



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB, vom 18. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 19. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung / -vorauszahlungen für den Zeitraum 1. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Berufungswerberin (Bw.) anlässlich der Veräußerung eines Kraftfahrzeuges der Marke Steyr-Daimler-Puch G 300TD Langversion nach Russland im Voranmeldungszeitraum Vorsteuern in Höhe von € 6.056,07 in Anspruch nahm. Das Finanzamt vertrat hierbei die Rechtsansicht, bereits die Anschaffung des Fahrzeugs, der als Personenkraftwagen anzusehen war, gelte nach den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes als nicht für das Unternehmen angeschafft und sei daher auch dessen Weiteräußerung nicht als steuerbare Lieferung zu betrachten. Daher seien die Voraussetzungen zur in Anspruchnahme des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 mangels Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994) nicht erfüllt. Das strittige Fahrzeug gehöre nicht zum Umlaufvermögen des Unternehmens.

Gegen den erlassenen Bescheid erhob die Bw. binnen offener Frist Berufung und führte aus, beim betreffenden Fahrzeug handle es sich um ein Kraftfahrzeug mit einem seinerzeitigen Erwerbspreis in Höhe von € 36.336,42, welches seit mindestens zwei Jahren im dauernden Verkehr zugelassen war und auch sonst alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 erfülle. Sie betreibe ein Transportunternehmen, einen Kfz- Handel

und eine Werkstatt, und es gingen ständig aus dem Umlaufvermögen Wirtschaftsgüter die auf Grund der Notwendigkeit betrieblich genutzt werden in das Anlagevermögen über und umgekehrt. Die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges führe zu einer Ungleichbehandlung in der Besteuerung und zu einer Wettbewerbsverzerrung. Wenn das Finanzamt der Meinung sei, dass nur Umlaufvermögen dem Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 6 UStG 1994 zugänglich sei, hätte die Zuordnung des Personenkraftwagens zum Umlaufvermögen durch die Betriebsprüfung durchgeführt werden müssen, da dieses Fahrzeug zum Verkauf bestimmt war. Eine versehentlich in der Buchhaltung nicht durchgeführte Buchung durch die Bw. könnte nicht zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen. Die Unrichtigkeit der Rechtsansicht des Finanzamtes beweise das folgende theoretische Beispiel: Die Bw. verkaufe ihren Personenkraftwagen einem anderen Händler, der dieses nach Russland weiterverkaufe und sich dann die Vorsteuer nach § 12 Abs. 16 1994 herausrechne. Er könne somit den PKW um 20% günstiger als die Bw. veräußern, weshalb ihres Erachtens die Gleichmäßigkeit der Besteuerung eindeutig verletzt erscheine.

Mit Schreiben vom 1. April 2005 forderte das Finanzamt die Bw. auf, sich zur Stellungnahme des Betriebsprüfers, der in sachverhaltsmäßiger und rechtlicher Hinsicht an seiner bisherigen Beurteilung festhielt, zu äußern.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 20. April 2005 beantragte sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat und ergänzte ihre Berufung dahin gehend, dass der LKW (?) ausschließlich im Unternehmen der Bw. eingesetzt werde. Die Benutzung erfolgte durch den Geschäftsführer, den Werkstättenleiter und andere Personen für dienstliche Zwecke. Das Fahrzeug wäre ca. 6-7 Monate im Internet als Angebot aufgeschienen. Da die Verhandlungen mit dem Käufer in Deutschland durchgeführt wurden, wäre eine Abmeldung nicht früher möglich gewesen. Der Sinn des Vorsteuerabzuges beim Export von Gebrauchtfahrzeugen sei es, diese im Wettbewerb mit anderen Firmen und Ländern gleichzustellen, weshalb eine Nichtbewilligung des Vorsteuerabzuges dem Sinn der Gesetzesbestimmung eindeutig widerspreche. Nach ihrer Ansicht betreibe sie eine Werkstatt mit Fahrzeughandel, und es würde jedes Kraftfahrzeug zur Weiterveräußerung angeschafft.

