ausnahme der Mutterberatungsräume baulich adaptiert und um einen Zubau erweitert worden. Der Bw habe die Vorsteuern aus den Investitionskosten und den nicht direkt zuordenbaren laufenden Betriebsausgaben nach dem Umsatzverhältnis aufgeteilt und so den abziehbaren Anteil der laut steuerlicher Vertretung nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern mit 66,6% ermittelt. Führe eine Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis zu einem falschen Ergebnis bzw zu ungerechtfertigten Steuervorteilen, schränke § 12 Abs 6 UStG 1994 das Aufteilungswahlrecht ein. Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge rein nach dem Umsatzverhältnis sei dann ausgeschlossen. Soweit es möglich sei, sei eine Zuordnung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang und nur für den verbleibenden Bereich eine umsatzabhängige Aufteilung vorzunehmen.

Nach Ansicht des Prüfers – die das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung nicht mehr aufrechterhielt – mache die Fläche für den umsatzsteuerpflichtigen Bereich 24% aus.

Für den Streitzeitraum Jänner bis Mai 2005 bedeutete die Ansicht des Prüfers betragsmäßig:

direkt zuordenbare, abziehbare	Vorsteuern	.....	28.316,90 €
aufzuteilende Vorsteuern:	Gesamtbetrag	abzugsfähig	
nach Flächenverhältnis lt. Prüf.	31.086,90 €	24,00%	7.460,86 €
nach Umsatzverhältnis lt. Prüf.	2.837,59 €	66,60%	1.889,83 €
			37.667,59 €

Weiters sei nach Ansicht des Prüfers (Pkt. 2 der Niederschrift) das Leasingentgelt für den in Deutschland (Zweigstelle dt.Stadt des Leasinggebers laut Vertrag: ESt-Akt Bl 2f/2004) vom Bw geleasten Luxusgeländewagen als Eigenverbrauch (4.056,80 € für 1-5/2005) umsatzsteuerpflichtig (zweiter Streitpunkt).

Das Finanzamt folgte (zunächst) der Ansicht des Prüfers. Es erließ einen dementsprechenden, mit 2. November 2005 datierten Bescheid zur Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-05/2005.

Mit Schreiben vom 30. November 2005 (ESt-Akt Bl 8ff/2005) wurde Berufung gegen diesen Bescheid erhoben unter Anfechtung beider Prüfungsfeststellungen mit dem Begehren, den in diesem Zeitraum geltend gemachten Vorsteuerabzug in dem nach dem Umsatzverhältnis gegebenen Schlüssel vorzunehmen, sowie die Eigenverbrauchsbesteuerung für den im Ausland geleasten PKW wegen Europarechtswidrigkeit entfallen zu lassen.

Das Berufsungsbegehren zum ersten Streitpunkt wurde in der mündlichen Berufsungsverhandlung eingeschränkt (siehe unten).

Zum zweiten Streitpunkt wurde begründend auf die Europarechtswidrigkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung von im Ausland geleasteten Fahrzeugen laut UFS RV/0957-L/04 verwiesen und aus dieser Entscheidung zitiert.

Sollte die Berufung dem UFS zu Entscheidung vorgelegt werden, wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie eine mündliche Verhandlung beantragt und abschließend ausgeführt: *"Erfolgt eine Entscheidung durch einen Einzelrichter im Sinne dieser Berufung gilt der Antrag als zurückgezogen."*

Aufgrund des bedingten Antrages (*"Sollte ..."*) und seiner Zurückziehung am Ende der Berufungsschrift war aus folgenden Gründen eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen und hatte der gesamte Berufungssenat über die Berufung zu entscheiden:

Bedingte verfahrensrechtliche Anträge sind grundsätzlich unzulässig, außer die Prozesshandlung wird von einem bestimmten im Verfahrensablauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht, ohne dass dadurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebezustand herbeigeführt wird (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 85 Tz 3): Zulässig ist daher die Beantragung von mündlicher Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat für den Fall der Entscheidung über die Berufung durch den UFS, weil die Beantragung ohnehin nur dann Auswirkungen hat.

Unzulässig ist dagegen die Abhängigmachung der Zurücknahme des Antrages auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat von der Berufungserledigung im Sinne der Berufung. Eine derartige Bedingung kann aus Gründen des Verfahrensablaufes nicht beachtet werden, denn zuerst erfolgt die Inangriffnahme der Entscheidung entweder durch das Einzelorgan oder den gesamten Senat, und erst danach ist eine Entscheidung möglich, die ohne mündliche Verkündung im Übrigen erst durch Zustellung der schriftlichen Ausfertigung wirksam wird. Zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Entscheidung (Verkündung, Zustellung) ist aber erst endgültig bestimmt, ob die Bedingung erfüllt wird oder nicht; eine rückwirkende Berücksichtigung der Bedingung ist dann unmöglich.

