

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch S, über die Beschwerde vom 16.02.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 4/5/10 vom 17.01.2011, betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt den Handel mit Kraftfahrzeugen.

Im Zuge einer beim Bf. für die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführten Außenprüfung wurden laut Prüfungsbericht folgende Feststellungen getroffen:

Vorsteuerabzug gemäß § 12 (16) UStG

Unternehmer, die Kraftfahrzeuge der Position 8703 (PKW) der Kombinierten Nomenklatur gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 steuerfrei liefern, seien berechtigt, aus dem Erwerbspreis eine abziehbare Vorsteuer zu ermitteln, wenn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Differenzbesteuerung angewendet werden kann.

Bei folgenden Einkäufen handle es sich jedoch um Kraftfahrzeuge der Position 8704 (LKW) und die Vorsteuer sei daher nicht abzugsfähig:

Ausgangsrechnung	Einkauf dazu, netto	Einkauf dazu, netto
	2006	2007
6052	2.916,67 €	
6063	8.750,00 €	
6068	8.750,00 €	
6072	5.000,00 €	
6073	10.000,00 €	
6077	1.750,00 €	

6079	4.166,67 €	
6081	4.333,33 €	
6082	5.916,67 €	
	51.583,34 €	
7008		7.000,00 €

Die nicht abzugsfähige Vorsteuer betrage 10.316,67 € (20 % von 51.583,34 €) für 2006 und 1.400,00 € (20 % von 7.000,00 €) für 2007.

Mit Bescheiden vom 17.1.2011 nahm das Finanzamt die Umsatzsteuerverfahren für 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den neuen Sachbescheiden für 2006 und 2007 vom 17.1.2011 wurden Vorsteuern in Höhe von 10.316,67 € (2006) und 1.400,00 € (2007) nicht anerkannt.

Der Bf. erhob gegen die neuen Sachbescheide (Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007) Berufung (nunmehr: Beschwerde) mit folgender Begründung:

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2006 – 2008 seien geltend gemachte Vorsteuern aus dem Export von Gebrauchtwagen in Drittländer nicht anerkannt worden. Beim Export in das Drittland sei aus dem ursprünglichen Erwerbspreis ein Vorsteuerabzug in Höhe von 20 % geltend gemacht worden. Jedes Kraftfahrzeug sei zumindest zwei Jahre zum Verkehr im Inland zugelassen gewesen. Der Ausfuhrnachweis in das Drittland sei erbracht worden. Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung seien im Jahr 2006 geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von 10.316,67 € sowie im Jahr 2007 geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von 1.400,00 € nicht anerkannt worden, da es sich bei den exportierten Kraftfahrzeugen um keine Kraftfahrzeuge der Position 8703 (PKW) der Kombinierten Nomenklatur (§ 12 Abs. 16 UStG) handelte.

Am 27.2.2007 sei zur Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2006 ein Ergänzungsersuchen ergangen. Es sei um Aufgliederung der im Dezember 2006 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 10.131,57 € sowie um Übermittlung der entsprechenden Eingangsrechnungen ersucht worden.

Im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens seien auch die Rechnungskopien (Ausgangsrechnungen) der im Dezember 2006 exportierten gebrauchten Kraftfahrzeuge in Drittländer sowie die dazugehörigen Eingangsrechnungen bzw. Kaufverträge vorgelegt worden. In der Folge sei das Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2006, einschließlich der Vorsteuern aus Exporten der gebrauchten Kraftfahrzeuge in Höhe von 3.233,33 €, uneingeschränkt anerkannt worden. Eine Versagung des Vorsteuerabzuges mit der Begründung, dass es sich nicht um Kraftfahrzeuge der Position 8703 (PKW) der Kombinierten Nomenklatur (§ 12 Abs. 16 UStG) handle, sondern um Kraftfahrzeuge der Kombinierten Nomenklatur 8704 (LKW), sei nicht erfolgt.

Im Vertrauen auf die im Dezember 2006 vom Finanzamt nicht beanstandete Abwicklung der Exportgeschäfte sei im Februar 2007, im Zuge des Exportes eines gebrauchten Kraftfahrzeuges, ein Vorsteuerabzug in Höhe von 1,400,00 € geltend gemacht worden.

Die geänderte rechtliche Beurteilung im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung stehe dem Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Der Bf. sei durch die uneingeschränkte Anerkennung der Vorsteuern im Zuge des Ergänzungsersuchens zur Umsatzsteuer-voranmeldung für Dezember 2006 in seiner Rechtsansicht bestätigt worden. Eine geänderte Beurteilung des Vorsteuerabzuges für die gegenständlichen Kraftfahrzeuge wäre daher auf Grund des vollständig offengelegten Sachverhaltes bereits im Zuge des Ergänzungsersuchens möglich gewesen. Ebenso werde darauf hingewiesen, dass der Bf. seine geschäftlichen Dispositionen bei geänderter rechtlicher Beurteilung in dieser Form nicht abgeschlossen hätte, da nunmehr bei jedem einzelnen Geschäft erhebliche Verluste entstanden seien.

