

Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen

Verbringt eine Privatperson ein neues Fahrzeug aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat, so ist unklar, ob dadurch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und zugleich ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt werden. Die Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 vom 15. 3. 2011 verspricht Klarheit zu dieser strittigen Frage.

1. Problemstellung

Innerhalb der EU folgt die umsatzsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Lieferungen zwischen Unternehmern grundsätzlich dem Bestimmungslandprinzip, verwirklicht durch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Ursprungsland und einen steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland. Lieferungen an Privatpersonen¹⁾ werden ebenfalls nach dem Bestimmungslandprinzip besteuert, wenn die Vorschriften über den Versandhandel oder über den Erwerb neuer Fahrzeuge²⁾ anwendbar sind. Im letzteren Fall werden Privatpersonen wie Unternehmer behandelt. Unabhängig davon, ob der Lieferer oder der Erwerber des neuen Fahrzeugs ein Unternehmer oder eine Privatperson ist, erfolgt stets eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Ursprungsland und ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsland.

Werden Gegenstände nicht geliefert, sondern unternehmensintern verbracht, handelt es sich dabei um Innenumsätze, die grundsätzlich nicht steuerbar sind.³⁾ Um trotz fehlender Grenzkontrollen innergemeinschaftliche Warenbewegungen zwischen verschiedenen Standorten eines Unternehmens zu erfassen und das Bestimmungslandprinzip sicherzustellen, führt das Verbringen eines Gegenstands eines Unternehmens aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zu steuerbaren Umsätzen.⁴⁾ Im Ursprungsland erfolgt durch das Verbringen eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und im Bestimmungsland ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb. Unklar ist, ob Privatpersonen auch bei einem von einer Lieferung losgelösten Verbringen von neuen Fahrzeugen wie Unternehmer behandelt werden und daher das Verbringen eine Erwerbsbesteuerung auslöst.

Mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen Umsätze mit neuen Fahrzeugen als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb einzustufen sind, hat sich der

EuGH in der Rechtssache C-84/09, X,⁵⁾ näher auseinandergesetzt. Der Gerichtshof hält im Urteil fest, dass für die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb nicht die Einhaltung einer bestimmten Frist entscheidend ist, innerhalb derer der Gegenstand vom Ursprungs- in das Bestimmungsland versendet oder befördert wird. Vielmehr ist im speziellen Fall des Erwerbs eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson im Wege einer umfassenden Beurteilung aller objektiven Umstände sowie der durch objektive Anhaltspunkte untermauerten Absicht des Käufers zu ermitteln, in welchem Mitgliedstaat die Endverwendung des Gegenstands beabsichtigt ist.⁶⁾ Wenn daher eine Privatperson ein neues Fahrzeug innerhalb der EU überführt, so ist zunächst zu untersuchen, ob die Überführung im Zusammenhang mit dem Kauf des neuen Fahrzeugs steht und daher im Bestimmungsland als ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern ist. Besteht allerdings kein derartiger Zusammenhang, stellt sich die Frage, ob die Überführung als eine innergemeinschaftliche Verbringung eines steuerbaren Umsatzes bewirkt.

In der Literatur wird weitgehend die Auffassung vertreten, dass das Verbringen von neuen Fahrzeugen in das Inland aus dem übrigen EU-Gebiet durch Privatpersonen nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb gilt und daher nicht umsatzsteuerbar ist.⁷⁾ Hierbei wird auf den Wortlaut der relevanten Vorschriften im UStG verwiesen. Auf die MWStSystRL⁸⁾ sowie auf Ziel und Zweck der Umsatzbesteuerung von neuen Fahrzeugen wird vielfach nicht näher eingegangen. Die Durchführungsver-

1) Unter einer Privatperson wird hier und im Folgenden eine Person verstanden, die in Bezug auf den Erwerb von neuen Fahrzeugen nicht durch Art 1 Abs 2 Z 2 UStG erfasst ist, somit eine natürliche Person ohne Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs 1 UStG oder ein Unternehmer, der keine juristische Person ist und der das Fahrzeug nicht für sein Unternehmen erwirbt.
2) Der Begriff „neues Fahrzeug“ wird in Art 1 Abs 8 und 9 UStG definiert. Demnach fallen darunter bestimmte Fahrzeuge, die erst vor kurzem in Betrieb genommen wurden (Wasser- und Luftfahrzeuge: drei Monate; Landfahrzeuge: sechs Monate) oder die erst wenig genutzt wurden (Wasserfahrzeuge: 100 Betriebsstunden; Luftfahrzeuge: 40 Betriebsstunden; Landfahrzeuge: 6.000 km).
3) Vgl zur Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen zB EuGH 30. 3. 2006, C-210/04, *FCE Bank*, Slg 2006, I-2803, RN 33 ff.
4) Vgl *Gepperth* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG² (2010) Art 1 Rz 79; *Ruppe*, UStG³ (2005) Art 1 Tz 32 und Art 3 Tz 3; *Terra/Kajus*, Introduction to European VAT (Recast), 15. 4. 2011, Abschn 10.2.1.6, <www.ibfd.org>.

5) EuGH 18. 11. 2010, C-84/09, X, noch nicht in der Slg, RN 40 ff. Vgl hierzu *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Konkretisierung der Voraussetzungen für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs neuer Fahrzeuge, SWI 2011, 34 (34 ff); *Beiser*, Beginn und Dauer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und das Qualitätsmerkmal „neu“ bei Fahrzeugen, RdW 2011, 56 (56 f); *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, EU Tax Update – Jänner 2011: Lieferung neuer Wasserfahrzeuge, taxlex 2011, 8 (9) = taxlex-EU 2011/4.
6) Siehe auch das vor dem VwGH anhängige Verfahren zur Zahl 2011/15/0108 betreffend der UFS-Entscheidung vom 20. 4. 2011, RV/0287-S/08; vgl hierzu *Spies*, Umsatzsteuerbares innergemeinschaftliches Verbringen neuer Fahrzeuge durch Privatpersonen? *ecolex* 2011, 1055.
7) Vgl *Gepperth* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG² Art 1 Rz 156; *Pernt* in *Berger/Bürgler/Kristen/Wakounig*, UStG² Art 2 Rz 7; *Ruppe*, UStG³ Art 1 Tz 75 und 77; *Kolacny/Caganeck*, UStG³ (2003) Art 1 Anm 27 und Art 2 Anm 3; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG²⁸ (2010) Art 1 Anm 98; *Humberger*, Der Eigenimport von Fahrzeugen, FJ 1998, 253 (255); *Kraus*, Aktueller Umsatzsteuerfall: Neue Fahrzeuge – Übersiedlung im Binnenmarkt, ÖStZ 1998, 143 (143); *Pernt*, Innergemeinschaftliche Verbringung von Fahrzeugen, RdW 1996, 380 (380); vgl auch UStR 2000, Rz 3660; UFS 18. 8. 2010, RV/0756-S/09; 7. 5. 2008, RV/0207-I/06; 7. 7. 2004, RV/0261-I/02; ebenso zum deutschen UStG *Fritsch* in *ReiB/Kräusel/Langer* (Hrsg), UStG⁷⁹ (2009) § 3 Rz 216; *Leonard* in *Bunjes/Geist* (Hrsg), UStG⁸ (2005) § 2a Rz 7; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* (Hrsg), UStG¹⁴¹ (2010) § 2a Anm 9; aA aber *ReiB/Burek*, Innergemeinschaftliches Verbringen neuer Fahrzeuge, UVR 1994, 304 (305); *ReiB* in *ReiB/Kräusel/Langer*, UStG⁴⁰ (2002) § 2a Rz 11 f; *Arzberger* in *Hartmann/Metzenmacher* (Hrsg), UStG⁷⁹⁶ (1996) § 2a Rz 24.
8) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347/1 vom 11. 12. 2006.

