



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C. A. GmbH als Rechtsnachfolgerin der B. A. GmbH, 1000 K., A-Straße 1, vertreten durch Traunsteiner & M. Wirtschafts- und SteuerberatungsGmbH, 3300 A..., Linzer Straße 12, vom 2. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vom 29. November 2007 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Monat Dezember der Jahre 1997 bis 2001, Umsatzsteuer für das Jahr 2000, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

1) Der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Normverbrauchsabgabe für den Monat Dezember jeweils der Jahre 1997 bis 2001 festgesetzt wurden, wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2) Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

Mit der Aufhebung dieser angefochtenen Bescheide treten die Sachbescheide aus dem Rechtsbestand.

3) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft in der Kraftfahrzeugbranche.

Mit notariellem Generalversammlungsprotokoll vom 27. Juni 2002 wurde der Teilbetrieb „KFZ-Handel“ von der B. A. GmbH abgespalten und auf die Bw. übertragen. Die Gesellschafter der Bw. sind die Geschäftsführerin S.S. A. und D. A. - P.. Am Stammkapital der Bw. von € 150.000 sind beide Gesellschafter mit einem Nominal von je € 75.000 beteiligt. Der nach der Abspaltung der Bw. von der B. A. GmbH verbliebene Unternehmensgegenstand des Erwerbs, der Verwaltung, Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften und Immobilien samt Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen wurde von der A. R. GmbH fortgeführt.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend abgabenrechtlicher Handlungen der B. A. GmbH in den Jahren 1997 bis 2002 stellte Herr A. unter „*Pkt.2.1 Kraftfahrzeuge mit LKW- Zulassung nach dem KFG*“ jener abgabenbehördlichen Niederschrift (=NS), die er einem für die Bw. bestimmten Bericht vom 28. November 2007 (=PB) beigelegt hatte, fest: In den Wirtschaftsjahren 1997/1998 bis 1999/2000 seien Fahrzeuge der Type A.B.C. verkauft worden. Die Fahrzeuge seien so umgebaut worden, dass sie als Lkw. im Sinn des Kraftfahrzeuggesetzes (= KFG) angemeldet werden konnten. Die Ausgangsrechnungen dafür seien ohne NoVA mit 20 % USt ausgestellt worden. Die Fahrzeuge seien, soweit bekannt gegeben, mit einem Gitter als Trennwand zum Laderaum und einer Vergitterung der seitlichen Fenster ausgestattet worden; sonst sei kein weiterer Umbau bekannt. Der Laderaum dieser Fahrzeuge sei seitlich nicht verblecht. Das Fahrzeug dürfte keine seitlichen Fenster aufweisen, was aber nicht der Fall sei. Die Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte würden entfernt werden müssen, entsprechende Ausnehmungen müssten unbenutzbar gemacht worden sein. Der Laderaumboden müsse aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung bestehen. Seitliche Laderaumtüren dürfe das Fahrzeug nur dann aufweisen, wenn es eine untere Laderaumlänge von grundsätzlich mindestens 1.500 mm aufweise.

Für die Abgrenzung zwischen normverbrauchsabgabepflichtigem Pkw und (nicht normverbrauchsabgabepflichtigem) Lkw sei ausschließlich die zolltarifarisches Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Allgemein könne davon ausgegangen werden: Zwar sei die kraftfahrzeugrechtliche Zulassung als Lkw Voraussetzung der Einordnung als Lkw nach dem Zolltarif, umgekehrt könne jedoch keineswegs aus der kraftfahrzeugrechtlichen Zulassung als Lkw darauf, dass ein Fahrzeug auch nach der kombinierten Nomenklatur als Lkw. einzustufen sei, geschlossen werden. Bei einigen Fahrzeugen sei im Zuge des Verkaufsgespräches, spätestens jedoch bei Lieferung des Fahrzeuges vom Käufer eine Vereinbarung geschlossen worden, dass, wenn sich herausstelle, die Fahrzeuge würden von der Finanzbehörde nicht als „*NoVA-freie LKW*“ anerkannt, dem Kunden die entsprechende Normverbrauchsabgabe nachverrechnet werde. Bei allen anderen Kunden sei nach Aussage der Vertreter der Bw. bzw. lt. Aussage diverser Käufer wohl versucht worden, auch eine Unterschrift in diesem Zusammen-

hang zu bekommen, die Kunden hätten sich jedoch geweigert bzw. hätten keinen Bedarf darin gesehen, eine Vereinbarung zu unterschreiben.

Bei der Berechnung der Normverbrauchsabgabe sowie des darauf entfallenden Zuschlages und der entsprechenden Umsatzsteuer - Nachbelastung werde durch die Bp in 100 und von 100 gerechnet. Eine Umsatzsteuerbelastung auf den NoVA - Zuschlag erfolge nicht. Die Details seien aus der Anlage „*novagesnachKJ*“ zur Niederschrift ersichtlich und den Vertretern der Gesellschaft vorweg übergeben worden. In dieser Anlage seien nicht nur die bisher besprochenen dreizehn Fahrzeuge, sondern auch zwei weitere enthalten. Aufgrund von Kontrollmaterial seitens A-Team A-T-GmbH, A...., sei festgestellt worden, dass weitere vier Fahrzeuge in gleicher Weise wie oben angeführt umgebaut worden seien. Zwei davon seien an Leasinggesellschaften in Rechnung gestellt worden, die anderen zwei Fahrzeuge würden durch die Bp in die Liste der bisher sogenannten NoVA - freien Fahrzeuge aufgenommen und NoVA vorgeschrieben. Es betreffe die Fahrzeuge mit den von der Bp in einer offenen Fragenliste bezeichneten Buchstaben „c“ (XXX YYY, 16. April 1998) und „h“ (ZZZ OHG, 29. April 1999).

Die Bemessungsgrundlagen für die NoVA würden S 323.275,86 (mit 16 %) für das Jahr 1997, S 2.798.183,97 für das Jahr 1998 und S 1.976.466,38 für das Jahr 1999 betragen.

„*Pkt.2.2 NoVA Korrektur*“ NS: Die in Pkt.2.1 NS ausgewiesene Vorschriftung einer NoVA sei wegen Nichterfüllung aller Kriterien beim Umbau des Fahrzeuges von einem PKW in einen LKW betreff K1 Herbert Fzg. Nr. 1 (Verkauf 30. Juni 1998) aus der Bemessung vorerst herausgenommen worden, da aufgrund von telefonisch durchgeführten Auskünften angenommen werden konnte, dass das Fahrzeug in Österreich nie angemeldet und angeblich sofort exportiert worden sei. Da weitere Erhebungen beim Kunden jedoch ergeben hätten, dass diese Angaben nicht stimmen würden - vielmehr sei das Fahrzeug sehr wohl angemeldet worden (Juni 1998), jedoch aufgrund eines Totalschadens (Rückkauf des Wracks von der GmbH) im Februar 1999 wieder abgemeldet worden - , sei wie in Pkt. 2.1 NS vorzugehen.

„*Pkt. 2.3 NoVA für Vorführfahrzeuge*“ NS: Ein Vorführfahrzeug sei Teil des Umlaufvermögens und werde daher im Normalfall nur eine kurze Zeitspanne im Betriebsvermögen sein; eine Verwendungsdauer von höchstens sechs Monaten sei deshalb angemessen. Nur in Ausnahmefällen sei eine Verwendungsdauer von einem Jahr als Vorführfahrzeug denkbar. Nach Ablauf eines Jahres sei das Fahrzeug nicht mehr zum Umlaufvermögen, sondern zum Anlagevermögen zu rechnen und unterliege damit der Normverbrauchsabgabe. Bei der Bw. gebe es unter den Vorführfahrzeugen auch Fahrzeuge, die länger als sechs Monate, auf jeden Fall aber über 365 Tage angemeldet waren und sich im Umlaufvermögen befanden. Diese würden durch die Bp ein Jahr nach der Erstanmeldung der Normverbrauchsabgabe unterzogen werden. Bei bereits verkauften Fahrzeugen erfolge eine Differenzberechnung der bisherigen

Normverbrauchsabgabe laut Ausgangsrechnung und dem nach einem Jahr mit einem Jahr Nutzungsdauer und entsprechender AfA sich errechnendem verminderten Anschaffungswert: S 34.732,74 (€ 2.524,13) mit 16 % (Fzg. 5) für das Jahr 1998, S 145.394,38 (€ 10.566,00) mit 13 % (Fzg. 14) für das Jahr 2000, S 76.620,67 (€ 5.568,24) mit 16 % (Fzg. 6) für das Jahr 2001. Die daraus sich ergebende NoVA sei Bemessungsgrundlage für die zwanzigprozentige Abgabenerhöhung: S 5.557,24 mit 20 % für das Jahr 1998, S 18.901,27 mit 20 % für das Jahr 2000, S 12.259,31 mit 20 % für das Jahr 2001.

*„Pkt.2.4 NoVA für Neufahrzeuge (E.)“* NS in Verbindung mit den Erläuterungen in *„Pkt.1.1 Nachzuversteuernde Umsätze“* NS: Die Bemessungsgrundlage betrage S 74.224,93 mit 15 % für das Jahr 2000. Pkt.1.1 NS zufolge sei ein A.B.C. 3.0 D-4D ...., um S 609.396 an Ing. O. E. in 1220 Wien (inkl. 15 % NoVA und 20 % USt) im November 2000 verkauft worden. Die entsprechende Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer seien ermittelt, erklärt und abgeführt worden. Der Kunde habe ein Fahrzeug gleicher Art aber XX (=altes Modell) statt XY (neues Modell ab November 2000) bestellt. Dem Kunden sei dies auch mitgeteilt worden, die Rechnung habe auch auf das neue Modell XY gelautet. Dadurch habe der ursprünglich ausgemachte Preis für das Fahrzeug in Höhe von S 400.000 (inkl. 16 % NoVA und 20 % USt) nicht mehr gehalten werden können. Da der Kunde nicht mehr gezahlt habe, habe die Bw. die bisher abgeführte Normverbrauchsabgabe im März 2001 wieder storniert und eine korrigierte Normverbrauchsabgabe, rückgerechnet auf das neue Fahrzeug, jedoch mit vermindertem Verkaufspreis berechnet und abgeführt. Die Umsatzsteuer sei dementsprechend auch auf den niedrigeren Wert vermindert worden. Da das Fahrzeug um S 364.080 netto vor Umsatzsteuer eingekauft (ER 2000 - 14038 vom 14. November 2000) und um S 289.855,07 netto vor Umsatzsteuer verkauft worden sei, errechne sich dieser Betrag aus dem Vollpreis in Höhe von S 400.000 (inkl. 20 % USt und 15 % NoVA), womit der Verkauf um S 74.224,94 billiger als der Einkauf erfolgt sei. Die daraus entstehende NoVA - Differenz betrage mit 15 % S 11.133,74; die daraus entstehende Umsatzsteuerdifferenz betrage mit 20 % S 17.071,73. Mit dieser Berechnung gäbe es einen Verkauf des Fahrzeuges um den Einkaufspreis ohne Gewinnaufschlag mit 15 % NoVA und 20 % USt, was einen Gesamtverkaufspreis von S 502.430,1 im Vergleich mit den tatsächlich vom Kunden erhaltenen S 400.000 ergeben würde.

Aufgrund der Ungewöhnlichkeit des Sachverhaltes, fehlender Unterlagen und Belege betreffend Bestellung, Rechnungen, Schriftverkehr, im Postverkehr des Öfteren verloren gegangener Unterlagen und allgemeinen Ungereimtheiten bei diesem Geschäftsvorfall ergebe sich aufgrund dieser Darstellung eine Nachversteuerung lt. Bp bei der NoVA (siehe Pkt.2.4 NS) und der Umsatzsteuer von S 85.358,67 mit 20 % USt für das Jahr 2001.

„Pkt.2.5 NoVA bei Erstanmeldung (Zulassung) in Österreich“ NS: Im Jahr 2000 sei der Einkauf eines Gebrauchtwagens von einer deutschen Privatperson F. W. F. erfolgt. Beim Inlandsverkauf des Fahrzeuges an G. Z. (nach einer erfolgten Einzelgenehmigung durch die Landesregierung Niederösterreich am 6. Juli 2000) sei die NoVA bei erstmaliger Anmeldung (Zulassung von Fahrzeugen) in Österreich (zum Verkehr im Inland) zu berechnen und abzuführen. Dies sei nicht geschehen, weshalb die entsprechende Vorschreibung durch die Bp erfolge; dabei werde vom Verkaufspreis die bei der Differenzbesteuerung herausgerechnete Umsatzsteuer in Abzug gebracht. Aus dem sich ergebenden Nettobetrag werde die NoVA mit 7 % in 100 herausgerechnet. Die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe betrage S 112.928,31 (€ 8.206,82) mit 7 % für das Jahr 2000.

„Pkt.2.6 NoVA Neufahrzeug R.1 " NS: Durch einen Systemfehler (Eingabe eines Fahrzeuges als Lkw statt Pkw) bedingt sei eine NoVA für einen R.1 ..... (Käufer A. H...) mit der FG.Nr. 00000 bisher nicht in Rechnung gestellt und daher auch nicht abgeführt worden. Die Rechnung vom 20. Februar 2001 über einen Nettobetrag von S 197.316 (20 % USt) werde durch die Bp als Berechnungsbasis der siebenprozentigen Normverbrauchsabgabe (in 100) herangezogen. Die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe betrage S 184.407,48 (€ 13.401,47) mit 7 % für das Jahr 2001.

„Pkt.2.7 NoVA Fahrzeug „Firma H.... Johannes““ NS: Neben dem Fahrzeug (interne Nr. 12 lt. Pkt.2.1 NS) seien gleichzeitig (25. zu 28. Oktober 1999 also unmittelbar zur Neuwagenrechnung) mit dem Neuwagenverkauf zwei weitere Ausgangsrechnungen über „Ersatzteil“ (Hinweis: „zu Neufahrzeug Auslieferung, diverses Zubehör laut Absprache“) in Höhe von S 14.360 (inkl. USt) und „Ersatzteil“ („Original Klimaanlage“) in Höhe von S 19.280 (inkl. USt) ausgestellt worden. Von diesen beiden Rechnungen in der Gesamthöhe von S 33.640 würden durch die Bp aufgrund der vorliegenden einheitlichen Lieferung und Sachgesamtheit jeweils die Normverbrauchsabgabe (16 %), als auch die Umsatzsteuer nachverrechnet (siehe auch Pkt. 1.3 NS). Die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe betrage S 24.166,67 mit 16 % für das Jahr 1999. Das Nebengeschäft teile das Schicksal des Hauptgeschäftes. Da H.... einen „Vermerk“ unterschrieben habe, gebe es eine einheitliche Vorgangsweise, daher von 100-Berechnung.

„Pkt.2.8 „Festsetzung““ NS: Die Normverbrauchsabgabe sei eine Selbstberechnungsabgabe im Sinn des [§ 201 BAO](#) und daher nur festzusetzen, wenn die Anmeldung nicht eingereicht worden sei oder wenn sie sich als unvollständig oder unrichtig erweise. Da die Festsetzung auch zusammengefasst für mehrere Monate in einem Bescheid zulässig sei, erfolge eine Zusammenfassung der Bemessungsgrundlagen und Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe im Dezember des jeweiligen Jahres durch die Betriebsprüfung.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Normverbrauchsabgaben für Dezember jeweils der Jahre 2000 und 2001 dargestellt:

	12/2000	12/2001
NoVA- Bemessungsgrundlage bisher *)	1.136.587,14 S	1.272.919,52 S
lt. Punkt 2.3 der NS	145.394,38 S	76.620,67 S
lt. Punkt 2.4 der NS	74.224,93 S	
lt. Punkt 2.5 der NS	112.928,31 S	
lt. Punkt 2.6 der NS		184.407,48 S
lt. Bp	1.469.134,76 S	1.533.947,67 S
	106.766,19 €	111.476,32 €
NoVA bisher*)	100.391,00 S	105.080,28 S
lt. Punkt 2.3 der NS	18.901,27 S	
lt. Punkt 2.4 der NS	11.133,74 S	
lt. Punkt 2.5 der NS	7.904,98 S	
lt. Punkt 2.6 der NS		12.908,52 S
lt. Bp	138.330,99 S	130.248,11 S
	10.052,91 €	9.465,50 €

\*) Die bisherigen Werte betreffen den Dezember des jeweiligen Jahres.

Mit dem mit 28. November 2007 datierten Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der „C. A. GmbH als Rechtsnachfolger der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH)“, deren Gegenstand u. a. die Normverbrauchsabgabe und die Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1997 bis 2002 bzw. „die zusammenfassende Meldung“ für die Jahre 2000 bis 2002 war, bestritt Prüfer, dass die Kfz - Umbauten den steuerlichen Vorschriften (VO BGBl. II Nr. 193/ 2002 sowie ehemalige Verordnung BGBl. 273/ 1996) entsprechen würden, um als Lkws anerkannt werden zu können, und behauptete auf der Grundlage des Sachverhalts laut der dem Bericht (PB) beigelegten Niederschrift (NS) das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) (siehe Tz 8 PB) mit Ausführungen zum Auskunftersuchen gemäß [§ 143 BAO](#) beim Generalimporteur T. F.- Austria GmbH). Aufgrund des letztgenannten Berichts samt Niederschrift erließ das Finanzamt mit 29. November 2007 datierte Bescheide, mit denen Normverbrauchsabgaben für „Dezember der Jahre 1997 bis 2001“ analog der Tz 20 PB festgesetzt, die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuern für die Jahre 2000 und 2001 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen (siehe Tz 26 mit Hinweis auf Tz 14, 17, 21 und 00 PB) und die Umsatzsteuer u. a. für das Jahr 2000 in Höhe von S 2.198.124 neu festgesetzt wurden (siehe Tz 16, 17 PB).

Mit der Berufung gegen die letztgenannten Bescheide warf der steuerliche Vertreter G. M. dem Finanzamt zu den bei der Bw. eingelangten Bescheiden vom 29. November 2007 vor, dass ein Betriebsprüfungsbericht (ABNr. GBp 000000/07) vom 28. November 2007 als Begründung zu diesen Bescheiden übermittelt worden sei, ohne dass die Bw. jemals zuvor von der Durchführung einer Betriebsprüfung bei der Bw. Kenntnis erlangt habe. In Tz 4 PB werde auf einen Prüfungsauftrag vom 15. Juni 2004 (und dessen zweimalige Ausdehnung am 19. Oktober 2004 und 26. April 2005) verwiesen, der der Bw. nicht bekannt sei. Es werde auf eine Anlage „1-4“ und auf eine „Niederschrift über die Schlussbesprechung (Anlage 1)“ im Inhaltsverzeichnis des Berichts bzw. (oftmals) auf eine Niederschrift über die Schlussbesprechung im gesamten Bericht verwiesen, welche angeblich laut Tz 28 PB am 18. August 2005 stattgefunden haben soll; von dieser Schlussbesprechung sei der Bw. ebenfalls nichts bekannt.

Dem Bp - Bericht würden zwölf Seiten mit Prüfungsfeststellungen (Punkte 1. bis 3.4.) beiliegen, welche folgende Übertitelung aufweise: „Kopie als Anlage“ und „A. R. GmbH (ehem. B. A. GmbH) St.Nr. 15 000/0000-00 (bisher St.Nr. 00-000/0000)“. Gehöre diese Anlage offensichtlich zu jener Betriebsprüfung, welche bei der anderen Rechtsnachfolgerin (Anm.: nach der Spaltung im Jahr 2002) der B. A. GmbH durchgeführt worden sei, so sei es der Bw. nicht möglich, die Begründung zu den angefochtenen Bescheiden mit der (jedem Bescheidadressaten) gebotenen Sicherheit zu kennen, da ihr keine „Anlagen 1 bis 4“, welche auf die Bw. lauten, vorliegen würden.

