



GZ. RV/0623-L/05,  
miterledigt RV/1186-L/07,  
RV/1071-L/08, RV/1096-L/10,  
RV/1098-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der M-GmbH, vertreten durch Die Wirtschaftsberater GmbH, 4020 Linz, Pillweinstraße 30,

- 1) vom 26. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2004
  - 2) vom 7. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 18. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005
  - 3) vom 28. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 24. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006
  - 4) vom 26. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. November 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007
  - 5) vom 26. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. November 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008
- entschieden:

**Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.**

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2004 festgesetzt mit **-59.364,74 €**.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2005 festgesetzt mit **-138.463,32 €**.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2006 festgesetzt mit **139.020,74 €**.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2007 festgesetzt mit **28.592,67 €**.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2008 festgesetzt mit **-81.030,85 €**.

## Entscheidungsgründe

Die abgabepflichtige Gesellschaft behandelte in ihren Umsatzsteuererklärungen ihre „Opel-Zafira“ Fahrzeuge als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse (Fiskal-LKW). Die Gesellschaft hat weiters in Deutschland Kraftfahrzeuge geleast, wofür ein Vorsteuerabzug zustand.

Das Finanzamt hat bei der Veranlagung:

- die Opel Zafira nicht als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse anerkannt und die von der steuerlichen Vertretung der Umsatzsteuer unterzogenen Sachbezüge und allfällige Verkaufserlöse von der Umsatzsteuer entlastet und die Vorsteuern gekürzt.
- die Raten für die in einem Mitgliedstaat geleasten Fahrzeuge der Umsatzsteuer unterworfen.

In den dagegen eingebrachten Berufungen wurde ausgeführt, dass

- der Opel Zafira als vorsteuerbegünstigter Kleinbus iSd VO BGBl II/93 einzustufen ist, sowie
- eine Besteuerung der Leasingraten nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (ab 2004: § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) nicht mit der 6. MWStR vereinbar ist.

Das Finanzamt hat im Zuge von ergänzenden Ermittlungen festgestellt, dass die im Deutschland geleasten Fahrzeuge von den Dienstnehmern (teilweise) auch privat verwendet werden und folgende Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Eigenverbrauchs ermittelt:

Jahr	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
BMGL	154.041,66	277.367,88	218.058,98	278.306,06	310.757,12
<b>Privatanteil</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>
BMGL	<b>23.106,25</b>	<b>41.605,18</b>	<b>32.708,85</b>	<b>41.745,91</b>	<b>46.613,57</b>
Steuersatz	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Steuer	4.621,25	8.321,04	6.541,77	8.349,18	9.322,71

Die Berufungswerberin hat die Höhe der Bemessungsgrundlage bestätigt, gleichzeitig aber zu verstehen gegeben, dass die Festsetzung eines Eigenverbrauchs dem Grunde nach bekämpft wird.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 – 2008 wurden vom Unabhängigen Finanzsenat sowohl der Berufungswerberin als auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Am 10. August 2011 langte durch die steuerliche Vertretung eine ergänzende Stellungnahme hinsichtlich des Auslandsleasings ein:

Mit den Erkenntnissen vom 25.11.2010, 2007/15/0274 und vom 25.11.2010, 2009/15/0121 habe der VwGH ausgesprochen, dass der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zu einer Privatnutzung und somit zu einer Besteuerung nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 führe.

*Nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt: 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, für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.*

Gemäß den Aussagen des VwGH führe der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht automatisch dazu, dass die Verwendung als außerhalb des Unternehmens gelegen gelte bzw. dass dadurch eine Privatnutzung unterstellt werden könne.

Werden durch einen Unternehmer Vorsteuerbeträge geltend gemacht (egal ob inländische oder ausländische), führe das nach der Schlussfolgerung des Finanzamtes dazu, dass der Gegenstand (=PKW) ein dem Unternehmen zuzurechnender Gegenstand werde. Eine private Nutzung führe gem. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 zu einer fiktiven Dienstleistung und sei daher einer Besteuerung zu unterwerfen.

Nicht vorsteuerabzugsberechtigte Fahrzeuge seien gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Werde ein nach österreichischen Vorschriften nicht vorsteuerabzugsberechtigter PKW im Ausland geleast, könne daher nach Ansicht der Berufungswerberin aus dem Gesetz nicht abgeleitet werden, dass dadurch eine Umqualifizierung in einen „dem Unternehmen zuordenbaren Gegenstand“ bewirkt werde. Die private Nutzung könne daher in Folge nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Zudem sei für die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 Voraussetzung, dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt habe. Es werde diesbezüglich auf die Ausführungen von Tumpel/Aigner in SWK 14/2011, S 622 ff. verwiesen, denen sich die Berufungswerberin vollinhaltlich anschließe, und von einer territorialen Betrachtung ausgegangen. Demnach werde durch den fehlenden Vorsteuerabzug im Inland ein zweites Kriterium gem. § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt.

Weiters habe auch der EuGH festgestellt, dass für den Vorsteuerabzug sowie auch für dessen Rückgängigmachung aufgrund der Vorgaben in Art. 26 Abs. 1 der MwStSyst-RL eine territoriale Anknüpfung bestehe (vgl. EuGH 22.10.2010, Rs C-277/09, RBS Deutschland Holding, Rn 42), dh. eine Korrektur des Vorsteuerabzugs – und einer solchen diene die

---

Besteuerung des Eigenverbrauchs – habe in jenem Mitgliedstaat zu erfolgen, in welchem auch das Recht auf Vorsteuerabzug bestanden habe.

