



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Dkfm. Erwin Baldauf und Mag. Reinhard Eberle Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, vom 16. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 9. Mai 2008 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die abgabepflichtige Gesellschaft mit dem Sitz in X ist im Geschäftszweig Bau tätig. Am 10. August 2006 erwarb sie in Deutschland im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung einen gebrauchten Personenkraftwagen der Marke Audi Allroad 2,5 TDI um den Kaufpreis von 23.688,79 €. Mit der am 5. Oktober 2007 elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 wurde dieser Vorgang von der Abgabepflichtigen als innergemeinschaftlicher Erwerb der Umsatzsteuer unterzogen. Gleichzeitig machte sie Vorsteuern aus diesem innergemeinschaftlichen Erwerb im Ausmaß von 4.737,75 € (20 % von 23.688,79 €) geltend. Mit Bescheid vom 9. Oktober 2007 wurde die Abgabepflichtige antrags- und erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer für das Jahr 2006 veranlagt.

Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, stellte der Prüfer fest, dass für den Kauf des gegenständlichen Personenkraftwagens der Marke Audi Allroad 2,5 TDI im Inland Erwerbsteuer zu entrichten sei. Ein Vorsteuerabzug von den Anschaffungskosten

des innergemeinschaftlichen Erwerbs sei jedoch im Hinblick auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 bei einem Personenkraftwagen nicht zulässig. Bei dem erworbenen Fahrzeug handle es sich nicht um ein von den einschränkenden Regelungen des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgenommenes Kraftfahrzeug (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 7. Mai 2008, Bp abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ – nach Aufhebung des Bescheides vom 9. Oktober 2007 gemäß § 299 BAO – am 9. Mai 2008 einen neuen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006, mit dem die geltend gemachten Vorsteuern aus dem Kauf des Personenkraftwagens der Marke Audi Allroad 2,5 TDI nicht anerkannt wurden. Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 16. Mai 2008 fristgerecht Berufung. Der Kauf des Audi Allroad 2,5 TDI sei nicht für das Anlagevermögen erfolgt, da sich gleich nach dem Erwerb herausgestellt habe, dass dieses Fahrzeug für die betrieblichen Erfordernisse des Unternehmens nicht verwendbar gewesen sei. Deshalb sei dieses Fahrzeug auch - *„ohne dass mit ihm auch nur ein Kilometer gefahren worden wäre“* - an die X-GmbH in Y um annähernd denselben Preis weiterverkauft worden. Es handle sich damit um den Verkauf eines Gegenstandes des Umlaufvermögens (de facto Durchleitung im Unternehmen), weshalb die einschränkenden Bestimmungen des § 12 UStG 1994 nicht zur Anwendung kommen könnten. Es werde daher beantragt, den Vorsteuerabzug für den Audi Allroad 2,5 TDI mit 4.737,75 € anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2008 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 erfordere eine qualifizierte Form der Weiterveräußerung, nämlich die *„gewerbliche“* Weiterveräußerung. Im einmaligen Ankauf und dem anschließenden Weiterverkauf eines Personenkraftwagens könne keine gewerbliche Betätigung auf dem Gebiet des Kraftfahrzeughandels erblickt werden, zumal diese Betätigung durch die Gesellschaft, die hauptsächlich auf dem Gebiet des Baues tätig sei, nicht nachhaltig ausgeübt werde. Ein Vorsteuerabzug stehe daher für das genannte Fahrzeug nicht zu.

Am 30. Mai 2008 stellte die Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 normiere unmissverständlich einen Vorsteuerauschluss im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombis und Krafträdern. Der Gesetzgeber habe bei Schaffung dieser Gesetzesbestimmung unzweifelhaft auf die Fälle der tatsächlichen Nutzung von *„nicht begünstigten Fahrzeugen“* im Betrieb abgestellt. Die Anschaffung impliziere eine zumindest geplante Nutzung im Unternehmen über mehrere Perioden mit Einstellung in das Anlagenverzeichnis als Anlagevermögen. Demgegenüber liege hier der *„klassische Fall“* einer Fehlinvestition vor, die zeitnah dadurch korrigiert worden sei, dass das gegenständliche

Fahrzeug weiterverkauft worden sei (Durchleitung im Unternehmen). Die Fehlinvestition sei zwar sofort erkannt worden, eine Wandlung des Geschäftes sei aber leider nicht mehr möglich gewesen. Es sei unbestritten, dass die Abgabepflichtige kein gewerblicher Weiterveräußerer von Fahrzeugen (gewerblicher Autohändler) sei, sondern ein Bauunternehmen.