Mit der Berufung behauptete der steuerliche Vertreter die Rechtswidrigkeit sämtlicher bekämpfter Bescheide aus formalrechtlicher Sicht mit der Begründung, dass diese entweder als Nichtbescheid zu qualifizieren bzw. verjährt seien. Die Wiederaufnahme sei nach Eintritt der Verjährung erfolgt. Die bekämpften NoVA - Bescheide seien inhaltlich rechtswidrig, weil sie bei Annahme einer fünfjährigen Verjährungsfrist verspätet ergangen seien. Die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge seien Lkw. im Sinn der Kombinierten Nomenklatur und somit nicht NoVA - pflichtig. Da die Bescheide infolge unrichtiger Vorfragenbeurteilung rechtswidrigerweise von einer Hinterziehungsverjährungsfrist ausgehen würden, ohne dass entsprechende Nachweise für hinterzogene Abgaben erbracht werden konnten, seien sie deshalb und insofern von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden. Die Bescheide würden die NoVA 1998 für Vorführwagen festsetzen, ohne dass insofern hinterzogene Abgaben gegeben seien. Der bekämpfte Umsatzsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, weil dem Umsatzsteuergesetz hinsichtlich Buchnachweis ein überschießender und verfassungswidriger Inhalt unterstellt werde und die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung bloß deshalb versagt werde, weil kein ordnungsgemäßer Buchnachweis erbracht worden sei. Die bekämpf-

ten Wiederaufnahmebescheide seien rechtswidrig, weil sie unter Verletzung des [§ 304 BAO](#) ergangen seien und die Wiederaufnahme unbegründet sei.

Auf die Berufung, gegliedert in die Berufungsbegründungspunkte 4.1. Verfahrensrecht (mit den Subpunkten 4.1.1. Spruch -Bescheidadressat; 4.1.2. Verjährung; 4.1.3. Wiederaufnahme des Verfahrens) und 4.2. Materielles Recht (mit den Subpunkten 4.2.1. NovA-Freiheit von typisierten Lkws (und den Unterpunkten 4.2.1.1. Vorfrage - hinterzogene Abgaben; 4.2.1.2. Weitere Stellungnahme zu Tz 8 PB), 4.2.2. Umsatzsteuer, 4.2.3. Säumniszuschläge) gegliederten Berufungsbegründung folgten die zur Berufung abgegebene Stellungnahme des Prüfers (=ST) samt der diesbezüglichen Gegenäußerung des Prüfers sowie die E-Mail des Fachvorstands des in Rede stehenden Finanzamts vom 26. April 2011, ehe die von der Partei beantragte Berufungsverhandlung am 12. Mai 2011 abgehalten wurde. Mit Zustimmung des steuerlichen Vertreters wurde das Verfahren mit der Befragung des geschäftsführenden Gesellschafters D. P. - A. durch den UFS - Referenten am 26. Mai 2011 und der Verzichtserklärung des Amtsvertreters betreffend Abgabe einer Stellungnahme zu der anlässlich der Befragung am 26. Mai 2011 aufgenommenen Niederschrift abgeschlossen.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die den der Berufung zufolge den angefochtenen Bescheiden durch Verletzung von verfahrensrechtlichen Verfahrensbestimmungen bedingt anhaftenden Rechtswidrigkeiten, die strittigen Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen noch offenen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt. Bei den dem Text im Klammer vorangestellten Seitenangaben handelt es sich um vom steuerlichen Vertreter im Berufungsverfahren konkret angesprochene Textpassagen, die der leichten Auffindbarkeit beim Studium der Rechtsmittel halber hervorgehoben werden.

#### 4.1.1. Spruch - Bescheidadressat

Aufgrund des Betriebsprüfungsberichts vom 28. November 2007 erließ das Finanzamt Bescheide an den Spruch/Bescheidadressaten „*Fa. C. A. GmbH als Rechtsnachfolgerin der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH)*“. Gegen den Spruch / Bescheidadressat der Bescheide brachte der steuerliche Vertreter in der Berufung vor, dass jeder Bescheid einer Abgabenbehörde den Bestimmungen des allgemeinen Verwaltungsrechts sowie [§ 93 BAO](#) zufolge im Spruch den Bescheidadressaten namentlich zu nennen habe, sodass kein Zweifel am Normadressaten des jeweiligen individuellen Hoheitsaktes „*Bescheid*“ gegeben sei. Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften seien mit ihrer Firma zu bezeichnen (VwGH 23. April 1998, [96/15/0199](#)). Wenn der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am

Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt sei, schade dies nicht (VwGH 21. Mai 1992, [90/17/0036](#)).

Das Vorliegen von „*Nichtbescheiden mangels Benennung des Normadressaten*“ begründete der steuerliche Vertreter mit dem Bestand jener B. A. GmbH an der Adresse 1000 K., A-Straße 1, die seit der Spaltung 2002 hinsichtlich des Immobilienvermögens durch die A. R. GmbH, hinsichtlich des Autohauses durch die Bw. als Teilrechtsnachfolger ersetzt worden sei („*partielle Gesamtrechtsnachfolge*“). Seit der Spaltung bis dato würden die A. R. GmbH und die Bw. unabhängig nebeneinander an der letztgenannten Adresse existieren. Wenn im Bescheid alle drei GmbHs genannt würden und im Spruch der Bescheide keine Klarstellung erfolge, wer von den Dreien gemeint sei, stelle sich die Frage, an wen der Bescheid wohl ergangen bzw. der Spruch des Bescheides gerichtet sei. Der im Adressat genannte Klammersausdruck „(*nunmehrige A. R. GmbH*)“ könne nur bedeuten, dass die C. A. GmbH „*nunmehr die A. R. GmbH*“ sei. Denkunmöglich sei, dass sie die Rechtsnachfolgerin der A. R. GmbH sei, was ebenfalls nicht der Realität entspreche, oder, dass sie als Rechtsnachfolgerin des Immobilienvermögens der B. A. GmbH „(*nunmehrige A. R. GmbH*)“ angesprochen werde, was sie ebenfalls nicht sei. Für den Fall, dass der Klammersausdruck die Bedeutung habe, dass die Bescheide an die A. R. GmbH ergangen seien (was ebenfalls falsch wäre, weil diese nicht der Bw. nachgefolgt sein könne), erklärte der Verfasser der Berufung, diese Berufungsschrift sinngemäß gleichlautend als auch im Namen und im Auftrag der weiteren Klientin - der A. R. GmbH - eingebracht zu haben; bzw., dass die A. R. GmbH dieser Berufung mit dem inhaltlich gleichlautenden Berufsbegehren hiermit beitrete.

Zum in Rede stehenden Bp - Bericht bemerkte der steuerliche Vertreter, dass dieser die Begründung zu den Bescheiden sei, die dazu da sei, den Spruch des Bescheides zu erläutern, vermeinte, dass es zwar unüblich sei, dass der Bericht den Bescheidadressaten zu erläutern habe, es aber auch nicht ausgeschlossen sei und als Bescheidbestandteil auch ein taugliches Mittel hierfür sei, und führte an Berichtsmängeln ins Treffen, dass der Bericht a) als Name und Anschrift des Abgabepflichtigen die völlig gleiche Formel wie die Adressierung der „*unter 1. genannten*“ Bescheide aufweise; b) auf einen Prüfungsauftrag vom 15. Juni 2004 verweise, den es nur gegenüber der A. R. GmbH gegeben habe (auch die beiden Ausdehnungen hätten just an den Tagen nur gegenüber der A. R. GmbH stattgefunden); c) auf eine Schlussbesprechung am 18. August 2005 verweise, die es hinsichtlich der geprüften Abgabenarten und Zeiträume nur mit A. R. GmbH gegeben habe (sie habe im Vorstandszimmer des zuständigen Finanzamts stattgefunden - Zeugen seien amtsbekannt), d) auf eine Anlage verweise, welche zweifelsfrei an die „*A. R. GmbH (ehemals B. A. GmbH)*“ gerichtet sei, e) auf Seite 8 Absatz 2 der Tz 8 zum Thema Vorfrage anführe, dass „*die Geschäftsführung der A. R. GmbH (Frau A.)*“ Bescheid gewusst habe, f) in dieser Tz 8 mehrmals auf Erhebungen bei Kfz - Käufern durch

den Erhebungsdienst verweise, welche es nach Wissen des steuerlichen Vertreters nur in der Bp bei A. R. GmbH gegeben habe (siehe Niederschriften des Erhebungsdienstes der Großbetriebsprüfung).

Die dargestellten Fakten seien ein eindeutiges Indiz dafür, dass die Bescheide an die A. R. GmbH ergangen sein könnten, zweifelsfrei aber nicht an die Bw. ergangen seien (überhaupt dann, wenn man willkürliches Behördenhandeln wie z.B. wissentliches Vorenthalten eines Prüfungsauftrages, wissentliche Nichtgewährung des Parteiengehörs, wissentliches Nichtabhalten einer Schlussbesprechung etc. ausschließe).

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme stellte der Prüfer den Sachverhalt unter Betonung dessen, den Sachverhalt als Zweifelsfrage dem Salzburger Steuerdialog im Mai 2007 als Folge der Unklarheit über die Technik der Bescheidausstellung bei Abspaltungen betreffend der Steuernummer (C. A. GmbH) vorgelegt zu haben, dar und kontierte den vorangegangenen Ausführungen des steuerlichen Vertreters auf der Seite 12 unter dem Titel „*Bescheid-zustellung*“ im Wesentlichen: Diese (Zustellung) sei an die Bw. als Rechtsnachfolger der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH) auf die unverändert gleiche Adresse wie bisher im Dezember 2007 erfolgt. Der jetzige steuerliche Vertreter, der erneut eine andere Steuerberatungskanzlei sei (der Sachbearbeiter sei durch Wechsel der Kanzlei wieder Gottfried M.), habe keine Zustellvollmacht.

Im Rahmen der Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) vom 29. November 2007 sei die Berichtigung der betreffenden Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und NoVA - Bescheide durch Abänderung der Bescheidadressaten im Spruch, der Mangel des falschen Adressaten behoben worden. Die neuen Bescheide seien der Bw. als Rechtsnachfolger der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH) vorgenommen worden. Die Bescheidadressierung sei nach sorgfältiger Würdigung und Rücksprache mit den Vertretern des Fachbereiches der BAO bzw. Umgründung der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften durch die Bp festgelegt worden. Die in der Klammer stehende, nunmehrige Firmenbezeichnung „A. R. GmbH“ beziehe sich nach hieramtlicher Ansicht eindeutig auf den davor zitierten Rechtsnachfolger der B. A. GmbH. Ansonsten wäre - schlüssigerweise - der in Klammer zitierte aktuelle Firmenwortlaut „A. R. GmbH“ in Klammer bei der „Bw.“ angeführt worden; dieser würde dann nach Ansicht der Bp folgendermaßen lauten: Bw. (nunmehrige A. R. GmbH) als Rechtsnachfolger der B. A. GmbH. Hinsichtlich der Gesellschafter, als auch der Geschäftsführer beider Gesellschaften (Bw., A. R. GmbH) liege Personenidentität vor; beiden geschäftsführenden Gesellschaftern sei während der gesamten Prüfung bekannt gewesen, dass die Aktivitäten des Kfz-Betriebes im gegebenen Prüfungszeitraum überprüft werde; die Unterlagen an die Bp seien freiwillig ausgefolgt worden. Es seien keinerlei Einwendungen hinsichtlich Prüfungsaufträge und nach Erstellung der Erstbescheide durch die Bp auch keine Einwendungen hinsichtlich Bescheidadressaten erfolgt.

Mit der beim Finanzamt am 1. September 2008 eingelangten Gegenäußerung hielt der steuerliche Vertreter dem Prüfer entgegen, eine weitere Variante des Bescheidadressaten vorzubringen, wertete diese Variante als Beweis dafür, dass die Bescheide an eine Nichtperson adressiert gewesen seien, und behauptete: Aus dieser Formulierung gehe eindeutig hervor, dass die Behörde nicht an die Bw. zugestellt habe, denn wenn die „*Bw. nunmehr die A. R. GmbH ist*“, dann könne die Bw. nicht gemeint sein.

In der Berufungsverhandlung vom 12. Mai 2011 ergänzte der steuerliche Vertreter sein Vorbringen zum Streitpunkt „*Nichtbescheide*“ mit der Behauptung, dass der Bescheidadressat nicht den Bezug auf den Rechtsnachfolger aufzuweisen habe, weil die Bw. nur Teilrechtsnachfolgerin sei, erinnerte daran, dass dies ein Thema einer Zweifelsfragenbeantwortung im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs gewesen sei, um sodann auf die diesbezüglichen Seiten 9 bis 11 ST sowie auf die dort zitierte Formulierung des Bescheidadressaten (Seite 11 Abs. 2 ST) zu verweisen. Der Fachvorstand hingegen bezeichnete den Bescheidadressaten als ausreichend bestimmt.

#### Rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 93 Abs. 2 BAO](#) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 6ff zu § 93 und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge ist der Adressat namentlich zu nennen (vgl. VwGH 23. März 1998, [94/17/0413](#)). Ist der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt, so schadet dies nicht (VwGH 21. Mai 1992, [90/17/0036](#); 28. Jänner 2002, [2001/17/0212](#)). Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind mit ihrer Firma zu bezeichnen (VwGH 23. April 1998, [96/15/0199](#)). Eine unrichtige Bezeichnung des Bescheidadressaten ist dann unbeachtlich, wenn diese offenbar auf einem Versehen beruht und der Adressat zweifelsfrei feststeht (VwGH 20. Jänner 1992, [91/10/0095](#), ZfVB 1993/2/608; 25. Juni 1996, [94/17/0419](#)) bzw. wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (siehe VwGH vom 26. April 1995, [93/03/0191](#)). Sind alle angefochtenen Bescheide an die C. A. GmbH adressiert, so sind sie klar und eindeutig an ein bestimmtes, im Firmenbuch eingetragenes Unternehmen adressiert. Dass der mit der Berufung thematisierte Zusatz beim Bescheidadressaten den alleinigen Zweck hatte, den wirtschaftlichen Zusammenhang der Bw. zur B. A. GmbH zu betonen, war aus den im Firmenbuchblatt der Bw. eingetragenen Daten zu deuten, zumal diese der Allgemeinheit die Tatsache, dass das KFZ-Handel mit notariellem Generalversammlungsbeschluss vom 27. Juni 2002 tatsächlich abge-

spalten und auf die neu gegründete C. A. GmbH übertragen (Abspaltung zur Neugründung gemäß Spaltungsgesetz und Art. VI des Umgründungssteuergesetzes) wurde, offenbaren. Mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Zuge der Berufungsverhandlung zum Thema (Teil-) Rechtsnachfolger war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil als Rechtsnachfolge der Übergang von bestehenden Rechten und Pflichten einer Person auf eine andere („*Rechtsnachfolger*“) bezeichnet wird. Bedeutet die Einzelrechtsnachfolge die Rechtsnachfolge hinsichtlich eines bestimmten einzelnen Gegenstandes oder Rechtes, aufgrund dessen bei der Übertragung von Vermögenswerten für jede Sache, jedes Recht und jede Verpflichtung jeweils eigene Voraussetzungen erfüllt sein müssen, so tritt bei der Gesamtrechtsnachfolge der Rechtsnachfolger in alle Rechte und Pflichten seines Vorgängers ein. Hatte die Abspaltung einer Geschäftseinheit aus dem Unternehmen B. A. GmbH die Firmenneugründung mit diesem Teil zur eigenständigen C. A. GmbH bewirkt, so bestätigte der Zusatz im Bescheidadressaten den im Vergleich zum Betriebsgegenstand der Fa. B. A. GmbH auf den C. - Handel samt Werkstättenbetrieb beschränkten Unternehmensgegenstand der Bw..

Trotz des Bemühens des steuerlichen Vertreters im Berufungsverfahren, sämtliche Handlungen des Betriebsprüfers in Zusammenhang mit der geprüften Kapitalgesellschaft darzustellen, ließen die Bescheiddaten trotz der Identität der Gesellschafter, der Geschäftsanschriften sowie der Telefon- samt Faxnummern bei den Gesellschafter der aktuellen Kapitalgesellschaften den Rückschluss darauf, dass die der Bw. als wirtschaftlicher Nachfolger der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH) gegenüber gesetzten Rechtsakte gegenüber keinem anderen Unternehmen als der Bw. gesetzt worden waren, zu. Damit erwies sich die Annahme einer durch die Bezeichnung des Adressaten „*Fa. C. A. GmbH als Rechtsnachfolgerin der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH)*“ bedingten Mangelhaftigkeit der Bescheide, infolge dieser die angefochtenen Bescheide aufzuheben gewesen wären, als unbegründet.

Zum von den Parteien thematisierten „*Salzburger Dialog*“ sei bemerkt: Selbst für den Fall, dass Finanzbeamte welchen Dienstrangs auch immer Gespräche zu Themen innerhalb eines exklusiven Beamtenzirkels ergebnisorientiert führen und dies eine Änderung welcher Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen auch immer bewirkt, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die in die entsprechende Richtlinie eingearbeiteten Ergebnisse des „*Salzburger Dialogs*“ mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt niemals eine für den Unabhängigen Finanzsenat bzw. Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle darstellen können und daher für den Ausgang des gegenständlichen Berufungsverfahrens ohne Belang waren.

Vorfrage <a href="#">§ 33 Finanzstrafgesetz</a> - 4.1.2 Verjährung
--

Im Gefolge des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens bei der A. R. GmbH erließ das Finanzamt auf der Grundlage des Berichts vom 28. November 2007 Bescheide, mit denen für die Bw. u. a. Normverbrauchsabgaben in Höhe von € 5.501,34 für Dezember 1997,

€ 36.939,03 für Dezember 1998, € 31.296,94 für Dezember 1999, € 10.327, 63 für Dezember 2000 und € 9.643,68 für Dezember 2001 festgesetzt wurden (siehe Tz 20 PB).

Mit dem in Rede stehenden Bericht bestritt der Prüfer, dass die durch die Bp. festgestellten Umbauten der Kraftfahrzeuge wie in der dem Bericht beigelegten Niederschrift Pkt.2.1 dargestellt den steuerlichen Vorschriften (Verordnung [BGBl. II Nr. 193/2002](#) sowie ehemalige Verordnung [BGBl. Nr. 273/1996](#)) entsprechen würden, um tatsächlich von Lkws sprechen zu können, und begründete das Vorliegen einer Steuerhinterziehung gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) wie folgt:

Die Vorgangsweise des Unternehmens, unter welchen Voraussetzungen diese Fahrzeuge verkauft worden seien, zeige eindeutig, dass es generell um Kundenangebote gegangen sei, die Fahrzeuge billiger bzw. günstiger verkaufen zu können, indem Umbauten an den Kraftfahrzeugen als richtig dargestellt worden seien, obwohl diese nicht den vorgeschriebenen Erfordernissen lt. obangeführter Verordnung entsprochen hätten. Die entsprechenden Hinweise in den Niederschriften des Erhebungsdienstes der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften würden die Angebote an den Kunden, dass man sich bei einem Umbau die Normverbrauchsabgabe „*ersparen könnte*“ und außerdem der Vorteil eines Vorsteuerabzuges „*vorläge*“, belegen.

Nicht nur in den einzelnen Niederschriften, welche vom Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien- Körperschaften unabhängig von der Betriebsprüfung aufgenommen worden seien, werde offen gelegt, dass den Kunden ein Mehrzeiler zur Unterschrift vorgelegt worden sei: „*falls sich etwas ändert, so wird dem Kunden NoVA nachverrechnet*“. Aus den Bestellungen (Kaufanträgen) sei zitiert: „*Sollte nachträglich eine NoVA - Nachzahlung nötig sein, übernimmt der Käufer die Gesamtkosten der Nachzahlung*“ (lfde. Nr. 6). „*Sollte sich die Gesetzeslage bezüglich LKW - Umtypisierung ändern, so wird obiges C. NoVA pflichtig. Dadurch könnte eine Nachverrechnung der NoVA gegenüber dem FA entstehen*“, (lfde. Nr. 7). „*Sollte sich die Gesetzeslage bezüglich LKW Umtypisierung ändern, so wird der A.B.C. 3.0T...9 NoVA pflichtig. Dadurch könnte eine Nachverrechnung von 16 % der NoVA gegenüber dem FA entstehen.*“ (lfde. Nr. 12). „*Sollte sich die gesetzliche Lage bzgl. T. A.B.C. ...LKW ändern und das Finanzamt eine NoVA Nachzahlung fordern, sind wir gezwungen, die Nachbelastung der NoVA an Sie weiterzuleiten und die geforderte NoVA zu verrechnen. Wir ersuchen um Kenntnisnahme*“ (lfde. Nr. 13).