Die bedingte Zurücknahme des Antrages auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ist daher unbeachtlich.

In der am 18. September 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Bw, die Berufung im Streitpunkt Vorsteuern dahingehend einzuschränken, dass das Apothekenzimmer (Lagerraum), 10,79 m<sup>2</sup>, zu 100% zum Vorsteuerabzug berechtigt, die Räume Physiotherapie (18,15 m<sup>2</sup>) und WC 2 (3,11 m<sup>2</sup>) hingegen zu 100% ärztlich genutzt werden. Alle übrigen Räume unterlägen – exklusive der Mutterberatung und Warteraum 2 – der Aufteilung mit 50% Hausapotheke und 50% ärztliche Tätigkeit.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte sich damit einverstanden.

Seitens des Bw wurde beantragt, der Berufung zum Beschwerdepunkt eins im eingeschränkten Umfang und zum Beschwerdepunkt zwei in vollem Umfang stattzugeben.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Im ersten Streitpunkt haben die beiden Streitparteien Übereinstimmung in der Anwendung einer flächenbezogenen Aufteilung der gebäudebezogenen Vorsteuerbeträge mit folgenden Auswirkungen erzielt. Der erkennende Senat folgt dieser sachgerechten schätzungsweisen Aufteilung.

	m <sup>2</sup>	% ärztlich	% apothekerisch	ergibt ärztliche m <sup>2</sup>	ergibt apothe- kerische m <sup>2</sup>
Apothekenzimmer	10,79	0%	100%	0,000	10,790
Untersuchungszimmer 2	10,85	50%	50%	5,425	5,425
Physiotherapie	18,15	100%	0%	18,150	0,000
Untersuchungszimmer 1	22,81	50%	50%	11,405	11,405
Wartezimmer 1	54,38	50%	50%	27,190	27,190
Anmeldung	8,64	50%	50%	4,320	4,320
Vorraum	11,18	50%	50%	5,590	5,590
WC 1	3,43	50%	50%	1,715	1,715
WC 2	3,11	100%	0%	3,110	0,000
Gang 1	4,19	50%	50%	2,095	2,095
Gang 2	1,89	50%	50%	0,945	0,945
Summe ohne Mutterberatung und ohne Wartezimmer 2	149,42				
Summe ärztliche m <sup>2</sup>				79,945	
Summe apothekerische m <sup>2</sup>					69,475
Prozent von der Basis (149,42)	100%			53,50%	46,50%

Damit sind 46,5% der gebäudebezogenen (flächenbezogenen) Vorsteuern abzugsfähig:

(Jänner bis Mai 2005)			Abziehbar:	
direkt zuordenbare, abziehbare Vorsteuer			28.316,90 €	ursprüngl.unstrittig
aufzuteilende Vorsteuer:	Gesamtbetrag	abziehbar		
nach Flächenverhältnis	31.086,90 €	46,50%	14.454,31 €	nunmehr unstrittig
nach Umsatzverhältnis	2.837,59 €	66,60%	1.889,83 €	ursprüngl.unstrittig
Summe der abziehbaren Vorsteuer			44.661,04 €	

Zur Eigenverbrauchsbesteuerung des im Ausland gemieteten Luxusgeländewagen:

Die Entwicklung der diesbezüglichen inländischen Gesetzestexte beginnt mit der Einfügung des folgenden, zusätzlichen Eigenverbrauchstatbestandes in § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 durch BGBl 1995/21, ausgegeben am 5. Jänner 1995:

*"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."*  
(in Kraft getreten am 6. Jänner 1995)

Durch BGBl I 2003/10, ausgegeben am 28. März 2003 wurde § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 um folgenden Satz ergänzt: *"Lit. d ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006*

*ausgeführt werden"* (in Kraft getreten am 29. März 2003).

