jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/8/27 2006/15/0127

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.2008

**Index**

E3L E09301000;
E6J;
32/04 Steuern vom Umsatz;

**Norm**

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te;
62005CJ0240 Eurodental VORAB;
UStG 1994 §12 Abs16;
UStG 1994 §12 Abs2 Z2 litb;
UStG 1994 §6 Abs1 Z26;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der W GmbH in Z, vertreten durch die Enzinger & Mosser Steuerberatungs-KEG in 8720 Knittelfeld, Frauengasse 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 31. Jänner 2006, GZ. RV/0281-G/05, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Dezember 2003, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Kraftfahrzeughandel mit Reparaturwerkstätte sowie ein Transportunternehmen und schaffte im Oktober 2001 einen gebrauchten PKW Puch G 300 DT Langversion an. Dieses Fahrzeug wurde bis November 2003 im Unternehmen eingesetzt und im Anschluss daran nach Russland verkauft, wobei anlässlich des Verkaufs Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 16 UStG 1994 geltend gemacht wurde.

Im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau wurde vom Prüfer die Ansicht vertreten, dass die Bestimmung des § 12 Abs. 16 UStG 1994 nicht anwendbar sei, wenn ein Kraftfahrzeug nicht für die gewerbliche Weiterveräußerung, sondern als Anlagegut für das eigene Unternehmen erworben und in der Folge exportiert werde.

Das Finanzamt schloss sich der vom Prüfer vertretenen Ansicht an und kürzte mit Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2003 die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuer entsprechend.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung trug die Beschwerdeführerin vor, dass das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug zwei Jahre dauernd im Inland zum Verkehr zugelassen gewesen sei und alle weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 erfülle. Die Beschwerdeführerin betreibe ein Transportunternehmen, einen Kfz-Handel und eine Werkstatt, weshalb ständig Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in das Anlagevermögen übergehen würden und umgekehrt. Wenn nur Umlaufvermögen dem Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 zugänglich sei, hätte der Prüfer das zum Verkauf bestimmte Fahrzeug dem Umlaufvermögen zuordnen müssen, zumal "eine versehentlich in der Buchhaltung nicht durchgeführte Buchung durch den Abgabepflichtigen" nicht zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen könne. Die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges führe zu einer Wettbewerbsverzerrung und zu einer Ungleichbehandlung in der Besteuerung. Hätte die Beschwerdeführerin das verfahrensgegenständliche Fahrzeug beispielsweise an einen anderen Händler verkauft, dann hätte dieser im Falle der Weiterveräußerung des Fahrzeuges nach Russland Anspruch auf die Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 16 UStG 1994 gehabt und das Fahrzeug um 20% günstiger verkaufen können.

Der Prüfer hielt in einer Stellungnahme zur Berufung daran fest, dass die Bestimmung des§ 12 Abs. 16 UStG 1994 im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei und stellte den Sachverhalt wie folgt dar:

"1) Kauf eines Steyr-Daimler-Puch G 300 TD lang mit

177 PS, gebraucht bzw. Erstzulassung 2.2.1999

Verkäufer ...

Rechnung vom 1.10.2001 ohne Ausweis der UST

(Bruttopreis 36.336,42 Eur) mit Hinweis "Differenzbesteuerung"

2) Anmeldung BH ... 1.10.2001 mit Kennzeichen ...

3) Aufnahme in das Anlagevermögen der

(Beschwerdeführerin)

3) Nutzung als Betriebsfahrzeug durch den

Geschäftsführer ...

