

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StB gegen den Bescheid des Finanzamt Graz-Stadt vom 03.06.2013, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist als liechtensteinische Aktiengesellschaft im Bereich der Entwicklung und Produktion von Umweltfahrzeugen und Spezialmaschinen tätig.

Im Rahmen einer abgabenrechtlichen Außenprüfung traf das Prüfungsorgan zu „Punkt 1 – Innergemeinschaftlicher Erwerb/Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb“ die Prüfungsfeststellung, dass vom geprüften Unternehmen im Jahr 2010 von der Firma GB Ltd. zwei Harley Davidson Motorräder im Wert von gesamt 47.895 € erworben worden seien. Die Rechnung für das erste Motorrad sei von der Firma GB Ltd. am 28. Mai 2010 in Höhe von 27.008,92 GBP (30.905 €) ausgestellt worden. Dieses Motorrad sei bereits am 21. Mai 2010 von der Bf. an den Gesellschafter weiterverrechnet worden. Das zweite Motorrad sei von der Firma GB Ltd. am 23. Juli 2010 in Höhe von 14.078,48 GBP (16.990 €) in Rechnung gestellt und ebenso an den Gesellschafter weiterverrechnet (Rechnung vom 20.Juli 2010) worden. Auf den Eingangsrechnungen seien die österreichische Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) der Bf. angegeben worden. In der Umsatzsteuererklärung und in den vorgelegten Konten sei für die Rechnung vom 28. Mai 2010 als innergemeinschaftlicher Erwerb der Betrag in englischen Pfund 27.008,92 als Euro-Betrag angesetzt worden. Im Zuge der Prüfung würden die innergemeinschaftlichen Erwerbe (KZ 070 u. 072) daher um 3.896,08 € berichtigt.

Aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass beide Motorräder für die Bf. angeschafft wurden und zur Weiterveräußerung bestimmt waren.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG gelten zwar Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder nicht als für das Unternehmen ausgeführt, weshalb ein Vorsteuerabzug aus diesen Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht möglich sei. Da die Regelung in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 als reine Vorsteuerausschlussbestimmung zu sehen sei, handle es sich bei den Krafträder dennoch um einen Gegenstand des Unternehmens (*Melhardt/Tumpel, UStG, RZ 258 zu § 12 UStG*). Daher habe die Bf. mit dem Kauf der beiden Krafträder von der Firma GB Ltd. einen innergemeinschaftlichen Erwerb gem. Art. 1 Abs. 2 UStG in Österreich getätigt. Da die Bf. keinen Handel mit Krafträder betreibe, gelte für das geprüfte Unternehmen die Vorsteuerausschlussbestimmung gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG. Die Weiterveräußerung der gegenständlichen Krafträder sei grundsätzlich steuerbar, aber gem. § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 unecht von der Steuer befreit (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127 und *Melhardt/Tumpel, UStG, RZ 259 zu § 12 UStG*). Demzufolge sei die Erwerbsteuer in Höhe von 10.691,16 € nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

In ihrer Berufung (Beschwerde) führte die Bf. aus, der Ansicht des angefochtenen Bescheides sei entgegen zu halten, dass die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG eine doppelte Umsatzsteuerbelastung verhindern solle, die dadurch entstünde, dass einerseits beim Erwerb eines Gegenstandes der Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, die Veräußerung jedoch der Umsatzsteuer unterliegen würde, weil die Befreiungsbestimmung, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führe, nicht auf Hilfsgeschäfte anzuwenden sei. In diesem Zusammenhang sei auch die sinngemäße Anwendung auf die Veräußerung von Kraftfahrzeugen zu sehen, wenn diese entsprechend der neueren Judikatur zur Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG dem Unternehmensbereich zugerechnet werden.

Diese sinngemäße Anwendung setze jedoch gerade voraus, dass zuvor der Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, könne jedoch nicht diesen Ausschluss begründen.

Die Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 Z 4 UStG, welche unzweifelhaft auf den gegenständlichen Fall anzuwenden sei, führe dazu, dass in Österreich zwar eine Erwerbsbesteuerung durch zu führen ist, diese aber steuerfrei bleibt, weshalb auch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG nicht anzuwenden sei.

In seiner Beschwerdevorentscheidung verwies das Finanzamt zunächst auf die für die Anschaffung und den Betrieb von Personenfahrzeugen und Krafträder geltende Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG.

Gemäß Art. 12 Abs. 4 UStG gelte § 12 Abs. 2 Z 2 UStG nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb, sodass der Erwerb der dort genannten Gegenstände als für das Unternehmen ausgeführt gilt. Jedoch schließe Art. 12 Abs. 1 Z 1 Satz 2 UStG den Vorsteuerabzug „für die sich auf Grund des Abs. 4 ergebende Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb“ aus. Somit bestehe für den innergemeinschaftlichen Erwerb u.a. von Motorrädern iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UStG ein Vorsteuerausschluss.

Nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG sei die Lieferung von Gegenständen (unecht) von der Umsatzsteuer befreit, wenn beim Erwerb der Gegenstände eine Vorsteuerausschlussregelung zur Anwendung gekommen ist. Diese Bestimmung erwähne die Vorsteuerausschlüsse, die sich aus (unecht steuerbefreiten) Umsätzen nach § 6 Abs. 1 Z 7 bis 25 UStG ergeben. Entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 27.8.2008, 2006/15/0127 sei dieser Bestimmung jedoch die Bedeutung beizumessen, dass sie auch die Weiterveräußerung der unter § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG (der als Vorsteuerausschlussbestimmung zu sehen ist) fallende Fahrzeuge von der Steuer befreit. § 6 Abs. 1 Z 26 UStG sei also nicht nur auf die ausdrücklich genannten Z. 7-25 leg.cit. anzuwenden, sondern analog auf andere Vorsteuerausschlussregelungen, wie etwa in § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG. Daher sei davon auszugehen, dass auch ein Vorsteuerausschluss nach Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Motorrädern zu einer unechten Befreiung der Lieferung dieser Gegenstände nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG führe. Mit dem Fall des Zusammentreffens einer echten Steuerbefreiung einerseits und mit einer unechten Steuerbefreiung andererseits habe sich der EuGH im Urteil vom 07.12.2006, C-240/05, *Eurodental*, auseinander gesetzt und sei zum Ergebnis gelangt, dass in einem solchen Kollisionsfall die unechte Steuerbefreiung vorgehe (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0127). Im gegenständlichen Fall gehe demnach die unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG dem Art. 6 Abs. 2 Z 4 UStG vor. Es sei daher zwar zutreffend, wenn die Bf. anführt, die sinngemäße Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG setze voraus, dass der Vorsteuerabzug bereits ausgeschlossen war, jedoch begründe Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG gerade einen solchen Vorsteuerausschluss.

In ihrem Vorlageantrag führte die Bf. ergänzend aus, Ziel von Art 6 Abs. 2 Z 4 UStG sei es, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen steuerfrei zu stellen, die zur Ausführung von Ausfuhrlieferungen bestimmt seien. In der Folge aber könne keine Vorsteuerausschlussbestimmung greifen, wenn der Erwerb selbst steuerfrei sei und somit bliebe auch für die Anwendung von § 6 Abs. 1 Z 26 UStG kein Raum.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 6 UStG 1994 lautet auszugsweise:

"§ 6. Steuerbefreiungen

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

Z 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 lautet auszugsweise:

"§ 12.

Abs. 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. Hierzu 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 Krafträder 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.

Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt für Personenkraftwagen nicht ein, wenn die mit dem Personenkraftwagen im Zusammenhang stehende Betätigung - isoliert betrachtet - eine gewerbliche und insofern nachhaltige Betätigung darstellt (VwGH 24.4.1996, 95/13/0178).

Die streitgegenständlichen Motorräder sind von der Bf. nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt gewesen, weil sie entsprechend ihrem Geschäftszweig im Bereich der Entwicklung und Produktion von Umweltfahrzeugen und Spezialmaschinen und nicht im Handel von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder insbesondere Krafträder tätig ist. Der Ankauf von zwei Motorräder der Marke Harley Davidson stellt nicht den Tatbestand eines gewerblichen Handels mit Krafträder im Sinne des § 2 bzw. der gewerblichen („gewerbsmäßigen“) Weiteräußerung der Fahrzeuge dar.

Nachhaltigkeit ist dann gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden oder wenn bei einer (zunächst) einmaligen Tätigkeit an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, sie zu wiederholen, geschlossen werden kann. Den Gegensatz zur nachhaltigen Tätigkeit bildet die einmalige oder gelegentliche Tätigkeit. Gelegentlich ist eine Tätigkeit, wenn sie nur fallweise (sobald sich von außen eine Gelegenheit bietet) ausgeübt wird, nicht jedoch, wenn jemand selbst darauf hinwirkt, die Voraussetzungen für sein Tätigwerden herbeizuführen (vgl. *Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 2, Tz. 49, 50).

Insbesondere hat der VwGH die Anschaffung eines PKWs, der unmittelbar darauf ins Ausland weiterveräußert worden ist, nicht als für das Unternehmen angeschafft betrachtet angesehen, da das Vorliegen eines gewerblichen Autohandels aus der Anschaffung eines Fahrzeugs nicht erblickt werden konnte (VwGH 28.6.2006, 2003/13/0066; aA. *Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakonig, UStG-ON*<sup>2,06</sup>, § 12, Rz 204, zweiter Unterpunkt). Das vom Finanzamt für seine Argumentation ins Treffen geführte Erkenntnis (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127) ist nur teilweise sachverhaltsident, da das Fahrzeug im dort entschiedenen Fall vom Unternehmen nicht primär zur gewerblichen Weiterveräußerung angeschafft, sondern erst ins Anlagevermögen aufgenommen und in überwiegender Weise anders als ausschließlich für Vorführzwecke verwendet worden ist.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit PKW, Kombi und Krafträder 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 einen Vorsteuerausschluss (VwGH 21.9. 2006, 2004/15/0072 und 16.12.1991, 91/15/0045).

Der Vorsteuerausschluss für Pkw und Kombi nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 findet seine gemeinschaftsrechtliche Deckung in Art. 176 MwStSystRL (= Art. 17 Abs. 6 der Sechsten MwSt-RL).

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, Kombi

und Krafträdern 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 (EuGH 5.7.2007, Rs. 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 § 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 MwStSystRL 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 und einer unechten Steuerbefreiung andererseits ist der EuGH – wie bereits von der belangten Behörde unter Bezugnahme auf die VwGH-Judikatur erwähnt # zum Ergebnis gelangt, dass in einem solchen Kollisionsfall die unechte Steuerbefreiung vorgeht (EuGH 7.12.2006, C-240/05, *Eurodental*, sowie *Anmerkung zu diesem Urteil in taxlex 2007*, 52).

Folglich kommt § 12 Abs. 1 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.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