Bereits der Betriebsprüfung sei diese Vorgangsweise bekannt gewesen.

Da seitens der Geschäftsführerin auf die Anfrage der Betriebsprüfung, wieso einige diese Vereinbarung unterschrieben hätten oder nicht, geantwortet worden sei, es wäre jedem vorgelegt und versucht worden, auch von jedem Kunden eine Unterschrift zu bekommen, was aber

nicht immer gelungen sei, sei man sich in allen Fällen bewusst gewesen: Bei diesen Fahrzeugen sei nicht gesetzeskonform vorgegangen worden.

Dass eine „*behördliche LKW - Umtypisierung gemäß KFG der zolltarifischen Einstufung entspricht und daher NoVA - Freiheit zur Folge hat*“, lasse den Eindruck entstehen: Die Bw. ignoriere diese Kfz-branchenbedingten Besonderheiten mit ihren speziellen gesetzlichen Steuerbestimmungen, obwohl sie seit Jahrzehnten in dieser Branche tätig sei und nicht behaupten könne, über diese Dinge nicht ausreichend Bescheid zu wissen (siehe dazu u. a. Teilabschnitt: „*Auskunftsersuchen beim Generalimporteur T. F.- A. GmbH*“).

Seit Jahren sei sämtlichen Fahrzeughändlern bewusst und bekannt: Es gebe Umbauten, die bestimmten Vorschriften entsprechen müssen. Bei Gesprächen mit den Verantwortlichen der Gesellschaft über diese Fahrzeuge (Ausstattung, Umbau, Kunden, Verkaufsgespräche) seien Hinweise gegeben worden, dass man probiert hätte (wie so viele andere Konkurrenzfirmen auch), durch einen Umbau des Fahrzeuges keine Normverbrauchsabgabe in Rechnung zu stellen.

Zwar sei die Absicht, Kunden günstige Angebote anzubieten, legitim, nicht jedoch unter der Voraussetzung, dies auf Kosten des Staates durch Umgehung von Regeln und Vorschriften sowie Nichtvorschreibung von Steuern zu erwirken. (Tz 8 PB, Seite 2 letzter Absatz:) Den Kunden sei dies auch bewusst gewesen; wie Kundenbefragungen durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften ergeben hätten, seien Vorsteuern in keinem Fall (auch auf spezielles Anraten durch deren Steuerberater, u. a. auch Kanzlei T...) geltend gemacht worden (siehe Niederschriften des Erhebungsdienstes).

Aufgrund der von den Vertretern der Bw. immer wieder beteuerten Denkmöglichkeit einer Steuerhinterziehung mit dem Hinweis „*objektiver Tatbestand des § 33 FinStrG sei nicht gegeben*“ sowie aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen hielt der Prüfer zum Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO beim Generalimporteur T. F.- A. GmbH fest:

*„Eine schon im Jahr 2005, jedoch nur mündlich bzw. nach Abschluss der Bp per E-Mail erhaltene Stellungnahme eines Sachbearbeiters des Generalimporteurs zu umgebauten Fahrzeugen wurde im Zuge der Stellungnahme zur Berufung nochmals über ein Auskunftsersuchen schriftlich bestätigt. Das Schreiben, datiert mit 20. April 2006 (eingelangt am 29. Mai 2006, es fehlte bis dahin die firmenmäßige Zeichnung von Dr. F. F.-) bestätigt die bisher gemachten Aussagen mit zusätzlichen Anlagen zur Verstärkung der Ordnungsmäßigkeit und Information des Generalimporteurs an seine Vertragshändler. (Tz 8, Seite 3 Mitte PB:)*

*Aus diesem Schreiben und den mitgereichten Anlagen geht eindeutig hervor, dass alle Händler (somit auch die Bw.) genauestens informiert wurden, jeglicher anderer Verkauf von Fahrzeugen (Umbau) nur in Eigenregie und dies auch ohne Wissen des Zulieferanten (sprich Generalimporteur) an den Händler erfolgen konnte.*

*Das Schreiben sowie die Anlagen enthalten folgende Eck- bzw. Schwerpunkte:*

*Frage 1: „Wurden seitens des Generalimporteurs Rundschreiben an die Vertragspartner gesandt, in welchen darauf hingewiesen wurde, dass der Umbau von Pkw auf Lkw nicht mehr möglich sei?“*

*Antwort: „Wir haben unsere Partner im Juli 1996 informiert, dass wir auf Grund der geänderten gesetzlichen Bestimmungen die Lkw-Modelle von R.1, S.1 und A.B.C. nicht mehr anbieten. Im Jahr 2003 haben wir dann den S.1 und A.B.C. wieder als LKW - Version in unser Angebot aufgenommen. Siehe Anlage.“*

*Frage 2: „Wenn, wie in diesem Prüfungsfall der Umbau durch den Vertragspartner durchgeführt wurde, erfolgte dies ausschließlich in Eigenregie?“*

*Antwort: „Ja, ausschließlich“.*

*Frage 3: „Hatte der Generalimporteur Kenntnis von diesen Umbauten?“*

*Antwort: „Nein, wir hatten keine Kenntnis davon.“*

*Die Verkaufsmitteilung von T. F.- A. GmbH mit der Nr. 24 (nun als Anlage dem Schreiben vom 20. April 2006 beigelegt) wurde mit Datum 18. Juli 1996/Ing. Dw/Ing. Pf. an die Vertragshändler gesandt. Ein Rundstempel neben der laufenden Nummer (24, wie erwähnt) zierte das Schreiben mit dem Inhalt: „STRENG VERTRAULICH“. Der Text lautet wie folgt:*

*„Betrifft: Steuerlich anerkannte Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse im Sinn der Verordnung [BGBl. Nr. 273/1996](#)*

*Sehr geehrter T. -Vertragspartner!*

*In dem soeben veröffentlichten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen GZ1202/39-IV/9/96 werden nun alle jene Fahrzeugtypen angeführt, die weiterhin vorsteuerabzugsberechtigt sind. Aus unserem T. - Modellprogramm sind folgende Typen angeführt: T. S.2 Kastenwagen und Bus, T. S.3 Kastenwagen und Bus, T. S.4, T. S.5.*

*Die Modellreihe T. S.6 ist deshalb nicht angeführt, da Pritschenwagen, die sich von einem Klein - Autobus herleiten, nicht in die Liste mitaufgenommen wurden.*

*Die LKW-Versionen der Modelle R.1, S.1 und A.B.C. werden leider nicht mehr anerkannt, da sie nicht werkseitig als LKW-Modelle angeboten werden. Jene Fahrzeuge dieser Modelle, die sich zum Stichtag 14. Februar 1996 auf Lager befunden haben beziehungsweise fix bestellt waren, sind ebenso wie jene Fahrzeuge, die bis zu diesem Zeitpunkt bereits zugelassen worden sind, noch im Jahr 1996 vorsteuerabzugsberechtigt. Eine Kopie jener Lagerfahrzeuge, die dem Bundesministerium für Finanzen gemeldet wurden, liegt ebenfalls bei .....“*

Im Anschluss an das oben zitierte Schreiben des Generalimporteurs der Marke T. für Ö., unterzeichnet durch die Betriebsleitung E.K. und Ing. W.D. (Typisierung), merkte der Prüfer an: Das erste durch die Betriebsprüfung im Wirtschaftsjahr 1997/ 1998 festgestellte umgebaute Fahrzeug sei im Dezember 1997 (Rechnung vom 12. Dezember 1997, Dr. S., lfd. Nr. 5) ver-

kauft worden, weshalb das oben erwähnte Rundschreiben vom 18. Juli 1996 sicher schon längst nicht nur zugestellt, sondern auch bekannt gewesen sei. Auch im Zuge der Prüfungshandlungen seien durch die Bp gestellte Fragen, ob es denn keine Informationen vom Importeur zu umgebauten Fahrzeugen gäbe, unzureichend beantwortet worden, d.h. die Vertreter wüssten nichts mehr darüber bzw. hätten so getan, außerdem sei das doch schon so lange her. Wenn es Informationen gegeben habe, würden sie diese sicher nicht mehr finden oder haben. Diese Aussagen u. a. auch von Fr. A. würden der vorliegenden Verkaufsmitteilung vehement widersprechen, wo sie selbst der Betriebsprüfung gegenüber zugegeben habe, sie wisse um die Problematik dieser Fahrzeuge; hätten sie es nicht gemacht (der Kunde habe doch darauf gedrängt), dann wäre das Geschäft von Konkurrenzfirmen gemacht worden. Auf die seinerzeitigen Fragen der Betriebsprüfung, wieso nur vier Kunden die sog. „*Vereinbarung*“ unterschrieben hätten, die anderen jedoch nicht, sei von der Bw. bei jedem Kunden versucht worden, eine Unterschrift in der Bestellung (Kaufvertrag) zu bekommen, um sich abzusichern. Es hätten jedoch eben nur diese vier Kunden unterschrieben, die anderen hätten sich geweigert, dies zu tun.

Unter dem Titel „*Hinweis auf eine weitere Verkaufsmitteilung von T. F.-*“ A. GmbH (Tz 8, Seite 6 PB) hielt der Prüfer zum Schreiben vom 20. April 2006 fest, dass diesem als Anlage auch eine weitere Verkaufsmitteilung (diesmal die Nr. 1 vom 8. Jänner 2003 mit den Zeichen F/Ing.Dw/Bi. aber ohne dem o. e. Stempel der „*strengen Vertraulichkeit*“) beigelegt worden sei; dieses Schreiben betreffe T. N.N.-Lkw, wo den T. Partner das künftige T. N.N.-Lkw - Programm näher bekannt gegeben worden sei. Da es sich um die Zeit ab 2003 handle (somit mit der Berufung nicht im engen Zusammenhang stehe), sei erwähnt: Vom Importeur würden immer Informationen mit allen Details über Änderungen und Neuerungen an die Vertragspartner (Kfz- Händler) weitergegeben.

Diesmal habe es S.1, A.B.C. 300 und S.7 betroffen. Dabei würden alle wichtigen Details angeführt (keine NoVA, vorsteuerabzugsberechtigt, Umbau im Zollfreilager, Unterscheidungen Pkw - Lkw - Ausführungen mit Angaben, was aus- und eingebaut sowie ersetzt werden müsse (es werde sogar auf Bilder im Anhang hingewiesen, diese seien dem Auskunftersuchen jedoch nicht beigelegt worden, da z. Z. auch nicht notwendig)).

Der Hinweis auf sogenannte „*Musterumbauten*“ zeige die Achtung des Importeurs darauf, dass LKW - Modelle, wenn sie angeboten würden, auch den Vorschriften entsprechen müssten. Wie in der seinerzeitigen Verkaufsmitteilung (Nr. 24 vom 18. Juli 1996) sei darauf, dass diese LKW - Versionen nicht mehr anerkannt würden, hingewiesen worden. (Tz 8, Seite 6, vorletzter Absatz PB:) Genau dies, dass die Umbauten dieser LKW der Marke A.B.C., so wie sie gemacht bzw. in Auftrag gegebene Umbauten erledigt worden seien, nicht den Vorschriften entsprochen hätten und daher in Eigenregie, in Selbstverantwortung und mit vollem

Wissen darüber durchgeführt worden seien, weshalb sie vorsätzlich eine Steuerhinterziehung darstellen würden, habe die Betriebsprüfung beanstandet.

Unter dem Titel „*Import der Fahrzeuge durch den Generalimporteur*“ stellte der Prüfer u. a. fest: Im Zuge der Betriebsprüfung sei eine Erhebung bei T. F.- A. GmbH zwecks Klarstellung der Zollltarifnummern, mit denen die in Rede stehenden Fahrzeuge eingeführt worden seien, durchgeführt worden. Der Bestätigung für sämtliche Fahrgestellnummern dieser Fahrzeuge zufolge seien diese mit der Zollltarifnummer 8703 importiert worden, es habe keine einzige Ausnahme gegeben.

(Tz 8, Seite 7 PB:) Der Würdigung des Prüfers hinsichtlich den der Betriebsprüfung durch die steuerliche Vertretung im Rahmen der Vorbesprechung überreichten Sachverhaltsdarstellungen zufolge habe der Erhebungsdienst den Sachverhalt unbeeinflusst ermittelt und darüber Niederschriften bzw. zusätzlich Aktenvermerke angefertigt. Diese vom Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften durchgeführten Kundenbefragungen würden als Erstaussagen stärkere Bedeutung als daraufhin durchgeführte „*Befragungen*“ durch die neue steuerliche Vertretung (Kanzlei T..., vertreten durch Hrn. M.) haben. Aufgrund der Einhaltung des Parteiengehörs sei es aber notwendig gewesen, auch diese sogenannten vorgefertigten „*Niederschriften*“, wo der Verdacht bestehe, durch vorgefertigte Antworten (nicht nur Fragen wie der Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien- Körperschaften) den befragten Kunden zu beeinflussen, nicht nur entgegenzunehmen, sondern auch zu würdigen.

Die vorerst in den Niederschriften des Erhebungsdienstes der Großbetriebsprüfung Wien – Körperschaften gemachten Aussagen des Kunden, wie z.B. „*man kann sich gar nicht mehr erinnern, ob eine Vereinbarung („Vermerk“) vorgelegt und ob diese auch unterschrieben wurde*“, seien durch diesen Kunden laut Sachverhaltsdarstellung korrekt wiedergegeben worden, obwohl der Text gar nicht bekannt gewesen sei! Eine klare und deutliche Aussage auf eine Fragestellung zum Zeitpunkt der Niederschrift durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften werde nun aufgrund der Vorlage eines vorgefertigten Textes ganz anders wiedergegeben.

Man behaupte felsenfest, dass das Kraftfahrzeug in einen Lastkraftwagen umtypisiert worden sei, obwohl es als Kombinationskraftwagen durch die Zulassungsbehörde angemeldet worden sei.

Immer wieder werde auf das Bewusstsein des korrekten Umbaus hingewiesen. Dem Kunden sei zwar keine Vereinbarung zur Unterschrift vorgelegt worden, jedoch sei dieser mündlich auf eine eventuelle NoVA - Nachverrechnung hingewiesen worden, obwohl gerade dieser Kunde gemeint habe, er hätte nie ein Fahrzeug übernommen, wenn er gewusst hätte, dass es bei diesem Umbau später bei einer Überprüfung durch die Finanzbehörde Probleme geben könnten.

Einem anderen Zitat eines weiteren Kunden „mit Sicherheit hätte ich das Fahrzeug nicht gekauft, wäre mir eine Vereinbarung zur Unterschrift vorgelegt worden“ fügte der Prüfer hinzu, dass der Kunde sich (zwar) im Rahmen der Befragung durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften an nichts mehr erinnert habe, damals aber die Vereinbarung über eine NoVA - Nachverrechnung eigenhändig unterschrieben habe.

Zu den oftmaligen Hinweisen der Vertreter der Bw. auf ein sog. „anderes Angebot“, nämlich das „ohne NoVA“, wenn man gewisse Umbauten vornehme, womit der Preis des Fahrzeuges wesentlich billiger ausfallen würde, hielt der Prüfer fest (Tz 8, Seite 8, Abs. 2 PB): Auf die wirkliche Problematik des Umbaus, ein Fahrzeug ohne Normverbrauchsabgabe in Rechnung stellen zu können, sei nicht hingewiesen worden; die Geschäftsführung der A. R. GmbH (Fr. A.) habe aber über diese Bescheid gewusst (Zitat. „die Ersparnis der NoVA sei ein netter Nebeneffekt.“).

Nach Ansicht des Erhebungsdienstes der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften und der Betriebsprüfung würden in den vorgelegten Sachverhaltsdarstellungen sogenannte Schimmelbriefe vorliegen, in denen die Absicht der Kunden dargestellt werde, dass diese auf keinen Fall irgendeine Steuer, welche auch immer, hinterziehen wollten. Diese Aussagen würden nur den Kunden (Käufer des Fahrzeuges) einzig und allein betreffen. Wie in den durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften aufgenommenen Niederschriften auch dargestellt, sei der Preis und das günstige Angebot ausschlaggebend gewesen; sie hätten sich aber dabei voll auf die Aussagen der Vertreter der Bw. „verlassen“. (Tz 8, Seite 8 Abs. 3 PB:) Der Verkäufer, der die Möglichkeit des Umbaus angeboten hätte, hätte aber die Branchenkenntnisse gehabt und habe das Wissen von den eventuell auf ihn zukommenden Problemen bei Überprüfung der Umbauten durch die Finanzbehörde gehabt.

(Seite 8, Absatz 4:) Interessant sei, dass die Bw. bei den Ersterhebungen durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien- Körperschaften Einwendungen gegen die Maßnahmen gesetzt habe, die bis hin zum Vorwurf an den vorherigen steuerlichen Vertreter gipfelten, dass er diese Art von Maßnahmen durch die Finanzbehörde nicht vereitelt hatte bzw. verhindern konnte. Diesbezüglich habe die Bw. ihre Mitwirkungspflicht bis zum Tag der Vorbesprechung nicht wahrgenommen. Daher könne von einer „Klarstellung“ nicht gesprochen werden, da es nach Ansicht des Erhebungsdienstes der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften nicht die Worte der Kunden gewesen seien, sondern ein vorgefertigtes Schreiben der Steuerberatung. (Tz 8, Seite 9, Absatz 1 PB:) Von fünfzehn Fällen seien elf Sachverhaltsdarstellungen gebracht worden; einige hätten sich geweigert, überhaupt noch irgendeine Stellungnahme abzugeben, weil sie von der Sache schon genug hatten. Für die Betriebsprüfung sei nicht die Sicht der Käufer, sondern die Betrachtung auf Seiten des Verkäufers relevant. Auch die Käufer (soweit sie Firmen betrafen) seien sich bewusst gewesen, dass es dabei um

Vorsteuerabzugsfähigkeit gegangen sei; diese hätten jedoch den Vorsteuerabzug auf Anraten der eigenen Steuerberater (auch Kanzlei T...) mangels Vorliegen eines Lkws nicht vorgenommen. Dass sich die Käufer für die Lkw - Variante entschieden hätten, sei Faktum und sage nichts Besonderes aus.

(Tz. 8 Seite 9, Absatz 5 PB:) Für die Betriebsprüfung sei die Umtypisierung durch eine zuständige Behörde (Amt der Landesregierung) und deren Eintragung im Typenschein seit Monaten eine Tatsache, richtig und werde bzw. sei auch nie in Abrede gestellt worden. Eine Klarstellung bringe diese Aussage nicht und beantworte nicht die Frage, warum die Fahrzeuge mangelhaft bzw. überhaupt umgebaut worden seien (betreffe alle Fahrzeuge und nicht nur ein einzelnes!), weshalb sie nicht den Vorschriften entsprechen würden.

Die Intention von Käufer- und Verkäuferseite, Lkw-Verkäufe gemäß den Steuergesetzen abzuschließen, sei durch die Prüfung nicht nachzuvollziehen. Aus den Niederschriften des Erhebungsdienstes der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften könne nicht herausgelesen werden, dass beide Vertragsparteien dies wollten. Ob angenommen werden könne, dass der Käufer wissentlich Abgabengesetze nicht eingehalten habe, sei für die Beurteilung des Vorsatzes auf der Verkäuferseite irrelevant.

Für die Bw. sei es eine Möglichkeit gewesen, die Konkurrenz auszuschalten, durch wissentlich falsche bzw. nicht ordnungsgemäß durchgeführte Umbauarbeiten, selbst wenn diese durch einen anderen eventuell propagiert (Importeur) oder durchgeführt (A-Team) worden seien. In der Kfz-Branche würden Meldungen vorliegen, dass aufgrund von solchen Konkurrenzfirmen gleicher Betriebsgröße bei diesen mangels Durchführung solcher Umbauten Umsatzeinbußen von bis zu durchschnittlich zwanzig Fahrzeugen vorliegen würden.

