

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch
die Richterin Dr. Helga Woschank

in der Beschwerdesache

Bf. , Adr1,
vertreten durch Sbt, Adr2,
gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2009
des FA A vom 11.04.2011
zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (seinerzeitige Berufung) vom 05.05.2011 wird als unbegründet
abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Folgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Bei der Bf. (im Folgenden kurz Bf.) handelt es sich um eine im Firmenbuch eingetragene Kapitalgesellschaft, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG ermittelt.

In den streitgegenständlichen Jahren stellte die Bf. einerseits dem Gesellschafter-Geschäftsführer und andererseits einer Dienstnehmerin jeweils einen Pkw (auch) für Privatfahrten zur Verfügung. Beide Kraftfahrzeuge waren im Ausland geleast worden. Für beide Fahrzeuge wurde der ausländische Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. In der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers erfolgte der Ansatz eines geldwerten Vorteiles. Für die Dienstnehmerin wurde bei der Lohnverrechnung ein Sachbezugswert angesetzt.

2.) Der zunächst erklärungsgemäß ergangene Umsatzsteuerbescheid des Streitjahres erfuhr eine Änderung gemäß § 299 BAO.

Dem neu erlassenen Sachbescheid legte das Finanzamt folgende Auffassung zugrunde: *"Die Überlassung von im Ausland geleasten Pkw an Dienstnehmer bzw. Geschäftsführer als Entlohnungsbestandteil stellt einen steuerpflichtigen tauschähnlichen Umsatz gem. § 3a Abs. 2 iVm § 1 Abs. 1 Z 1 UStG dar.*

Die Bemessungsgrundlage für den tauschähnlichen Umsatz beträgt laut Ihrer Mitteilung vom 06.04.2011 € 6.041,61."

Die bekannt gegebenen Kosten flossen in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ein.

3.) Gegen die Vornahme der Eigenverbrauchbesteuerung wandte sich die Bf. in der fristgerecht erhobenen Berufung vom 05.05.2011 und begründete, dass gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 litt. b UStG Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die im Zusammenhang mit Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten, sodass demgemäß kein Vorsteuerabzug zustehe.

Dem Gesetzeswortlaut des § 3a Abs. 1a Z 1 zweiter Teilstrich zufolge sei die Verwendung von Gegenständen für den Bedarf des Personals nur dann einer sonstigen Leistung gleichzustellen, sofern die Gegenstände dem Unternehmen zugeordnet werden und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigen. Zweck des Eigenverbrauches sei es, dass ein Vorsteuerabzug korrigiert werde, der sich im Nachhinein als unberechtigt herausstelle.

Der Vorsteuerabzug sei in jenem Land zu korrigieren, in welchem er in Anspruch genommen wurde.

Da beide Fahrzeuge nicht dem Unternehmen zugeordnet gelten und für diese in Österreich kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, könne der Sachbezug bzw., der Privatanteil nicht einer Eigenverbrauchbesteuerung unterliegen.

Die Überlassung an die Dienstnehmer sei als außerhalb des Unternehmensbereiches liegend zu qualifizieren.

4.) Das Finanzamt legte die Berufung dem (seinerzeitigen) Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung.

Die in Rede stehenden Bemessungsgrundlagen wurden laut einem am 22.07.2014 mit dem steuerlichen Vertreter geführten Telefonat als zutreffend erachtet.

B) Rechtliche Würdigung:

Der unter Punkt A) 1.) dargelegte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage. Die (inländische) unternehmensfremde Verwendung der im Ausland unter Berechtigung eines Vorsteuerabzuges geleasteten PKWs durch den Geschäftsführer (Hinzurechnung bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit) und die Arbeitnehmerin Frau X (Ansatz eines Sachbezuges) ist ebenso unstrittig wie die Höhe der auf die Nutzung entfallenden Kosten, welche von der Bf. bekannt gegeben wurden.

Streitgegenständlich ist zu entscheiden, ob die Verwendung für den privaten Bedarf des Geschäftsführers sowie der Arbeitnehmerin als fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 zweiter Teilstich UStG 1994 anzusehen ist.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 22.05.2014, 2011/15/0176, hatte das Höchstgericht über die hier strittige Rechtsfrage abzusprechen. Diesem Erkenntnis liegt ein gleichgelagerter Sachverhalt zugrunde, die dort beschwerdeführende GmbH hatte in den Streitjahren Personenkraftwagen in der Bundesrepublik Deutschland geleast und diese vorwiegend den Arbeitnehmern ihres in Österreich angesiedelten Unternehmens zur Verfügung gestellt, welche die Fahrzeuge auch für private Fahrten nutzen konnten (Ansatz eines vollen Sachbezuges).

Im genannten Erkenntnis erwog der Verwaltungsgerichtshof u.a. Nachstehendes:

"Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die belangte Behörde die Verwendung von im Ausland mit Vorsteuerabzugsberechtigung geleasteten Fahrzeugen für den privaten Bedarf der Arbeitnehmer des inländischen Unternehmens der Beschwerdeführerin zu Recht als fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 behandelt hat. Das Ausmaß der diesbezüglichen Verwendung steht ebenso wie die Höhe der auf diese Nutzung entfallenden Kosten iSd § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 außer Streit.

Mit BGBl. I Nr. 134/2003 wurde § 3a Abs. 1 UStG 1994 ein Abs. 1a angefügt. Dieser lautet:

"(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. 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;

2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen."