ordnung (EU) Nr 282/2011 vom 15. 3. 2011 (im Folgenden DurchführungsVO),⁹⁾ die ab dem 1. 7. 2011¹⁰⁾ unmittelbar gilt und in allen Mitgliedstaaten verbindlich ist, verspricht Klarheit zu dieser strittigen Frage.

2. Zirkelbezug im Umsatzsteuergesetz und in der Mehrwertsteuer-Richtlinie

2.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt gilt nach Art 1 Abs 3 Z 1 UStG „das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung“. Voraussetzung ist somit, dass das Verbringen durch einen Unternehmer erfolgt und es sich um einen Gegenstand handelt, der einem Unternehmen zugeordnet ist. Wenn daher eine Privatperson ein neues Fahrzeug aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat überführt, ist Art 1 Abs 3 Z 1 UStG nicht anwendbar.

Art 1 Abs 7 UStG enthält eine Sonderregelung für den Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson, wonach der Erwerb „unter den Voraussetzungen des [Art. 1] Abs. 2 Z 1 innergemeinschaftlicher Erwerb [ist]“. Art 1 Abs 2 Z 1 UStG setzt allerdings eine Lieferung nach § 3 Abs 1 UStG voraus, denn der Gegenstand muss „bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates [gelangen]“. Voraussetzung für einen steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson ist somit (neben dem grenzüberschreitenden Element) der Übergang der Verfügungsmacht über den Gegenstand. Ein Verbringen erfolgt jedoch ohne Übergang der Verfügungsmacht und ist daher keine Lieferung. Folglich ist das Verbringen eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson weder nach Art 1 Abs 3 Z 1 UStG (nur bei einem Unternehmer) noch nach Art 1 Abs 7 UStG (nur bei einer Lieferung) ein innergemeinschaftlicher Erwerb und daher nicht steuerbar.¹¹⁾

Allein ein Blick auf das nationale Recht ist allerdings nicht ausreichend. Nationale Umsetzungsbestimmungen, die auf einer unionsrechtlichen Grundlage beruhen, müssen nach ständiger EuGH-Rechtsprechung soweit wie möglich im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie ausgelegt werden, um die darin festgelegten Ziele zu erreichen.¹²⁾

9) Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 77/1 vom 23. 3. 2011. Mit der DurchführungsVO wurde die Verordnung (EG) Nr 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 288/1 vom 29. 10. 2005 neu gefasst. Vgl dazu auch *Lamensch*, New Implementing Regulation 282/2011 for the 2006 VAT Directive, EC Tax Review 2011, 162 (162 ff); *Van der Corput*, EU VAT Implementing Regulation, International VAT Monitor 2006, 114 (144 ff); *Korn/Robisch*, Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, DStR-Beihefter zu Heft 29/2011, 29 (29 ff); *Berger/Freitag*, Die neue Durchführungsverordnung der EU zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Überblick, SWK 2011, S 540 (S 540 ff); *Vellen*, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-USTB 2011, 40 (40 ff); *Terra/Kajus*, A Guide to the Recast VAT Directive, 1. 1. 2010, Abschn 14.2.2, <www.ibfd.org>.

10) Siehe Art 65 der DurchführungsVO.

11) So auch *Kolacny/Caganek*, UStG³ Art 1 Anm 27; *Kraus*, ÖStZ 1998, 143; *Pernt*, RdW 1996, 380.

12) Vgl EuGH 10. 4. 1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, Slg 1984, 1891, RN 26; 13. 11. 1990, C-106/89, *Marleasing*, Slg 1990, I-4135, RN 8; 14. 7. 1994, C-91/92, *Paola Faccini Dori*, Slg 1994, I-3325, RN 26; 5. 10. 2004, C-397/01 bis C-403/01, *Pfeiffer ua*, Slg 2004, I-8835, RN 113 ff und die dortigen Nachweise. Vgl zur richtlinienkonformen Auslegung ausführlich *Klamert*, Die richtlinienkonforme Auslegung nationalen Rechts (2001) sowie *Laudacher*, Rechtsfindung nationaler Richter im Fall der unionsrechtskonfor-

Als ein steuerbarer Umsatz gilt nach Art 2 Abs 1 lit b Z ii MWStSystRL der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt durch jede Person, wenn der betreffende Gegenstand ein neues Fahrzeug ist. Art 20 MWStSystRL setzt für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (neben dem grenzüberschreitenden Element) einen Übergang der Verfügungsmacht voraus. Gemäß Art 21 MWStSystRL ist jedoch „[e]inem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt ... die Verwendung eines Gegenstands durch den Steuerpflichtigen¹³⁾ in seinem Unternehmen [gleichgestellt], der von einem Steuerpflichtigen¹⁴⁾ oder für seine Rechnung aus einem anderen Mitgliedstaat ... versandt oder befördert wurde“. Durch Art 21 MWStSystRL wird die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb erfasst.¹⁵⁾ Voraussetzung ist, dass der Gegenstand durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen seines Unternehmens verbracht wird, somit nicht durch eine Privatperson.

Die Vorschriften zum innergemeinschaftlichen Erwerb in den Art 20 ff MWStSystRL sind jedoch knapp formuliert; so wird zB auf die vorübergehende Verwendung als Ausnahme von der steuerbaren innergemeinschaftlichen Verbringung nicht näher eingegangen. Stattdessen schreibt Art 23 MWStSystRL vor, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... Maßnahmen [treffen], die sicherstellen, dass Umsätze als ‚innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen‘ eingestuft werden, die als ‚Lieferung von Gegenständen‘ eingestuft würden, wenn sie in ihrem Gebiet von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, getätigt worden wären“. Hierdurch wird ein „Gleichklang“ zwischen innergemeinschaftlichem Erwerb und innergemeinschaftlicher Lieferung sichergestellt, denn „in Wirklichkeit [ist das] ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang“. ¹⁶⁾ Für die Frage, ob bei einem Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen in das Inland aus dem übrigen EU-Gebiet ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt, ist daher ebenso zu untersuchen, ob im umgekehrten Fall, also bei einem Verbringen aus dem Inland in das übrige EU-Gebiet, eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt.

