



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch StbGes, vom 24. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 24. November 2005

- a) betreffend vorläufige Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004, wobei diesbezüglich die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 31. März 2006 gerichtet gilt,
- b) betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume 01-08/2005,
entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Berufungswerberin, Bw) erzielte laut Tz 1 der Niederschrift vom 9. November 2005 über eine Außenprüfung und Nachschau (Dauerbelege Bl 36) ab dem Jahr 2004 (u.a.) Umsätze aus dem Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen im Inland, die sie in EG-Mitgliedstaat1 und EG-Mitgliedstaat2 von dort ansässigen KFZ-Händlern gekauft hatte. Auf den jeweiligen Einkaufsrechnungen wurde auf steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung hingewiesen. Für die diesbezüglichen Verkaufserlöse nahm die Bw die Differenzbesteuerung in Anspruch. Nach Ansicht der Betriebsprüferin sei die Differenzbesteuerung gemäß Art 24 UStG nicht zulässig gewesen, da weder von den mitglied2staatlichen noch von den mitglied1staatlichen KFZ-Händlern die Differenzbesteuerung angewendet worden sei.

Daraus ergab sich laut Tz 1/b für 2004 eine Umsatzerhöhung von 352.165,02 €, davon 20% USt: 70.433 €; für 1-8/2005 ergab sich eine Umsatzerhöhung von 439.881,12 €, davon 20% USt: 87.976,22 €.

Das Finanzamt setzte die Prüfungsfeststellungen für 2004 durch die Erlassung eines gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen, mit 24. November 2005 datierten Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2004 um (KSt-Akt Bl 1f/2004), wobei laut Aktenlage bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Jahresumsatzsteuererklärung eingelangt war.

Das Finanzamt setzte die Prüfungsfeststellungen für 2005 durch die Erlassung eines – ebenfalls mit 24. November 2005 datierten – Bescheides zur Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-08/2005 um (KSt-Akt Bl 1f/2005).

Mit Telefax vom 24. Dezember 2005 (Übermittlungsdatum; Urschrift mit 23.12.2005 datiert) wurde Berufung gegen die Bescheide vom 24. November 2005 betreffend die Umsatzsteuer 2004 und 2005 erhoben (KSt-Akt, Bl 3f/2005), womit nach Ansicht der Berufungsbehörde hinsichtlich 2005 unzweifelhaft der Festsetzungsbescheid für die Voranmeldungszeiträume 1-8/2005 gemeint war. Die Berufung wendet sich gegen die Versagung der Differenzbesteuerung hinsichtlich der Gebrauchtfahrzeuge aus EG-Mitgliedstaat² und EG-Mitgliedstaat¹ mit folgender Begründung.

§ 24 UStG normiere als Voraussetzung für die Differenzbesteuerung in Abs 1 Z 2: *Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.*

Es werde auf die Internetseite des Finanzministeriums verwiesen, wo unter *Zoll / Wissenswertes / Fahrzeugeigenimport* unter Hinweis auf die Bedeutung für die Höhe der zu entrichtenden Normverbrauchsabgabe ausgeführt werde, dass der Import neuer Fahrzeuge aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union in Österreich der Erwerbsteuer unterliege; bei Gebrauchtwagen sei keine Erwerbsteuer zu entrichten.

Es entspreche daher dem Willen des Gesetzgebers, dass, wenn die Umsatzsteuer nicht geschuldet werde, und dies sei der Fall, wenn keine Erwerbsteuer zu entrichten sei, die Differenzbesteuerung vorgenommen werde. Diese Ansicht sei noch dadurch verstärkt, dass andernfalls die Vorschriften für Gebrauchtwagen, nämlich die Voraussetzung, dass die Erstinbetriebnahme länger als sechs Monate zurückliegen und die Betriebsleistung 6.000 km überschreiten müsse, völlig sinnwidrig wären.