Mit Vorhalt vom 6. Dezember 2005 forderte der unabhängige Finanzsenat die Bw. auf, die Ausgangsrechnung vom 20. November 2003, den Kaufvertrag und das letzte § 57a KFG-Gutachten vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 wurden die angeforderten Unterlagen vorgelegt, woraus hervorgeht, dass das Fahrzeug bei der Veräußerung einen Kilometerstand von 155.000 aufwies. Weiters wurde anlässlich einer Überprüfung nach § 57a KFG am 16. Mai 2002 ein Kilometerstand von 89.998 vermerkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend der anlässlich der Erklärungsabgabe 2001, 23. Mai 2003, eingereichten Bilanz per 31. Dezember 2001 geht aus dem Anlagenverzeichnis Punkt 630 Fuhrpark eine Aktivierung des Kraftfahrzeuges und auf eine Abschreibung auf 5 1/2 Jahre Restnutzungsdauer hervor. Die bilanziellen Abschreibungen erfolgten auch in den Jahren 2002 und 2003. Aus diesen Gründen erweist sich das bw. Vorbringen, sie habe grundsätzlich jedes Fahrzeug zur Weiterveräußerung angeschafft, als eine bloße Zweckbehauptung, denn nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kommt der Aufnahme in die Bücher der GmbH sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich eine dahingehende Indizwirkung zu, dass die vom Kaufmann getroffene Beurteilung als dauernde Widmung des Wirtschaftsgutes als Anlagevermögen auch gewollt wurde.

Bei der Anschaffung des Fahrzeugs am 1. Oktober 2001 wies das Fahrzeug einen Kilometerstand von 66.285 auf. Als Datum der Erstzulassung scheint der 2. Februar 1999 auf. Entsprechend den oa. Angaben beträgt die im Unternehmer der Bw. zurückgelegte Kilometerleistung 88.715 km. Unter Berücksichtigung des Zeitfaktors von 25,5 Monaten errechnet sich eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung von 41.748 km, was nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates gegen eine Verwendung als Vorführwagen spricht. Im Übrigen wurden seitens der Bw. keine genaueren Angaben über die tatsächliche Verwendung des Fahrzeugs gemacht.

Die für die Entscheidung maßgeblichen Gesetzesstellen des UStG 1994 lauten wie folgt:

„§ 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:

1. ...

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

a) *deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,*

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.

....

Abs. 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.

Abs. 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.“

Daraus folgt, dass die fraglichen Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und daher ein Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen nicht möglich ist. Darüber hinaus ist das angeschaffte Fahrzeug nicht Bestandteil des Unternehmensvermögens (*Ruppe, UStG 1994², § 12, Tz. 129*). Daher ist die Weiterveräußerung eines nicht zum umsatzsteuerlichen (!) Unternehmensvermögen gehörigen Fahrzeuges im Sinne oa. Bestimmung nicht steuerbar, weshalb auch keine steuerfreie Ausfuhrlieferung möglich erscheint.

Die Regelung des fiktiven Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 16 und 17 UStG 1994 geht auf § 12a UStG 1972 zurück und ermöglicht grundsätzlich einen Abzug fiktiver Vorsteuern beim Export von gebrauchten Fahrzeugen durch KFZ-Händler. Die Grundkonstellation, die der Regelung zugrunde liegt, hat somit folgendes Aussehen. Der Veräußerer ist Nichtunternehmer, oder er liefert das KFZ nicht im Rahmen seines Unternehmens, ist somit nicht berechtigt, eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis auszustellen. Der Händler unterliegt daher prinzipiell der Differenzbesteuerung (§ 24). Wird dieses KFZ Gegenstand einer steuerfreien Ausfuhrlieferung, so darf der Unternehmer aus dem Erwerbspreis eine Vorsteuer in Höhe von 20% herausrechnen und von seiner Umsatzsteuer abziehen. Nach den Materialien soll damit ein Anreiz zur Erneuerung des Fuhrparks und zur Verbesserung der ökologischen Situation in den Nachbarländern gegeben werden, wobei die EG-rechtliche Deckung offen ist (*Ruppe, UStG 1994², § 12, Tz. 263*). Daher handelt es sich ausdrücklich um

eine Begünstigungsnorm des innerstaatlichen Rechts, die keiner erweiterten Auslegung zugänglich erscheint.