2.2. Innergemeinschaftliche Lieferung

Wenn eine Privatperson „im Inland ein neues Fahrzeug liefert, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt“, wird nach Art 2 UStG die Privatperson wie ein Unternehmer behandelt, sodass nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG ein steuerbarer Umsatz (Lieferung gegen Entgelt durch einen Unternehmer) vorliegt. In der Folge ist dieser Umsatz nach Art 6 Abs 1 iVm Art 7 Abs 1 UStG als eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Art 2 UStG bezieht sich nur auf Lieferungen, nicht jedoch auf das Verbringen, sodass die Bestimmung nur dann anwendbar ist, wenn ein Übergang der Verfügungsmacht erfolgt. Art 3 Abs 1 Z 1 UStG stellt zwar „[d]as Verbringen

men Auslegung und des Anwendungsvorrangs, UFSJournal 2010, 164 (164 ff) mwN.

13) Englisch: a taxable person = einen Steuerpflichtigen.

14) Englisch: that taxable person = diesem (nicht einem anderen) Steuerpflichtigen.

15) Vgl *Terra/Kajus*, Introduction to European VAT (Recast), 15. 4. 2011, Abschn 10.3.2, <www.ibfd.org>; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG²⁸ Art 1 Anm 58.

16) EuGH 18. 11. 2010, C-84/09, X, noch nicht in der Slg, RN 28; vgl auch EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleso ua*, Slg 2007, I-7797, RN 23 und 34; idS auch *Bramerdorfer/Bürger/Notthalt*, Eurodental-Entscheidung des EuGH bringt zwingende Verknüpfung von ig Erwerb und ig Lieferung, taxlex 2007, 369 (369 ff).

eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung“ einer Lieferung gegen Entgelt gleich, bezieht sich dabei aber nur auf das Verbringen durch einen Unternehmer, nicht auf das Verbringen durch eine Privatperson.¹⁷⁾ Widmet man sich zunächst der Frage, ob beim Verbringen eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson eine steuerbare Lieferung nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG vorliegt, so setzt Art 3 Abs 1 Z 1 UStG hierfür voraus, dass das Verbringen durch einen Unternehmer erfolgt; ob in diesem Zusammenhang die Privatperson als Unternehmer behandelt wird, ist aber noch offen. Prüft man somit als nächstes, ob die Privatperson wie ein Unternehmer behandelt wird, so setzt Art 2 UStG hierfür voraus, dass eine Lieferung vorliegt; ob eine Lieferung vorliegt, ist aber bisher unbeantwortet geblieben und hängt gerade vom Vorliegen der Unternehmereigenschaft ab. Folglich gibt Art 2 UStG keine eindeutige Antwort darauf, ob eine Privatperson für den Fall des Verbringens eines neuen Fahrzeugs wie ein Unternehmer behandelt wird, und Art 3 Abs 1 Z 1 UStG keine eindeutige Antwort darauf, ob das Verbringen eines neuen Fahrzeugs auch bei einer Privatperson als Lieferung gegen Entgelt gilt.

In Bezug auf die Frage, ob bei einem Verbringen eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson eine steuerbare Lieferung vorliegt, enthält das UStG einen Zirkelbezug – Art 2 verweist auf Art 3, Art 3 verweist auf Art 2, Art 2 verweist wieder auf Art 3, Art 3 verweist wieder auf Art 2 –,¹⁸⁾ der zu einer Art Endlosschleife führt: Solange eine Privatperson nicht wie ein Unternehmer behandelt wird, wird nach Art 3 Abs 1 Z 1 UStG ein Verbringen nicht mit einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Solange aber ein Verbringen nicht mit einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird, wird nach Art 2 UStG eine Privatperson für diese Zwecke nicht wie ein Unternehmer behandelt. Somit gilt ein Verbringen durch eine Privatperson nur dann als Lieferung, wenn die Privatperson wie ein Unternehmer behandelt wird, was wiederum nur dann der Fall ist, wenn das Verbringen durch die Privatperson als Lieferung gilt.

Der Zirkelbezug im UStG lässt sich durch den Wortlaut der relevanten Vorschriften in der MWStSystRL nicht auflösen. Gemäß Art 9 Abs 2 MWStSystRL gilt „als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert“. Somit wird eine Privatperson einem Steuerpflichtigen nur dann gleichgestellt, wenn die Privatperson „liefert“, also eine Lieferung ausführt. Gemäß Art 17 Abs 1 MWStSystRL ist „[e]iner Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ... die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat“. Wiederum wird eine Verbringung eines Gegenstands nur dann einer Lieferung gleichgestellt, wenn die Verbringung von einem Steuerpflichtigen vorgenommen wird.

Art 2 und 3 Abs 1 UStG sowie Art 9 Abs 2 und Art 17 Abs 1 MWStSystRL setzen für ihre Anwendbarkeit jeweils die Anwendbarkeit der anderen Vorschrift voraus. Allein durch eine Wortlautinterpretation lässt sich daher nicht feststellen, ob das Verbringen eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson eine innergemeinschaftliche Lieferung ist und Art 23

17) So auch *Kolacny/Caganeck*, UStG³ Art 2 Anm 3; *Kraus*, ÖStZ 1998, 143.

18) Zirkelbezüge sind nicht *per se* widersprüchlich oder unlösbar, können aber nutzlos sein (Einträge in einem Stichwortverzeichnis verweisen sich gegenseitig, ohne Seitenangaben zu enthalten) oder auch nicht (Einträge in einem Wörterbuch verweisen sich gegenseitig, denn alle Wörter werden durch andere Wörter definiert). Im Gegensatz dazu ist ein Zirkelschluss ein Fehlschluss, denn die zu beweisende Behauptung ist bereits als Voraussetzung in der Beweisführung enthalten.

MWStSystRL folgend gleichzeitig ein innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt wird.¹⁹⁾

3. Abwägung der teleologischen Argumente für und gegen eine Umsatzsteuerbarkeit der Verbringung

Die Wortlautinterpretation spielt bei Auslegungsfragen – nicht zuletzt aufgrund möglicher Divergenzen zwischen den mehr als 20 verbindlichen und gleichrangigen Sprachfassungen der MWStSystRL²⁰⁾ – oft nicht die entscheidende Rolle. Die größere Bedeutung misst der EuGH in ständiger Rechtsprechung der teleologischen Auslegung bei und damit dem Ziel und Zweck einer Bestimmung im Sinne des *effet utile*-Prinzips.²¹⁾ Ziel der Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen durch oder an Privatpersonen ist die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.²²⁾ Die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen ist bei neuen Fahrzeugen besonders hoch, denn sie haben einen hohen Wert und lassen sich leicht transportieren.²³⁾ Würde die Lieferung von neuen Fahrzeugen im Ursprungsland besteuert werden, so bestünden starke Anreize, die Fahrzeuge zu Lasten anderer Mitgliedstaaten vorwiegend aus Mitgliedstaaten mit niedrigen Steuersätzen zu erwerben.²⁴⁾ Um derartige Gestaltungsmöglichkeiten zu minimieren, ist für den Erwerb von neuen Fahrzeugen – unabhängig davon, ob der Lieferer oder der Erwerber ein Unternehmer oder eine Privatperson ist – das Bestimmungslandprinzip vorgesehen. Um der Intention gerecht zu werden, dass für den Erwerb neuer Fahrzeuge ausschließlich das Bestimmungslandprinzip gilt, müsste auch das innergemeinschaftliche Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen steuerbar sein.²⁵⁾

