

Urteil vom 08. September 2022, V R 27/21

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 08.09.2022 V R 26/21 - Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Luxusfahrzeugs

ECLI:DE:BFH:2022:U.080922.VR27.21.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1 UAbs 2, UStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. Juli 2021, Az: 1 K 1269/18

Leitsätze

NV: Der Vorsteuerabzug aus dem nur gelegentlichen Erwerb eines PKW steht einem Unternehmer mit andersartiger Haupttätigkeit nur dann zu, wenn damit eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet oder die wirtschaftliche Haupttätigkeit des Unternehmers unmittelbar, dauernd und notwendig erweitert wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 27.07.2021 - 1 K 1269/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Fahrzeugs im Jahr 2015 (Streitjahr).
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb im Streitjahr als Einzelkaufmann einen Handel mit Metallschrott. Das einzelkaufmännische Unternehmen wurde im Streitjahr insgesamt auf die A GmbH & Co. KG (A KG) ausgegliedert und der Rechtsträgerwechsel in das Handelsregister eingetragen. Der Kläger ist einziger Kommanditist der A KG. Komplementär der A KG ist die A Verwaltungs-GmbH (A GmbH). Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH ist der Kläger.
- 3 Vor der Unternehmensübertragung hatte der Kläger unter seiner einzelkaufmännischen Firma im Streitjahr branchenfremd ein Fahrzeug für 390.756,30 € zzgl. 74.243,70 € Umsatzsteuer von der B GmbH erworben. Während einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin noch im Streitjahr fest, dass das Fahrzeug verschlossen, mit einer Schutzhülle abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle abgestellt war.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) versagte nach Durchführung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung den Vorsteuerabzug aus dem Kauf des Fahrzeugs. Der Kläger beantragte, die Umsatzsteuer-Voranmeldung für das zweite Quartal 2015 zu ändern und den Vorsteuerabzug zu berücksichtigen. Der gegen die Ablehnung der Änderung eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Im anschließenden Klageverfahren erließ das FA einen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr, in dem es den Vorsteuerabzug für das Fahrzeug weiterhin nicht berücksichtigte.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 442 veröffentlichten

Urteil statt. Der Kläger sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, da er unabhängig von dem streitgegenständlichen Fahrzeugerwerb unternehmerisch tätig sei und seine unternehmerische Tätigkeit die gesamte gewerbliche Tätigkeit umfasse, wozu auch nur gelegentliche Tätigkeiten wie der mit Einnahmenerzielungsabsicht erfolgte Erwerb des Fahrzeugs als Wertanlage mit geplanter Veräußerung gehöre. Der Kläger habe das Fahrzeug mit Verkaufsabsicht erworben, was für den Vorsteuerabzug ausreiche. Dafür spreche u.a. auch, dass er selbst --sowie auch für die A KG und die A GmbH-- vor und nach dem Streitjahr Fahrzeuge erworben und wieder veräußert habe. Zudem habe der Kläger im Jahr 2021 nach seinem glaubhaften Vortrag versucht, das Fahrzeug mit Gewinn zu veräußern. Die Zuordnung zu seinem Unternehmensvermögen habe der Kläger durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dokumentiert. Im Übrigen sei von einer bereits nachhaltigen unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, was sich aus der Häufigkeit und Dauer der vom Kläger zunächst als Einzelkaufmann und später im Rahmen der A KG bzw. der A GmbH ausgeübten Tätigkeiten auf dem engen Markt für hochpreisige Fahrzeuge ergebe. Danach sei der Kläger insoweit wie ein Händler aufgetreten. Im Streitfall sei es nicht erforderlich, wie ein Gebrauchtwagenhändler ein Geschäftslokal zu unterhalten und regelmäßig Anzeigen zu schalten. Auch bei sehr teuren Gebrauchsgegenständen könne nicht angenommen werden, dass sie aus privaten Neigungen zusammengetragen würden.