Die von der Bw. angesprochene Regelung, eine Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges führe zu einer Ungleichbehandlung in der Besteuerung und zu einer Wettbewerbsverzerrung, kann in dieser Allgemeinheit nur schwer nachvollzogen werden, denn es davon auszugehen, dass gegenständlich lediglich bestimmte wirtschaftliche Vorgänge in den Anwendungsbereich der zit. Gesetzesstelle fallen sollten. Dass bei bestimmten Sachverhaltskonstellationen insbesondere Verkäufe aus dem Anlagevermögen zur Nichtlukrierung von Steuerbegünstigungen führen können, erscheint an und für sich keineswegs systemwidrig. Noch dazu, wo diese Ausnahmenorm auf dem Gebiet der grundsätzlichen Anwendung der Differenzbesteuerung (§ 24) ausschließlich für bestimmte Fahrzeuge und nicht für andere Wirtschaftsgüter gilt.

Nach den oa. Intentionen des Gesetzgebers, um den fiktiven Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können, musste das Fahrzeug bereits zur gewerblichen Weiterveräußerung angeschafft werden d.h. m.a.W. wohl zum Umlaufvermögen gehören. Wird nämlich das gebrauchte Fahrzeug (PKW, Kombi) vom Unternehmer nicht zur gewerblichen Weiterveräußerung, sondern als Anlagegut für das Unternehmen erworben und der Folge exportiert, ist Regelung nicht anwendbar, denn das Fahrzeug zählt vom Anfang an nicht zum Unternehmensvermögen (*Ruppe, UStG 1994², § 12, Tz. 268, Beispiel 1*).

Das von ihr angesprochene theoretische Beispiel der Veräußerung des PKW durch die Bw. an einen anderen Händler und die Geltendmachung des fiktiven Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 16 UStG 1994 ist gegenständlich nicht maßgeblich, zumal der Besteuerung grundsätzlich reale und tatsächliche Sachverhalte zugrunde zu legen sind und nicht bloß gedachte.

Abgesehen davon kann selbst bei einer solchen Konstellation für die Bw. nichts gewonnen werden, denn bei Veräußerung des PKW an einen anderen Händler liegt keine sachverhaltsmäßig vergleichbare Konstellation für die Bw. vor, wenn der nachfolgende Erwerber (Händler) die Differenzbesteuerung und den fiktiven Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Im Übrigen übersieht die Bw. in dem von ihr angeführten Beispiel, dass ein fiktiver Vorsteuerabzug nicht von den Anschaffungskosten des Vorerwerbers (Bw.), sondern lediglich vom Verkaufspreis geltend machen könnte, der bedingt durch die Wertminderung des Fahrzeugs in der wirtschaftlichen Realität naturgemäß niedriger anzusetzen sein werde. Die Umsatzsteuerkomponente würde sich im Bruttoverkaufspreis widerspiegeln.

Im Rahmen einer abschließenden gesamthaften Betrachtung können die von der Bw. angestrebten Ergebnisse nämlich der Zuerkennung des fiktiven Vorsteuerabzuges für einen im Anlagevermögen genutzten PKW nicht geteilt werden, da in dieser Hinsicht sämtliche den

grundlegenden Vorsteuerabzug beschränkenden Bestimmungen
(Vorsteuerausschlusstatbestände, nicht zum Unternehmensvermögen gehörende Wirtschaftsgüter) mit Begünstigungsnormen der Erleichterung des Exports von Gebrauchtwagen durch gewerbsmäßige Wiederverkäufer durch einseitige Gesetzesauslegung geradezu ins Gegenteil verkehrt werden, denn es würde nachträglich ein nicht von vornehmerein nicht zustehender Vorsteuerabzug (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994) über den Umweg des § 12 Abs. 16 UStG 1994 zuerkannt und somit eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Umsatzsteuerentlastung des zwischenzeitigen unternehmerischen Verbrauchs (Wertverzehr) eintreten, die gerade durch die entsprechenden Ausschlussbestimmungen verhindert werden sollte.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird. Gegenständlich wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung lediglich in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. April 2005 gestellt. Entsprechend der Judikatur des VwGH begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, 24.3.2004, 98/14/0179, 11.5.2005, 2001/13/0039). Daher war der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung als verfristet anzusehen.

Graz, am 31. Jänner 2006