In konsequenter Anwendung des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) könnten diese unternehmerische Fehlentscheidung und deren Korrektur wohl nicht zu einer „*strafweisen*“ Verweigerung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 UStG 1994 aus rein formalen Gründen führen. Der Gesetzgeber habe bei Erlassung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 klare Sachverhalte vor Augen gehabt, die er damit abschließend geregelt haben wollte.

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

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Bauunternehmen. Sie erwarb am 10. August 2006 von einem deutschen Kfz-Händler im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung einen gebrauchten Personenkraftwagen der Marke Audi Allroad 2,5 TDI. Der Kaufpreis betrug 23.688,79 €. Dieser Vorgang wurde von der Bw. als innergemeinschaftlicher Erwerb der Umsatzsteuer unterzogen. Das Fahrzeug wurde in das Anlagenverzeichnis der Bw. aufgenommen (Konto 660 „*Personenkraftwagen*“), von den Anschaffungskosten wurde im Jahr 2006 unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von acht Jahren (AfA-Satz 12,50 %) eine Halbjahres-AfA von 1.480,55 € geltend gemacht.

Das Fahrzeug wurde von der Bw. in der Folge im Inland weder zugelassen noch in Verwendung genommen, es wurde vielmehr bereits am 29. November 2006 an die X-GmbH in Y im Rahmen einer „*steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung*“ um den Kaufpreis von 24.000 € weiterveräußert. A, der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., ist auch Gesellschafter-Geschäftsführer der deutschen X-GmbH. Festzuhalten ist, dass die sich als „*Fehlinvestition*“ herausgestellte Anschaffung des Fahrzeuges somit nicht zu einer Rückgängigmachung der Lieferung, sondern zu einer Weiterveräußerung an einen vom Lieferanten des Fahrzeuges unabhängigen Abnehmer führte („*eine Wandlung des Geschäftes war nicht mehr möglich*“ – vgl. den Vorlageantrag vom 30. Mai 2008). Strittig ist, ob für die Anschaffung des Personenkraftwagens vor dem Hintergrund der unmittelbar erfolgten Weiterveräußerung ein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer neben den in § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 leg.cit. genannten Vorsteuerbeträgen die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen abziehen. Das gilt nicht für die sich aufgrund des Abs. 4 ergebende Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb. Nach Art. 12 Abs. 4 UStG

1994 gilt die Fiktion des § 12 Abs. 2 Z 2 leg.cit. nicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb. Das bedeutet, dass auch Erwerbe, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von bestimmten Kraftfahrzeugen stehen, als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie zumindest zu 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Derartige innergemeinschaftliche Erwerbe sind gemäß Art. 1 UStG 1994 der Erwerbsteuer zu unterziehen. Eine solche Erwerbsteuer darf aber zufolge des Art. 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 nicht als Vorsteuer abgezogen werden (vgl. Ruppe, UStG, 3. Auflage, Art. 1 Tz 24 und Art. 12 Tz 12).

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, gelten 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 sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sieht demnach für bestimmte Leistungen im Zusammenhang mit bestimmten Kraftfahrzeugen einen Ausschluss des Vorsteuerabzuges vor. Die genannte Gesetzesbestimmung wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU (am 1. Jänner 1995) geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 (in der Fassung BGBl. Nr. 410/1988) übernommen.

Nicht unter den Vorsteuerausschluss fallen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Auch die Bw. behauptet nicht, dass im gegenständlichen Fall einer der gesetzlichen Ausnahmetatbestände erfüllt wäre. Im Vorlageantrag vom 30. Mai 2008 stellte die Bw. sogar vielmehr außer Streit, dass sie „*kein gewerblicher Weiterveräußerer von Fahrzeugen (gewerblicher Autohändler) ist, sondern ein Bauunternehmen*“. Damit ist das Schicksal der Berufung aber bereits entschieden.