- 6 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Im Zeitpunkt des Erwerbs der Fahrzeuge habe kein objektiver und zweifelsfrei erkennbarer Zusammenhang mit einer beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit des Klägers bestanden. Sollte in folgenden Besteuerungszeiträumen von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sein, wirke dies nicht auf das Streitjahr zurück. Des Weiteren sei die Anschaffung des Fahrzeugs nicht im Zuge einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgt, weil es sich hierbei unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) um nur private Vermögensverwaltung handele, nämlich um den bloßen Erwerb und Verkauf einzelner Gegenstände. Es fehlten die notwendigen Nachweise der Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen oder eines aktiven Tätigwerdens, welche im Anschaffungszeitpunkt den Rückschluss auf eine wirtschaftliche Tätigkeit zuließen. Die Anschaffung des Fahrzeugs stehe in keinem nachgewiesenen Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Anderenfalls ergäbe sich für Luxusgegenstände ein grenzenloser Vorsteuerabzug, der nicht im Sinne des Gesetzes sei. Ferner sei das Fahrzeug als limitierte Auflage eines namhaften Automobilherstellers als Sammlerstück --wie bei Münz- und Briefmarkensammlern-- anzusehen.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das FG habe zutreffend den Vorsteuerabzug gewährt. Der Kläger habe den seit den 1980er Jahren bestehenden einzelkaufmännischen Betrieb im Jahr 2004 übernommen. Er habe Umsätze im einstelligen Millionenbereich erzielt. Die Würdigung des FG, aufgrund der Häufigkeit und Dauer der auf dem Markt für hochpreisige Fahrzeuge ausgeführten Tätigkeiten sei auch insoweit bereits von einer nachhaltigen unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, sei nicht zu beanstanden.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat dem im Verfahren vor dem FG gestellten Antrag, der sich gegen die Ablehnung der Änderung des formell bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheids zur Berücksichtigung weiterer Vorsteuerbeträge richtete und als Verpflichtungsantrag umzudeuten ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.01.2011 - III R 65/09, BFH/NV 2011, 991, Rz 10, und vom 18.08.2020 - VII R 39/19, BFH/NV 2021, 329, Rz 23), zu Unrecht stattgegeben, da dem Kläger kein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Fahrzeugs zusteht. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen. Der Vorsteuerabzug aus dem nur gelegentlichen Erwerb eines PKW steht einem Unternehmer mit andersartiger Haupttätigkeit nur dann zu, wenn damit eine wirtschaftliche Tätigkeit begründet oder die wirtschaftliche Haupttätigkeit des Unternehmers unmittelbar, dauernd und notwendig erweitert wird.
- 11 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für

Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

- 12** a) Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL). Soweit Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist danach der Steuerpflichtige berechtigt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht wurden oder werden, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 13** b) Die Verwendung von Eingangsleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen erfordert, dass er diese Umsätze im Rahmen seiner "wirtschaftlichen Tätigkeiten" ausführt. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL definiert diese dahingehend, dass sie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe umfasst. Der objektiv festgelegte Begriff erstreckt sich auf einen weiten Bereich, wobei die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. Eine Tätigkeit ist im Allgemeinen wirtschaftlich, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt (EuGH-Urteile Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA vom 15.04.2021 - C-846/19, EU:C:2021:277, Rz 47, und WEG Tevesstraße vom 17.12.2020 - C-449/19, EU:C:2020:1038, Rz 34).
- 14** Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL). Der Begriff "Nutzung" i.S. von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL bezieht sich auf alle Vorgänge, die --ungeachtet ihrer Rechtsform-- darauf abzielen, aus einem Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Allerdings sind der bloße Erwerb und der bloße Verkauf eines Gegenstands keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen i.S. von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL, da das einzige Entgelt aus diesen Vorgängen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf des Gegenstands besteht. Ebenso kann die bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden (EuGH-Urteil AJFP Sibiu und DGRFP Braşov vom 20.01.2021 - C-655/19, EU:C:2021:40, Rz 27 bis 29). Unternimmt hingegen eine Person für Verkäufe aktive Schritte zum Vertrieb, indem sie sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender i.S. von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL, übt sie eine "wirtschaftliche Tätigkeit" aus (vgl. EuGH-Urteil Štaby u.a. vom 15.09.2011 - C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, Rz 51). Auf die Zahl und den Umfang der Umsätze kommt es dabei nicht an (EuGH-Urteile Štaby u.a., EU:C:2011:589, Rz 37, und Paulo Nascimento Consulting vom 17.10.2019 - C-692/17, EU:C:2019:867, Rz 25). Kann ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird (EuGH-Urteil Enkler vom 26.09.1996 - C-230/94, EU:C:1996:352, Rz 27).
- 15** 2. Im Streitfall hat das FG den Vorsteuerabzug danach zu Unrecht bejaht.
- 16** a) Das FG geht zwar unter 2.a seiner Entscheidungsgründe zutreffend davon aus, das Unternehmen umfasse nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers und Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL bestimme diesbezüglich, dass "alle" Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden als wirtschaftliche Tätigkeit gelten. Allerdings schließt es hieraus sodann, es sei "daher unerheblich, wenn der Kläger neben seinem (...) Handel nicht wie ein gewerblicher Autohändler am Markt auftritt, sondern das Fahrzeug als Wertanlage mit dem Ziel eines späteren Verkaufs und daher mit Einnahmeerzielungsabsicht erworben hat, auch wenn es sich dabei nur um eine gelegentliche wirtschaftliche Tätigkeit handeln sollte". Unter 2.b seiner Entscheidungsgründe führt das FG zur Begründung des unternehmerischen Erwerbs sodann aus, der Kläger habe eine Verkaufsabsicht ausreichend dargelegt und die Fahrzeuge seinem Unternehmensvermögen zugeordnet.
- 17** Dem FG genügt damit bereits eine bloße Verkaufsabsicht beim Erwerb, um eine wirtschaftliche Tätigkeit anzuerkennen. Allein der mögliche Verkauf eines Gegenstands ist jedoch nicht ausreichend, um eine insoweit eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit zu bejahen (s. oben II.1.b). Der bloße Erwerb eines Gegenstands in der Hoffnung, Gewinne infolge eines durch Zeitablauf gesteigerten Wertes des Gegenstands zu erzielen, genügt für sich nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass Umstände vorliegen, die zeigen, dass sich der Steuerpflichtige wie ein Unternehmer verhält (Senatsurteil vom 27.01.2011 - V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, Rz 26).