Auch die Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Verbringens mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb verfolgt ähnliche Ziele. Innergemeinschaftliche Warenbewegungen zwischen verschiedenen Standorten eines Unternehmens sollen gemeldet und erfasst werden, damit das Bestimmungslandprinzip durch das gezielte Ausnutzen unterschiedlicher Regelungen über den Vorsteuerabzug und unterschiedlicher Steuersätze nicht umgangen werden kann.²⁶⁾ Sowohl die Ziele hinter der Erwerbsbesteuerung von neuen Fahrzeugen in den Händen von Privatpersonen als auch jene hinter der Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Verbringens mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Erwerb sprechen daher dafür, dass auch das Verbringen eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson steuerbar sein soll.

19) AA *Kolacny/Caganeck*, UStG³ Art 2 Anm 3, wonach „[d]er Wortlaut der RL ... für das Ergebnis [spricht], dass auch im Falle des Verbringens der Private als Unternehmer anzusehen ist“.

20) Vgl *Van der Corput*, International VAT Monitor 2006, 114.

21) Vgl *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Gemeinschaftsrecht, UFSjournal 2010, 85 (93 f). Das *effet utile*-Prinzip soll bewirken, dass die unionsrechtlichen Bestimmungen durch die Auslegung ihre volle Wirksamkeit erlangen; vgl zB EuGH 4. 12. 1974, 41/74, *van Duyn*, Slg 1974, 1337, RN 12; 5. 10. 2004, C-397/01 bis C-403/01, *Pfeiffer ua*, Slg 2004, I-8835, RN 114.

22) Siehe 11. Erwägungsgrund der MWStSystRL (RL 2006/112).

23) Vgl *GA Kokott*, Schlussanträge vom 6. 5. 2010, C-84/09, X, noch nicht in der Slg, RN 34.

24) Vgl EuGH 18. 11. 2010, C-84/09, X, noch nicht in der Slg, RN 24; *GA Kokott*, Schlussanträge vom 6. 5. 2010, C-84/09, X, noch nicht in der Slg, RN 34.

25) So auch *Reiß/Burek*, UVR 1994, 305; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG²⁸ Art 1 Anm 98; *Arzberger in Hartmann/Metzenmacher*, UStG⁷⁹⁶ (1996) § 2a Rz 24; *Reiß in Reiß/Kräusel/Langer*, UStG⁴⁰ § 2a Rz 11 f; idS wohl auch *Pernt*, RdW 1996, 380.

26) Vgl *Gepperth in Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG² Art 1 Rz 79; *Ruppe*, UStG³ Art 1 Tz 32 und Art 3 Tz 3; *Terra/Kajus*, Introduction to European VAT (Recast), 15. 4. 2011, Abschn 10.2.1.6, <www.ibfd.org>.

Durch diese Auslegung könnte eine Erfassung der innergemeinschaftlichen Warenbewegungen bei neuen Fahrzeugen sowie eine Besteuerung im Bestimmungsland sichergestellt werden.

Beispiel: Die Privatperson P mit Wohnort in Luxemburg sucht über das Internet einen Käufer für ein neues Fahrzeug (Kilometerstand 5.000 km), verkauft anschließend das Fahrzeug und befördert das Fahrzeug aus Luxemburg nach Österreich. Durch den Verkauf wird eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in Luxemburg bewirkt. P steht im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung ein Vorsteuerabzug auf die geleistete Umsatzsteuer zu. In Österreich kommt es beim Käufer nach Art 1 Abs 7 UStG zu einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb, sodass das Bestimmungslandprinzip verwirklicht wird. Überführt allerdings P zunächst das neue Fahrzeug aus Luxemburg nach Österreich und sucht erst anschließend einen Käufer, bliebe es unter der Annahme, dass ein Verbringen durch Privatpersonen nicht steuerbar ist, beim Ursprungslandprinzip.²⁷⁾ In diesem Fall wird aber das neue Fahrzeug in Zukunft voraussichtlich in Österreich „verbraucht“. P steht zudem beim Verkauf insbesondere mit Fahrzeugverkäufern aus Österreich im Wettbewerb und könnte das neue Fahrzeug aufgrund des niedrigeren Mehrwertsteuersatzes in Luxemburg²⁸⁾ zu einem günstigeren Preis anbieten als die konkurrierenden Fahrzeugverkäufer.

Vor dem Hintergrund der Ziele der relevanten Bestimmungen der MWStSystRL – Bestimmungslandprinzip bei neuen Fahrzeugen und Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der Ausnutzung unterschiedlicher Steuersätze – sprechen einige Gründe dafür, auch beim Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung und zugleich einem steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb auszugehen.²⁹⁾ Zu bedenken ist jedoch, dass mit der Erfassung der innergemeinschaftlichen Warenbewegungen bei neuen Fahrzeugen Aufzeichnungs- und Meldepflichten und somit Verwaltungsbelastungen verbunden sind,³⁰⁾ denen sonst nur Unternehmer regelmäßig³¹⁾ unterliegen.³²⁾ Zwar stehen derartige Verwaltungsbelastungen dem Ziel der Besteuerung im Bestimmungsland bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen an oder durch Privatpersonen an sich nicht entgegen. Fraglich könnte aber sein, ob das auch für das Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen gilt.

- 27) Der anschließende Verkauf in Österreich ist nämlich mangels Unternehmer-eigenschaft nicht steuerbar; vgl zB *Kolacny/Caganeck*, UStG³ Art 2 Anm 3; *Pernt in Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG² Art 2 Rz 7; *Stadie in Raul/Dürnwächter*, UStG¹⁴¹ (2010) § 2a Anm 9. Fraglich könnte sein, ob vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils in der Rechtssache C-84/09, X – vorausgesetzt, die Überführung steht in einem objektiven Zusammenhang mit dem anschließenden Verkauf – womöglich doch eine innergemeinschaftliche Lieferung an den (späteren) Käufer stattfindet, sodass der Käufer einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland zu versteuern hat. Nach hA muss der Erwerber bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung jedoch bereits in dem Zeitpunkt feststehen, in dem der Gegenstand über die Grenze gelangt. Steht der Abnehmer nicht fest, ist das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Verbringung zu prüfen. Vgl *Gepperth in Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG² Art 7 Rz 37/2; *Ruppe*, UStG³ Art 1 Tz 8; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG²⁸ Art 1 Anm 47.
- 28) Luxemburg verfügt, neben Zypern, mit 15 % über den niedrigsten MWSt-Normalsatz in der EU.
- 29) Vgl idS *Reiß/Burek*, UVR 1994, 305; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG²⁸ Art 1 Anm 98; *Arzberger in Hartmann/Metzenmacher*, UStG⁷⁹⁶ (1996) § 2a Rz 24; *Reiß in Reiß/Kräusel/Langer*, UStG⁴⁰ § 2a Rz 11 f.
- 30) Vgl Art 20 Abs 2 und Art 21 Abs 2 UStG.
- 31) Hier verwendet als Synonym für „wiederholt“, „immer wieder“ und „in bestimmten Abständen wiederkehrend“; nicht zu verwechseln mit „in der Regel“ als Synonym für „normalerweise“, „für gewöhnlich“, „im Regelfall“ oder „im Allgemeinen“.
- 32) Vgl zB § 21 und Art 21 Abs 3 UStG zur Umsatzsteuervoranmeldung und Zusammenfassenden Meldung.