Weiters werde auf das Buch *Gaedke/Hinterleitner/Eitler*, "Die Umsatzsteuer in Beispielen", 3. Auflage, Seite 113 verwiesen, wo in Tabellenform die Steuerpflicht bei Fahrzeuglieferungen

im Binnenmarkt dargestellt werde. Im Entscheidungsbaum Lieferer: Unternehmer, Abnehmer: Unternehmer oder Privatperson (keine Erwerbsbesteuerung) folge die Lösung: umsatzsteuerpflichtig (Differenzbesteuerung).

Daher sei Import von Gebrauchtfahrzeugen nach Österreich nicht erwerbsteuerpflichtig, weshalb jedenfalls die Differenzbesteuerung anzuwenden sei.

Am 28. Februar 2006 langte eine *berichtigte* (Anm: laut Aktenlage die erste) Umsatzsteuererklärung der Bw für das Jahr 2004 beim Finanzamt ein (KSt-Akt BI 84ff/2004). Da diese Erklärung die Prüfungsfeststellungen enthielt, kontaktierte das Finanzamt die steuerliche Vertretung am 29. März 2006 telefonisch mit der Frage, ob dies als Zurücknahme der Berufung gewertet werden könne, was verneint wurde (AV: KSt-Akt BI 89/2004). Das Finanzamt erließ daraufhin einen gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültigen, mit 31. März 2006 datierten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 an die Bw (KSt-Akt BI 91f/2004) und teilte dies der Berufungsbehörde mit.

Laut elektronischer Aktenlage ist mittlerweile auch die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 beim Finanzamt eingelangt, jedoch ist der Jahresveranlagungsbescheid für 2005 noch nicht erlassen (Abfragen vom 31. Mai, 16. und 19. Juni 2006: UFS-Akt BI 12, 22).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 274 Satz 1 BAO gilt die Berufung – soweit sie sich ursprünglich gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2004 gerichtet hat – als auch gegen den endgültigen (an die Stelle dieses vorläufigen Bescheides) getretenen Umsatzsteuerbescheid für 2004 vom 31. März 2006 gerichtet. Da der endgültige Bescheid dem Berufungsbegehren nicht Rechnung trägt, ist die Berufung nicht gemäß § 274 Satz 2 BAO für gegenstandslos zu erklären.

Gemäß § 29 Abs 8 UStG 1994 hat die Beurteilung von Sachverhalten mit Binnenmarktberührung nicht nur anhand des (in Artikeln gegliederten) Anhangs zum UStG 1994, sondern zunächst auch anhand der allgemeinen Vorschriften des (in Paragraphen gegliederten Hauptteiles des) UStG 1994; der Anhang steht somit zum allgemeinen UStG 1994 im Verhältnis einer *lex specialis* (*Ruppe*, Umsatzsteuergesetz³, § 29 Tz 3).

Die geltende Binnenmarktregelung basiert beim Handel zwischen Unternehmern zweier Mitgliedsstaaten auf einer Ersetzung der früheren Einfuhrumsatzsteuer durch die nunmehrige Erwerbsteuer und auf einer Ersetzung der früheren steuerfreien Ausfuhrlieferung durch die nunmehrige steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (vgl *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz³, Einf BMR Tz 7). Im ggstdl Fall handelt es sich bei den Beziehungen zwischen der – in Österreich ansässigen – Bw und ihren mitglied1staatlichen bzw mitglied2staatlichen Lieferanten um einen solchen Handel zwischen Unternehmern zweier Mitgliedstaaten: In

diesen Handelsbeziehungen sind die mitglied1staatlichen bzw mitglied2staatlichen KFZ-Händler die Lieferer und die Bw ist die Erwerberin.

Die gemäß Art 1 Abs 1 bis 6 BMR (Anhang zum UStG 1994) unter diversen Voraussetzungen für bestimmte innergemeinschaftlichen Erwerbe normierte Steuerpflicht ist beim Handel zwischen Unternehmern zweier Mitgliedstaaten weder eine Besteuerung des Veräußerungsvorganges des Lieferers noch eine Besteuerung des Weiterveräußerungsvorganges des Erwerbers.