Durch diesen Inkrafttretenszeitpunkt war für die UFS-Entscheidung 1.3.2005, RV/0957-L/04, betreffend ein Streitjahr 2003, eigenverbrauchsrechtlich fast dieselbe Rechtslage (vgl auch unten) zu berücksichtigen wie für die vorliegende Entscheidung, die sich diesbezüglich an die vorzitierte Entscheidung anlehnt und aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht den Intentionen folgen kann, die aus der Begründung des zugrundeliegenden Initiativantrages hervorgehen:

*"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 Vorsteuerauschluss 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 von diesem ein Vorabentscheidungsersuchen beim Europäischen Gerichtshof gestellt. Dieses Verfahren ist derzeit unter der Rechtssache C-155/01 anhängig.*

*In den Schlussanträgen kommt der Generalanwalt aus verschiedenen Gründen zu dem Ergebnis, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d nicht den Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie entspricht.*

*Folgt der Europäische Gerichtshof der Argumentation des Generalanwaltes würde das bereits ab Beginn 2003 massive Verlagerungen des Inlandsleasings und des Inlandskaufes (Substituierung durch Leasing) ins Ausland bedeuten. Damit wären Einnahmehausfälle in Höhe von ca 350 Mio € verbunden.*

*Gemäß Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie kann ein Mitgliedstaat aus konjunkturellen Gründen das Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen bzw. wenn keine Mehrwertsteuerbelastung stattgefunden hat, in der Weise eine Besteuerung durchführen, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim entsprechenden Erwerb zu entrichten wäre. Eine solche Bestimmung muss zeitlich beschränkt sein und ist nur nach der in Art. 29 der 6. EG-Richtlinie geregelten Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses zulässig.*

*Die bestehende Regelung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit d soll daher unter Bezugnahme auf Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie bis Ende 2005 beibehalten werden.*

*Österreich hat bei der 66. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 20. November 2002 das Konsultationsverfahren gemäß Art. 29 der 6. EG-Richtlinie eingeleitet und die konjunkturellen Gründe sowie die beabsichtigte Maßnahme im Sinne des Art. 17 Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie dargelegt. Die Konsultation Österreichs wurde bei der 67. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses am 8. Jänner 2003 zur Kenntnis genommen.*

*Ergeht ein negatives Urteil des Europäischen Gerichtshofes, ist das Urteil auf Sachverhalte nach dem Inkrafttreten der Befristung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d nicht mehr anzuwenden.*

*Es ist zu erwarten, dass es auf Grund der Initiativen der Europäischen Kommission (Richtlinienvorschlag betreffend grenzüberschreitender Vorsteuerabzug bzw. betreffend Änderung von Art. 9 der 6. EG-Richtlinie - Ort der sonstigen Leistung) in ein bis zwei Jahren zu der bisher von Österreich praktizierten Besteuerung am Verbrauchsort kommen wird."*

Zu einer derartigen (inhaltlichen) Richtlinienänderung ist es bis jetzt nicht gekommen (Schweisgut, SWK 14/15/2007). Formell wurde ua die – (vom EuGH) sogenannte – Sechste Richtlinie (77/388/EWG) durch die *"RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November*

2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem" (ABl L 347/1 vom 11.12.2006) ersetzt, deren Artikel 411 lautet:

*"(1) Die Richtlinie 67/227/EWG und die Richtlinie 77/388/EWG werden unbeschadet der Verpflichtung der Mitgliedstaaten hinsichtlich der in Anhang XI Teil B genannten Fristen für die Umsetzung in innerstaatliches Recht und der Anwendungsfristen aufgehoben.*

*(2) Verweisungen auf die aufgehobenen Richtlinien gelten als Verweisungen auf die vorliegende Richtlinie und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang XII zu lesen."*

Weiters lautet deren Artikel 413 und 414:

*(413) "Diese Richtlinie tritt am 1. Januar 2007 in Kraft."*

*(414) "Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet."*

Es kann dahingestellt bleiben, ob dies darauf hindeutet, dass die neue Richtlinie mit den Ausnahmen des Art 411 Abs 1 beim Vollzug durch Behörden der Mitgliedstaaten auch auf Besteuerungszeiträume vor dem 1. Jänner 2007 anzuwenden ist, denn sie ist laut europäischer Kommission (Steuern – MWSt – Grundlegende Papiere; UFS-Akt Bl 58) im Wesentlichen inhaltsgleich mit den früheren Richtlinien. Wie sich unten im Detail noch zeigen wird, sind alte und neue EG-Rechtslage für die Entscheidung des vorliegenden Falles als inhaltlich gleich anzusehen.

