



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsberberin, vertreten durch Steuerberaterin, vom 3. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 3. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsberberin betreibt einen Dienstleistungsbetrieb für Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. Des Weiteren befasst sie sich laut eigenen Angaben mit dem Handel sowie seit 1995 mit der Entwicklung von Motorölen bzw. von Schmiermitteln für Fahrzeuge. Sie sei nun im Besitz einer Rezeptur, die eine entsprechende Freigabe erhalten habe und bei firmeninternen Tests weltweit einen Spitzenplatz erzielt habe (vgl. Befragung der Berufungsberberin vom 19. Jänner 2006).

In den streitgegenständlichen Jahren 2000 bis 2004 tätigte die Berufungsberberin für den betrieblich verwendeten PKW Volvo mit dem amtlichen Kennzeichen einen Vorsteuerabzug betreffend die Leasingraten und Betriebskosten. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 wurden von der Abgabenbehörde antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (am 27. März 2002 für das Jahr 2000, am 5. März 2003 für das Jahr 2001, am 16. Jänner 2004 für das Jahr 2002, am 13. Juni 2005 für das Jahr 2003 und am 9. Jänner 2006 für das Jahr 2004).

Anlässlich einer zur ABp.Nr.1 durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO tätigte der Betriebsprüfer nachfolgende Feststellung (vgl. Tz 1 Vorsteuerabzug PKW Volvo Kennzeichen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 2. Februar 2006, ABp.Nr.1):

"Tz 1 Vorsteuerabzug PKW Volvo Kennzeichen

Für den betrieblich verwendeten PKW Volvo, Kennzeichen, wurden Vorsteuern betreffend Leasingraten und Betriebskosten in Abzug gebracht.

Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Betrieb eines PKW's ist laut UStG 1994 nur in bestimmten Ausnahmefällen wie z.B. im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 für "Vorführkraftfahrzeuge" vorgesehen.

Testfahrzeuge sind nach h.a. Ansicht jedoch nicht Vorführkraftfahrzeugen gleichzustellen, ein Vorsteuerabzug ist daher nicht möglich."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren – neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 3. Februar 2006), in welchen der geltend gemachte Vorsteuerabzug betreffend Treib-Schmierstoffe, Instandhaltung und Leasing im Betrag von 16.939,29 S für das Jahr 2000, 22.949,45 S für das Jahr 2001, 1.802,79 € für das Jahr 2002, 2.278,73 € für das Jahr 2003 sowie 2.763,34 € für das Jahr 2004 verwehrt wurde.

Die gegen obige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 fristgerecht eingereichte Berufung vom 3. März 2006 begründete die Berufungswerberin unter Beilage verschiedener (unter anderem als "Gutachten" titulierter) Schreiben damit, sie entwickle seit Jahren spezielle Motoröle, Motorzusätze und Schmiermittel für Fahrzeuge. Hierzu sei es notwendig, dass so genannte praxisorientierte Tests durchgeführt werden würden. Für diese Tests wäre ein Volvo V70 mit einem Europamotor 2,5l TD angeschafft bzw. geleast worden. Dieses Fahrzeug werde für die Testversuche herangezogen, da ein solcher Motor auch in Autos wie Taxibussen, VW-Passat, Audi etc. verwendet werde. Die Testversuche müssten wie folgt ablaufen: Kalt-Warm Kurzstrecken, Beladen und Unbeladen. Ölwechselintervalle nach Vorschrift, Einsatz des Produktes über mindestens 300.000 km. Das verwendete Fahrzeug sei ganz speziell für diese Tests angeschafft worden, sodass daher durchaus eine Ähnlichkeit mit den im § 12 UStG 1994 angeführten Ausnahmen (Vorführkraftfahrzeuge etc.), für welche ein Vorsteuerabzug bei PKW's vorgenommen werden könne, gesehen werde.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer ersten Berufungsvorentscheidung direkt vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob der Berufungswerberin die beantragte Vorsteuer aus der Anschaffung (Leasingraten) und dem Betrieb (Instandhaltung, Treib- und Schmier-

stoffe) des Kraftfahrzeuges PKW Volvo aufgrund des Vorliegens eines Ausnahmetatbestandes des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 (Vorführkraftfahrzeuge) bzw. einer Analogie hierzu zu kommt oder ob ein Vorsteuerabzug nach der zitierten Bestimmung zu versagen ist.