Die Bw. vertritt demgegenüber die Ansicht, dass der in Deutschland im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung angeschaffte Personenkraftwagen der Marke Audi Allroad 2,5 TDI aufgrund der unmittelbar nach der Anschaffung erfolgten Weiterveräußerung als Umlaufvermögen mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu qualifizieren sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 im Hinblick auf die darin normierten Ausnahmen vom Vorsteuerausschluss tatbestandsmäßig nicht auf das Vorliegen von Umlaufvermögen abstellt, sondern vielmehr auf Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur **gewerblichen**

Weiterveräußerung bestimmt sind. Diese Qualifikation kommt dem gegenständlichen Personenkraftwagen – wie auch von der Bw. zugestanden wurde – nicht zu.

Davon abgesehen ist der Personenkraftwagen der Marke Audi Allroad 2,5 TDI im Streitfall auch nicht als Umlaufvermögen zu qualifizieren. Zum Umlaufvermögen gehört ein Wirtschaftsgut dann, wenn es nicht dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs. 4 UGB). Zum Anlagevermögen gehört ein Wirtschaftsgut demgegenüber dann, wenn es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs. 2 UGB). Ein Wirtschaftsgut dient dann dauernd dem Geschäftsbetrieb, wenn es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon dem Geschäftsbetrieb dient (VwGH 2.7.1975, 2306/74). Danach dienen Gegenstände des Anlagevermögens dem Gebrauch, während Gegenstände des Umlaufvermögens der einmaligen Nutzung dienen, sei es zum Verbrauch oder zur **Veräußerung** (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094; BFH, BStBl. 1982 II 344). Über die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen entscheidet die betriebliche Funktion, die der Unternehmer dem Wirtschaftsgut im Betrieb widmet.

Die Bw. hat den gegenständlichen Personenkraftwagen selbst als Anlagevermögen (und nicht als Umlaufvermögen) qualifiziert. Das Fahrzeug wurde in das Anlagenverzeichnis aufgenommen (Konto 660 „Personenkraftwagen“), von den Anschaffungskosten wurde im Jahr 2006 unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von acht Jahren (AfA-Satz 12,50 %) eine Halbjahres-AfA von 1.480,55 € geltend gemacht. Sie hat damit selbst zu erkennen gegeben, dass das am 10. August 2006 angeschaffte Fahrzeug dazu bestimmt war, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Bauunternehmens zu dienen. Daran ändert auch nichts, dass dieses Fahrzeug am 29. November 2006 (somit wenige Monate nach der Anschaffung) bereits wieder veräußert wurde, **nachdem** sich für die Bw. herausgestellt habe, dass das Fahrzeug für die betrieblichen Erfordernisse des Unternehmens nicht verwendbar gewesen sei. Im Übrigen wird festgehalten, dass die fehlende Zulassung zum Verkehr auf öffentlichen Straßen dem gegenständlichen Vorsteuerausschluss gleichfalls nicht entgegensteht (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0072; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0072).

Für die Bw. ließe sich auch nichts gewinnen, wenn man das gegenständliche Fahrzeug – zu Unrecht - dem Umlaufvermögen zurechnen wollte, weil der Erwerb des Fahrzeuges ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung erfolgt wäre und der Personenkraftwagen demnach von vornherein nicht dazu bestimmt gewesen wäre, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Wie das Finanzamt richtig erkannt hat, erfordert die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 eine qualifizierte Form der Weiterveräußerung, nämlich die „gewerbliche“ Weiterveräußerung (VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006, 0007; VwGH 28.6.2006,

2003/13/0066). 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).

Nachhaltigkeit ist 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, UStG, 3. Auflage, § 2 Tz 49 und 50, mit zahlreichen Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung).