Durch BGBl I 2003/134, ausgegeben am 30. Dezember 2003 und anzuwenden für Sachverhalte nach dem 31. Dezember 2003 wurde ein Teil der Eigenverbrauchstatbestände von § 1 Abs 1 Z 2 in §§ 3 und 3a UStG 1994 überführt; in der Neufassung des § 1 Abs 1 Z 2 wird die bisherige lit d inhaltlich unverändert als lit b angeführt:

*"b) 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. Lit. b ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2006 ausgeführt werden".*

Durch das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl I 2005/103, ausgegeben am 19. August 2005, wurde die Jahreszahl "2006" in § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 durch die Jahreszahl "2008" ersetzt.

Dies wurde im Bericht des Finanzausschusses, 1037BlgNR XXII.GP, wie folgt begründet:

*"Der im Rat der Europäischen Union in Beratung befindliche Richtlinienentwurf betreffend die Änderung des Ortes der sonstigen Leistung, der zu einer Entspannung auf dem Gebiet des Auslandsleasings führen wird, wird nicht wie ursprünglich vorgesehen mit 1. Jänner 2006 in Kraft treten. Zur Vermeidung negativer konjunktureller Auswirkungen wird daher die Geltungsdauer des Eigenverbrauchtatbestandes um zwei Jahre verlängert."*

Damit wurde offenbar wiederum Bezug genommen auf Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie:

*"(7) Vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation 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."*

In der Rs C-155/01 ("Cookies World") hat der EuGH zu § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 idF BGBl 1995/21 (in Kraft getreten am 6. Jänner 1995; vgl RN 22) mit Urteil vom 11. September 2003 unter RN 60 ausgeführt: *"Schließlich ist hinzuzufügen, dass der Erhebung der Steuer in Österreich durch das Finanzamt Schwaz der Mietzins für das in Deutschland von der Beschwerdeführerin geleaste Fahrzeug, also die Gegenleistung für die im Rahmen eines Leasingvertrags erfolgte Überlassung dieses Fahrzeugs zur Nutzung, zugrunde gelegt worden war. Wie Randnummer 51 dieses Urteils zu entnehmen ist, war die Vermietung des fraglichen Fahrzeugs bereits in Deutschland zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden. 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. Der Umstand, dass die Mehrwertsteuer in Deutschland vom Fahrzeugleasinggeber zu entrichten war, während die entsprechende Verpflichtung in Österreich der Beschwerdeführerin oblag, ändert nichts daran, dass es sich tatsächlich um ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang, nämlich die im Rahmen eines Leasingvertrags erfolgende Überlassung eines Fahrzeugs zur Nutzung, gehandelt hat, der zweimal besteuert wurde."*

In RN 67 wurde ausgeführt: *"Was Artikel 17 Absatz 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 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe d UStG 1994 nicht den Mehrwertsteuerausschuss konsultiert haben. Die österreichische Regierung kann sich daher nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen auf Artikel 17 Absatz 7 der Sechsten Richtlinie berufen ...."*

Sodann ergab sich in der Rs C-155/01 folgender Urteilstenor:

*"Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der*

*Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage steht einer Bestimmung eines Mitgliedstaats 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."*

Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie wird durch Art 177 der Richtlinie 2006/112/EG ersetzt:

*"Nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen alle oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände teilweise oder ganz vom Vorsteuerabzug ausschließen.*

*Anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen, können die Mitgliedstaaten zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder innerhalb der Gemeinschaft erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass dabei der Betrag der Mehrwertsteuer nicht überschritten wird, der beim Erwerb vergleichbarer Gegenstände zu entrichten wäre."*

Da die Steuerpflicht der Vermietung des gegenständlichen PKW in Deutschland (vgl auch zweite Seite des Leasingvertrages, ESt-Akt Bl 2f/2004, mit 16% MwSt), die grundsätzliche Erfüllung des streitgegenständlichen innerstaatlichen Eigenverbrauchstatbestandes und auch das Vorliegen einer Vermietung (Überlassung zur Nutzung) evident sind, stellt sich hier nur die Frage, ob § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 idF BGBl I 2003/134 in der Sechsten Richtlinie (6. MwSt-Richtlinie, 6. EG-RL) bzw in der RL 2006/112/EG eine Deckung findet oder nicht.

Aufgrund des Urteiles des EuGH in der Rs C-155/01 verbleibt als mögliche Grundlage für § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 idF BGBl I 2003/134 (inhaltsgleich mit § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 in der der Entscheidung UFS 1.3.2005, RV/0957-L/04 zugrundeliegenden Fassung durch BGBl I 2003/010) nur Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie bzw Art 177 der RL 2006/112/EG. Die beiden letztgenannten Gemeinschaftsrechtsbestimmungen sind für die Streitfrage inhaltsgleich, denn das nunmehrige Abstellen auf Erwerb im oder Einfuhr in das Gemeinschaftsgebiet statt früher auf Erwerb im oder Einfuhr in das Inland stellt nur eine Aktualisierung hinsichtlich der zwischenzeitlichen Einführung des Binnenmarktes dar.