Im Gegensatz zu einer Lieferung ist eine Verbringung ein interner Vorgang ohne Beteiligung Dritter. Aufgrund der fehlenden Außenwirkung und der bei Privatpersonen gleichzeitig fehlenden Verpflichtung, regelmäßig Umsätze aufzuzeichnen und zu melden, könnte es für die Abgabenbehörden praktisch schwierig sein, eine entsprechende Erfassung der Verbringung sicherzustellen. Zudem ergeben sich erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten zu nichtsteuerbaren Vorgängen. Vor allem bei (Reise-)Aufenthalten in anderen Mitgliedstaaten wäre die Beurteilung, ob eine steuerbare Verbringung vorliegt, für Privatpersonen nicht leicht zu treffen.³³⁾ Schließlich ist auch der „Ausnahmestatus“ der Besteuerung von neuen Fahrzeugen zu berücksichtigen. Unternehmer unterliegen generell mit all ihren Wirtschaftsgütern dem Verbringungsstatbestand. Privatpersonen sind im Gegensatz dazu grundsätzlich von Umsatzsteuerpflichten befreit und unterliegen mit Fahrzeugen auch nur bis zum Überschreiten bestimmter Nutzungsgrenzen dem Umsatzsteuerrecht. Dies könnte dafür sprechen, dass die Umsatzbesteuerung von neuen Fahrzeugen bei Privatpersonen restriktiv auszulegen ist und daher auch vor Überschreitung der Nutzungsgrenzen nur eine Lieferung, aber nicht das Verbringen zu einem steuerbaren Vorgang führt.

Im Rahmen einer teleologischen Auslegung muss auch berücksichtigt werden, dass Sachverhalte denkbar sind, in denen aufgrund der fehlenden Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen ein Abgang vom Bestimmungslandprinzip bei neuen Fahrzeugen gerechtfertigt sein könnte. So stehen zB bei einer Übersiedlung einer Privatperson in einen anderen Mitgliedstaat unter Mitnahme eines neuen Fahrzeugs in der Regel persönliche und nicht umsatzsteuerliche Motive im Vordergrund. Für eine Abweichung vom Bestimmungslandprinzip spricht in diesen Fällen, dass die unterschiedlichen Steuersätze der Mitgliedstaaten nicht ausgenutzt werden und der Wettbewerb daher nicht verzerrt wird. Zudem ist auch zu bedenken, dass nach Art 143 Abs 1 lit b MWStSystRL iVm Art 2 ff Richtlinie 83/181/EWG³⁴⁾ die Einfuhr persönlicher Gegenstände (inklu-

33) Ist nämlich das Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen steuerbar, so könnte dies auch dann der Fall sein, wenn eine Privatperson ein neues Fahrzeug nur vorübergehend (zB zu Urlaubszwecken) in einen anderen Mitgliedstaat überführt. Art 1 Abs 3 Z 1 lit g und Art 3 Abs 1 Z 1 lit g UStG sowie Art 17 Abs 2 lit h MWStSystRL bestimmen jedoch, dass eine vorübergehende Verwendung vorliegt und somit kein innergemeinschaftlicher Erwerb sowie keine innergemeinschaftliche Lieferung bewirkt werden, sofern der Gegenstand während höchstens 24 Monaten in dem anderen Mitgliedstaat verwendet wird, wenn für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde. Aus den zollrechtlichen Bestimmungen nach Art 558 ff der Verordnung (EWG) Nr 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl L 253/1 vom 11. 10. 1993 ergibt sich diesbezüglich, dass bei einem Straßenbeförderungsmittel eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben für die vorübergehende Verwendung im Gemeinschaftsgebiet gegeben sein kann, wenn das Beförderungsmittel außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen ist. Zudem muss die vorübergehende Verwendung innerhalb von sechs Monaten beendet werden. Verbringt daher eine in einem EU-Mitgliedstaat, aber nicht in Österreich ansässige Privatperson ein in einem EU-Mitgliedstaat (ausgenommen Österreich) auf dessen Namen zugelassenes neues Fahrzeug aus privaten Gründen nach Österreich und wird das neue Fahrzeug innerhalb von sechs Monaten zurücküberführt, so könnte eine nicht steuerbare vorübergehende Verwendung nach Art 1 Abs 3 Z 1 lit g UStG vorliegen; im umgekehrten Fall eine vorübergehende Verwendung nach Art 3 Abs 1 Z 1 lit g UStG. Vgl auch *Caganeck*, Interessante Fragen aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2005, ÖStZ 2005, 560 (563 f); *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 446 ff. Allerdings können auch bei einer nur vorübergehenden Verwendung Aufzeichnungspflichten bestehen; vgl zB Art 18 Abs 2 UStG.

34) Richtlinie 83/181/EWG des Rates vom 28. März 1983 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen, ABl L 105/38 vom 23. 4. 1983.

sive privater Personenkraftwagen) durch natürliche Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz von einem Land außerhalb der EU in einen EU-Mitgliedstaat verlegen, unter bestimmten Voraussetzungen von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist.³⁵⁾ Überraschend wäre, wenn der Import bei einer Übersiedlung ins Inland aus dem übrigen EU-Gebiet steuerlich schlechter gestellt werden würde als der Import bei einer Übersiedlung aus einem Drittland. In anderen Fallkonstellationen, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnten – wie zB bei einer Verbringung mit anschließendem Verkauf –, sprechen allerdings sowohl für als auch gegen die Steuerbarkeit der Verbringung gute Gründe.