Eine Richtigstellung eines Textes, der vom Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften nur allgemein gehalten und nicht zitiert worden sei, stelle in der Sachverhaltsdarstellung auch eine mangelhafte Erläuterung dar, wo doch die vier Fälle, bei denen tatsächlich eine Vereinbarung unterschrieben worden sei, den gleichen Sinngehalt darstellen, jedoch nicht im tatsächlich vorliegenden kompletten Text dargestellt werde. Somit sei auch in der Sachverhaltsdarstellung „... dass der Inhalt des Vermerkes korrekt lautete: ...“ nur teilweise eine Übereinstimmung mit dem wirklich korrekten „Text“ getroffen worden. In diesem Zusammenhang sei interessant, dass ein mündliches Gespräch über einen nicht schriftlich fixierten Text (keine Unterschrift des Kunden) nach Jahren von eben diesem Kfz - Käufer wortgenau dargestellt werde, als hätte der Kunde eine Vereinbarung beim Kauf des Fahrzeuges unterschrieben. Wie könne man einen Text angeben, den man nie zu Gesicht bekommen und nicht unterschrieben habe. Daher seien in diesem Fall nachträglich auch handschriftlich die Worte „nochmals und mündlich“ eingesetzt worden.

Zur Absicherung der Bw. stellte der Prüfer fest: Es sei egal, wie der Wortlaut eines „*Vermerkes*“ auch laute, weil dieser lediglich den Sinn und den Zweck habe, sich für eventuell spätere Nachforderungen der Finanzbehörde abzusichern, sonst dies auch in den allgemeinen Geschäftsbedingungen, ohne zuordenbare Unterschrift, erfolgen könnte, und merkte im Anschluss daran an: „*Denn sonst legt Hr. A. auf schriftliche Vereinbarungen nach eigener Aussage (getätigt auch im Rahmen der Vorbesprechung) keinen großen Wert!*“

Es liege bereits eine klare, objektive Sachverhaltsdarstellung vor, das heiße: Es sei die Durchführung der Erhebungen durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften abgewartet worden, um eine objektive und korrekte Würdigung durchführen zu können.

(Tz 8, Seite 10, Abs. 4 PB:) Die Betriebsprüfung sei der Meinung, dass eine Steuerhinterziehung vorliege, weil Hr. P. - A. langjähriger Kraftfahrzeughändler sei, dem die einschlägigen insbesondere NOVA- rechtlichen Bestimmungen bekannt seien; trotzdem habe er eine Vorgangsweise - wie dargestellt - gewählt, womit ein Hinterziehungsvorsatz evident sei. Erschwerend sei, dass nicht nur Probleme im NoVA- Bereich „umgebaute PKW“ festgestellt worden seien; zu Feststellungen der Betriebsprüfung sei es auch in verschiedenen anderen Bereichen der Normverbrauchsabgabe (Ungereimtheiten, ungewöhnliche Sachverhalte, fehlende Belege, Nachweise) gekommen.

(Tz 8, Seite 10, letzter Absatz/Seite 11 PB:) Vertreter des Unternehmens (Geschäftsführerin Fr. A.) seien gleicher Ansicht wie die Betriebsprüfung gewesen. Die Problematik der Umbauten sei bekannt gewesen, sogar über die Finanzierung der Nachforderung (Ratenzahlung) sei schon nachgedacht und mit der Betriebsprüfung gesprochen worden. Ab der steuerlichen Neuvertretung sei es zu einer aggressiven Vorgangsweise im Umgang mit der Finanzverwaltung gekommen, alles bereits mit den Firmenvertretern und den alten steuerlichen Vertretern Besprochene sei neu aufgerollt worden. Gleichzeitig sei eine „*Wandlung*“ im bisher kommunikativen Verhalten der Vertreter erfolgt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege strafrechtlich Verjährung nicht vor, da die Feststellung „*Umbuchung Vorführfahrzeuge Umlaufvermögen ins Anlagevermögen*“ u. a. die Jahre 1998, 2000 und 2001 betreffe, weshalb die steuerliche Vertretung den unmittelbaren Bedarf hatte, in Berufung (auch wegen drei Jahren) zu gehen, um die Hürde der Verjährung im Strafgesetz zu nehmen.

Ein weiteres Indiz sei, dass der neuen steuerlichen Vertretung - trotz deren eigenen Rücksprache im Bundesministerium für Finanzen, um nicht in die Verjährungsbestimmungen zu gelangen - die Ansicht der Betriebsprüfung, dass die Normverbrauchsabgabe analog zur Umsatzsteuer einer fünfjährigen Verjährungsfrist unterliege, bestätigt worden sei, weshalb auch diesbezüglich keine Willkür der Behörde gegenüber der Bw. vorliege.

Der obigen Rechtsmeinung des Finanzamts hielt der steuerliche Vertreter unter „*Pkt. 4.2.1. NoVA-Freiheit von typisierten LKWs*“ der Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Dezember der Jahre 1997 bis 2001, Umsatzsteuer 2000, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, entgegen:

1.	§ 2 NoVAG definiere die Kraftfahrzeuge in Ziffer 2: PKW und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kfz (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der kombinierten Nomenklatur (=KN)). Hiebei gehe es also rein nach der zolltarifarischen Einstufung (und nicht nach einer USt-VO).
2.	Zum Amtsblatt der Europäischen Union - Anhang I - Kombinierte Nomenklatur merkte der steuerliche Vertreter an: Man finde unter der Position 8703 folgende Warenbezeichnung zur Einstufung in den Zolltarif: Personenkraftwagen und andere Kfz, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt ... (Diese Definition werde in den „ <i>Erläuterungen zum Harmonisierten System</i> “ Stand Oktober 2004 Seite 8703/1 wiederholt und weiter ausgeführt).
3.	<a href="#">§ 2 Abs. 1 Ziffer 5 des Kraftfahrgesetzes 1967</a> (=KFG) definiere den Pkw als einen Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt sei.
4.	Hinsichtlich Lkw würden die „ <i>Erläuterungen zum Harmonisierten System</i> “ der KN auf Seite 8704/1 ausführen: „ <i>Die Einreihung bestimmter Kfz in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach EHER zur Güter-, denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703).</i> “ „ <i>In diese Gruppe fallen die so genannten Mehrzweckfahrzeuge (z.B. Van - artige Fahrzeuge, gewisse Freizeitfahrzeuge („Sport Utility“), bestimmte Pick - ups). Folgende Merkmale können für die Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen.</i> “
5.	§ 2 Abs. 1 Ziffer 8 KFG definiere den Lkw als einen Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern oder zum Ziehen von Anhängern bestimmt sei.
6.	Zum Durchführungserlass zum NoVAG (AÖF 1992/156) brachte der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf Punkt 2.1.1. Kreis der betroffenen Fahrzeuge - Allgemeines - an Beispielen vor: b) „ <i>Ein als solcher importierter Kombi der Zolltarifnummer 8703 wird vor</i>

	<i>der Lieferung vom Fahrzeughändler zu einem Klein - Lkw der Zolltarifnummer 8704 umgebaut. Die Lieferung des Fahrzeuges unterliegt nicht der NoVA."</i>
7.	Sämtliche streitgegenständliche Kraftfahrzeuge seien vor der Lieferung zu Lastkraftwagen umgebaut worden, seien vom zuständigen Amt der Landesregierung gemäß Kraftfahrgesetz auf Lkw umtypisiert worden (behördliche Beurkundung im jeweiligen Typenschein) und dann ohne NoVA verkauft worden. So wie es im erwähnten Erlass-Beispiel als richtig beschrieben sei.

Der steuerliche Vertreter folgerte daraus im Wesentlichen:

+)	Wenn § 2 NoVAG „Kfz“ im Sinne dieses Bundesgesetzes definiere, könne denkunmöglich die VO <a href="#">BGBl. II 193/2002</a> bzw. BGBl. 273/ 1996, welche zum Umsatzsteuergesetz und zum Einkommensteuergesetz ergangen seien, einen anderen Pkw-Begriff im Sinn des Normverbrauchsabgabengesetz normieren (siehe Tz 8 Seite 1 Abs. 3 PB).
+)	VO <a href="#">BGBl. II 193/2002</a> und <a href="#">BGBl. 273/1996</a> würden also die Einstufung von Kfz als Pkw und Kombi im Sinn des Umsatzsteuer- und des Einkommensteuergesetzes normieren - diese Bundesgesetze seien nicht Gegenstand dieser Berufung gegen NoVA - Bescheide-. Die Anwendung dieser Verordnungen auf Tatbestände der NoVA sei rechtswidrig.
+)	Die Definitionen der Kombinierten Nomenklatur und des Kraftfahrgesetzes (siehe oben 2) und 3)) hinsichtlich „Pkw“ seien ident.
+)	Die Definitionen der Kombinierten Nomenklatur und des Kraftfahrgesetzes (siehe oben 4) und 5)) bezüglich des LKW seien beinahe inhaltsgleich. Wobei die Formulierung des Kraftfahrgesetzes „ <i>ausschließlich oder vorwiegend Güterbeförderung</i> “ weit einschränken-der (also strenger) ausfalle, als die der Kombinierten Nomenklatur, die lediglich „ <i>eher zur Güterbeförderung</i> “ enthalte. Die beanstandeten Kfz seien aber gemäß dem strengeren Kraftfahrgesetz typisiert.
+)	Jedenfalls würden sich sowohl nach der Kombinierten Nomenklatur, als auch nach dem Kraftfahrgesetz Pkw und Lkw gegenseitig ausschließen, weshalb ein behördlich typisierter Lkw. gemäß Kraftfahrgesetz denkunmöglich ein Pkw im Sinn des Kraftfahrgesetzes und - aufgrund der identen Pkw - Definition der beiden Normen - auch unmöglich ein Pkw im Sinn der Kombinierten Nomenklatur sein könne. Folglich müsse er auch ein Lkw im Sinne der Kombinierten Nomenklatur sein.
+)	Der NoVA - Durchführungserlass des Jahres 1992 enthalte genau jenen Beispielsfall, welcher durch die Fa. A. ausgeführt worden sei, am 00. August 2001 anlässlich einer Erhebung dem Finanzamt auch bekannt geworden, aber nicht beanstandet worden sei und

	der nunmehr durch die Bp im Jahr 2007 auf einmal nicht anerkannt werde.
+) )	Wenn also Lkws im Sinne der Kombinierten Nomenklatur gegeben gewesen seien, habe die Bw. die Lieferungen zu Recht nicht der Normverbrauchsabgabe unterzogen, weshalb die bekämpften Bescheide auch aus diesem Grund inhaltlich rechtswidrig seien.

Unter Punkt 3. der in Rede stehenden Berufung stellte der steuerliche Vertreter den Sachverhalt aus der Sichtweise der Bw. wie folgt dar:

In den Jahren 1997 bis 1999 seien durch die Bw. Pkws vor der Lieferung zu Lkws umgebaut, durch die zuständigen Behörden einer umfassenden Überprüfung unterzogen und als Lkw typisiert worden. Weil die zuvor eingeholten Auskünfte der zuständigen Behörden (Landesregierung und Finanz) gelautet hätten „*Bei der derzeitigen Gesetzeslage unterliegen derart umgebaute und umtypisierte Lkws nicht der NoVA*“ (Zeuge sei Dr. Walter H., welcher die gleichlautende Auskunft eingeholt und erhalten habe), seien die Kunden vorsorglich (Kundenservice, Aufklärungs- und Informationspflicht, Schutz von Eigeninteressen) davon informiert worden. In schriftlichen Vermerken, die angefertigt und durch die Kunden zur Kenntnis genommen worden seien, seien die Kunden aufmerksam gemacht worden, dass im Falle einer „*Gesetzesänderung bezüglich Lkw-Umtypisierung eine Nachverrechnung der NoVA entstehen könnte.*“ Im Zuge einer Erhebung des Finanzamts am 00. August 2001 bei der Bw. sei genau dieser (der Abgabenbehörde bekannt gegebene) Sachverhalt unbeanstandet geblieben.

Seit vielen Jahren seien Lkw-Umtypisierungen in der Autobranche offiziell bekannt, akzeptiert und allgemein üblich gewesen und seien sogar öffentlich in den Medien bis 2004 beworben worden (Angeblich sei 2003 oder 2004 eine schriftliche Auskunft des Finanzamts ... ergangen, welche besage, dass ein Volvo XC 90 mit Gitterumbau NoVA - frei sei und zum Vorsteuerabzug berechtige). Aus diesem Anlass habe das BMF 2004/2005 auch durch diverse Artikel in Fachzeitschriften reagiert (Sarnthein/SWK 15. Februar 2005, Caganek/ÖStZ 15. Februar 2005, etc.) und habe klarstellend die Sichtweise des BMF hinsichtlich NoVA und Vorsteuerabzug bei „*SUV*“ bekannt gegeben.

Nunmehr seien bei der Bw. die bekämpften Bescheide vom 29. November 2007 und als Begründung dazu ein Betriebsprüfungsbericht vom 28. November 2007 eingelangt, ohne dass die Bw. jemals zuvor von der Durchführung einer Betriebsprüfung bei der Bw. Kenntnis erlangt gehabt habe. In Tz 4 des Berichts werde auf einen Prüfungsauftrag vom 15. Juni 2004 und dessen zweimalige Ausdehnung am 19. Oktober 2004 und am 26. April 2005 verwiesen. Dieser Prüfungsauftrag sei der Bw. nicht bekannt. Im Inhaltsverzeichnis des Berichts werde auf eine „*Anlage 1 – 4*“ und auf eine „*Niederschrift über die Schlussbesprechung (Anlage 1)*“ verwiesen. Im gesamten Bericht werde oftmals auf eine Niederschrift über die Schlussbesprechung, welche angeblich laut Tz 28 des Berichts am 18. August 2005 stattgefunden haben

solle, verwiesen. Von dieser Schlussbesprechung sei der Bw. ebenfalls nichts bekannt. Dem Bericht würden zwölf Seiten mit Prüfungsfeststellungen (Punkte 1. bis 3.4.) beiliegen, welche folgende Übertitelung aufweise: „Kopie als Anlage“ und „A. R. GmbH (ehem. B. A. GmbH)...“ Offensichtlich gehöre diese Anlage zu jener Betriebsprüfung, welche bei der anderen Rechtsnachfolgerin (Anm.: nach der Spaltung im Jahr 2002) der B. A. GmbH durchgeführt worden sei. Der Bw. sei es somit nicht möglich, die Begründung zu den angefochtenen Bescheiden mit der (jedem Bescheidadressaten) gebotenen Sicherheit zu kennen, da ihr keine „Anlagen 1 bis 4“, welche auf C. A. GmbH lauten, vorliegen würden.

Unter „Pkt. 4.1.2 „Verjährung““ der Berufung führte der steuerliche Vertreter nach vorheriger Zitierung der §§ 207 und 208 Abs. BAO sowie des § 7 Abs. 1 NoVAG im Wesentlichen ins Treffen, dass [§ 11 des Normverbrauchsabgabengesetzes](#) Monats- oder Einzelabgabenerklärungen, aber keine Jahreserklärungen vorsehe; dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. November 2000, [99/15/0092](#) zufolge stelle die Normverbrauchsabgabe eine von der Mehrwertsteuer unabhängige Steuer dar, welche mit Art. 33 der sechsten Mehrwertsteuer-richtlinie vereinbar sei (Aussage aufgrund VORAB EuGH „Wisselink“). Das Rechtssystem des Bundes, das die Umsatzsteuer im Index unter der Position „32/04 Steuern vom Umsatz“ reihe, teile sämtliche VwGH-Erkenntnisse zum NoVAG unter dem Index „32/05 Verbrauchsteuern“ ein; ebenso die Bundesgesetze betreffend Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Schaumweinsteuer, Biersteuer, Elektrizitätsabgaben und die Normverbrauchsabgaben (alleamt also Verbrauchsteuern). Der Entscheidung EuGH 29. April 2004 Rs [C-387/01](#) Wiegel und Weigel gegen FLD für Vorarlberg (VORAB des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 2001) zufolge bezeichne der Europäische Gerichtshof die österreichische Normverbrauchsabgabe als „Verbrauchssteuer“ und erkenne, dass die NoVA - Grundabgabe EU-konform sei. Mit dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 21. März 2002 Cura Anlagen GmbH gegen C. Service Leasing GmbH (Entscheidungsgründe 65ff iVm 39) bezeichne der Europäische Gerichtshof die Normverbrauchsabgabe als „Verbrauchsabgabe“, welche dann gegen EU-Recht verstoßen könne, wenn sie nicht proportional zum „Verbrauch“ im Mitgliedstaat erhoben werde.

Ritz, BAO, Tz 13 zu § 207 zufolge würde Reeger/Stoll (BAO, § 207 Tz 7) die kürzere Verjährungsfrist für Verbrauchsteuern damit rechtfertigen, dass diese Abgaben nur unmittelbar bei der Veräußerung des belasteten Wirtschaftsgutes überwältzt werden könnten. Nach Doralt/Ruppe (Steuerrecht II, Tz 492) müsste nach dieser Überlegung die Verjährungsfrist für Umsatzsteuer, die auch Verbrauchsteuercharakter habe, ebenfalls drei Jahre betragen. Auch im Artikel SWK-Heft 17 vom 10. Juni 2005 Rechtsprechung R 41 (EuGH-Urteile bearbeitet von Univ.Prof. Dr. Michael Tumpel und Dr. Chr. Widhalm) werde die NoVA als „Verbrauchsteuer“ katalogisiert. Das Institut für Recht der Wirtschaft der Universität Wien (Mitarbeiter und Lek-

toren u.a. Univ.Prof. Dr. Michael Tumpel, Dr. Wolfgang Berger (BMF), DDr. Marian - Raimund Wakounig (BMF)) veröffentliche auf der Internetseite „*Rechtssprechung des EuGH zum Verbrauchssteuerrecht*“ Artikel zur österreichischen Normverbrauchsabgabe (siehe [http://www.univie.ac.at/steuerrecht\(eugh verbrauchssteuerrecht.htm\)](http://www.univie.ac.at/steuerrecht(eugh%20verbrauchssteuerrecht.htm))).

Im Anschluss an den zitierten [§ 4 Abs. 1 BAO](#) wies der steuerliche Vertreter auf Tz 4 des BAO - Kommentars Ritz, 3. Auflage, zu [§ 4 BAO](#) hin, derzufolge diese Generalklausel u. a. auf Umsatzsteuersachverhalte anzuwenden sei, verwies hiezufolge auf § 19 UStG und hielt nach Wiedergabe des § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG zur Tz 15 zum [§ 207 BAO](#) des Ritz BAO - Kommentars<sup>3</sup>, fest: Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar feststellende Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 29. September 1997, 96/17/0453; 30. Oktober 2003, 99/15/0098; 17. Dezember 2003, 99/13/0036), wobei die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Strafbestände von der Abgabenbehörde nachzuweisen seien. Habe die Beurteilung der Vorfrage in der Begründung des Bescheides zu erfolgen, so müsse sich aus der Begründung ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei (VwGH 23. September 1988, [85/17/0132](#); 29. September 1997, [96/17/0453](#)). Tz 16 des BAO Ritz-Komentars zu [§ 207 BAO](#) zufolge gelte die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK, [§ 6 Abs. 2 FinStrG](#)) auch für die Beurteilung der „*hinterzogenen Abgabe*“ (Stoll, BAO 2172; Arnold, AnwBl. 1995, 444; Achatz, Verjährung in Aktuelles, 95; VwGH 19. März 2003, [2002/16/0190](#)).

Auf das Zitat des [§ 9 FinStrG](#) folgte ein Verweis auf Ritz, BAO, Tz 16 zu [§ 207 BAO](#), demzufolge Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe (vgl. §§7, 9 und 10 FinStrG) die Erfüllung des Tatbestandes der Hinterziehung, und damit die Anwendung der Siebenjahresfrist ausschließen würden (Stoll, BAO 2172; Arnold, AnwBl 1995,444).