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. Diese Konsultation ist mittlerweile erfolgt.

Aus der erfolgten Konsultation ergibt sich jedoch nicht automatisch die Richtlinienkonformität der österreichischen Eigenverbrauchsbestimmung. In der Rechtssache "Metropol", C-409/99 vom 4. Oktober 2001 hat der EuGH hierzu (RN 53) ausgeführt, dass eine Ermächtigung, Zustimmung oder dergleichen bei einer Konsultation des MWSt-Ausschusses nicht vorgesehen ist. Der Zweck einer solchen Konsultation, nämlich die Prüfung der konjunkturellen Gründe und die Herbeiführung einer koordinierten Anwendung des Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie soll erreicht werden. 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 aber, dass eine derartige Konsultation keine Garantie für eine 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 Sechsten 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). Darüber hinaus wird auch die Meinung vertreten, der Ausschuss hätte sich gar nicht äußern müssen, weil die weiteren Voraussetzungen des Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-Richtlinie gar nicht erfüllt sind.

Da es sich bei § 1 Abs 1 Z 2 lit d (jetzt 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 Sechsten Richtlinie (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 Sechsten Richtlinie oder Art 177 der RL 2006/112/EG gestützt werden.

Zudem dürften aber auch die geforderten konjunkturellen Gründe für eine derartige Maßnahme nicht gegeben sein:

Hinsichtlich dieser jedenfalls geforderten konjunkturellen Gründe führte der EuGH in der Entscheidung vom 8. Jänner 2002 in der Rechtssache "Metropol" C-409/99 neben der allgemeinen Feststellung, dass Art 17 Abs 7 jedenfalls eng auszulegen sei, weiters aus (RN 67, 68), dass diese Bestimmung einen Mitgliedstaat ermächtigt, zeitlich begrenzte Maßnahmen zu erlassen, um einer konjunkturellen Lage gegenzusteuern, in der sich seine Wirtschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt befindet. Daher muss die Anwendung der Maßnahme, auf die sich diese Bestimmung bezieht, zeitlich begrenzt sein, und es kann sich dabei begrifflich nicht um strukturelle Maßnahmen handeln. Die Mitgliedstaaten dürfen somit nicht Gegenstände vom Vorsteuerabzug ausschließen, wenn dieser Ausschluss zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehört, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.

Nach Ansicht der Kommission erlaube diese Bestimmung einem Mitgliedstaat nur in Zeiten, in denen erhebliche Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf zu verzeichnen seien, für eine bestimmte Zeit von den allgemeinen Regeln abzuweichen.

In § 1 Abs 1 Z 2 lit d UStG 1994 wurde nur die zeitliche Begrenzung nach der Konsultation eingefügt, die Maßnahme als solches war schon am 6. Jänner 1995 in Kraft getreten.

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 – evtl überhaupt die Neueinführung der Maßnahme – 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 halten zu können, Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie verbleibe. Erhebliche Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf im fraglichen Zeitraum sind auch nicht 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 (bzw lit b) UStG 1994 immer um die Verhinderung der Umgehung des Vorsteuerauschlusses 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.

Da somit die Eigenverbrauchsbestimmung des § 1 Abs 1 Z 2 lit b UStG 1994 keine Deckung in der Sechsten Richtlinie bzw in der RL 2006/112/EG 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 des Gemeinschaftsrechtes die Besteuerung des wirtschaftlichen Vorgangs Vermietung eines Beförderungsmittels mit der Besteuerung am Sitz des Vermieters endgültig (abgesehen von eventuell späteren Korrekturen) abgeschlossen.

Gegenüber der hier – betreffend § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 (nicht hingegen betreffend den *Krumenacker*-Artikel, zu dem noch keine Rsp ersichtlich ist) – zum Vorbild genommenen Entscheidung UFS 1.3.2005, RV/0957-L/04 hat sich die Rechtslage zwar insoweit geändert, dass durch das Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005, BGBl I 2005/103, ausgegeben am 19. August 2005, die Befristung der streitgegenständlichen Eigenverbrauchsbesteuerung vom 31. Dezember 2005 auf den 31. Dezember 2007 verschoben wurde. (Dieser innerstaatliche Gesetzgebungsakt erfolgte allerdings erst nach dem Ende des vorliegenden Streitzeitraumes.) Dieser innerstaatliche Gesetzgebungsakt ist aber wieder nicht in einem Zeitraum mit erheblichen Abweichungen vom normalen Konjunkturverlauf erfolgt, sodass die obenstehende Argumentation betreffend Befristung bis 31. Dezember 2005 (gestützt auf die Begründung von UFS 1.3.2005, RV/0957-L/04) jedenfalls weitergälte.