4. (Nicht-)Steuerbarkeit der Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen nach der Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011

Art 2 der am 15. 3. 2011 beschlossenen DurchführungsVO (EU) Nr 282/2011 erweckt den Eindruck, dass die innergemeinschaftliche Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen keine umsatzsteuerlichen Folgen auslöst. Art 2 lit a DurchführungsVO legt nämlich fest, dass „die Verbringung eines neuen Fahrzeugs durch einen Nichtsteuerpflichtigen aufgrund eines Wohnortwechsels“ nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führt. Zusätzliche Voraussetzung ist allerdings, dass „die Befreiung nach Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG [Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von neuen Fahrzeugen] ... zum Zeitpunkt der Lieferung nicht anwendbar [war]“. Zudem führt nach Art 2 lit b DurchführungsVO „die Rückführung eines neuen Fahrzeugs durch einen Nichtsteuerpflichtigen in denjenigen Mitgliedstaat, aus dem es ihm ursprünglich unter Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG geliefert wurde“, nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb. In der Begründungserwägung wird in diesem Zusammenhang von Klarstellungen gesprochen.³⁶⁾

Die DurchführungsVO wurde gestützt auf Art 397 MWStSystRL erlassen, wonach „[d]er Rat ... auf Vorschlag der Kom-

mission einstimmig die zur Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Maßnahmen [beschließt]“. Die primärrechtliche Grundlage für diese Bestimmung ist Art 202 EGV (nunmehr Art 291 AEUV), der dem Rat die Möglichkeit einräumt „in spezifischen Fällen ... Durchführungsmaßnahmen selbst auszuüben“. Der Anwendungsbereich der einzelnen Durchführungsmaßnahmen ist jedoch begrenzt, „da sie lediglich dazu dienen sollen, eine der Bestimmungen der Richtlinie ... inhaltlich zu klären, nicht jedoch, davon abzuweichen“.³⁷⁾ Die DurchführungsVO soll daher mit Inkrafttreten jene Fälle verbindlich lösen, die „für die Auslegung durch die Mitgliedstaaten offen sind“.³⁸⁾ Im Zusammenhang mit neuen Fahrzeugen regelt die DurchführungsVO nur bestimmte Verbringungsfälle, deren Grundsätze „nicht auf andere Fälle übertragbar und auf der Grundlage ihres Wortlauts restriktiv anzuwenden [sind]“.³⁹⁾ In den geregelten Fällen soll es zur Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip kommen. Unklar bleibt, wie die nicht geregelten Verbringungsfälle umsatzsteuerlich behandelt werden sollen.

Beispiel 1 (Wohnortwechsel nach Art 2 lit a): Die Privatperson P mit Wohnort in Luxemburg erwirbt ein neues Fahrzeug von einem Fahrzeughändler in Luxemburg. Ein Jahr später verlegt P seinen Wohnort nach Österreich und überführt dabei auch das neue Fahrzeug (Kilometerstand 5.000 km). Gemäß Art 2 lit a DurchführungsVO bleibt es bei der Umsatzsteuerbelastung in Luxemburg. Eine Erwerbsbesteuerung in Österreich ist nicht vorzunehmen.

Beispiel 2 (Rückführung nach Art 2 lit b): Die Privatperson P mit Wohnort in Luxemburg erwirbt ein neues Fahrzeug von einem österreichischen Fahrzeughändler und unterwirft diesen Umsatz in Luxemburg als innergemeinschaftlicher Erwerb der Umsatzsteuer. Ein Jahr später überführt P das neue Fahrzeug (Kilometerstand 5.000 km) nach Österreich. Gemäß Art 2 lit b DurchführungsVO bleibt es aufgrund der Rückführung nach Österreich – unabhängig davon, ob ein Wohnortwechsel erfolgt – bei der Umsatzsteuerbelastung in Luxemburg. Eine Erwerbsbesteuerung in Österreich ist nicht vorzunehmen.

Beispiel 3 (kein Wohnortwechsel und keine Rückführung): Die Privatperson P mit Wohnort in Luxemburg erwirbt ein neues Fahrzeug von einem Fahrzeughändler in Luxemburg. Ein Jahr später überführt P das neue Fahrzeug (Kilometerstand 5.000 km) nach Österreich, ohne den Wohnort zu wechseln, sondern um es anschließend (an einen noch unbekanntem Käufer) zu verkaufen. Art 2 lit a DurchführungsVO ist nicht anwendbar, denn die Voraussetzung der „Verbringung ... aufgrund eines Wohnortwechsels“ ist nicht erfüllt. Art 2 lit b DurchführungsVO ist ebenfalls nicht anwendbar, denn das neue Fahrzeug wurde ursprünglich nicht aus Österreich geliefert, sodass keine Rückführung vorliegt.

Beispiel 4 (Wohnortwechsel, aber zuvor steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung): Die Privatperson P mit Wohnort in Luxemburg erwirbt ein neues Fahrzeug von einem Fahrzeughändler in Italien und unterwirft diesen Umsatz in Luxemburg als

35) Vgl auch § 6 Abs 4 Z 4 UStG iVm Art 3 ff der Verordnung (EG) Nr 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl L 324/23 vom 10. 12. 2009.

36) Vgl 6. Begründungserwägung der DurchführungsVO: „Ändert ein Nichtsteuerpflichtiger seinen Wohnort und überführt er bei dieser Gelegenheit ein neues Fahrzeug oder wird ein neues Fahrzeug in den Mitgliedstaat zurücküberführt, aus dem es ursprünglich mehrwertsteuerfrei an den Nichtsteuerpflichtigen, der es zurücküberführt, geliefert worden war, so sollte klargestellt werden, dass es sich dabei nicht um den innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs handelt.“ Vgl zudem bereits die (nicht offiziell veröffentlichten) Leitlinien der vom 16. bis 18. 2. 1998 stattgefundenen 54. Sitzung des EU-Mehrwertsteuerausschusses (zitiert nach Terra/Kajus, A Guide to the Sixth VAT Directive, 20. 5. 2010, Abschn 2.4.3.2. und Terra/Kajus, A Guide to the Recast VAT Directive, 11. 4. 2011, Abschn 3.4, <www.ibfd.org>): „The Committee agrees unanimously that the transfer of a vehicle which still satisfies the definition of ‚new means of transport‘ ... is not a taxable transaction when made by a private individual on moving house. It also agrees that, similarly, the return of a vehicle initially supplied under the exemption provided for in Article 28c(A) [exempt supplies of goods] cannot be regarded as a taxable transaction authorising Member States to demand that the owner pay the VAT not collected when the initial supply was exempted. The Committee also agrees unanimously that only the initial supply should be checked to ascertain whether the conditions for exemption by reason of transport outside the Member State of departure are met: to this end, registration of the vehicle with normal plates may be sufficient criterion for ruling out definitively any exemption in the Member State of purchase; conversely, registration of the vehicle under ‚transit‘ plates may indicate that the supply in fact concerns a new means of transport sent or transported to the buyer outside the territory of the Member State of departure but within the Community.“ Vgl auch Tehler in Reiß/Kräusel/Langer, UStG⁵⁴ (2005) § 1b Rz 19.

37) 10. Begründungserwägung der Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bezüglich des Verfahrens zur Annahme von Ausnahmeregelungen und der Zuweisung von Durchführungsbefugnissen, ABl L 27/44 vom 30. 1. 2004, mit der Art 29a in die 6. MWStRL eingefügt wurde (nunmehr Art 397 MWStSystRL). Vgl auch Lohse, Strahlkraft der neuen Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, DStR 2011, 1740 (1740).