Von den obigen Ausführungen schloss der steuerliche Vertreter darauf, dass die Normverbrauchsabgabe eine Monatssteuer bzw. eine Einzelabgabe sowie eine von der Umsatzsteuer unabhängige Steuer sei (als versteckte „*Luxussteuer*“ wäre sie EU - widrig), und folgerte aus der Normverbrauchsabgabe als eine von der Umsatzsteuer unabhängige Steuer, dass eine Verordnung, welche zur Umsatzsteuer ergangen sei, keine Rechtswirkung auf NoVA - Tatbestände haben könne (unmögliche Anwendung der VO [BGBl. II 193/2002](#) und BGBl. 273/ 1996, welche beide zum Umsatzsteuergesetz und zum Einkommensteuergesetz ergangen seien (siehe Tz 8, Seite 1 Absatz 3 PB)); sowohl der Europäische Gerichtshof, der Verwaltungsgerichtshof, das Rechtsinformationssystem des Bundes, die Fachliteratur und die Universität Wien würden bestätigen, dass die Normverbrauchsabgabe eine Verbrauchsteuer sei, weshalb [§ 207 Abs. 2 BAO](#) zufolge Verjährung nach drei Jahren eintrete. (Der besseren Verständlichkeit halber sei in diesem Zusammenhang festgestellt, dass der steuerliche Vertreter

die Änderung seiner Rechtsmeinung bezüglich der Verjährungsdauer durch seine in der Berufungsverhandlung vom 12. Mai 2011 protokollierte Erklärung „*Im gegenständlichen Fall ist eine fünfjährige Normalverjährungsfrist die Norm*“ dokumentierte; bereits mit der E-Mail vom 26. April 2011 stellte der Amtsvertreter sinngemäß den Monatsbescheidcharakter von NoVA-Bescheiden außer Streit.)

Die Umsatzsteuer sei grundsätzlich eine Monatssteuer, wobei der Abgabeananspruch im Sinn der BAO mit Ablauf des Kalendermonats der Lieferungsabfertigung entstehe. Zur Verjährung einer Jahresumsatzsteuer bei abweichendem Veranlagungszeitraum (abweichendes Wirtschaftsjahr) sei der Bundesabgabenordnung keine anders lautende Regelung zu entnehmen, als jene, dass mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden sei, die Verjährungsfrist beginne.

Bei der Vorfragenbeurteilung, ob und inwieweit Abgaben hinterzogen seien, liege die Beweislast bei der Abgabenbehörde, welche unter anderem die Unschuldsvermutung und Schuld-ausschlussgründe zu berücksichtigen habe. Die Behörde habe diese Pflicht im gegenständlichen Fall dadurch verletzt, dass sie keine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellung über die Abgabenhinterziehung dargelegt habe. Die bekämpften Bescheide seien nach eingetretener Verjährung erlassen worden, weshalb sie auch aus diesem Grund rechtswidrig seien.

Die Anträge auf Behebung der NoVA - Bescheide für den jeweiligen Dezember der Jahre 1997 bis 2001 wegen Verjährung begründete der steuerliche Vertreter damit, dass der Bescheid keinerlei Aussage hinsichtlich Nichtverjährung bei seiner Erlassung am 29. November 2007 enthalte. Weder eine konkrete Aussage über eine Nichtverfristung der Normal-, noch der einer Strafverjährung; weiters keinerlei konkret verwertbare Informationen zu Tat, Schuldform bzw. Verlängerungshandlungen; das sei für sich allein bereits (verfassungs)rechtswidrig.

Bei Annahme einer fünfjährigen Verjährungsfrist beginne die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Normverbrauchsabgabe des Jahres 1997 mit Ablauf des 31. Dezember 1997 und ende am 31. Dezember 2002. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Normverbrauchsabgabe des Jahres 1998 beginne mit Ablauf des 31. Dezember 1998 und ende am 31. Dezember 2003. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Normverbrauchsabgabe des Jahres 1999 beginne mit Ablauf des 31. Dezember 1999 und ende am 31. Dezember 2004. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Normverbrauchsabgabe des Jahres 2000 beginne mit Ablauf des 31. Dezember 2000 und ende am 31. Dezember 2005. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Normverbrauchsabgabe des Jahres 2001 beginne mit Ablauf des 31. Dezember 2001 und ende am 31. Dezember 2006.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass beide Bescheide keinerlei Aussage hinsichtlich Nichtverjährung bei ihren

Erlassungen am 29. November 2007 enthalten würden, was für sich allein bereits rechtswidrig sei. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Umsatzsteuer des abweichenden Wirtschaftsjahres 1999/2000 beginne mit Ablauf des 31. Dezember 1999 bzw. 31. Dezember 2000 und ende der Meinung des steuerlichen Vertreters nach am 31. Dezember 2005 bzw.

31. Dezember 2006 (inkl. ein Verlängerungsjahr); jene für die Festsetzung einer Umsatzsteuer für das Jahr 2000 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2000/2001) beginne mit Ablauf des 31. Dezember 2000 und ende der Meinung des steuerlichen Vertreters nach am 31. Dezember 2006 (inkl. ein Verlängerungsjahr). Folge man der Meinung von Doralt/Ruppe sei Verjährung bereits zwei Jahre früher gegeben.

Unter „*Pkt. 4.2.1.1 Vorfrage - hinterzogene Abgaben*“ der Berufung konterte der steuerliche Vertreter der Rechtsmeinung des Finanzamts, derzufolge ein Abgabenanspruch hinsichtlich der streitgegenständlichen Normverbrauchsabgaben 1997 bis 1999 (durch Nicht-Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes des NoVAG) entstanden sei, somit der Denkmöglichkeit einer Abgabenhinterziehung auch mangels Tatobjektes in diesem Zusammenhang (Objektiver Tatbestand des §33 FinStrG sei nicht gegeben), dass die Verjährungsfrist der Normalverjährung einer bescheidmäßigen Festsetzung im Jahr 2007 entgegen stehe, erkannte in den Tatsachen, dass die Seiten 1, 2 und 7 bis 11 der Tz 8 PB exakt den Seiten 1 bis 7 der Tz 8 des Betriebsprüfungsberichts vom 26. September 2005 an die A. R. GmbH entsprechen würden und die Seiten 3 - 6 der Tz 8 PB sich in der Stellungnahme des Prüfers in der Bp A. R. GmbH auf den Seiten 100 bis 103 wieder finden würden, ein weiteres Indiz dafür, dass mit den bekämpften Bescheiden die A. R. GmbH und nicht die Bw. angesprochen werde (siehe Pkt. 4.1.1.), vermeinte zwecks Möglichkeit der Abgabe einer Stellungnahme aus Sicht der Bw. dazu, dass es in einem Schritt der Fantasie der Umdeutung der Aussagen des Prüfers dahingehend bedürfen würde, dass der Prüfer offensichtlich eine Betriebsprüfung in den Jahren 2004/2005 bei A. R. GmbH, nachträglich - im Jahr 2007 - als gegen die Bw. abgeführt darstellen will, was aber natürlich nicht der Realität entspreche, und bat um Berücksichtigung dessen hinsichtlich der weiteren Argumentation der Bw..

An „*Fakten und Argumenten*“, in 13 Punkten untergliedert, brachte der steuerliche Vertreter vor:

1)	Die Beweislast hinsichtlich dieses Verfahrensteiles liege bei der Behörde.
2)	Der Eintritt der Verjährung sei im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (VwGH 18. Oktober 1984, <a href="#">83/15/0085</a> ).
3)	Die Verjährung führe zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (VwGH 23. Februar 1987, 85/15/0131).

4)	Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 29. September 1997, <a href="#">96/17/0453</a> ; 30. Oktober 2003, <a href="#">99/15/0098</a> ; 17. Dezember 2003, <a href="#">99/13/0036</a> ).
5)	Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26. April 1994, <a href="#">90/14/0142</a> ; 17. Dezember 2003, <a href="#">99/13/0036</a> ).
6)	Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des <a href="#">§ 207 Abs. 2 BAO</a> sei nach <a href="#">§ 33 FinStrG</a> zu beurteilen. Wenn bis zur Erlassung des angefochtenen Abgabenbescheides eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht bereits vorliege, habe die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen und habe diesfalls die maßgeblichen Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes nachzuweisen (VwGH 26. Februar 2004, <a href="#">99/15/0127</a> ; 19. März 2003, <a href="#">2002/16/0190</a> ; 25. März 1999, <a href="#">97/15/0056</a> ; 31. August 2000, <a href="#">99/16/0110</a> ).
7)	Es bedürfe der nachvollziehbaren Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt hätten (VwGH 00. Juni 1996, <a href="#">93/15/0194</a> ). Undifferenzierten Behauptungen eines Prüfers, dass es sich nur um hinterzogene Abgaben handeln könne, sei kein Begründungswert zuzumessen (VwGH 27. Mai 1998, <a href="#">95/13/0282</a> ).
8)	Die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK, <a href="#">§ 6 Abs. 2 FinStrG</a> ) gelte auch für die Beurteilung der „ <i>hinterzogenen Abgabe</i> “ (Stoll, BAO, 2172; Arnold, AnwBl. 1995, 444; VwGH 19. März 2003, <a href="#">2002/16/0190</a> ).
9)	Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe würden die Anwendung der siebenjährigen Verjährungsfrist ausschließen (Stoll, BAO, 2172; Arnold; Anwbl. 1995, 444) Ritz BAO -Kommentar Tz 16 zu § 208.
10)	Höher als der vermutete Zweck eines Gesetzes stehe der Zweck der Rechtsordnung, die dem Einzelnen die Möglichkeit geben müsse, sich dem Recht gemäß zu verhalten. Der Unrechtsgehalt eines Handelns oder Unterlassens müsse dem Einzelnen eindeutig vor Augen gestellt werden; nur dann dürfe er wegen Zuwiderhandelns bestraft werden. Dieser Auslegungsgrundsatz bewahre den Staatsbürger vor der Gefahr willkürlicher Gesetzesanwendung (VfGH 25. Juni 1957, B 234/56-Slg 3207).
11)	Am 00. August 2001 sei dem FA der strittige Sachverhalt bereits bekannt geworden;

	<p>eine Kopie der Rechnung ohne NOVA, eine Kopie des untypisierten Typenscheines samt einer Kontrollmitteilung mit dem Vermerk „NOVA-Pflicht!?“ seien im Steuerakt abgelegt worden. Fa. A. sei diesbezüglich nicht beanstandet worden.</p>
12)	<p>Tz 8 PB führe zum Thema „<i>Subjektiver Tatbestand des § 33 FinStrG an „angeblichen Nachweisen“</i>“ an:</p> <p>Es sei um Angebote an den Kunden gegangen, Fahrzeuge billiger bzw. günstiger verkaufen zu können, indem Umbauten als richtig dargestellt wurden, obwohl diese nicht den vorgeschriebenen Erfordernissen einer Verordnung zum Umsatzsteuer- und Einkommensteuergesetz entsprachen. Diesbezüglich merkte der steuerliche Vertreter an: Diese Verordnung sei auf die Normverbrauchsabgabe gar nicht anwendbar.</p> <p>Bezüglich dessen, dass die Erhebungen die Angebote der Bw. belegen würden, dass man sich die Normverbrauchsabgabe ersparen könnte, bestätigte der steuerliche Vertreter, dass man sich die NoVA ohne NoVA-Pflicht tatsächlich erspare, und wies darauf hin: Wenn eine Lieferung gar nicht einer Abgabe unterliege bzw. wenn man davon reinen Gewissens überzeugt sein dürfe, sei diese Handlung in keinsten Weise vorwerfbar.</p> <p>Zu Zitaten der Vermerke aus den Bestellungen (Kaufanträgen) merkte der steuerliche Vertreter an: Diese Vermerke seien (wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung angeführt) aufgrund der eingeholten Rechtsauskünfte erfolgt und hätten immer für den Fall einer „<i>Gesetzesänderung bezüglich LKW-Umtypisierung</i>“ gegolten, was beweise, dass die handelnden Personen der Überzeugung gewesen seien, gesetzeskonform zu handeln und nur für eine zukünftige Gesetzesänderung Information geben wollten und kaufmännische Vorsorge treffen wollten. In einem Fall laute der Text auf „<i>NoVA - Nachzahlung nötig sein</i>“. Dieser Text sei von einem angestellten Verkäufer handschriftlich erstellt worden, der zum Verkaufsabschlusszeitpunkt nur noch sinngemäß den Standardtext im Kopf gehabt habe und deshalb ungenau wiedergegeben habe. Auch in diesem Fall sei klar gewesen: Nur eine zukünftige Gesetzesänderung bzw. Umtypisierung sei gemeint gewesen. Gerade in diesem Fall werde der Umstand, dass frei von jeglichem Hinterziehungsvorsatz gehandelt worden sei, dadurch massiv glaubhaft verstärkt, dass dieser Text offen für jedermann lesbar, direkt im Kaufantrag unterhalb des Kaufpreises vermerkt worden sei. Kein Abgabenhinterzieher, der normalen Verstandes sei, schreibe den Beweis seiner Schuld im Kaufantrag nieder, lege diesen Beleg in seinen handels- und steuerrechtlichen Büchern ab und lege sie dem Finanzamt vor.</p> <p>Aus der Tatsache, dass Kunden die soeben beschriebenen Vermerke bezüglich eventuell zukünftiger Gesetzesänderung vorgelegt worden seien, leite der Prüfer das Bewusstsein</p>

her, gesetzeswidrig gehandelt zu habe. Diese Ableitung sei nicht nachvollziehbar und unbewiesen. Diese Unterstellung werde zurückgewiesen.

Aus der Annahme, dass die Gesellschaft schon seit Jahrzehnten in der Kfz - Branche tätig seiend alle Branchenbesonderheiten und speziellen gesetzlichen Steuerbestimmungen kennen müsse, versage der Prüfer die Möglichkeit, über „diese“ Dinge nicht ausreichend Bescheid wissen zu können, und leite den Eindruck der Ignoranz ab. Nicht erkennbar sei, worin in diesen subjektiv-spekulativen Annahmen des Prüfers ein Nachweis für ein vorwerfbares Verhalten im Sinn des [§ 33 FinStrG](#) gegeben sei. Diese Unterstellungen seien unwahr.

Es würden Unterstellungen wie *„Hinweise, dass man probiert hätte, durch einen Umbau keine NoVA in Rechnung zu stellen“* „auf Kosten des Staates durch Umgehung von Regeln“ folgen. Der Prüfer bleibe jeglichen Beweis für seine Behauptungen schuldig. Tatsache sei, dass nichts auf Kosten des Staates „probiert“ worden sei, sondern, dass nach eingeholter Auskunft, landesbehördlich umtypisierte Lkws in der festen Überzeugung der NoVA - Freiheit geliefert worden seien.

In der Tz 8 PB werde in freier Beweiswürdigung den Sachverhaltsdarstellungen der Kunden keinerlei Beweiskraft zuerkannt. Eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen über die maßgebenden Hinterziehungskriterien seien diesem Textteil nicht zu entnehmen. Wenn darin *„ein netter Nebeneffekt“* zitiert werde, sei abermals darauf verwiesen, dass im Anpreisen von legitimen Preisvorteilen kein vorwerfbares Verhalten gegeben sei. Es würden neuerlich Unterstellungen wie *„Wissen von den Problemen bei Überprüfung der Umbauten durch die Finanz“* und *„wissentlich falsche bzw. nicht ordnungsgemäß durchgeführte Umbauarbeiten“* folgen; der Prüfer bleibe jeglichen Beweis für eine Wissentlichkeit schuldig und werfe sogar *„wissentlich falsches und nicht ordnungsgemäßes“* Handeln in ein und denselben Topf und oute sich somit gänzlich in seinem subjektiven Rechtsempfinden.

Zu den *„klaren und objektiven“* Sachverhaltsermittlungen durch den Erhebungsdienst, welchen mehr Beweiskraft geschenkt werde, sei nicht unerwähnt: Sie seien unter Verletzung des Amtsgeheimnisses (A. R. GmbH habe dies mit Eingabe vom 9. Mai 2005 reklamiert) abgelaufen. In der Bp bei A. R. GmbH sei beanstandet worden, dass mit falschen (suggestiven) Fragestellungen gearbeitet worden sei. Aus tatsächlich *„sollte sich die Gesetzeslage bezüglich LKW-Umtypisierung ändern, dann könnte eine Nachverrechnung gegenüber dem Finanzamt entstehen“* habe die Finanz damals die Frage formuliert *„Es ist ihnen seitens der geprüften Gesellschaft eine Vereinbarung vorgelegt worden,*

	<p><i>dass wenn das Fahrzeug von der Finanzbehörde nicht als „NoVA-freier Lkw“ anerkannt, die NoVA an sie nachverrechnet wird<sup>1</sup></i>. Im Anschluss an dieses Zitat merkte der steuerliche Vertreter an: Der Bedeutungsinhalt des Originaltextes und der der Fragestellung des Erhebungsorgans seien völlig unterschiedlich, weshalb nicht von einer objektiven Erhebung ausgegangen werden könne. Im Zuge der damaligen Erhebungen seien subjektive, vorverurteilende Aussagen wie <i>„Die NoVA muss der A. 100%ig bezahlen!“</i> und <i>„Die Fa. A. wird Geld von Ihnen fordern, weil sie die Vereinbarung unterschrieben haben!“</i> (gefallen); dies erkläre auch, warum manche Kunden nach der Erhebung durch den Erhebungsdienst genug gehabt hätten. Und warum Fa. A. damals in Sorge um die Geschäftsschädigung nicht mit der Durchführung der Erhebungen einverstanden gewesen sei.</p> <p>Im letzten Teil der Ausführungen gebe der Prüfer (zwar) seine Meinung, dass eine Steu- erhinterziehung vorliege, ab („sein“ Beweis: <i>„Langjähriger Kfz-Händler mit NoVA- Kennt- nissen!“</i>), unterstelle Fr. A., gleicher Ansicht wie die Betriebsprüfung zu sein, welcher die Problematik der Umbauten bekannt gewesen sei, würdige seine weiteren Prü- fungsfeststellungen in finanzstrafrechtlicher Hinsicht und schließe mit der Wiederholung seiner Ansicht, bleibe jedoch einen Nachweis der maßgebenden Hinterziehungskriterien des <a href="#">§ 33 Abs. 1 FinStrG</a> in objektiver und subjektiver Hinsicht neuerlich schuldig.</p>
13)	<p>§ 13 in Verbindung mit § 10 NoVAG sowie die Ausführungen des NoVA - Erlasses aus 1992 Punkt 13 würden vorsehen, dass die Zulassungsbehörden das Vorliegen von Be- stätigungen gemäß § 10 NoVAG zu prüfen hätten. Zulassungen ohne diese NoVA - Ab- fuhr - Bescheinigung seien mindestens halbjährlich an das Finanzamt zu melden. Wenn Fahrzeughändler ständig mit Anrufen und Anfragen von Zulassungsbehörden konfron- tiert gewesen seien und seien, lasse allein diese gesetzliche Sicherheitsvorkehrung ein <i>„ernstliches für möglich halten einer Abgabenverkürzung“</i> unrealistisch erscheinen.</p>

Aus den obigen Fakten und Argumenten folgerte der steuerliche Vertreter:

-)	<p>Selbst bei Annahme, dass die strittigen Lieferungen tatsächlich der Normverbrauchsab- gabe unterlägen wären, sei der subjektive Tatbestand des <a href="#">§ 33 Abs. 1 FinStrG</a> mangels Vorsatzes gerichtet auf eine Abgabenverkürzung keinesfalls erfüllt, weshalb es rechts- widrig gewesen sei, von einer siebenjährigen Verjährung auszugehen. Aber hier sei be- reits der objektive Tatbestand der Abgabenverkürzung strittig. Insofern seien die Be- scheide von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden.</p>
-)	<p>Den Bescheiden mangle es am eindeutigen, ausdrücklichen und nachvollziehbaren Nachweis der maßgeblichen Hinterziehungskriterien des <a href="#">§ 33 Abs. 1 FinStrG</a>, weshalb es rechtswidrig gewesen sei, die Hinterziehungsverjährungsfrist anzuwenden. Tz 8 PB be-</p>

	inhalte jegliche Mutmaßungen und Unterstellungen aufgrund langjähriger Branchenkenntnis.
-)	Wie bereits erwähnt, sei die normverbrauchsabgabefreie Lieferung von umgebauten und umtypisierten Lkw in Österreich seit vielen Jahren offiziell beworbenes Thema. Am 00. August 2001 habe das Finanzamt diesen Sachverhalt bei Fa. A. in K. aufgedeckt, habe die normverbrauchsabgabefreie Rechnung und den umtypisierten Typenschein kopiert und die Vorgehensweise der Bw. nicht beanstandet (Kontrollmitteilung mit Vermerk „NOVA- Pflicht !?“ liege im Akt auf. Offensichtlich habe das Finanzamt zwei Jahre nach den strittigen Lieferungen nicht gewusst, ob (die Lieferung) normverbrauchsabgabepflichtig oder -frei (sei)). Im Jahr 2003 oder 2004 gebe angeblich das Finanzamt ... - wie im Sachverhalt erwähnt - eine schriftliche Rechtsauskunft, dass ein mit Gitter umgebauter Volvo XC90 normverbrauchsabgabefrei sei. Noch im Jahr 2005 würden anlassbedingt klarstellende Fachartikel veröffentlicht, um einer bestehenden Rechtsunsicherheit entgegenzuwirken. Es sei wohl denkunmöglich und eines Rechtsstaates unwürdig, einem Rechtsunterworfenen in Zeiten von offensichtlicher Rechtsunsicherheit Taten 97/98/99 schuldhaft vorzuwerfen, obwohl das Finanzamt im historischen Zeitraum anders lautende Auskünfte gegeben habe, es ein „Fragezeichen“ auf eine Kontrollmitteilung noch im Jahr 2001 male und ein Finanzamt die NoVA - Freiheit im Jahr 2003 oder 2004 schriftlich beauskunfte.
-)	Für den Fall, dass der Prüfer mit seinem Vorwurf in Tz 8 Abs. 3 PB Recht haben solle, dass die Umbauten nicht der Verordnung, welche zu § 12 UStG (und nicht zum NoVAG) ergangen sei, entsprechen und deshalb NoVA-Pflicht gegeben sei, hätten die bekämpften Bescheide den unter 10) dargestellten Auslegungsgrundsatz verletzt, da es niemandem zumutbar sei, hellseherisch Gesetze und Verordnungen (die zum Einkommensteuer- und Umsatzsteuergesetz ergangen seien) auf die Normverbrauchsabgabe anzuwenden.
-)	Die handelnden Personen seien zweifelsfrei davon überzeugt gewesen, gesetzeskonform zu handeln, und hätten eine Verkürzung von NoVA aufgrund der eingeholten Auskünfte, der behördlichen Lkw-Typisierung und der Nachprüfung durch die Zulassungsbehörde gemäß § 13 NoVAG als gänzlich ausgeschlossen gehalten.