- 18** b) Soweit das FG unter 2.c seiner Entscheidungsgründe ausführt, angesichts der Häufigkeit und Dauer der von dem Kläger zunächst als Einzelkaufmann und später im Rahmen der A KG sowie als Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH ausgeübten Tätigkeiten auf dem Markt für hochpreisige Fahrzeuge sei bereits von einer nachhaltigen unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, widerspricht dies der Eigenständigkeit verschiedener Unternehmer und ihrer jeweiligen Unternehmen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 06.09.2007 - V R 16/06, BFH/NV 2008, 1710, unter II.3.; Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 607). Damit hat das FG rechtsfehlerhaft die Tätigkeiten des Klägers als Einzelkaufmann sowie "im Rahmen" der A KG und als Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH auf dem "engen Marktumfeld für hochpreisige Fahrzeuge" seiner Überzeugung zugrunde gelegt und hieraus abgeleitet, der Kläger sei beim Erwerb des Fahrzeugs nicht nur gelegentlich, sondern nachhaltig unternehmerisch tätig geworden. Es ist zudem nicht erkennbar, weshalb trotz der Eigenständigkeit verschiedener Unternehmer eine Tätigkeit des Klägers im Rahmen der A KG oder im Rahmen der A GmbH geeignet sein könnte, eine unternehmerische Tätigkeit des Klägers im Hinblick auf den Erwerb des Fahrzeugs zu begründen.
- 19** c) Auch aus anderen Umständen ergibt sich keine unternehmerische und damit wirtschaftliche Tätigkeit. So sind etwaige Versuche der A GmbH, ein Fahrzeug sechs Jahre nach Erwerb zu veräußern, die das FG als Indiz für eine Verkaufsabsicht des Klägers im Streitjahr herangezogen hat, unerheblich, weil zum einen die bloße Verkaufsabsicht bei Erwerb nicht genügt, um eine wirtschaftliche Tätigkeit anzunehmen (s. oben II.2.a), und zum anderen eine Tätigkeit der A GmbH eine unternehmerische Tätigkeit des Klägers im Hinblick auf den Erwerb des Fahrzeugs nicht begründen kann (s. oben II.2.b). Überdies spricht die Lagerung eines nicht angemeldeten Fahrzeugs für dessen Einordnung als Sammlerstück (vgl. Ulbrich, Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 601, 607). Autosammler sind nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 29.06.1987 - X R 23/82 (BFHE 150, 218, BStBl II 1987, 744) und vom 16.07.1987 - X R 48/82 (BFHE 150, 224, BStBl II 1987, 752) im Regelfall keine Unternehmer.
- 20** d) Dem Kläger stand schließlich auch kein Zuordnungswahlrecht zu. Dieses bezieht sich auf den Erwerb eines gemischt (für unternehmerische und private Zwecke) genutzten Gegenstands (BFH-Urteil vom 04.05.2022 - XI R 29/21 (XI R 7/19), BFHE 276, 418, BFH/NV 2022, 881, Rz 30). Im Streitfall, in dem zu entscheiden ist, ob ein Gegenstand überhaupt für eine wirtschaftliche Tätigkeit erworben wurde, kommt es darauf nicht an.
- 21** 3. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen.
- 22** a) Der Erwerb des Fahrzeugs als solcher begründet bei eigenständiger Betrachtung keine wirtschaftliche oder unternehmerische Tätigkeit des Klägers. Auch wenn der Kläger --wie das FG meint-- in einem engen Marktumfeld für hochpreisige Fahrzeuge nicht wie ein Gebrauchtwagenhändler ein Geschäftslokal unterhalten und regelmäßig Anzeigen schalten musste, fehlen jegliche Hinweise darauf, dass er hinsichtlich des in Rede stehenden Fahrzeugs wie ein Händler tätig war oder aus der Nutzung des erworbenen Fahrzeugs Einnahmen erzielen wollte. Anhaltspunkte dafür, dass er über den bloßen Erwerb und den Verkauf des Fahrzeugs hinaus die Absicht hatte, das Fahrzeug unternehmerisch zu verwenden, liegen nicht vor. Etwaige Tätigkeiten, die über ein Handeln zur Veräußerung privater Gegenstände hinaus gingen oder auf eine unternehmerische Nutzung hindeuteten, sind nicht manifestiert. Der Kläger hat das Fahrzeug tatsächlich nicht genutzt. Es stand verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle.
- 23** b) Die Entscheidung des FG stellt sich auch nicht i.S. des § 126 Abs. 4 FGO aus anderen Gründen als richtig dar. Insbesondere ist der Erwerb des Fahrzeugs nicht als Erweiterung der Haupttätigkeit des Klägers (Handel mit Metallschrott) anzusehen.
- 24** Zwar ist der Kläger mit seinem einzelkaufmännischen Unternehmen Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Der branchenfremde Fahrzeugerwerb ist jedoch keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung seiner steuerbaren Tätigkeit, die gleichfalls zu einem Handeln als Steuerpflichtiger führt (vgl. EuGH-Urteile Régie dauphinoise vom 11.07.1996 - C-306/94, EU:C:1996:290, Rz 18 zur Anlage von Kautionen durch Immobilienverwalter, und Floridienne und Berginvest vom 14.11.2000 - C-142/99, EU:C:2000:623, Rz 29 zur Darlehensgewährung durch wirtschaftlich tätige Holdinggesellschaften, sowie allgemein BFH-Beschluss vom 13.11.2019 - V R 30/18, BFHE 267, 171, BStBl II 2021, 248, Rz 21 f.). Die Tätigkeit des Klägers in Bezug auf das Fahrzeug unterscheidet sich nicht von einem privaten Erwerb eines Vermögenswertes, der unverändert ggf. gewinnbringend infolge Zeitablaufs veräußert werden soll.
- 25** c) Abweichendes ergibt sich im Streitfall auch nicht aus dem EuGH-Urteil Kostov vom 13.06.2013 - C-62/12 (EU:C:2013:391). Danach ist eine natürliche Person, die bereits für eine dauerhaft ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, für jede weitere, gelegentlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit "Steuerpflichtiger", sofern diese Tätigkeit eine Tätigkeit i.S. von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL darstellt