38) 2. Begründungserwägung der DurchführungsVO.

39) 5. Begründungserwägung der DurchführungsVO.

innergemeinschaftlicher Erwerb der Umsatzsteuer. Ein Jahr später verlegt P seinen Wohnort nach Österreich und überführt dabei auch das neue Fahrzeug (Kilometerstand 5.000 km). Art 2 lit a DurchführungsVO ist dem Wortlaut nach nicht anwendbar, denn die Lieferung war ursprünglich als eine innergemeinschaftliche Lieferung nach Art 138 Abs 2 lit a MWStSystRL in Italien steuerfrei. Art 2 lit b DurchführungsVO ist ebenfalls nicht anwendbar, denn das neue Fahrzeug wurde ursprünglich nicht aus Österreich geliefert, sodass keine Rückführung vorliegt.

In Fallkonstellationen, bei denen eine Privatperson ihren Wohnort nicht wechselt und das neue Fahrzeug auch nicht in einen Mitgliedstaat rückgeführt wird, aus dem es ursprünglich geliefert wurde, sowie in Fallkonstellationen, bei denen eine Privatperson zwar ihren Wohnort wechselt, das neue Fahrzeug aber ursprünglich aus einem Mitgliedstaat geliefert wurde, in dem die Privatperson weder vor noch nach der Überführung wohnt, sind die Vorschriften der DurchführungsVO zur innergemeinschaftlichen Verbringung von neuen Fahrzeugen nicht anwendbar. Folglich stellt sich die Frage, ob in diesen Fällen die grenzüberschreitende Verbringung von neuen Fahrzeugen zu einem steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb führt. Möglich ist, dass die DurchführungsVO nur einzelne Verbringungsfälle klarstellt, obwohl die Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen in jedem Fall nicht steuerbar ist.⁴⁰⁾ Möglich ist aber auch, dass lediglich in den Verbringungsfällen, die in der DurchführungsVO genannt sind, vom Bestimmungslandprinzip abgewichen wird.

Durchführungsmaßnahmen bestimmen den durchzuführenden Basisrechtsakt – hier die MWStSystRL – näher, dürfen ihm aber keinen zusätzlichen oder widersprechenden Inhalt verleihen.⁴¹⁾ Da die MWStSystRL der DurchführungsVO im Sinne einer Normenhierarchie übergeordnet ist,⁴²⁾ gehen die Vorschriften der MWStSystRL im Kollisionsfall vor.⁴³⁾ Unklar ist, warum die DurchführungsVO nach dem Grund oder der Art der Verbringung unterscheidet und ob diese Unterscheidung den Bestimmungen der MWStSystRL entspricht. Die Voraussetzung des Wohnortwechsels ist – wie bereits im vorherigen Abschnitt 3 erläutert – nachvollziehbar, da einer Übersiedlung grundsätzlich persönliche Motive zugrunde liegen und daher keine umsatzsteuerlichen Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten sind. Ziel und Zweck der weiteren Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit in Art 2 lit a DurchführungsVO, dass neben dem Wohnortwechsel der innergemeinschaftlichen Verbringung keine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung vorausgegangen sein darf, sowie der Voraussetzung der Rückführung in Art 2 lit b DurchführungsVO bleibt aber unklar. In diesem Sinne war auch im Vorschlag für die spätere DurchführungsVO (EG) Nr 1777/2005 als einzige Regelung vorgesehen, dass „[d]ie Verbringung eines neuen Fahrzeugs von einem Mitgliedstaat in einen anderen durch eine Privatperson im Rahmen einer Verlegung ihres ständigen Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat ... kein innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeugs gegen Entgelt ... [ist], sofern nicht nachgewiesen wird, dass eine der-

*artige Verbringung zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits geplant war“.*⁴⁴⁾ Womöglich hat Art 2 lit a DurchführungsVO mit der Voraussetzung, dass bei einem Wohnortwechsel die Verbringung nur dann zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb führt, wenn zuvor keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erfolgt ist, solche Fallkonstellationen vor Augen, bei denen ein objektiver Zusammenhang zwischen der ursprünglichen Lieferung und dem Wohnortwechsel besteht. Im Gegensatz zum ursprünglichen Vorschlag ist jedoch ein derartiger Zusammenhang dem Wortlaut der beschlossenen Bestimmung nicht zu entnehmen.

5. Zusammenfassende Würdigung

Obwohl der Wortlaut des UStG darauf hindeutet, dass das innergemeinschaftliche Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb führt, kann dies im Hinblick auf die Ziele der Bestimmungen der MWStSystRL differenziert betrachtet werden. Der notwendige „Gleichklang“ von innergemeinschaftlichem Erwerb und innergemeinschaftlicher Lieferung als ein Vorgang zeigt, dass die betreffenden Vorschriften nicht unabhängig voneinander beurteilt werden können. Der Wortlaut der nationalen und unionsrechtlichen Bestimmungen zur innergemeinschaftlichen Lieferung weist einen Zirkelbezug auf, der zu einer Art Endlosschleife führt, und lässt damit die Frage offen, ob Privatpersonen durch das innergemeinschaftliche Verbringen von neuen Fahrzeugen steuerbare Umsätze ausführen. Vor allem das Ziel der Besteuerung von neuen Fahrzeugen im Bestimmungsland, um Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der Ausnutzung unterschiedlicher Steuersätze zu vermeiden, spricht dafür, dass auch das innergemeinschaftliche Verbringen von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen steuerbar ist. Gegen die Steuerbarkeit sprechen aber einige andere Gründe wie mögliche Abgrenzungsschwierigkeiten zu nicht steuerbaren Überführungen, der „Ausnahmestatus“ der Besteuerung von neuen Fahrzeugen, die sonst notwendigen Aufzeichnung- und Meldepflichten, denen Privatpersonen im Gegensatz zu Unternehmern nicht regelmäßig unterliegen, und mögliche Schwierigkeiten bei der steuerlichen Kontrolle. Zudem fehlt bei einem Wohnortwechsel für gewöhnlich die Gefahr, dass unterschiedliche Steuersätze in den Mitgliedstaaten ausgenutzt werden und dadurch der Wettbewerb verzerrt wird.

Nach der DurchführungsVO (EU) Nr 282/2011 ist die Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen aufgrund eines Wohnortwechsels oder bei einer Rückführung unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerbar. Offen bleibt, ob nur in diesen Fällen vom Bestimmungslandprinzip abgewichen wird oder ob die innergemeinschaftliche Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen in jedem Fall nicht umsatzsteuerbar ist. Die Bestimmungen der DurchführungsVO sind ab dem 1. 7. 2011 unmittelbar anwendbar. Die Auslegung und

40) Vgl idZ Vellen, EU-UStB 2011, 40, wonach Umkehrschlüsse auf Fälle, die nicht in der DurchführungsVO geregelt werden, unzulässig sind.