Für den Zeitraum ab 1. Jänner 2004 vertritt *Krumenacker* in SWK 11/2005 (aA *Tumpel* in SWK 15/2005 und *Prodingler* in SWK 23/24/2005) – ohne die Richtigkeit der zuvor zitierten UFS-Entscheidung für das Jahr 2003 in Zweifel zu ziehen – die Ansicht, dass § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 die Nutzung eines im Ausland mit Vorsteuerabzug geleasteten Kraftfahrzeuges (Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen) einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichstelle.

Mit dem durch BGBl I 2003/134 eingefügten § 3a Abs 1a UStG 1994 wurden der Verwendungseigenverbrauch und der Eigenverbrauch von sonstigen Leistungen – unter Entfall des bisherigen gesetzlichen Begriffes "Eigenverbrauch" (stattdessen mit einer Formulierung der Gleichstellung mit einer sonstigen Leistung gegen Entgelt) – aus § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 ausgegliedert (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 3 Tz 190).

Der Berufungssenat folgt nicht der Ansicht von *Krumenacker*, da dieser – zusätzlich zu den Argumenten von *Tumpel* – entgegenzuhalten ist, dass die österreichisch-innerstaatliche Anwendung von § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 idF BGBl I 2003/134 zunächst die Verwendung

*"eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ... für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ..."* voraussetzt.

Die Zuordnung zum Unternehmen (erstes Tatbestandselement), dh im ggstdl Fall die Nichtzuordnung eines Personenkraftwagens zum Unternehmen gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994, ist aber wohl nach österreichisch-innerstaatlichem Recht zu beurteilen. Daher mangelt es an der Zuordnung zum Unternehmen nach österreichisch-innerstaatlichem Recht, um die österreichisch-innerstaatliche Norm des § 3a Abs 1a Z 1 UStG 1994 anwendbar zu machen; hier wäre ein Rückgriff auf die allgemeinen Regeln des Gemeinschaftsrechtes, wonach der Personenkraftwagen unter gegebenen Voraussetzungen dem Unternehmen zugeordnet ist, nicht statthaft, weil sich die Steuerpflicht im Gegensatz zum österreichisch-innerstaatlichen Recht erst aus dem Gemeinschaftsrecht ergäbe. Außerdem schließt *Krumenacker* von der Vorsteuerabzugsberechtigung auf die Zuordnung zum Unternehmen; die Vorsteuerabzugsregelungen in § 12 Abs 1 UStG 1994 (*"... für sein Unternehmen ..."*) schließen aber – zumindest implizit – von der Zuordnung zum Unternehmen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung.

Das Vorliegen des zweiten Tatbestandselementes, und zwar dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, mag auch an der Vorsteuerabzugsberechtigung nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten anknüpfen.

Jedenfalls aber ergibt das dritte Tatbestandsmerkmal *"für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen"*, dass der Ansicht von *Krumenacker* nicht gefolgt werden kann, denn das Zugeordnetsein zum Unternehmen und die Zwecke außerhalb des Unternehmens können wohl nur am selben Begriff und Umfang des Unternehmens anknüpfen: Zur Auswahl stünden also die Varianten: erstens (nach österreichisch-innerstaatlichem Recht) Nichtzuordnung zum Unternehmen und Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens, sodass das erste Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist; oder zweitens (nach Gemeinschaftsrecht, deutsch-innerstaatlichem Recht und allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Prinzipien) Zuordnung zum Unternehmen und Verwendung für Zwecke innerhalb des Unternehmens, sodass das dritte Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist.

Im zweiten Streitpunkt ist der Berufung daher stattzugeben und die strittige Eigenverbrauchsbesteuerung nicht vorzunehmen. Die Stattgabe in einem Streitpunkt und die Stattgabe im Sinne des eingeschränkten Berufungsbegehrens in einem weiteren Streitpunkt entsprechen – bezogen auf einen einzigen Bescheid – insgesamt der Stattgabe im eingeschränkten Umfang.

Erght auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

---

Wien, am 20. September 2007