In der Berufung wird die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 und die Neufestsetzung der Umsatzsteuer für 2006 und 2007 unter Anerkennung der Vorsteuern in Höhe von 10.316,67 € bzw. 1.400 € beantragt.

Der Berufung waren Kopien des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 27.2.2007, des Antwortschreibens des Bf. vom 13.3.2007 sowie Kopien der Ausgangsrechnungen von im Dezember 2006 exportierten Kraftfahrzeugen und der dazugehörigen Eingangsrechnungen bzw. Kopien der Kaufverträge angeschlossen.

Die Wiederaufnahmsbescheide wurden nicht mit Berufung angefochten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12.11.2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung ist insbesondere Folgendes ausgeführt:

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setze einen Vollzugsspielraum voraus, beziehe sich somit auf die Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe oder auf den Rechtsanwendungsspielraum.

Es stehe ganz außer Zweifel, dass für eindeutig als LKW einzuordnende Fahrzeuge gemäß § 12 Abs. 16 UStG in den Jahren 2006 und 2007 keine Vorsteuer zustand.

Eine offenkundig unrichtige Würdigung eines Sachverhaltes, der in der betreffenden Gesetzesbestimmung eindeutig und zwingend geregelt ist, könne nicht Auslöser des Grundsatzes von Treu und Glauben sein, weil das Legalitätsprinzip diesem, soweit es keinen Bedeutungsspielraum oder Rechtsanwendungsspielraum gebe, vorgehe.

Der Bf. brachte gegen die Berufungsvorentscheidung einen Vorlageantrag ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 12 Abs. 16 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

„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.“

§ 12 Abs. 17 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

„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 Regelung ermöglicht einen Abzug fiktiver Vorsteuern beim Export von gebrauchten Kraftfahrzeugen durch KFZ-Händler. Der fiktive Vorsteuerabzug setzt voraus

- ein KFZ der Position 8703 der KN
- Anwendbarkeit des § 24 (Differenzbesteuerung)
- eine Ausfuhrlieferung iSd § 7
- Zulassung des KFZ zum Verkehr im Inland seit mindestens zwei Jahren
- buchmäßiger Nachweis.

Die Vorschrift betrifft KFZ der Position 8703 der KN, das sind Kraftwagen und andere KFZ, die hauptsächlich für die Beförderung von Personen gebaut sind, ausgenommen solche für die Beförderung von 10 oder mehr Personen. KFZ für die Warenbeförderung (Position 8704) sind somit nicht betroffen (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 263 - 265).

Bei den beschwerdegegenständlichen Kraftfahrzeugen hat es sich unbestrittenermaßen um LKW (KFZ der Position 8704 der KN) gehandelt, für welche kein fiktiver Vorsteuerabzug möglich ist.

Strittig ist, ob infolge der zunächst (bei der Erlassung der Umsatzsteuer-Erstbescheide 2006 und 2007) unrichtigen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes durch das Finanzamt ein Anwendungsfall des Grundsatzes von Treu und Glauben gegeben ist.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. z.B. VwGH 24.09.2014, 2011/13/0082). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (vgl. z.B. VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert

die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148; VwGH 27.04.2017 Ra 2015/15/0007). Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen ließen, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. z.B. VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256 VwGH 10.03.2016, 2013/15/0196).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0135; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0126; VwGH 30.01.2014, 2011/15/0111).

Der Bf. wurde vom Finanzamt in dem in der Beschwerde angeführten Schreiben vom 27.2.2007 ersucht, die in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2006 geltend gemachten Vorsteuern aufzugliedern und durch Vorlage der betreffenden Rechnungen zu belegen. Da der Bf. dieser Aufforderung nachkam, konnte das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des § 12 Abs. 16 UStG 1994 überprüfen. Hierbei wurde vom Finanzamt jedoch übersehen, dass vom Bf. Vorsteuern für Fahrzeuge geltend gemacht worden waren, die als Lastkraftwagen nicht die Bedingungen für den fiktiven Vorsteuerabzug erfüllten. Bei einer in der Folge durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass die infolge der unrichtigen Anwendung des § 12 Abs. 16 UStG 1994 in den Umsatzsteuerbescheiden 2006 und 2007 in Abzug gebrachten Vorsteuern in Höhe von 10.316,67 € (für 2006) und 1.400,00 € (für 2007) nicht zustehen. Aus diesem Grund nahm das Finanzamt die Umsatzsteuerverfahren für 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den mit der gegenständlichen Beschwerde angefochtenen neuen Sachbescheiden für 2006 und 2007 wurden die zu Unrecht berücksichtigten Vorsteuern nachgefordert.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ist darin nicht zu erblicken, da der Bf. die gegenständlichen Vorsteuern nicht nach ausdrücklicher Aufforderung bzw. unrichtiger Auskunftserteilung durch das Finanzamt geltend gemacht hat. Zudem steht nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 12 Abs. 16 UStG 1994 für eindeutig als LKW einzuordnende Fahrzeuge in den Jahren 2006 und 2007 kein fiktiver Vorsteuerabzug zu. Bei der Anwendung dieser Bestimmung besteht somit kein Vollzugsspielraum.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 22. Oktober 2018