4) Verkauf des Fahrzeuges an ..., Moskau

(Ausländischer Abnehmer)

Rechnung vom 20.11.2003

Anmeldung zur Ausfuhr beim Zollamt ... durch die ...

am 28.11.2003

Ausfuhr bzw. Verlassen der EU-Grenze ... mit Datum

12.12.2003

5) Datum der Abmeldung: 28.11.2003"

In einer Replik auf die Stellungnahme des Prüfers brachte die Beschwerdeführerin vor, dass das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug ausschließlich im Unternehmen eingesetzt und für betriebliche Fahrten benützt worden sei. Das Fahrzeug sei sechs bis sieben Monate im Internet angeboten worden. Der russische Käufer sei über das Internet auf das Fahrzeug aufmerksam geworden. Die Verhandlungen mit dem Käufer hätten in Deutschland stattgefunden, weshalb eine frühere Abmeldung des Fahrzeuges nicht möglich gewesen sei. Der Sinn des Vorsteuerabzuges beim Export von Gebrauchtfahrzeugen sei es, diese im Wettbewerb mit anderen Firmen und Ländern gleichzustellen, weshalb "eine Nichtbewilligung des Vorsteuerabzuges den Sinn der Gesetzesbestimmung eindeutig widersprechen" würde. Die Beschwerdeführerin betreibe eine Werkstätte mit Fahrzeughandel und es werde grundsätzlich jedes Fahrzeug zur Weiterveräußerung angeschafft.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte im Erwägungsteil

zunächst aus, dass die Beschwerdeführerin das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug aktiviert und in den Jahren 2001, 2002 und 2003 AfA geltend gemacht habe, weshalb das Vorbringen, sie habe grundsätzlich jedes Fahrzeug zur Weiterveräußerung angeschafft, als Zweckbehauptung anzusehen sei. Bei der Anschaffung im Oktober 2001 habe das Fahrzeug einen Kilometerstand von 66.285 aufgewiesen, bei der Veräußerung habe der Kilometerstand 155.000 betragen. Die im Unternehmer der Beschwerdeführerin zurückgelegte Kilometerleistung habe sich demnach auf 88.715 km belaufen, was bezogen auf die Behaltedauer von 25,5 Monaten eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 41.748 km ergebe und gegen eine Verwendung des Fahrzeuges als Vorführwagen spreche.

Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt seien, würden gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Daraus folge, "dass die fraglichen Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten" und ein Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen nicht möglich sei. Darüber hinaus sei das Fahrzeug nicht Bestandteil des Unternehmensvermögens (Hinweis auf Ruppe UStG 19942, § 12 Tz 129). Die Weiterveräußerung eines nicht zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen gehörigen Fahrzeuges sei nicht steuerbar, weshalb eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nicht möglich erscheine.

Die Regelung des fiktiven Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 16 und 17 UStG 1994 gehe auf § 12a UStG 1972 zurück und ermögliche grundsätzlich einen Abzug fiktiver Vorsteuern beim Export von gebrauchten Fahrzeugen durch KFZ-Händler. Die Konstellation, die der Regelung zugrunde liege, habe folgenden Inhalt: Der Veräußerer, ein Nichtunternehmer oder ein Unternehmer, der das Kraftfahrzeug außerhalb seines Unternehmens liefere, sei nicht berechtigt, eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis auszustellen. Der Händler unterliege daher prinzipiell der Differenzbesteuerung (§ 24). Werde dieses Kraftfahrzeug Gegenstand einer steuerfreien Ausfuhrlieferung, so dürfe der Unternehmer aus dem Erwerbspreis eine Vorsteuer in Höhe von 20% herausrechnen und von seiner Umsatzsteuer abziehen. Nach den Gesetzesmaterialien solle damit ein Anreiz zur Erneuerung des Fuhrparks und zur Verbesserung der ökologischen Situation in den Nachbarländern gegeben werden, wobei die EG-rechtliche Deckung offen sei (Hinweis auf Ruppe, UStG 19942, § 12 Tz 263). Daher handle es sich ausdrücklich um eine Begünstigungsnorm des innerstaatlichen Rechts, die keiner erweiterten Auslegung zugänglich erscheine.

Dass die Bestimmung des § 12 Abs. 16 UStG 1994 Verkäufe aus dem Anlagevermögen nicht begünstige, erscheine keineswegs systemwidrig, da das Kraftfahrzeug nach den Intentionen des Gesetzgebers bereits zur gewerblichen Weiterveräußerung angeschafft sein müsse. Werde das gebrauchte Kraftfahrzeug (PKW, Kombi) vom Unternehmer nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung, sondern als Anlagegut für das Unternehmen erworben und in der Folge exportiert, sei die Regelung nicht anwendbar, weil das Fahrzeug von Anfang an nicht zum Unternehmensvermögen zähle (Hinweis auf Ruppe, UStG 19942, § 12 Tz 268, Beispiel 1).