(EuGH-Urteil Kostov, EU:C:2013:391, Rz 31). Somit muss auch die gelegentlich ausgeübte Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit sein, woran es vorliegend aber fehlt (s. oben II.2.a und II.2.c). Denn der Kläger hat das Fahrzeug branchenfremd erworben und es verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle abgestellt. Er hat es in keiner Weise in einem irgendwie gearteten Zusammenhang mit seiner Tätigkeit genutzt oder Verkaufsbemühungen unternommen, die eine Veräußerungsabsicht im Hinblick auf eine unternehmerische Tätigkeit erkennen ließen. Selbst wenn es unionsrechtlich nur für die Begründung der Eigenschaft als Steuerpflichtiger, nicht aber auch für die Begründung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf ein nachhaltiges Handeln ankommen sollte (so Heber in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 2 Rz 55), hätte ein nur gelegentliches Handeln --wie im Streitfall-- allenfalls dann zu einer Tätigkeit im Rahmen des Unternehmens geführt, wenn es vorliegend um händlerartige Veräußerungen in einem zeitlichen Näheverhältnis zum Erwerb ginge. Danach ist im Streitfall der Erwerb des Fahrzeugs auch nicht aufgrund eines sachlichen Zusammenhangs mit der unternehmerischen Tätigkeit des Klägers als "Nebengeschäft" (vgl. Senatsurteil vom 20.09.1990 - V R 92/85, BFHE 162, 493, unter II.1.b) anzusehen.

- 26** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO). Er hat die Entscheidung in einer Videokonferenz unter den hierfür von der BFH-Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen getroffen (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152, Rz 34).
- 27** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de