Den Ausführungen auf den elf Seiten der Tz 8 PB kontrerte der steuerliche Vertreter, dass diese voll von unbewiesenen und haltlosen Annahmen, Mutmaßungen und Meinungsäußerungen des Prüfers seien, welcher offensichtlich von den Voraussetzungen einer Strafbarkeit (wie Willkürlichkeit, Tatbildmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld) zu wenig Fachkenntnis habe,

und behauptete, dass sich dies schlüssig beispielsweise aus folgenden Textpassagen ableiten lasse:

-)	Bereits auf Seite 1 verwechsle der Prüfer die Anwendbarkeit einer Verordnung zum Umsatzsteuergesetz und zum Einkommensteuergesetz als auf die Normverbrauchsabgabe anwendbar, unterstelle Unrichtigkeit von Umbauten (was immer damit gemeint sei) und argumentiere letztlich in Richtung Vorsteuerabzug (der eindeutig mit der Normverbrauchsabgabe nichts zu tun habe).
-)	Entgegen der Ableitung des Prüfers aus den „ <i>Mehrzeilern</i> “, welche sich unstrittig auf eine zukünftig mögliche Gesetzesänderung beziehen, „ <i>Damit war man sich in allen Fällen bewusst, dass man bei diesen Fahrzeugen nicht gesetzeskonform vorgeht</i> “ gebe es keine Aussage, wer sich wann, über welche Gesetzesverletzung bei welcher Tathandlung bewusst gewesen sei und wie der Prüfer dies aus der Kenntnisnahme einer zukünftigen Möglichkeit ableite. Die Behauptung sei nicht nachvollziehbar und unbewiesen.
-)	Dem Zitat „ <i>Seit Jahren ist sämtlichen Fahrzeughändlern bewusst und bekannt, dass es Umbauten gibt, die bestimmten Vorschriften entsprechen müssen.</i> “ hielt der steuerliche Vertreter die Frage „ <i>Wie kann das der Prüfer wissen?</i> “ entgegen.
-)	Als weiteres Beispiel dafür, dass der Prüfer Normverbrauchsabgabe lt. Normverbrauchsabgabegesetz und Vorsteuer laut Umsatzsteuergesetz und Umsatzsteuerverordnung nicht auseinander halten könne, nannte der steuerliche Vertreter das Zitat Seite 2 letzter Absatz „ <i>Den Kunden war dies auch bewusst, denn wie die Befragung der Kunden durch den Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften ergaben, (siehe Niederschrift des Erhebungsdienstes) wurden in keinem Fall (auch auf spezielles Anraten durch deren Steuerberater, u. a. auch Kanzlei T...) Vorsteuern geltend gemacht</i> “ in Verbindung mit der Frage „ <i>Was hat ein nicht durchgeführter Vorsteuerabzug (der übrigens der Pkw - Verordnung entspricht), mit der Vorfragenbeurteilung hinsichtlich Steuerhinterziehung bei der NoVA zu tun?</i> “.
-)	Zum Zitat Seite 3 Mitte: „ <i>Aus diesem Schreiben und den mitgereichten Anlagen geht hervor, dass alle Händler und somit auch die geprüfte Gesellschaft genauestens informiert wurden, jeglicher anderer Verkauf von Fahrzeugen (Umbauten) nur in Eigenregie und dies auch ohne Wissen des Zulieferanten (sprich Generalimporteur) an den Händler erfolgen konnte</i> “ bemerkte der steuerliche Vertreter: Weder könne der Prüfer beweisen, dass ein Informationsschreiben des Generalimporteurs bei der Bw. oder bei der A. R. GmbH überhaupt eingelangt sei und von wem welche Post gelesen werde, noch sei im Eigenregieumbau eine strafbare Handlung zu sehen, sonst wäre das Umbaubeispiel im

	Normverbrauchsabgabe - Erlass eine Anstiftung zur Steuerhinterziehung.
-)	Wider die Beweiskraft der Verkaufsmitteilung Nr. 24 vom 18. Juli 1996 und den Fragebeantwortungen durch T. F.- A. GmbH im Sinn der Rechtsmeinung des Finanzamts führte der steuerliche Vertreter ins Treffen: Der Vermerk „ <i>Streng vertraulich</i> “ sei unstrittig von T. F.- A. GmbH und nicht durch Fa. A. angebracht worden, was maximal ein Indiz gegen T. F.- A. GmbH sein könnte. Darin gehe es unstrittig lt. betreff um die Verordnung <a href="#">BGBl. 273/1996</a> , welche zum Umsatzsteuergesetz und zum Einkommensteuergesetz ergangen sei, und lt. Inhalt um die Vorsteuerabzugsberechtigung, also nicht um die Normverbrauchsabgabe! Abgesehen davon, dass der Prüfer den Eingang und die Kenntnisnahme bei Fa. A. nicht beweisen könne, was sollte die Kenntnis dieses Schreibens im Jahr 1996 an einer redlichen Absicht einer gesetzeskonformen NoVA - freien Lieferung im Dezember 1997 ändern.
-)	Zum auf Seite 6 der Tz 8 PB zitierten Schreiben des Generalimporteurs vom 8. Jänner 2003 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass dieses Schreiben, wie die Bp selber anmerke, zwar keine Relevanz für vermeintliche Jahre zuvor begangene Taten haben könne, es allerdings beweise, dass selbst der Generalimporteur (noch) im Jahr 2003 der Überzeugung gewesen sei, dass z.B. A.B.C. (nach entsprechendem Umbau auf einen Lkw) normverbrauchsabgabefrei geliefert werden durften.
-)	Unter Bezugnahme auf Seite 6, vorletzter Absatz stimmte der steuerliche Vertreter dem Prüfer zwar zu, dass die Betriebsprüfung die Umbauten („ <i>wie sie gemacht bzw. in Auftrag gegeben wurden</i> “) als ungenügend bemängelt habe (dies allerdings erst nach Eintritt der Verjährung!), hielt dem Prüfer jedoch das Fehlen einer Begründung dafür, warum die wissentliche Beauftragung eines Lkw - Umbaus im jeweiligen Fall „ <i>sehr wohl vorsätzlich eine Steuerhinterziehung darstellt</i> “, vor.
-)	Den Ausführungen auf der Seite 6, letzter Absatz, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass der Prüfer abermals den Beweis für seine irrige Verwechslung von Vorsteuerabzug und Normverbrauchsabgabepflicht liefere, indem er auf die Zolltarifnummer 8703 (also Pkw) beim Import hinweise. Die Zolltarifnummer beim Import sei lt. Pkw - VO für den Vorsteuerabzug wichtig. Dass sie keine Relevanz für die Normverbrauchsabgabe habe, gehe u. a. aus dem Umbau - Beispiel im NoVA - Erlass hervor, wo beschrieben werde, dass ein Kfz-Händler einen Pkw vor der Lieferung auf einen Lkw umbau und somit normverbrauchsabgabefrei liefern dürfe.
-)	Auf der Seite 7 der Tz 8 PB werde auf Sachverhaltsdarstellungen Bezug genommen,

	<p>welche in einer Vorbesprechung durch die steuerliche Vertretung (Kanzlei T...) überreicht worden seien. In weiterer Folge werde den eigenen Erhebungen mehr Glauben als den Sachverhaltsdarstellungen der Käufer geschenkt. Es habe keine Vorbesprechung mit der Bw. gegeben. Der gesamte Sachverhalt beziehe sich offensichtlich auf die Bp bei Fa. A. R. GmbH; ein weiteres Indiz dafür, dass die Bescheide nicht an die Bw. ergangen seien. Die damaligen Erhebungen seien unter Bruch des Amtsgeheimnisses und der Meinung des steuerlichen Vertreters zufolge nicht objektiv geführt worden. In den Sachverhaltsdarstellungen würden die Käufer aus ihrer Sicht die früheren Kaufvorgänge schildern. Warum ein- und denselben Personen nur dann geglaubt werde, wenn sie durch ein Organ des Erhebungsdienstes befragt werden und nicht auch, wenn sie eine weitere klarstellende, schriftliche Aussage machen (die u. a. die Fehler des Erhebungsdienstorgans korrigieren), sei nicht nachvollziehbar. Die Aussage, dass aufgrund von „alten kriminalistischen Erkenntnissen Erstaussagen stärkere Bedeutung haben“ sei kein Beweis und vermöge in Anbetracht der Gesamtleistung in Tz 8 keinesfalls zu überzeugen.</p>
-)	<p>Das Zitat der Tz 8 Seite 8 Absatz 2 PB (<i>„Auf die wirkliche Problematik des Umbaus, ein Fahrzeug ohne NoVA in Rechnung stellen zu können, wurde aber nicht hingewiesen, die Geschäftsführung der A. R. GmbH (Fr. A.) hat aber über diese sehr wohl Bescheid gewusst (Zitat: „die Ersparnis der NoVA sei ein netter Nebeneffekt“).“</i>) sei ein Indiz, dass die Bescheide nicht an die Bw. ergangen sein müssen. Wenn jemand der festen Überzeugung sei (weil er sich zuvor u. a. beim Finanzamt erkundigt habe), dass ein Kfz nach Umbau auf einen Lkw ohne NoVA verkauft werden dürfe und im Verkaufsgespräch Vor- und Nachteile erwähne (nämlich einerseits Umbaukosten, andererseits Einsparungseffekte), sei das erstens kein Finanzvergehen, zweitens kein Indiz dafür, dass derjenige über ein beabsichtigtes Finanzvergehen Bescheid gewusst habe (wie es der Prüfer darstelle).</p>
-)	<p>Das Zitat von der Seite 8, Absatz 3 der Tz 8 PB (<i>„Die Möglichkeit des Umbaus wurde vom Verkäufer angeboten (dieser hatte aber die Branchenkenntnisse und wusste von den ev. auf ihn zukommenden Problemen bei Überprüfung der Umbauten durch die Finanzbehörde)“</i>) wies der steuerliche Vertreter als haltlose Unterstellung zurück, behauptete die Unzulässigkeit des Schlusses von Branchenkenntnissen auf Kenntnis über ein Finanzvergehen, und brachte zu diesem Absatz im Übrigen vor: Eine Person, welche sich zuvor bei den Behörden über die Rechtskonformität seines Handelns erkundigt habe, dürfe sich ruhigen Gewissens darauf berufen und brauche sich nicht vorwerfen zu lassen, von Problemen einer Überprüfung gewusst zu haben.</p>

-)	Betreffend die Ausführungen zur Tz 8, Seite 8, Absatz 4 PB wertete der steuerliche Vertreter den Umstand, dass es der Prüfer interessant finde, dass sich ein Unternehmer gegen das Amtsgeheimnis verletzende und geschäftsschädigende Erhebungen verwehren wolle, als unverständlich und fügte hinzu, dass sich kein Unternehmer gerne seine Kunden vertreiben lasse. Weder dieser Umstand, noch eine Mitwirkungspflicht seien Beweise für eine Steuerhinterziehung. In der Bp A. R. GmbH (eine Bp bei der Bw. habe es für diesen Zeitraum nicht gegeben) habe der Prüfer die Rechtsgrundlage entgegen die Bestimmungen der DBp und rechtsstaatlicher Grundsätze nie auf <a href="#">§ 99 FinStrG</a> geändert gehabt, da er aufgrund seiner eigenen Aussage in der Vor- Schlussbesprechung im März 2005 bis dato nicht im geringsten von Steuerhinterziehung ausgegangen sei. Erst nach Hinweis auf die amtswegig zu beachtende Verjährung habe er schlagartig seine Linie geändert und habe von diesem Moment an Steuerhinterziehung behauptet.
-)	Den Ausführungen zur Tz 8, Seite 9, Absatz 1 PB hielt der steuerliche Vertreter im Wesentlichen entgegen, dass der Umstand, ob jemand einen Vorsteuerabzug begehre oder nicht, nichts mit Hinterziehung einer Normverbrauchsabgabe zu tun habe.
-)	Dem Zitat aus der Tz 8 Seite 9, Absatz 5 PB - „Für das geprüfte Unternehmen war es aber eine Möglichkeit, die Konkurrenz auszuschalten, durch wissentlich falsche bzw. nicht ordnungsgemäß durchgeführte Umbauarbeiten, ...“ - fügte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen hinzu, dass die Meinung des Prüfers eine unbewiesene Vermutung sei, bzw. hielt dem Prüfer vor, keinen Unterschied dabei, ob jemand „wissentlich falsch“ oder „nicht ordnungsgemäß“ handle, zu machen.
-)	Hinsichtlich Tz 8, Seite 10, Absatz 4 PB kritisierte der steuerliche Vertreter, dass der Prüfer a) nach zehn Seiten unbewiesenen Vermutungen bestätige, dass die Betriebsprüfung nur der „Meinung“ sei, dass eine Steuerhinterziehung vorliege; b) vermute, dass Herrn A. die einschlägigen normverbrauchsabgaberechtlichen Bestimmungen bekannt seien (was immer damit gemeint sei?); c) mutmaße, dass „ein Hinterziehungsvorsatz somit evident ist“, und Beweise hierfür abermals schuldig bleibe.
-)	Zur Tz 8, Seite 10 letzter Absatz PB wies der steuerliche Vertreter im Namen von Fr. A. zurück, dass sie jemals gleicher Ansicht wie der Prüfer gewesen sei und ihr die Problematik der Umbauten bekannt gewesen sei, und unterstellte dem Prüfer, hier die Unwahrheit zu behaupten.
-)	Bezüglich den Ausführungen zur Tz 8, Seite 11 oben PB bestritt der steuerliche Vertreter, dass es eine Bp bei der Bw. gegeben habe, folgerte daraus die Unwahrheit der Be-

	hauptung, in der Kommunikation sei eine „ <i>Wandlung</i> “ erfolgt, und wertete den Umstand, dass die Bp bei A. R. GmbH gemeint sei, als Beweis dafür, dass die Bescheide nicht an die Bw. ergangen seien.
-)	Unter Bezugnahme auf den letzten Absatz der Tz 8, Seite 11 PB wies der steuerliche Vertreter die Wertung des Prüfers, derzufolge „ <i>Nach Ansicht der Bp eine Abgabenhinterziehung vorliege</i> “, nachdem der Prüfer elf Seiten lang keine klaren, eindeutigen und nachprüfaren, bescheidmäßigen Feststellungen über Willkürlichkeit, Tatbildmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld zu eine Steuerhinterziehung getroffen hatte, als Unterstellungen zurück und hielt umgekehrt fest: „ <i>Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung liegt keine Abgabenhinterziehung vor</i> “. Es liege nicht einmal fahrlässiges Handeln vor, da vor Ausführung der relevanten Lieferungen die Auskunft des örtlich zuständigen Finanzamts eingeholt worden sei. Selbst eine Überprüfung des konkreten Sachverhaltes „K4 “ im Jahr 2001 sei unbeanstandet geblieben.

Wenn der Prüfer nunmehr im Jahr 2007 (wenige Tage vor der absoluten Verjährung des Jahres 1997 und lange nach Ende der Belegaufbewahrungsfrist für die Jahre 1997 bis 1999) vermeine, sein Mehrergebnis aus der Vergangenheit neuerlich zu rechtfertigen, bedürfe dies keines weiteren Kommentars und werde in die Gesamtbeurteilung des Falles einzubeziehen sein. Der Prüfer bringe auf elf Seiten lediglich undifferenzierte Behauptungen, dass es sich um hinterzogene Abgaben handeln könne, vor; dem komme allerdings gemäß VwGH [95/13/0282](#) kein Begründungswert zu.

Unschuldsvermutung, Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe seien für den Prüfer offensichtlich ebenso wenig wie die gesetzlichen Regelungen über den Ablauf einer Betriebsprüfung beachtlich.

Faktum sei, der Bw. sei bis dato kein Prüfungsauftrag vom 15. Juni 2004 über die Abgabensarten und Zeiträume des Bp - Berichts vom 28. November 2007 sowie keine Ausdehnung eines Prüfungsauftrages vom 19. Oktober 2004 bzw. 26. April 2005 zur Kenntnis gebracht worden; bis dato sei eine Schlussbesprechung vom 18. August 2005 bzw. eine Niederschrift darüber, über die Abgaben und Zeiträume lt. Bp - Bericht vom 28. November 2007 nicht bekannt geworden. Auch habe die Bw. an einer solchen nicht teilgenommen.

Da dieser Teil der Berufung von Beweislastumkehr und finanzstrafrechtlichen Bestimmungen geprägt sei, werde angeregt, der Unabhängige Finanzsenat möge dem Verfahren einen Vorsitzenden eines Strafsenats beiziehen und diesem die Würdigung dieser Vorfrage übertragen.

