

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 14.08.2012, betreffend Vorsteuererstattung für den Zeitraum 1-12/2011 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

Mit dem Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat vom 9. August 2012 begehrte der Beschwerdeführer (Bf.) die Erstattung von Vorsteuerbeträgen in Höhe von 75,06 €. In den Rechnungen der Sequenznummern 1-4 waren Vorsteuern aus Treibstoffrechnungen für die Betankung eines Personenkraftwagens in Höhe von 43,62 € enthalten.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Erstattungsantrag zur Gänze abgewiesen, weil die mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder im Zusammenhang stehenden Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und daher kein Anspruch auf Vorsteuererstattung bestünde.

In seiner Beschwerde (Berufung) führte der Bf. aus, er übe als Schriftsteller eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art 9 MwStSystRL aus und benötige sein Fahrzeug für Dienstfahrten nach Österreich und die Schweiz, um sich über die neuesten Entwicklungen auf dem Gebiet des Banken- und Anlagesektors zu informieren und es stehe ihm auch in Deutschland der Vorsteuerabzug für derartige Vorleistungen zu.

In seiner Berufungsvorentscheidung blieb das Finanzamt bei seiner bisherigen Rechtsauffassung.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung/Beschwerde führte der Bf. unter Hinweis auf die Bestimmungen der Art 170 und 169 MwStSystRL aus, dass ihm der Vorsteuerabzug für seine schriftstellerischen Tätigkeiten zustünde und ihm die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht nachvollziehbar erscheine.

In der weiteren Folge wurde auf Betreiben des Finanzamtes ein Fahrzeugbrief abschriftlich vorgelegt. Beim strittigen Fahrzeug handelt es sich um einen Mercedes Benz E 350 CGI, worauf ihm das Finanzamt per E-Mail mitteilte, das Fahrzeug sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt und das Rechtsmittel werde im Falle des Aufrechterhaltens an den Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr: Bundesfinanzgericht) vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

*§ 12 UStG 1994 lautet wie folgt:*

„Vorsteuerabzug

*Abs. 1: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:*

...

*Abs. 2:*

...

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

*lit. 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,*

*lit. 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.“*

Die Vorschrift betrifft grundsätzlich Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder; sie verwendet damit die Terminologie des § 2 bzw. § 3 KFG 1967. Ein PKW ist danach ein Kraftwagen, der nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist. Ein Kombinationskraftwagen ist ein Kraftwagen, der

nach seiner Bauart und Ausrüstung dazu bestimmt ist, wahlweise und vorwiegend zur Beförderung von Personen oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern verwendet zu werden, und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist.

Ungeachtet dieser Gesetzestechnik wurde von Finanzverwaltung und Judikatur die Auffassung vertreten, dass die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend sei (AÖF 64/1981, UStR Rz 1932; VwGH 4.5.1982, 82/14/0005, ÖStZB 1983, 34). Auch die zolltarifarische Einordnung besitzt lediglich Indizwirkung (*Langheinrich/Ryda, FJ 2007, 175*). Letztlich soll die Verkehrsauffassung entscheidend sein (VwGH 4.6.1985, 85/14/0073, ÖStZB 1986, 43). Speziell zur Abgrenzung von PKW und Kombi vom LKW vertrat der VwGH in stRsp die Auffassung, dass das UStG keine Definition dieser Begriffe enthalte und es (daher) auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankomme, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, d.h. nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt sei. Im Zweifel sei auf den optischen Eindruck und die (nicht zuletzt darauf beruhende) Verkehrsauffassung abzustellen (VwGH 16.12.1980, 1681/80, ÖStZB 1981, 112; 16.12.1980, 3364/80, ÖStZB 1981, 113; 20.1.1988, 87/13/0022, 504; 14.9.1992, 92/15/0139). Der Vorsteuerausschluss erfasst danach etwa auch PKW, die als Filmrequisiten eingesetzt und nicht im öffentlichen Verkehr verwendet werden (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0072). Ein Rennwagen, für den nach seiner Beschaffenheit eine kraftfahrrechtliche Zulassung nicht möglich ist und auch keine Umbaumöglichkeit besteht, ist nicht als PKW iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b anzusehen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222; UStR Rz 1932 idF AÖF 243/2010).

( *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 12, Tz. 185, 186*).

Der EuGH ist im Urteil 8.1.2002, Rs C-409/99 „*Metropol und Stadler*“, Slg I-81, davon ausgegangen, dass die Verordnung BGBI. 273/1996 gegenüber der vorher geübten Verwaltungspraxis (Erlass AÖF 330/1987) eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges bewirkt habe, die im Widerspruch zu Art 17 Abs. 6 der 6.MWSt-RL (nunmehr Art 176 MWSt-RL) stehe (gemeinschaftsrechtliche Bedenken bereits bei *Irschik, aaO; Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1998, 444; Tumpel, ÖStZ 1998, 490; Zorn, ÖJZ 1996, 785*). Der VwGH berücksichtigte diese Rechtsprechung ua. in seinen Erkenntnissen vom 29.1.2002, 99/14/0288, 31.1.2002, 2002/15/0003, ÖStZB 250; 19.3.2002, 2000/14/0012 ( *Ruppe/Achatz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 1, Tz. 12, 191*).