41) Vgl EuGH 18. 6. 1996, C-303/94, EP/Rat, Slg 1996, I-2943, RN 28 ff. Vgl hierzu Hix in Schwarze (Hrsg), EU-Kommentar² (2009) Art 202 EGV Rz 20; Berger/Freitag, SWK 2011, S 540; kritisch auch Van der Corput, International VAT Monitor 2006, 122; siehe auch 10. Begründungserwägung der Richtlinie 2004/7/EG.

42) Vgl idS Lampert, Übertragung von MWSt-Durchführungsbefugnissen, ÖStZ 1998, 190 (192); Kilches, Brüssel will USt-Durchführungsbestimmungen erlassen, ÖStZ 1998, 26 (27 f).

43) Vgl Wichard in Callies/Ruffert (Hrsg), EUV/EGV³ (2007) Art 202 Tz 9.

44) Art 25 des Vorschlags für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsmaßnahmen zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, KOM/2004/0641 endg; diese Bestimmung wurde vom Rat nicht angenommen. In der Erläuterung wird festgehalten: „[Artikel 25] gewährleistet, dass die Verbringung eines Fahrzeugs von einem Mitgliedstaat in einen anderen durch eine Privatperson im Rahmen einer Verlegung ihres ständigen Wohnsitzes auch dann keinen Steueranspruch begründet, wenn es sich um ein neues Fahrzeug handelt. Diese Bestimmung gilt nicht, wenn die betreffende Person den Kauf des neuen Fahrzeugs nachweislich zu einem Zeitpunkt getätigt hat, zu dem sie bereits den Umzug plante.“ Vgl auch Terra/Kajus, A Guide to the Sixth VAT Directive, 20. 5. 2010, Abschn 2.4.3.2, <www.ibfd.org>; Van der Corput, International VAT Monitor 2006, 120.

Gültigkeit der von den Mitgliedstaaten bis dahin angewandten Rechtsvorschriften werden durch die neue DurchführungsVO nicht berührt.⁴⁵⁾ Sowohl für diese „Altfälle“⁴⁶⁾ als auch für jene Fallkonstellationen, die durch die Bestimmungen der DurchführungsVO nicht erfasst sind, ist eine ausdrückliche Klärung

45) Vgl 2. Begründungserwägung der DurchführungsVO.

46) Siehe zB das vor dem VwGH anhängige Verfahren zur Zahl 2011/15/0108 betreffend der UFS-Entscheidung vom 20. 4. 2011, RV/0287-S/08; vgl hierzu Spies, *ecolex* 2011, 1055.

der Frage, ob die Verbringung von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen ein steuerbarer Vorgang ist, durch den EuGH wünschenswert. Ob die Bestimmungen der DurchführungsVO zudem mit den Regelungen und Zielen der übergeordneten MWStSystRL in Einklang stehen, ist ebenfalls unklar. Aufgrund der bestehenden Zweifel über die Auslegung der unionsrechtlichen Vorschriften sollten nationale Gerichte, die über derartige Fälle zu entscheiden haben, ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art 267 AEUV einleiten.



Foto Doris Kucera

Die Autoren:

Mag. Kasper Dziurdz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Mag. Karoline Spies ist Deloitte-Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Dr. Peter Haunold und MMag. Thomas Ecker für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Foto Stephan Hugler

Artikelrundschau

Dr. Christa Lattner/Mag. Franz Proksch

Oktober 2011 – Teil 1

Allgemeines – national, Gesetzesentwürfe, Steuerpolitik

■ ÖStZ 2011/1015, 584

Keine Ausräumung der inhaltlichen Verfassungsbedenken gegen die Vermögenszuwachssteuer durch VfGH und AbgÄG 2011

(Novacek, ÖStZ 2011/820, S. 463)

Kurz vor Veröffentlichung des Beitrags „Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bruttobesteuerung bei der neuen Vermögenszuwachssteuer“ erging das Erkenntnis des VfGH vom 16. 6. 2011 betreffend die diesbezüglichen Pflichten der Banken. In der Folge wurden einige einschlägige Bestimmungen durch das AbgÄG 2011 geändert. *Novacek* gibt eine neuerliche verfassungsrechtliche Beurteilung.

■ ÖStZ 2011/1016, 584

Zur Angewohnheit des Verschweigens früherer VwGH-Rechtsprechung

(Pülzl, SWK 28/2011, T 165)

Angesichts zweier Erk des VwGH fragt sich der Autor, ob dem Gerichtshof ein Stein aus der Krone fallen würde, wenn eine Änderung der Rechtsprechung nicht über die Hintertür erfolgte, sondern in offener argumentativer Abwägung zu befürworten und gegebenenfalls ein verstärkter Senat einzuberufen wäre.

■ ÖStZ 2011/1017, 584

Der Ministerialentwurf der steuerlichen Vorschriften zum Budgetbegleitgesetz 2012

(Moshhammer/Tumpel, SWK 29/2011, T 167)

Am 27. 9. 2011 wurde das BBG 2012 zur Begutachtung versandt. Die Autoren fassen die wichtigsten Neuerungen kurz zusammen.

■ ÖStZ 2011/1018, 584

Einige Gedanken zur Einführung einer Vermögensteuer

(Moser, SWK 29/2011, T 176)

Konkrete inhaltliche und sachliche Substanz seien in der öffentlichen Diskussion zu einer Vermögensteuer wenig zu finden. Die Frage sei letztlich, welches „Vermögen“ mit welchem Bewertungsmaßstab und welchen Freibeträgen der Steuer unterliegen soll und ob überhaupt noch ein nennenswertes Aufkommen generiert werden könne.

■ ÖStZ 2011/1019, 584

Der Grundlohnbegriff des LSDB-G, Formen von Lohn- und Sozialdumping und privatrechtliche Instrumentarien gegen Lohndumping

(Födermayr, RdW 2011/694, S. 664)

Der Beitrag befasst sich einerseits mit den im LSDB-G enthaltenen Begriffen des „Grundlohnes“ und der „Lohnunterlagen“, andererseits sind allgemeine Ausführungen zum gebührenden Entgelt, dem Arbeitnehmerbegriff und Formen des Lohndumpings enthalten. Abschließend werden einige mögliche Wege aufgezeigt, sich gegen Lohndumping zur Wehr zu setzen.

■ ÖStZ 2011/1020, 584

Sanktionen im Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz 2011

(Stadler, RdW 2011/695, S. 668)

Mit dem LSDB-G wurden auch Strafbestimmungen geschaffen, um die „korrekte Entlohnung“ von in Ö beschäftigten Arbeitnehmern zu sichern. Nach Ansicht der Autorin ermöglichen die Sanktionen ein Vorgehen gegen Lohndumping, erforderlich sei aber die gesetzliche Erweiterung der Verwaltungsstrafbarkeit der Unterentlohnung vom Grundlohn auf das Entgelt.