Unter „*Pkt. 4.2.1.2. Weitere Stellungnahme zu Tz 8 PB*“ der Berufung merkte der steuerliche Vertreter zu den Passagen dieser Textziffer, welche nichts mit einer Vorfragenbeurteilung gemäß [§ 116 BAO](#) zu tun hätten, an:

1)	Es seien keinerlei Zusagen an die Kunden getätigt worden, dass die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges vorläge. Sollte ein Kunde dieses aufgrund der Tatsache einer LKW - Typisierung angenommen haben, handle es sich um ein Missverständnis. Im Übrigen sei der Vorsteuerabzug in § 12 UStG geregelt, welcher von jedem Unternehmer zu beachten sei. Die Vorsteuer aus den strittigen Lieferungen sei weder Gegenstand der Bp, noch dieser Berufung.
	Aus mehrfachen Erwähnungen im Bp-Bericht gehe hervor, dass der Prüfer NoVA- Pflicht und Ausschluss des Vorsteuerabzugs gleichzeitig gegeben oder nicht gegeben sehe, weshalb zur Klarstellung angeführt werde: Aus der Tatsache, dass das NoVA - Gesetz und das Umsatzsteuergesetz zwei differente Normen seien, gebe es insgesamt vier mögliche Konstellationen:
-)	NoVA - Pflicht und Ausschluss vom Vorsteuerabzug (z.B. Pkws und Kombis im Sinn des UStG).
-)	NoVA - Freiheit und Ausschluss vom Vorsteuerabzug (dies treffe z.B. auf als Pkw importierte und vom Händler vor der Lieferung auf Lkw umgebaute Kfz zu, wie im NoVA - Erlass als Beispiel konkret beschrieben und wie in den streitgegenständlichen Lieferungen ausgeführt).
-)	NoVA - Freiheit und Möglichkeit des Vorsteuerabzuges (z.B. Lkws im Sinn des UStG).
-)	NoVA - Pflicht und Möglichkeit des Vorsteuerabzuges (z.B. Vans).
2)	Auf Seite 2, letzter Absatz unterstelle der Prüfer eine quasi „Mitwisserschaft“ der Kunden, da sie keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hätten, weil es ihnen bewusst gewesen sei, dass die Angebote nicht legitim gewesen seien. Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe seien different. Die Ableitung von einer Nichtbeantragung der Vorsteuer zu einem Bewusstsein der Kunden über eine Verletzung der NoVA - Pflicht erscheine mehr als kühn.
3)	Zur freien Beweiswürdigung der Sachverhaltsdarstellungen wies der steuerliche Vertreter auf ein paar Ausdrücke bzw. Passagen hin, die der Meinung der Bw. zufolge Zeugen dafür seien, mit welchem geringen Grad an Objektivität hier vorverurteilend gemessen worden sei, und bemerkte: Faktum sei, dass damals dem steuerlichen Vertreter kein mobiler Drucker (wie der Finanzverwaltung) zur Verfügung gestanden sei, weshalb die Sachverhaltsdarstellungen in mehreren Variationen vorgefertigt und ausgedruckt werden

<p>mussten, um die Kunden (die nach den Fragen des Erhebungsdienstes schon „genug“ gehabt hätten) nicht zu lange in Anspruch nehmen zu müssen. Faktum sei auch, dass die Kunden sehr interessiert gewesen seien (insbes. Subjektivfrage der Finanz) und nach freier Entscheidung nach mehrmaligem Lesen des Textes und ev. Korrektur bzw. Ergänzung desselben ihre Unterschrift geleistet hätten.</p>
---

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt der Prüfer dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Darstellung der Chronologie des Prüfungs- und Rechtsmittelverfahrens, untergliedert u. a. in die Punkte „Prüfung“ (Seite 2 ST), „Prüfungsauftrag“ (Seite 2 ST), „Prüfungsbeginn“ (Seiten 2 und 3, 1. Absatz ST), „Steuerliche Vertretung“ (Seite 3 ST), „Ausdehnung des Prüfungsauftrags“ (Seiten 3 und 4, 1. Absatz ST), „Ende der Prüfungshandlungen“ (Seite 4 ST), „Vorbesprechung“ (Seite 4ff. ST), „Fachbereich“ (Seite 5 ST), „Schlussbesprechung“ (Seite 6ff. ST), „Anregung einer Bescheidberichtigung“ (Seite 7 ST), „Berufungen“ (Seite 7 ST), „Stellungnahmen der Bp“ (Seite 7ff. ST), „Anträge gemäß [§ 299 BAO](#)“ (Seite 8 ST), „Meinung des Fachbereichs“ (Seite 8 ST), „Ritz, BAO- Kommentar“ (Seite 9 ST), „Aufhebung der Bescheide bei A. R. GmbH“ (Seite 9 ST), „Unklarheit für neue Bescheidausstellung an den Rechtsnachfolger“ (Seite 9ff. ST), „Weitere Vorgangsweise der Bp“ (Seite 11 ST), „Bescheidausstellung, Berichtsabfassung“ (Seite 11ff. ST), „Niederschrift“ (Seite 12 ST), „Bescheidzustellung“ (Seite 12 ST), „Verjährung“ (Seite 13 ST), „Verlängerungshandlungen“ (Seite 13 ST), unter Punkt „Prüfung“ u. a. vor, laut Prüfungsplan mit der Prüfung der A. R. GmbH (vormals B. A. GmbH), St.Nr. 000/0000, im Jahr 2004 beauftragt worden zu sein. Dem Punkt „Prüfungsauftrag“ zufolge sei dieser auf den Namen A. R. GmbH mit dem Hinweis „vormals Fa. B. A. GmbH“ im Juni 2004 ausgestellt worden. Die Prüfungsjahre seien 2000 bis 2002 durchgehend für die Steuern „USt, KU, NoVA, KfzSt, StrBA, KSt, KEST“ gewesen, da auch die zu überprüfenden Bücher und Belege unter dieser Steuernummer geführt bzw. erstellt worden seien.

Dem Punkt „Prüfungsbeginn“ zufolge sei zu diesem der vorgelegte Prüfungsauftrag im Beisein der Gesellschafter-Geschäftsführer und der steuerlichen Vertretung der Kanzlei G... unterschrieben worden, eine Zweitschrift sei ausgehändigt worden. Dabei seien nicht nur die Prüfungsjahre besprochen worden; auch auf die Details sei eingegangen worden, welche Besteuerungsgrundlagen von welcher Firma geprüft würden. Dies seien sämtliche Aufzeichnungen, Belege und Daten, die die B. A. GmbH für den Prüfungszeitraum betrafen, gewesen. Auch die Übergabe der Daten in der Form einer lesbaren Druckdatei sei für dieses Unternehmen und die genannten Jahre erfolgt.

Sämtliche Belege und Aufzeichnungen seien wie in diesem Zeitraum mit dem Firmenkopf B. A. GmbH, ausgestellt von der Geschäftsführung Fr. A. zur Verfügung gestellt und der Bp vorge-

legt worden. Zu keinem Streitpunkt habe es irgendeine Unklarheit, welches Unternehmen geprüft würde und welche Unterlagen vorzulegen seien, gegeben.

Unter Punkt „*Ausdehnung des Prüfungsauftrages*“ hielt der Prüfer fest: Aufgrund der Feststellung eines begründeten Verdachts auf Steuerhinterziehung im Zuge der Betriebsprüfung sei die Ausdehnung des Prüfungsauftrags (Oktober 2004) für die Abgabenarten Umsatzsteuer und NoVA 1997 bis 2002 erfolgt, wieder unter dem Blickwinkel, dass unter dieser Steuernummer die zu überprüfenden Belege, Jahresabschlüsse bzw. Erklärungen erstellt worden seien. Dies sei auch mit Wissen der Gesellschafter - Geschäftsführer bzw. steuerlichen Vertretung erfolgt, ohne dass Einwendungen hinsichtlich des Bescheidadressaten vorgebracht worden seien.

[§ 148 Abs. 5 BAO](#) stelle der Behörde frei, ob sie die Ankündigung gegenüber dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten vornehme. Erfolge sie schriftlich und bestehe Zustellungsbevollmächtigung, so sei § 9 Abs. 3 ZuStG zu beachten (somit der Bevollmächtigte als Empfänger zu bezeichnen). In der Praxis erfolge die Ankündigung oftmals telefonisch. Gemäß der Bestimmung über das Zustellgesetz sei der Prüfungsauftrag dem damaligen Zustellbevollmächtigten, der Kanzlei G..., zur Unterfertigung vorgelegt worden. Zusätzlich sei vorweg eine mündliche Information der geschäftsführenden Gesellschafterin über die Ausdehnung der Prüfung aufgrund der von der Geschäftsführerin selbst vorgelegten Sachverhalte erfolgt.

Im Zuge der Prüfungshandlungen habe die Betriebsprüfung die geschäftsführende Gesellschafterin extra darauf aufmerksam gemacht, ohne erweiterten Prüfungsauftrag weder Unterlagen aus den Vorjahren zur Ansicht verlangen zu können, noch eventuell Kopien davon entgegennehmen zu dürfen. Die freiwillige Zurverfügungstellung von Unterlagen zur Ansicht (keine Übergabe, keine Übernahme) durch und im Beisein von Fr. A. als geschäftsführende Gesellschafterin betreff Vorjahre sei deswegen erfolgt, um zu sehen, ob es sich bei den Umbauten der Kraftfahrzeuge um Einzelfälle handeln würde oder nicht.

Unter dem Punkt „*Schlussbesprechung*“ nannte der Prüfer die Anwesenden bei der Schlussbesprechung und brachte auf der Seite 6 ST u. a. vor: Von allen Anwesenden sei über die Prüfungsjahre 1997 bis 2002 der „B. A. GmbH“ gesprochen, verhandelt, diskutiert und in deren Bücher und Belege Einsicht genommen worden; diese Firma habe sich zu diesem Zeitpunkt A. R. GmbH genannt.

Im ersten Absatz der Seite 7 ST führte der Prüfer u. a. ins Treffen: Das einzige große Thema sei die Frage gewesen, ob überhaupt eine Steuerhinterziehung und ob nicht Verjährung bei speziellen Steuern (hier die Normverbrauchsabgabe im speziellen) vorgelegen sei. Der materiell richtigen Würdigung der Umbauten sei auch vom steuerlichen Vertreter in einer Vorbesprechung beigeplant worden; da der Prüfer den Gesellschafter - Geschäftsführer bereits

schriftlich informiert und einen Vortragsentwurf übermittelt hatte, habe die Vorbesprechung nur als Maßnahme des Parteiengehörs, zur Info des neuen steuerlichen Vertreters gedient. Unter dem Punkt „*Verjährung*“ (Seite 13 ST) hielt der Prüfer dem steuerlichen Vertreter vor: Der am längsten zurückliegende Bescheid aufgrund der Betriebsprüfung sei der Festsetzungsbescheid für die NoVA 1997 (bzw. 12/1997), weshalb die Ausstellung und Zustellung noch vor der absoluten Verjährung von zehn Jahren erfolgt sei. Alle anderen Bescheide würden wie bekannt spätere Jahre betreffen, die ab diesem Jahr und den kommenden Jahren laufend die zehnjährige absolute Verjährung erreicht hätten.

Unter dem Punkt „*Resümee der Bp*“ hielt der Prüfer der Bw. vor: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei auch ohne Bp möglich, der Bericht vom anderen partiellen Gesamtrechtsnachfolger gelte als Begründung, eine Verletzung des Parteiengehörs trotz Gleichheit der handelnden Personen (Parteiengehör beziehe sich auf Sachverhalt, nicht aber Beweiswürdigung und Rechtsansicht) gebe es nicht. Die Identität der handelnden Personen (Geschäftsführung und Gesellschafter) und das Wissen über die genannten „*eigener*“ Unternehmen könnten nicht zu einer Unwissenheit führen, dass eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. Selbst der jetzigen steuerlichen Vertretung neu (bereits die dritte) sei nicht nur bekannt gewesen, welches Unternehmen und welche Jahre geprüft worden seien, sondern auch welcher Sachverhalt sich aus welchen Unterlagen, Aufzeichnungen und Belegen für die Bp ergeben hätten. Ein Nichtbekanntsein von Vorgängen, Arbeitsabläufen, stattgefundenen Besprechungen, Austausch von Meinungen, Einsicht und Vergleich von Belegen, könne hier nur als unglaublich und nicht der Rechtssache dienend angesehen werden.

Die Bp bei einer anderen Firma habe Gründe für Feststellungen ergeben, die sich bei der Bw. als Rechtsnachfolger der B. A. GmbH auswirken würden. Als Nachweis dazu gebe es den Prüfbericht. Über die Fahrzeuge gebe es keine anderen Bücher, Aufzeichnungen und Belege als jene, die vom geprüften Unternehmen der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt und geprüft worden seien. Daher könne es auch nie eine Verletzung des Parteiengehörs geben, noch dazu, wenn es sich um die gleichen Personen handle.

Im letzten Absatz dieses Punktes hielt der Prüfer fest: Die vorhandene und unterschriebene Niederschrift sei der Bw. als Rechtsnachfolger in einer adaptierten Kopie als Anlage beigelegt worden, mit dem Hinweis, dass Änderungen aufgrund von geänderten Rechtsauffassungen ausschließlich zu Gunsten des Abgabepflichtigen vorgenommen worden seien.

Dem Vorwurf, „*Anlagen nicht zur Kenntnis gebracht*“, zu haben, konterte der Prüfer, dass die Anlage zur Niederschrift seinerzeit als Serviceleistung zwecks Übersicht beigelegt worden sei; die Anlage selbst sei als Bescheidbegründung nicht notwendig. Außerdem würden aus der beigelegten Kopie der Niederschrift alle Änderungen, die im „*Rechenwerk*“ Bericht eingegangen seien, klar und deutlich hervor gehen.

Auf den Punkt „*Bescheidadressat*“ folgte der Punkt „*Verjährung Nova, Ritz, S 587: 5 Jahre ohne Begründung*“, unter dem der Prüfer bemerkte, dass der steuerliche Vertreter, die Kanzlei T... (Personengleichheit des jetzigen Sachbearbeiters) selbst im Zuge des Verfahrens Rücksprache mit dem Fachbereich und auch mit Dr. Ritz geführt habe, der dies nicht nur bestätigt habe, sondern mündlich und schriftlich auf diese Thematik eingegangen sei.

Mit der daraufhin ergangenen Gegenäußerung hielt der steuerliche Vertreter fest: Die Ausführungen des Prüfers bis zur Seite 11 ST würden das Prüfungsverfahren, den Prüfungsabschluss, die Bescheiderstellung und das Rechtsmittelverfahren der A. R. GmbH betreffen. Obwohl dieser Sachverhalt eine andere Person betreffe und somit die Relevanz für das gegenständliche Rechtsmittel zu hinterfragen sei, sei auf ein paar Passagen hingewiesen. Wenn der Prüfer zur Prüfung der A. R. GmbH für die Jahre 2000 bis 2002 laut Seite 2, Absatz 1 und 2 ST im Jahr 2004 beauftragt worden sei, bestätige der Prüfer somit, dass es entgegen seinen Angaben unter Tz 4 PB 000000/07 gar keinen derartigen Prüfungsauftrag lautend auf die Bw. gegeben habe.

Die Ausführung des Prüfers, derzufolge die Ausdehnung des Prüfungsauftrags auf das im Zuge der Bp festgestellte Vorliegen eines begründenden Verdachts auf Steuerhinterziehung hin auf erfolgt sei, wertete der steuerliche Vertreter u. a. als Zeugnis für die geringe Glaubwürdigkeit der Angaben des Prüfers in diesem Fall, bestätigte die Richtigkeit dessen, dass der steuerliche Vertreter den Prüfer erstmalig am 30. März 2005 auf die Verjährung hin angesprochen habe, nachdem der Prüfer zuvor die Frage, ob er jemandem in dieser Sache Abgabenhinterziehung unterstelle, mit „*Nein*“ beantwortet hatte, warf dem Prüfer vor, als Reaktion darauf Hinterziehungsverdacht unterstellt zu haben, und nannte an Beweismittel dafür das Beschwerdeschreiben der Kanzlei T... an das Finanzamt aus 2005 und andere Eingaben in diesem Verfahren, die Tatsachen, dass die Rechtsgrundlage der Prüfung nicht auf [§ 99 FinStrG](#) geändert worden sei bzw. dass 2004 keine Meldung an die zuständige Strafsachenstelle erfolgt sei (wie in der DBP und allgemein durch rechtsstaatliche Verteidigungsrechte zwingend vorgesehen).

Der Betonung des Prüfers, dass allen geschäftsführenden Gesellschaftern, steuerlichen Vertretern klar gewesen sei, welche Abgabenarten, welche Zeiträume überprüft worden seien, um auf Seite 6 Mitte zu rekapitulieren, dass es sich um die B. A. GmbH gehandelt habe, welche „*sich zu diesem Zeitpunkt*“ „A. R. GmbH“ genannt habe, entgegnete der steuerliche Vertreter: Aufgrund des Prüfungsauftrages und der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei allen Anwesenden bekannt gewesen: Es sei um geplante Steuernachforderungen gegenüber der A. R. GmbH gegangen. Dass die A. R. GmbH die Teilrechtsnachfolgerin (hinsichtlich der Liegenschaften) der B. A. GmbH gewesen sei, sei der Behörde bereits im Zuge der Spaltung

seit Jahren aktenkundig bekannt gewesen und sei auch längst im Firmenbuch publiziert gewesen.

Beim mehrmaligen Vorbringen des Prüfers, dass der Bescheidadressat in diesem Verfahren nicht gerügt worden sei, werde vergessen, dass Fr. A. den Prüfer im Prüfungsverfahren ausdrücklich gefragt und hingewiesen habe, warum er die A. R. GmbH und nicht die jetzt das C-Haus betreibende Bw. prüfe. Damals habe der Prüfer geantwortet, dass das schon seine Richtigkeit habe, und habe ihr gegenüber damit bestätigt, am damaligen Prüfungsauftrag nichts zu ändern. Wenn er allerdings meine, dass der Bescheidadressat im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren bemängelt werde, sei festzuhalten, dass die damaligen Bescheide eindeutig und unzweifelhaft an eine existente Person - nämlich die A. R. GmbH - ausgestellt gewesen seien, was von den nunmehr bekämpften Bescheiden nicht behauptet werden könne. In weiterer Folge widersprach der steuerliche Vertreter der Aussage auf Seite 7 Abs. 1 ST, bestritt die Richtigkeit dessen, dass der materiellrechtlichen Würdigung der Umbauten durch die GPB beigelegt worden sei, behauptete, dass die Problematik von Gitterumbauten aus der Sicht des Jahres 2005 besprochen worden sei, verwies auf Punkt 4.2.1. der Berufungsschrift, hielt zur Stellungnahme zur A. R. GmbH im Wesentlichen fest, dass betreffend der „*Technik der Bescheidausstellung bei Abspaltungen*“ völlige Unklarheit geherrscht habe, folgte daraus, dass dies nicht für die Behörde, sondern lediglich für den einzelnen Organwalter gelten könne, nachdem bekannt sei, dass die Umgründungssteuer-Richtlinien des BMF darüber eindeutig Auskunft geben würden, und kündigte an, dass die Relevanz der auf Seite 11 Abs. 2 zitierten Beantwortung der Zweifelsfragen beim Salzburger Steuerdialog („*Ab diesem Zeitpunkt ändert sich die Bescheidadressierung, im vorliegenden Fall auf „C. GmbH als Teilrechtsnachfolgerin der A-R. GmbH*“) zum Thema „*Bescheidadressat*“ darzustellen sein werde. Zu den Punkten „*Bescheidausstellung, Berichtsabfassung und Niederschrift*“ warf der steuerliche Vertreter der Behörde im Wesentlichen vor, dass sie nach Erkennung dessen, dass sie bisher ihre Steuernachforderungen von einer falschen Person begehrt hatte, den fremden Bericht umgeschrieben, die fremde Niederschrift einfach kopiert und den Bescheiden an eine andere Person beigelegt habe (dies mit der Quasi-Rechtfertigung: „*Es handelt sich dabei immer um Korrekturen zugunsten des Unternehmens.*“), und erkannte in dieser Vorgehensweise eine Verletzung sämtlicher Verfahrens- und Rechtsverteidigungsrechte der Bw.

Der Tz 28 PB 000000/07, derzufolge eine Schlussbesprechung abgehalten und eine Niederschrift darüber unterfertigt worden wäre, hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass die Bw. weder zu einer Schlussbesprechung eingeladen worden sei, noch eine Niederschrift über die Schlussbesprechung in diesem Zusammenhang unterfertigt hätte, und nannte als diesbezügliches Beweismittel den „*Laufzettel*“ Blatt 99 des Arbeitsbogens 000000/07.

Den Ausführungen zu „*Verjährung und Verlängerungshandlungen*“ konterte der steuerliche Vertreter: Ein Prüfungsauftrag könne nur gegen jene Person und nur hinsichtlich jener darin genannten Abgabenarten und Zeiträume eine Verlängerungshandlung im Sinn des [§ 209 BAO](#) sein (VwGH 30. Oktober 2003, [99/15/0098](#)), eine Verjährungsfristverlängerung erfolge nur gegenüber dem Geprüften (vgl. VwGH 29. November 1994, [93/14/0150](#)). Für Außenprüfungen gelte das zum Prüfungsauftrag Gesagte (VwGH 11. April 1984, [82/13/0050](#)).