In diesem Zusammenhang sei allerdings zur Klarstellung und Vermeidung von Missverständnissen erwähnt, dass der EuGH in dieser Rechtssache ausschließlich die österreichische Regelung des Vorsteuerabzuges von Kleinbussen und sog. Großraumlimousinen geprüft hat und er dabei zur Überzeugung gelangt ist, dass es hierbei zu einer Verschlechterung gegenüber der alten Rechtslage gekommen sei, jedoch das grundsätzliche Beibehaltungsrecht bestehender Vorsteuerausschlüsse nicht weiter in Zweifel gezogen hat.

Artikel 176 MwStSysRL lautet wie folgt:

*„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.“*

*Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“*

Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug müssen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten und sind daher nur zulässig, wenn sie in der MwStSystRL ausdrücklich vorgesehen sind (vgl. EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol).

Gemeinsame Regelungen zum Vorsteuerausschluss bei Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen uÄ, die gem. Art 176 vom Rat auf Vorschlag der Kommission festzulegen sind, existieren bislang noch nicht. Nach Art 176 können die Mitgliedstaaten **alle Vorsteuerausschlüsse beibehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie in den nationalen Vorschriften vorgesehen waren.** Das bedeutet, dass die Mitgliedstaaten nach Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht keine neuen Vorsteuerausschlüsse mehr einführen durften (sog. Stand-still-Klausel). Dies gilt auch für alte Vorsteuerausschlüsse, die wieder in Kraft gesetzt werden (zB in Frankreich Wiedereinführung eines Vorsteuerausschlusses auf bestimmte Kraftstoffe). Ein solcher Vorsteuerausschluss kann auch nicht mit außersteuerlichen Gründen (zB ökologische Ziele) gerechtfertigt werden (EuGH 14.6.2001, C-40/00, Kommission/Frankreich).

„Stand-still-Klausel“ (Abs. 2): Gem. Abs. 2 können die Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten gemeinsamer Bestimmungen iSd Art 176 Abs. 1 alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum 1.1.1979 oder zum (späteren) Beitrittsdatum bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

In der Entscheidung des EuGH Metropol & Stadler (EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol) stellte der EuGH fest, dass es einem Mitgliedstaat nach Art 176 Abs. 2 verwehrt ist, bestimmte Vorsteuerausschlüsse einzuführen, wenn zum Zeitpunkt des EU-Beitrittes noch kein Vorsteuerausschluss bestanden hat. Unschädlich ist hierbei, wenn die zum Zeitpunkt des EU-Beitritts bestandene Vorsteuerrückerstattung lediglich nach ständiger Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde. In dieser Hinsicht umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ nicht nur Rechtsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats (EuGH 8.1.2002, C-409/99, Metropol).

Die Ausnahme in Art 176 Abs. 2 gilt nicht für eine nationale Bestimmung, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm. Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art 176 Abs. 2 auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (*EuGH 23. 4. 2009, C-460/07, Puffer*).

Die Mitgliedstaaten dürfen einen Vorsteuerausschluss gem. Art 176 Abs. 2 beibehalten, auch wenn - die Fahrzeuge unentbehrliche Arbeitsgeräte für die Ausübung der Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen gewesen sind oder wenn - die Fahrzeuge im Einzelfall von dem betreffenden Steuerpflichtigen nicht privat haben genutzt werden können (*EuGH 5.10.1999, C-305/97, Royscot Leasing; EuGH 18. 6. 1998, C-43/96, Kommission/Frankreich*). (vgl. Berger/Wakounig/Toifl in: Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Art 167).

Aus all dem ist zu folgern, dass das gegenständliche Fahrzeug der Marke Mercedes Benz E 350 CGI nach Maßgabe der bis zum Zeitpunkt des Beitritts Österreich zur Europäischen Gemeinschaft (Europäischen Union) geltenden Rechtslage (1. Jänner 1995) als typischer vom Vorsteuerausschlusstatbestand erfasster Personenkraftwagen einzustufen war.

Da die übrigen erstattungsfähigen Vorsteuern lediglich den Betrag von 31,44 € erreichten, wurde das Erstattungsbegehren zu Gänze zu Recht abgewiesen, weil gemäß § 3 Abs. 2 der Erstattungsverordnung BGBl. 1995/279 idF BGBl. II 2010/174 der für Jahreserstattungen vorgesehene Mindestbetrag von 50 € nicht erreicht wurde.

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.

Graz, am 14. November 2014