Nach § 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 Einführen, 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, 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 (VwGH 16.12.1991, 91/15/0045). Nicht unter den Vorsteuerausschluss fallen 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.

Im vorliegenden Fall ist auf Grund der Aktenlage für den Referenten unstrittig, dass das streitgegenständliche Fahrzeug PKW Volvo, Kennzeichen, als Testfahrzeug für die Entwicklung von Motorölen dient (vgl. Ausführungen der Berufungswerberin in der Berufung vom 3. März 2006). Eine tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs als Fahrschulkraftfahrzeug, als Vorführkraftfahrzeug oder zur gewerblichen Weiterveräußerung sowie (mindestens 80 %) zum Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung wurde weder von der Berufungswerberin behauptet noch ergeben sich aus der Aktenlage Anhaltpunkte hierfür. Die Berufungswerberin vermeint in ihrer Berufung vom 3. März 2006 vielmehr, das gegenständliche Fahrzeug sei als Testfahrzeug auf Grund der gegebenen Ähnlichkeit mit den im § 12 UStG 1994 angeführten Ausnahmen einem Vorführkraftfahrzeug gleichzustellen. Streitpunkt im gegenständlichen Berufungsverfahren ist demnach, ob der gesetzliche Ausnahmetatbestand eines Vorführkraftfahrzeuges gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG im Rahmen einer Analogie auch auf ein im konkreten Fall als Testfahrzeug genutztes Fahrzeug Anwendung finden kann oder nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Rechtsfrage, ob die Verwehrung eines Vorsteuerabzuges für ein Testfahrzeug sich als rechtswidrig erweisen würde, in seiner Entscheidung vom 21. September 2006, Zi. 2004/15/0072, ausgeführt wie folgt:

„Eine Gesetzesanalogie hat zur Voraussetzung, dass ein zu beurteilender Sachverhalt nicht ausdrücklich von einem bestimmten Tatbestand erfasst wird, auf Grund der weitgehenden Ähnlichkeit mit dem unter den gesetzlichen Tatbestand fallenden Sachverhalt und im Hinblick auf die ratio legis aber von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes ausgegangen werden muss. Eine Lücke ist demnach anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl. aus der ständigen hg. Judikatur die Erkenntnisse vom 23. Oktober 1997, 96/15/0234, vom 22. Mai 2002, 2002/15/0022, und vom 15. November 2005, 2004/14/0106).“

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sind verschiedene, grundsätzlich vom Vorsteuerausschluss betroffene Fahrzeuge von den einschränkenden Regelungen ausgenommen. Die konkrete Bezeichnung der ausgenommenen Fahrzeuge bzw. die engen Voraussetzungen an eine im Zusammenhang mit diesen Kraftfahrzeugen vorgenommene Betätigung („ausschließlich“, „zu mindestens 80 %“) zeigen, dass das Gesetz die Ausnahme vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur in sehr eingeschränktem Rahmen zulassen wollte. Ein Raum für eine analoge Anwendung auf „Testfahrzeuge“ bleibt daher nicht.“

Der Verwaltungsgerichtshof versagte in obiger Entscheidung den Vorsteuerabzug betreffend einem für Testzwecken angeschafften Fahrzeug. Damit ist auch die streitgegenständliche Berufung entschieden, da die von der Berufungswerberin in ihrem Vorbringen ausgeführte Ähnlichkeit eines Testfahrzeuges mit den im § 12 UStG 1994 angeführten Ausnahmen (Vorführkraftfahrzeuge etc.) nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes explizit zu keinem Vorsteuerabzug berechtigt. Eine analoge Anwendung der Vorsteuerabzugsberechtigung des § 12 Abs. 2 Z 2 it. b UStG auf als „Testfahrzeuge“ genutzte Fahrzeuge wird ausdrücklich verwehrt.

Da die bekämpften Bescheide des Finanzamtes sohin mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet sind, sondern der begehrte Vorsteuerabzug hierin zu Recht versagt wurde, ist die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. März 2007