Diese Bestimmung steht für Zeiträume ab 1. Jänner 2004, somit für den Streitzeitraum in Geltung. Der im Beschwerdefall einschlägige zweite Teilstrich der Z 1 leg. cit. stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für den Bedarf des Personals des Unternehmens (sofern keine bloße Aufmerksamkeit vorliegt) einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleich. Der Gesetzgeber hat damit die Rechtstechnik der Mehrwertsteuerrichtlinien (vgl. Art. 6 Abs. 2 lit. a und b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) übernommen.

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).

Die Beschwerde wendet sich gegen die Besteuerung nach § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 mit dem Vorbringen, (im Inland) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Fahrzeuge seien gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht dem Unternehmen zugeordnet. Werde ein nach österreichischen Vorschriften nicht vorsteuerabzugsberechtigter PKW im Ausland geleast, könne dieser Umstand (und die Vornahme eines Vorsteuerabzugs im Ausland) nicht dazu führen, aus dem Fahrzeug einen "dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand" zu machen, der unternehmensfremd verwendet werden könne.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 die Bedeutung beizulegen, dass ein bloßer Vorsteuerausschluss vorliegt (vgl. den hg. Beschluss vom 29. März 2001, 2000/14/0155). Die Anordnung lässt das den Steuerpflichtigen nach Unionsrecht zukommende Wahlrecht unberührt, ein Investitionsgut, das sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für private Zwecke verwendet wird, in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, oder es in vollem Umfang im Privatvermögen zu belassen, oder es auch nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in das Unternehmen einzubeziehen (vgl. zum Zuordnungswahlrecht die bei *Ruppe/Achatz*, UStG4, § 12 Tz 113, angeführte Rechtsprechung des EuGH).

Dasselbe Zuordnungswahlrecht wie beim Erwerb eines Investitionsgutes kommt dem Steuerpflichtigen auch zu, wenn er ein gemischt genutztes Investitionsgut im Rahmen eines Leasingvertrages mietet (vgl. im Zusammenhang mit dem Mieten eines Kraftfahrzeuges das Urteil des EuGH vom 16. Februar 2012, C- 118/11, Eon Aset Menidjmont, Randnr. 53).

Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, ein gemischt verwendetes Investitionsgut als Gegenstand des Unternehmens zu behandeln, ist die beim Erwerb dieses Gegenstandes geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. Unter diesen Umständen ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke nach Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (bzw. Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt hat (vgl. Randnr. 54 des zuletzt angeführten Urteils).

Die belangte Behörde hat aus der Geltendmachung des vollen Vorsteuerabzugs in Deutschland geschlossen, dass die Beschwerdeführerin die Kraftfahrzeuge zu 100 % als Unternehmensvermögen behandelt wissen will. Die Beschwerde enthält nichts, das diese Beurteilung als verfehlt erkennen ließe. Die Beschwerdeführerin vertritt vielmehr die Ansicht, dass infolge des Fehlens eines Vorsteuerabzugsrechts (bzw. Vorsteuerabzugs) im Inland ein notwendiges Tatbestandsmerkmal der Besteuerung gemäß § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Auffassung nicht, weil die Sichtweise der Beschwerdeführerin dem Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung, keinen unversteuerten Letztverbrauch in der Union zuzulassen, nicht hinreichend Rechnung trägt (vgl. nochmals EuGH vom 11. September 2003, C-155/01, Cookies World, Randnr. 56; sowie das Urteil vom 27. Juni 1989, C- 50/88, Kühne, in dem der EuGH bereits betont hat, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie die Nichtbesteuerung eines zu privaten Zwecken verwendeten Unternehmensgegenstandes verhindern will.)

Die Richtlinienbestimmung stellt nur darauf ab, dass der betreffende Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, nicht hingegen darauf, in welchem der Mitgliedstaaten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte. Stellte man mit der Beschwerdeführerin (die insoweit Tumpel/Aigner, SWK 14/2011, S 622, zitiert) darauf ab, dass der Vorsteuerabzug immer auf jenen Mitgliedstaat bezogen sein müsse, in dem der Mehrwertsteueranspruch entstanden sei, hätte dies überdies unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen zur Folge, weil jeder Steuerpflichtiger bestrebt sein würde, sein Investitionsvorhaben so einzurichten, dass es zu einem territorialen Auseinanderfallen von Vorsteuerabzugsrecht und Eigenverbrauch kommt.

Aus diesen Gründen schließt sich der Verwaltungsgerichtshof der in der Fachliteratur in der Mehrzahl vertretenen Ansicht an, dass auch ein ausländischer Vorsteuerabzug für die Besteuerung des Eigenverbrauchs als fiktive Dienstleistung ausreicht (vgl. Ruppe/Achatz,

UStG4, § 3 Tz 255; Pernegger in Melhardt/Tumpel, § 3 Tz 423; Gunacker-Slawitsch, Eigenverbrauch, 59; Nieskens in Rau/Dürnwächter, § 3 Anm. 1617)."

Mit den dargestellten Ausführungen ist auch streitgegenständlich dem Beschwerdevorbringen entgegengetreten.

Demnach war spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen.

C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht - mehr - von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Insbesondere weicht die gegenständliche Entscheidung nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab und fehlt eine solche Rechtsprechung auch n i c h t (vgl. Erkenntnis vom 22.05.2014 zu 2011/15/0176).

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Juli 2014