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung habe daher mangels Rechtsgrundlage zu unterbleiben.

Der Berufungsverberberin würden aufgrund der offenen Veranlagungen seit Jahren hohe Verwaltungskosten erwachsen, die auch aufgrund der früheren Zweifel an der rechtlichen Würdigung bislang akzeptiert wurden. Der VwGH habe jedoch mit seinen letzten Erkenntnissen der Eigenverbrauchsbesteuerung für PKW-Auslandsleasing vor 2010 wiederholt eine klare Absage erteilt. Daher werde der erneute Versuch, hier eine Eigenverbrauchsbesteuerung durchzusetzen und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Erhebungen und Aufstellungen zur Festsetzung einer fiktiven Dienstleistung) als eine unnötige verwaltungstechnische und letztlich nicht verhältnismäßige finanzielle Mehrbelastung erachtet.

Weiters wurden in dieser Eingabe für die Jahre 2004 bis 2006 die Anträge gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und § 284 Abs. 1 Z 1 BAO und für die Jahre 2007 und 2008 den Antrag gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO zurückgezogen.

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

#### **1. Opel Zafira**

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 25.11.2009, 2009/15/0184 den Vorsteuerabzug für den Opel Zafira endgültig nicht anerkannt.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die der Umsatzsteuer unterzogenen Sachbezüge und allfällige Verkaufserlöse von der Umsatzsteuer entlastet und die Vorsteuern gekürzt.

#### **2. Eigenverbrauchsbesteuerung iZm PKW-Auslandsleasing**

Wie in der Berufung zutreffend dargelegt, hat eine Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (ab 2004: § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994) nicht zu erfolgen (siehe auch UFS vom 10. April 2009, RV/0669-L/07).

Die vom Finanzamt in den Bescheiden vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung ist daher zu Unrecht erfolgt.

#### **3. Eigenverbrauchsbesteuerung beim PKW-Auslandsleasing durch Privatnutzung**

Erhebungen des Finanzamtes haben ergeben, dass die mit Vorsteuerabzugsberechtigung geleasten Fahrzeuge auch privat (für Zwecke außerhalb des Unternehmens) genutzt werden.

Jahr	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Privatanteil</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>
BMGL	<b>23.106,25</b>	<b>41.605,18</b>	<b>32.708,85</b>	<b>41.745,91</b>	<b>46.613,57</b>

Wie von *Krumenacker* in SWK 19/2011, S 737, zutreffend dargelegt, ist aus dem Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2009/15/0121, zu schließen, dass eine ab 2004 erfolgte private Verwendung von im Ausland mit Vorsteuerabzugsberechtigung geleasten Fahrzeugen eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 darstellt. Die auf die private Verwendung entfallenden Kosten (§ 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994) sind daher in die Umsatzsteurbemessungsgrundlage einzubeziehen. Der Höhe nach sind diese Kosten unstrittig.

In Rn 42 hat der EuGH (nur) ausgesprochen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in dem einen Mitgliedstaat nicht deswegen verloren geht, weil ein anderer Mitgliedstaat wegen der Einordnung eines Handelsgeschäfts auf der folgenden Stufe keine Mehrwertsteuer erhoben hat. Entgegen den Berufungsausführungen hat der EuGH also somit nicht ausgesprochen, dass eine Korrektur des Vorsteuerabzugs – und einer solchen dient die Besteuerung des Eigenverbrauchs – nur in jenem Mitgliedstaat zu erfolgen hat, in welchem auch das Recht auf Vorsteuerabzug bestanden hat.

Die Bescheide waren daher ab 2004 entsprechend abzuändern.

#### 4. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

		<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Kennzahl				
000		1.043.356,52	512.036,47	1.753.252,87
001		23.106,25	41.605,18	32.708,85
Summe		1.066.462,77	553.641,65	1.785.961,72
Gesamt		1.066.462,77	553.641,65	1.785.961,72
022	BMG	1.047.030,00	209.406,00	534.442,64
029	BMG	19.432,77	1.943,28	19.199,01
070		1.916,71	1.780,49	1.919,90
Gesamt		1.916,71	1.780,49	22.880,56
072	BMG		1.513,00	302,60
073	BMG	1.916,71	191,67	267,49
Vorsteuer				26,75
060		-270.714,02		-247.271,75
065			-191,67	-329,35
066				-2.500,00
Gesamt		-270.905,69		-250.101,10
<b>095</b>	<b>Z/G</b>	<b>-59.364,74</b>	<b>-138.463,32</b>	<b>139.020,74</b>

		<b>2007</b>	<b>2008</b>	
Kennzahl				
000		1.600.604,11		888.896,39
001		41.745,91		46.613,57
Summe		1.642.350,02		935.509,96
Gesamt		1.642.350,02		935.509,96
022	BMG	1.616.289,43	323.257,89	906.094,19
029	BMG	26.060,59	2.606,06	29.415,77
070		4.958,32		7.872,63
Gesamt		4.958,32		7.872,63
072	BMG			
073	BMG	4.958,32	495,83	7.872,63
Vorsteuer				787,26
060			-297.271,28	-265.191,27
065			-495,83	-787,26
066			-150,00	
Gesamt			-297.917,11	-265.978,53
<b>095</b>	<b>Z/G</b>	<b>28.592,67</b>		<b>-81.030,85</b>

## 5. Sonstige Berufungseinwendungen

Die Einwendungen hinsichtlich der „unnötigen verwaltungstechnischen und letztlich nicht verhältnismäßigen Mehrbelastungen“ sind für den Unabhängigen Finanzsenat nicht maßgeblich.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. September 2011