Das von der Beschwerdeführerin angesprochene theoretische Beispiel der Veräußerung des PKW durch die Beschwerdeführerin an einen anderen Händler und die Geltendmachung des fiktiven Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 sei nicht maßgeblich, weil der Besteuerung reale und tatsächliche Sachverhalte zugrunde zu legen seien.

Die Zuerkennung des fiktiven Vorsteuerabzuges für ein im Anlagevermögen befindliches Kraftfahrzeug gemäß§ 12 Abs. 16 UStG 1994 würde den Vorsteuerausschlusstatbestand des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ins Gegenteil verkehren und hätte eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Umsatzsteuerentlastung des zwischenzeitigen unternehmerischen Verbrauches (Wertverzehr) zur Folge.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 6 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden FassungBGBl I 2003/71 (BudgetbegleitG 2003) lautet auszugsweise:

"§ 6. Steuerbefreiungen

(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) und die Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8);

...

26. a) die Lieferungen und die Entnahme von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten oder entnommenen Gegenstände

-

ausschließlich für eine nach den Z 7 bis 25 steuerfreie oder

-

nach lit. b. steuerfreie Tätigkeit verwendet hat;

..."

§ 12 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden FassungBGBl I 2003/71 (BudgetbegleitG 2003) lautet auszugsweise:

"§ 12.

...

(2) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

...

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

....

(16) Unternehmer, die Kraftfahrzeuge der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 steuerfrei liefern, sind berechtigt, aus dem Erwerbspreis eine abziehbare Vorsteuer zu ermitteln, wenn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Bestimmung des § 24 (Differenzbesteuerung) angewendet werden kann. Die abziehbare Vorsteuer ist dabei mit 20% aus dem Erwerbspreis herauszurechnen. Der Vorsteuerabzug ist nur für Kraftfahrzeuge zulässig, die mindestens seit zwei Jahren dauernd im Inland zum Verkehr zugelassen sind.

(17) Die Voraussetzungen des Abs. 16 sind buchmäßig nachzuweisen. Die abziehbare Vorsteuer ist als in jenen Voranmeldungszeitraum fallend anzusehen, in dem die Ausfuhrlieferung bewirkt wird."

Die belangte Behörde stellt im angefochtenen Bescheid fest, dass die Beschwerdeführerin das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben und nicht als Vorführkraftfahrzeug verwendet hat. Diesen Feststellungen wird in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof nicht entgegengetreten. Die im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges anfallende Umsatzsteuer konnte daher gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit PKW und Kombi nicht als für das Unternehmen ausgeführt, weshalb ein Vorsteuerabzug aus diesen Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht möglich ist. Nach der - insbesondere auch vor dem Hintergrund des Regimes der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG ergangenen - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beschränkt sich der Inhalt der

Regelung auf diesen Vorsteuerausschluss (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 21. September 2006, 2004/15/0072, und vom 16. Dezember 1991,91/15/0045 sowie die hg. Beschlüsse vom 29. März 2001, 2000/14/0155, und vom 22. September 1999, 98/15/0136).

Der Vorsteuerausschluss für Pkw und Kombi nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 findet seine gemeinschaftsrechtliche Deckung in Art 17 Abs. 6 der Sechsten MwSt-Richtlinie. Nach der Sechsten MwSt-Richtlinie soll die Weiterveräußerung der nach der genannten Bestimmung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Gegenstände unecht befreit sein. Art 13 Teil B lit. c der Sechsten MwSt-Richtlinie lautet:

"B. Sonstige Steuerbefreiungen

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

c) die Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine auf Grund dieses Artikels oder des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b) von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, sowie die Lieferung von Gegenständen, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Artikel 17 Absatz 6 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war"

Die Befreiung nach Art 13 Teil B lit. c der Sechsten MwSt-Richtlinie umfasst sohin auch Gegenstände, die auf Grund der Regelung des Art 17 Abs. 6 der Sechsten MwSt-Richtlinie von einem Vorsteuerausschluss erfasst sind.

Nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 ist die Lieferung von Gegenständen (unecht) von der Umsatzsteuer befreit, wenn beim Erwerb der Gegenstände eine Vorsteuerausschlussregelung zur Anwendung gekommen ist. § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 erwähnt die Vorsteuerausschlüsse, die sich aus (unecht steuerbefreiten) Umsätzen nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis 25 UStG 1994 ergeben. Die Weiterveräußerung von Pkw und Kombi iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 wird in § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 nicht ausdrücklich erwähnt, wählte doch der Gesetzgeber des UStG 1994 für diese Gegenstände eine andere sprachliche Ausdrucksweise ("nicht als für das Unternehmen ausgeführt"), aus der sich bereits ergab, dass die Weiterveräußerung dieser Gegenstände nicht umsatzsteuerpflichtig ist.

Die Mitgliedstaaten können nach dem Wortlaut von Art. 249 Abs. 3 EG die Form und die Mittel für die Umsetzung der Richtlinien wählen (Urteil des EuGH vom 5. Juli 2007 in der Rechtssache C-321/05, Kofoed, Rn 43)

Im Hinblick darauf, dass die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 als (bloßer) Vorsteuerausschluss zu interpretieren ist und dass § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 die Weiterveräußerung von Gegenständen, die von einer Vorsteuerausschlussbestimmung erfasst waren, von den Steuer befreit, ist der Regelung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 vor dem Hintergrund der Sechsten MwSt-Richtlinie die Bedeutung beizumessen, dass sie auch die Weiterveräußerung der unter § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 fallenden Pkw und Kombi von der Steuer befreit.

Die Veräußerung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges war demnach in analoger Anwendung des§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit.

Mit dem Fall des Zusammentreffens einer echten Steuerbefreiung einerseits mit einer unechten Steuerbefreiung andererseits hat sich der EuGH im Urteil vom 7. Dezember 2006, C- 240/05, Eurodental, auseinander gesetzt. Er ist zum Ergebnis gelangt, dass in einem solchen Kollisionsfall die unechte Steuerbefreiung vorgeht (vgl. auch die Anmerkung zu diesem Urteil in taxlex 2007, 52).

Folglich kommt § 12 Abs. 16 UStG 1994 nicht zur Anwendung, weil diese Bestimmung eine steuerfreie Lieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 leg. cit. voraussetzt und bei einer Kollision von echten Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug (zB Ausfuhrlieferungen) und unechten Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug (hier Veräußerung eines Fahrzeuges, für das ein Vorsteuerabzug nicht möglich war) die unechte Steuerbefreiung vorgeht.

Soweit die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihrer Rechte als gegeben erachtet, weil "für ein und den selben Sachverhalt unterschiedliche Steuerbelastungen für KFZ-Händler entstehen" ist ihr entgegenzuhalten, dass der Verkauf eines zur Weiterveräußerung angeschafften Fahrzeuges gerade nicht mit dem Verkauf des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges gleichgesetzt werden kann, zumal die Zuerkennung des (fiktiven) Vorsteuerabzuges für dieses Fahrzeug gemäß § 12 Abs. 16 UStG 1994 den Vorsteuerausschlusstatbestand des § 12

Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 im Ergebnis unbeachtet lassen würde und eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Umsatzsteuerentlastung des während der unternehmerischen Nutzung im Anlagevermögen eingetretenen Verbrauches (Wertverzehr) zur Folge hätte, worauf die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend hinweist.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf Ruppe, UStG 19942, § 12 Tz 263, richtig aufzeigt, der Sechsten MwSt-Richtlinie ein Vorsteueranspruch, wie ihn § 12 Abs. 16 UStG 1994 normiert, nicht zu entnehmen ist.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. August 2008

**Gerichtsentscheidung**

EuGH 62005J0240 Eurodental VORAB

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150127.X00

**Im RIS seit**

08.10.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at