Soweit sich die Bw in ihrer Argumentation (zB hinsichtlich der BMF-Informationen im Internet) auf den Erwerb von Neufahrzeugen bezieht, so ist dieser in Art 1 Abs 7 bis 9 BMR speziell geregelt: Auch der Erwerber, der nicht zu den in Art 1 Abs 2 Z 2 BMR genannten Personen (Unternehmer, juristische Personen) gehört, dh insb die ein Neufahrzeug erwerbende Privatperson, ist diesbezüglich erwerbsteuerpflichtig. Daraus ist aber im Umkehrschluss nichts für die Erwerbsteuer der Bw und schon gar nichts für die 'normale' Umsatzsteuer für (Weiter)Veräußerungsvorgänge im Inland (Lieferungen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994) zu gewinnen.

Die streitgegenständlichen Vorgänge inkl vorgelagerten Beschaffungsvorgängen können grundsätzlich jeweils an drei Punkten zu einer Steuerbarkeit führen: Erstens der Veräußerungsvorgang durch den Lieferer (befreit); zweitens der innergemeinschaftliche Erwerb durch die Bw; drittens der (Weiter)Veräußerungsvorgang durch die Bw im Inland. Nur auf letzteren können sich die Vorschriften zu der von der Bw begehrten Differenzbesteuerung beziehen, denn § 24 Abs 1 verweist auf § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994, welche die inländischen Lieferungen und sonstigen Leistungen erfasst.

Die Erwerbsteuer kann überdies zu keiner Belastung der Bw führen, weil es sich bei den strittigen Kraftfahrzeugen um solche handelt, die bei der Bw zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind. Die Nichtzuordnung derartiger Fahrzeugerwerbe zum Unternehmen der Bw – wie sie ansonsten bei Personen- und Kombinationskraftwagen häufig ist – mit dem Verlust des Vorsteuerabzuges tritt bei der Bw daher ohnehin nicht ein. Dementsprechend wurde in den angefochtenen Bescheiden auch die jeweilige gesamte Erwerbsteuer (2004: 102.421,42 €; 1-8/2005: 123.811,33 €) als Vorsteuer wiederum abgezogen.

Somit verbleiben noch die berufungsgegenständlichen Weiterveräußerungsvorgänge durch die Bw im Inland, deren Steuerbarkeit durch § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 normiert wird, hinsichtlich der von der Bw begehrten Differenzbesteuerung zu untersuchen.

Gebrauchtfahrzeuge sind "andere bewegliche Gegenstände" iSd § 24 Abs 1 UStG 1994, welcher normiert: *"Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Nummern 44 bis 46 der Anlage) oder anderen*

beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).*
- 2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde*
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder*
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen."*

Soweit sich die Argumentation der Bw auf § 24 Abs 1 Z 2 UStG 1994 bezieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass Art 24 Abs 1 lit a BMR eine auf den ggstdl Fall anzuwendende lex specialis enthält, die die Differenzbesteuerung für die strittigen – nach steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgten – (Weiter)Veräußerungsvorgänge ausschließt, denn dort wird normiert: *"Die Differenzbesteuerung gemäß § 24 findet keine Anwendung, a) auf die Lieferung eines Gegenstandes, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, wenn auf die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden ist,"*

Dem Berufungsbegehren nach Anwendung der Differenzbesteuerung kann daher nicht entsprochen werden. Bei der dargestellten Rechtslage kann nicht davon ausgegangen werden, dass die – dem Referenten nicht greifbare – dritte Auflage von "Umsatzsteuer in Beispielen", die naturgemäß keine Rechtsquelle darstellt, für genau den vorliegenden Sachverhalt die Differenzbesteuerung vorsehen würde.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 19. Juni 2006