Das Vorliegen einer nachhaltigen Tätigkeit in Bezug auf die Weiterveräußerung von Personenkraftwagen ist im Streitfall zu verneinen. Im einmaligen Ankauf eines Personenkraftwagens und dessen Veräußerung einige Monate nach seiner Anschaffung, weil sich die Anschaffung des Fahrzeuges gleich nach dem Erwerb als „*Fehlinvestition*“ herausgestellt habe, ist keine gewerbliche (nachhaltige) Tätigkeit zu erblicken. Von der Bw. wurde auch gar nicht behauptet, dass eine Fortsetzung der Tätigkeit (An- und Verkauf von Personenkraftwagen) geplant gewesen wäre. Sie stellte vielmehr selbst klar (vgl. nochmals den Vorlageantrag vom 30. Mai 2008), dass sie „*kein gewerblicher Weiterveräußerer von Fahrzeugen (gewerblicher Autohändler) ist, sondern ein Bauunternehmen*“.

Die anlässlich der Anschaffung des gegenständlichen Personenkraftwagens von der Bw. zu entrichtende Erwerbsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb ist somit zufolge des Art. 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz iVm § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 vom inländischen Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Ergänzend wird festgehalten, dass vor dem Hintergrund der erfolgten Weiterveräußerung des Fahrzeuges auch ein Vorsteuerabzug gemäß Art. 12 Abs. 3 iVm Art. 2 UStG 1994 nicht in Betracht kommt. Der Vorsteuerabzug nach diesen Gesetzesbestimmungen stellt auf die innergemeinschaftliche Lieferung eines – hier nicht gegebenen – **neuen** Fahrzeuges ab.

Bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen in das übrige Gemeinschaftsgebiet werden durch Art. 2 UStG 1994 als Folge des generellen Bestimmungslandprinzips für Neufahrzeuge auch Nichtunternehmer (insbesondere auch Privatpersonen) sowie Unternehmer, welche die Lieferung nicht im Rahmen des Unternehmens ausführen (zB weil das Fahrzeug – wie hier – gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen angeschafft gilt), wie Unternehmer behandelt (Unternehmerfiktion als gelegentlicher Fahrzeuglieferer). Die inner-

gemeinschaftliche Lieferung von Neufahrzeugen fällt damit – unabhängig von der Person des Abnehmers – unter die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach Art. 7 UStG 1994. Mit der Unternehmereigenschaft erhält der (gelegentliche) Fahrzeuglieferer auch das allgemeine Recht auf Vorsteuerabzug, welches durch Art. 12 Abs. 3 UStG 1994 allerdings auf die auf den Kauf, die Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb des neuen Fahrzeuges entfallenden Vorsteuern eingeschränkt wird. Durch die Einräumung des Vorsteuerabzuges (im Zeitpunkt der Weiterlieferung des neuen Fahrzeuges) im Ursprungsland wird im Hinblick auf die Erwerbsteuerpflicht im Bestimmungsland eine Doppelbelastung des Neufahrzeuges mit Umsatzsteuer vermieden.

Die Bw. erwarb demgegenüber am 10. August 2006 mit dem Personenkraftwagen der Marke Audi Allroad 2,5 TDI ein **Gebrauchtfahrzeug** (Tag der Zulassung: 10. Juli 2003, KM-Stand: 93.400 km; vgl. die Rechnung vom 30. August 2006). Bei der Lieferung eines Gebrauchtfahrzeuges durch einen Nichtunternehmer oder einen Unternehmer, der die Lieferung – wie hier – nicht im Rahmen des Unternehmens ausführt, an einen Abnehmer im sonstigen Gemeinschaftsgebiet liegt immer eine **nicht umsatzsteuerbare Lieferung** vor. Faktisch ist das Gebrauchtfahrzeug daher mit der österreichischen Umsatzsteuer (Umsatzsteuer des Ursprungslandes) belastet. Die Bw., welche die Weiterveräußerung des Fahrzeuges an die deutsche X-GmbH demnach zu Unrecht als „*steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*“ behandelte (vgl. die Rechnung vom 6. Dezember 2006), hätte die von ihr für den innergemeinschaftlichen Erwerb des Fahrzeuges zu entrichtende und im Inland nicht als Vorsteuer abzugsfähige Erwerbsteuer dem deutschen Erwerber überwälzen können, ohne dass es – mangels Erwerbsteuerpflicht im Bestimmungsland – zu einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer gekommen wäre. Von einer „*strafweisen Verweigerung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 UStG 1994 aus rein formalen Gründen*“ (vgl. den Einwand im Vorlageantrag) kann daher nicht gesprochen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. September 2009