Der Bw. sei lediglich ein einziger Prüfungsauftrag in der fraglichen Zeit in Erinnerung, nämlich jener zu AB 000000/05 zu XXX/XXXX betreffend „*U, ZM, KU und NoVA für den Zeitraum Juni 2003 bis April 2004*“, welcher ihr am 14. Februar 2005 zur Kenntnis gebracht worden sei; dies sei jedoch unstrittig keine Verlängerungshandlung für die angefochtenen Abgabenarten.

Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) würden außerdem nur Amtshandlungen von Abgabenbehörden zu einer Verjährungsverlängerung führen. Den vorliegenden relevanten Prüfungsaufträgen des Finanzamts sei zu entnehmen, dass der Prüfer zur Vornahme einer Außenprüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) bei der A. R. GmbH, aber nicht bei der Bw. beauftragt gewesen sei.

Nachdem die Großbetriebsprüfung Wien - Körperschaften selbst keine Abgabenbehörde sei (sie werde immer nur im Auftrag und im Namen des Finanzamts tätig (siehe Deckblatt des Bp-Berichts 000000/07) und nur gegenüber der A. R. GmbH beauftragt gewesen sei, sei es bereits aus dieser Tatsache heraus unmöglich, verjährungsverlängernde Handlungen gegen die Bw. zu setzen.

Im „*Resümee der Bp*“ erkannte der steuerliche Vertreter eine neuerliche Verletzung höchstpersönlicher Verfahrens- und Rechtsverteidigungsrechte dadurch, dass der Prüfer vermeine, dass der Betriebsprüfungsbericht „*vom anderen partiellen Gesamtrechtsnachfolger*“ als Begründung ausreiche, dass die Identität der handelnden Personen nicht zu einer Unwissenheit über eine stattgefundene Bp führen könne, dass es deshalb auch „*nie*“ eine Verletzung des Parteiengehörs geben könne, und fügte hinzu: Allein diese willkürliche Verletzung der diversen Rechtspersonen - nämlich der Durchgriff durch die juristische Person der A. R. GmbH, dann durch die beiden natürlichen Personen der Gesellschafter hinein in die juristische Person der Bw. - belaste die bekämpften Bescheide mit Rechtswidrigkeit. Im letzten Absatz dieses Punktes finde sich der nächste Beweis dafür, dass die Bescheide als „*Nichtbescheide*“ mangels Bescheidadressaten zu erkennen sein würden. Wenn ausgeführt werde „*Die vorhandene und unterschriebene Niederschrift wurde der Bw. als Rechtsnachfolger in einer adaptierten Kopie als Anlage beigelegt, ...*“, könne das nur bedeuten, dass die Bw. als Rechtsnachfolgerin der A. R. GmbH (nur diese habe die Niederschrift unterfertigt) bezeichnet werde. Dass sie aber nicht die RNF der A. R. GmbH sei, sei bereits hinlänglich bekannt.

Dem in der Stellungnahme des Prüfers enthaltenen Punkt „*Hinterziehung*“, demzufolge die Frage der Hinterziehung nicht nur im ersten ergangenen Bericht (Tz 8), sondern auch in einer

sogenannten erweiterten Form im letzten Bericht auch wieder unter Tz 8 Vorfrage Steuerhinterziehung eingehendst besprochen worden sei, konterte der steuerliche Vertreter in seiner Gegenäußerung: Mangels Stellungnahme des Prüfers sei keine Gegenäußerung möglich.

In weiterer Folge stellte das Finanzamt, vertreten durch Dr. X, mit E-Mail vom 26. April 2011 die Rechtsansicht, dass in dem NOVA - Festsetzungsbescheiden Dezember /... nicht auch Tatbestände der Monate Jänner bis November aufgenommen werden könnten, außer Streit und teilte dem Unabhängigen Finanzsenat im Übrigen mit, dass für Dezember 1997 der Verkauf an Dr. S. vom 12. Dezember 1997 mit einer NOVA von S 51.721,14 als Nachforderung (Seite 20 Durchnummerierung Bericht) verbleibe. Für Dezember 1998 bestehe keine Nachforderung. Für Dezember 1999 verbleibe der Verkauf an Fa. U. H. GmbH vom 16. Dezember 1999 mit einer NOVA von S 76.496,55 als Nachforderung (Seite 00 Durchnummerierung Bericht). Betreffend die Jahre 2000 und 2001 (NOVA für Vorführfahrzeuge, die zu Anlagevermögen wurden) hielt der Fachvorstand in seiner E-Mail fest, dass dem Finanzamt aus den Unterlagen nicht zu entnehmen gewesen sei, wann die Jahresfrist betreffend die Vorführfahrzeuge vorbei gewesen sei, doch scheine hier eine Festsetzung jeweils im Dezember noch vertretbar.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12. Mai 2011 legte der steuerliche Vertreter, was den Streitpunkt „*Steuerhinterziehung*“ betrifft, an Beweismittel für seine gemachten Erhebungen und Wahrnehmungen a) ein Angebot der Fa. R... aus dem Jahr 2006 für einen normverbrauchsabgabebefreiten Lkw (Umbau des Modells XC 90 Allrad), zu diesem er vermeinte, dass dieses Modell mit jenem „*SUV*“ vergleichbar sei, zu dem Caganek und Sarnthein Fachartikel im Jahr 2005 verfasst hätten; b) eine Opel - Werbung aus dem Jahr 2008 mit dem Titel „Blitz“, wo zu lesen sei: „*Die Nova wird abgeschafft! ...Beim Kauf eines neuen Opelmodells zahlen sie keine NoVA*“; c) eine Werbung der Fa. Bettenreiter aus dem Jahr 2007, welche laute: „*Sparen sie sich die 20 % Mehrwertsteuer.*“, vor.

Des Weiteren behauptete der steuerliche Vertreter, dass die Sachverhaltsdarstellungen zu den 1997 bis 1999 verbliebenen Kaufvorgängen „S.“ und „U.“ Bestätigung dafür, dass sie von keiner irgendwie gearteten Hinterziehungsabsicht Kenntnis erlangt hätten, seien, erklärte, dass die von der Fa. A. GmbH vertretene Rechtsmeinung das Ergebnis von Fachauskünften gewesen sei (Dr. H. - Zeugenbestätigung liege im Akt auf), verwies auf die Unschuldsvermutung, und bestritt, dass ihm eine Unterbrechungshandlung gegenüber C. A. GmbH bekannt sei.

Dem Gesagten widersprach der Dr. X, dessen Meinung nach ein Vorsatz aufgrund der Aktenlage anzunehmen sei. Das vorgelegte Beweismaterial habe keinen zeitlichen Bezug zu den Streitjahren. Der Inhalt der vorgelegten Texte sei als Werbegag zu bezeichnen. Es sei anzunehmen, dass die Umsatzsteuer bzw. Normverbrauchsabgabe von diesen Firmen abgeführt worden sei. Dass das Finanzamt eine unrichtige Fachauskunft betreffend NoVA gegeben hätte,

te, sei Dr. X unbekannt. Der bedingte Vorsatz zeige sich daran, dass sich die A. GmbH von Kunden Bestätigungen ausstellen habe lassen, die sie zur nachträglichen Zahlung der Normverbrauchsabgabe verpflichten würden.

Daraufhin gab der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf die Fachartikel aus dem Jahr 2005 zu Protokoll, dass der Einleitungssatz im Artikel Dr. Sarnthein laute: *„In der Tagespresse wie auch im Internet wurden in Werbeaussendungen der Kauf von „SUV“ wie z.B. der Kombinationskraftwagen „Volvo XC 90“ als von der Normverbrauchsabgabe befreit angeboten, wenn das jeweilige Kfz durch einen geringfügigen Umbau im Innenraum samt dem Einsatz von Trenn- und Schutzgittern als Lkw typisiert wird.“* (SWK - Heft 6 15. Februar 2005), und betonte dazu: Dieser Artikel sei der Beweis dafür, dass in den Jahren davor, insbes. 1997 bis 1999, jedenfalls Rechtsunsicherheit geherrscht habe, weshalb aus diesem Grund Vorsatz auszuschießen sei.

Dr. S. habe keinen derartigen Vermerk unterschrieben. U. habe einen solchen Vermerk unterschrieben, der eindeutig auf eine künftige Änderung der Rechtslage abziele und nur aus haftungsrechtlicher Informationspflicht der Verkäuferin erteilt worden sei. Dies sei ein neuerlicher Beweis dafür, dass ein Hinterziehungsvorsatz im Zeitraum Dezember 1997 und Dezember 1999 nicht gegeben gewesen sei.

In einer zusätzlich zur Finanzamtsauskunft (Zeuge Dr. H., Arzt, Funktionär, bestätige die unrichtige Finanzamtsauskunft gleichlautend erhalten zu haben) nicht weitergehenden eingeholten Auskunft könne ebenfalls kein Vorsatz, sondern maximal leichteste Fahrlässigkeit bzw. Irrtum unterstellt werden. Insgesamt würden elf Sachverhaltsdarstellungen von Käufern das Nichtvorliegen eines Hinterziehungsvorsatzes bezeugen.

Dr. X bemerkte zum Artikel Sarnthein den fehlenden Bezug dieses Artikels zu den Streitjahren, hielt fest, dass Frau A. von jedem die Unterschrift zur Vereinbarung gewollt habe, es hätten sich jedoch einige geweigert, diese Zusatzvereinbarung zu unterschreiben, und antwortete auf den Vorhalt des steuerlichen Vertreters, derzufolge Frau A. für die Buchhaltung, aber nicht für den Verkauf zuständig sei: Fr. A. habe diese Vereinbarung für die Buchhaltung benötigt; das Fehlen einer solchen Vereinbarung sei ihr wahrscheinlich aufgefallen. Daraufhin wurde der steuerliche Vertreter vom UFS - Referenten beauftragt, Zeugen bzw. Auskunftspersonen zum Beweisthema *„Abschluss der Kaufvorgänge, Entscheidungsträger im Betrieb, jeweils aus der Sicht der Kunden“* bekannt zu geben.

Zur Art und Weise der Anbahnung eines Kaufvertragsabschlusses brachte der steuerliche Vertreter vor, allgemein zu wissen, dass bei der Bw. so wie bei sämtlichen Autohäusern es üblich sei, dass die Akquisition durch Werbung und Mundpropaganda erfolge, sodass die Kunden von selbst kommen würden; durch aktives Handeln (Kunden würden angesprochen, Telefonanrufe).

Die Umbauten seien angeboten worden, wie zur damaligen Zeit auch bei Mitbewerbern üblich. Die Verkaufsvarianten seien diskutiert worden. Demjenigen Käufer sei die Wahl Pkw/Lkw - Modell zum entsprechenden Preis angeboten worden. Auf die diesbezüglichen Sachverhaltsdarstellungen werde verwiesen. Im Verkaufsanbahnungsgespräch sei die Information geflossen; Prospekte von Generalimporteuren zum Umbau gebe es nicht.

Die vom Betriebsprüfer thematisierten Vermerke seien insofern nicht ungewöhnlich gewesen, als sie lediglich die behördlich eingeholte Auskunft an den Kunden weitervermittelt habe. Hätte Fa. A. eine verbindliche Rechtsauskunft gehabt, wären diese zivilrechtlich relevanten Vermerke nicht erforderlich gewesen. Da die finanzamtlich eingeholte Auskunft aber gelautet habe, dass diese Gitterumbauten nach aktueller Rechtslage zur Normverbrauchsabgabefreiheit führen, aber es jederzeit eine Gesetzesänderung geben könne, die dann zu einer anderen Beurteilung führen könnte, habe man diesen Umstand an den Kunden weitervermitteln wollen. Als Beweis, dass diese telefonisch eingeholte Auskunft beim Finanzamt durchaus plausibel gewesen sei, sei die Auskunft von Dr. H. und die in Rede stehende Kontrollmitteilung aus dem Jahr 2001 ins Treffen geführt.

Der Entgegnung des Fachvorstands, derzufolge dieser Finanzamtsvorstand in den Streitjahren gewesen sei, ihm weder über die thematisierte Rechtsauskunft etwas bekannt sei, noch ein Nachweis über diese Auskunft von der Bw. vorgelegt worden sei, bzw. ihm eine solche Vereinbarung als Leiter der Betriebsprüfung und auch nicht als Fachvorstand, wo er jetzt alle Großbetriebsprüfungsfälle approbiere, nicht untergekommen sei, konterte der steuerliche Vertreter: Der Herr Fachvorstand könne in seiner beruflichen Funktion nicht sagen, in wie vielen Prüfungsfällen, die er wahrgenommen habe, es um solche Gitterumbauten gegangen sei, weshalb die Relevanz dieser Aussage für die Bw. nicht klar sei. Umgekehrt sei festgehalten, dass in der Zeit, wo der Fachvorstand Leiter des Finanzamts gewesen sei, der Betriebsprüfer R2 D2, nachdem er das Kfz K4 besichtigt habe, handschriftlich festgestellt habe: *„die Fenster des Laderaums wurden seitlich und zum Fahrgastraum hin vergittert.“* Der Typenschein und die Rechnung seien als Kontrollmitteilung mit dem Vermerk *„NoVA- Pflicht !?“* im Akt abgelegt worden, ohne dass der Amtsvorstand und Abteilungsleiter der Betriebsprüfung davon Kenntnis erlangt habe. Es erscheine auch deshalb nicht unüblich, dass er von einer telefonischen Auskunft eines Finanzamtsbeamten an einen Anrufer von der Fa. A. GmbH keine Kenntnis erlangt habe. Auf die Frage des Fachvorstands nach dem Namen des Finanzbeamten und des Anrufers der A. GmbH antwortete der steuerliche Vertreter, ihm sei der Name des Finanzbeamten nicht bekannt, und behauptete, den Namen des Anrufers recherchieren zu können.

Zum Streitpunkt *„Verjährung“* brachte der Steuerberater ergänzend u. a. vor: Die Bw. sei eine von der B. A. GmbH abgespaltene Firma, für die ein Prüfungsauftrag für die Normverbrauchsabgabe 1997 bis 1999 vor dem Jahr 2007 nicht ausgestellt worden sei. Es existiere

lediglich ein Prüfungsnachschauauftrag für die Bw. über den Zeitraum Juni 2003 bis April 2004.

Gegen das Vorliegen einer „*Unterbrechungshandlung*“ des Erhebungsdienstes führte der steuerliche Vertreter ins Treffen: Die Erhebungen seien nicht von einer Abgabenbehörde, sondern im Namen der Großbetriebsprüfung für Körperschaften gemacht worden; die Niederschrift verweise auf eine Betriebsprüfung gegen A. R. GmbH, und nicht auf die Bw..

Dem Gesagten hielt der Amtsvertreter entgegen, dass das Finanzamt Amtshandlungen gegen die Nachfolgefirma der B. A. GmbH geführt habe; statt R. A. GmbH sei die Bw. gemeint gewesen. Eine falsche Bezeichnung sei nicht schädlich. Amtshandlungen zur Verfolgung des Abgabenanspruchs, der bei der B. A. GmbH entstanden sei, seien bei der falsch bezeichneten Firma gesetzt worden. Wer der Abgabepflichtige sei, habe sich erst durch die Amtshandlungen herausgestellt. Erst mit der Berufung sei die Falschbezeichnung ein Thema geworden. Dass der vom Finanzamt beauftragte Prüfer der Großbetriebsprüfung für Körperschaften andere Finanzbeamte der Großbetriebsprüfung zur Vornahme von Amtshandlungen ersucht habe, schade dem Amtshandlungscharakter dieser Handlungen nicht. Damit sei keine Verjährung bei den Geschäftsfällen Dr. S. und U. eingetreten.

Abschließend konterte der steuerliche Vertreter dem Argument des Finanzamts, demzufolge erst in der Prüfung A. R. GmbH festgestellt werden konnte, wer die NoVA 1997 bis 1999 schulde, dass dem Finanzamt bereits seit Jahren der Spaltungsplan, die Abspaltung des Autohauses, die Eintragung dieser Umgründungsmaßnahme im Firmenbuch (Publizitätswirkung) und die Tatsache, dass die Normverbrauchsabgabe laufend auf der Steuernummer der Bw. XXX/XXXX laufend entrichtet worden sei, bekannt gewesen sei.

In weiterer Folge gab der Geschäftsführer der Bw., D. A. P., in Beisein seines steuerlichen Vertreters zu vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenats genannten Namen zu Protokoll: „*Herbert K1 ist Werkstättenkunde, seitdem er die Autos bei uns kauft. B. K2 war Kunde, kein Stammkunde. Andreas Sch... war Autokäufer. Gerda K3 war Kunde. Dr. Ferdinand S. ist Stammkunde, die Familie hat mehrere Autos. D. K4 ist noch immer Kunde. Wilhelm K5 ist derzeit kein Kunde mehr. Gerhard K6 ist kein Kunde mehr. Johann K7 hat ein C. bei uns im Service, ist ein normaler Kunde. Manfred K8 war kurze Zeit Kunde, hat seinerzeit ein C. gekauft. Johannes H.... ist kein Kunde mehr. Die Angabe U. ist zu ungenau; die Fa. U./AMS war einmal Kunde. Mario K9 war kurze Zeit Autoverkäufer in unserem Betrieb.*“

Über Frage des Referenten nach den Anbahnungsvorgängen beim Verkauf von Kraftfahrzeugen gab der Befragte zu Protokoll: „*Auf dem Autoplatz/Schauraum sind Autos zum Verkauf angeboten. Kunden haben aber auch telefonisch bezüglich möglicher Autokäufe angerufen. Die Firma lebt großteils von Mundpropaganda. Postwurfsendungen und Werbeinserate wurden gemacht. In Zusammenhang mit Servicearbeiten wurden neue Modelle angeboten.*“

*Wenn Kunden in den Streitjahren 1997 bis 1999 gekommen sind, haben sie gefragt, ob es bei uns solche Lkw - Umbauten gibt, wie sie von anderen Autohäusern angeboten werden.*

*Daraufhin habe ich mich bei der Fa. Hr. in Oberösterreich erkundigt, woraufhin die gesagt haben: „Sie müssen sich das anschauen. Dabei ist es um die Zuladung und Platzvolumen und Gewichtsverteilung beim A.B.C. gegangen.“ Nach Rückruf von der Fa. Hr. wurde mir bestätigt, dass ein Umbau eines A.B.C. in einen Doppelkabinen - Lkw möglich ist; mit der dementsprechenden Typisierung der Landesregierung. Daraufhin habe ich beim Finanzamt angerufen; die haben mir gesagt, dass das selbstverständlich geht, wenn das C. von der Landesregierung abgenommen und umtypisiert wird. Der derzeitige Stand von der Umtypisierung vom Gesetz her ist so.*

*Die Autos, die wir verkauft haben, wurden der Fa. Hr. hingestellt und auf Doppelkabinen-Lkw umgebaut und umtypisiert. Die Autos haben wir zurückbekommen und dann an den Kunden ausgeliefert. Mit der nachfolgenden polizeilichen Zulassung und Kfz-Versicherung hatten wir damals nichts zu tun. Heute haben wir eine Zulassungsstelle im Betrieb.“*

*Auf die Frage des Referenten zu den Vermerken in den Verträgen antwortete der Geschäftsführer: Bei uns am Land herrscht Handschlagsqualität. Man verlasst sich auf die Auskunft, die man erhält. Wenn nur ein paar Verträge samt Vermerk vorhanden sind, ist es wohl von mir gesagt worden. Aufgrund des Telefonats mit Finanzamt, worin er gesagt hat, dass dies der derzeitige Rechtsstand ist, habe ich zum Vertrag geschrieben: „Sollte sich die Gesetzeslage ändern, ....“*

*Über Frage des Referenten zur Bestellung K4 brachte der Geschäftsführer vor: „Chr. ist ein Verkäufer gewesen, der mit mir weder verwandt, noch verschwägert ist. Der Zusatz „Sollte nachträglich...“ wurde handschriftlich von Chr. verfasst und entspricht nicht genau dem, was ich ihm angeschafft habe. Angeschafft habe ich ihm den Vermerk: „Sollte sich die Gesetzeslage bezüglich Lkw - Umtypisierung ändern, dann...“. Ich wollte nicht, durch rückwirkendes Gesetz finanziell belastet werden.“*

*Über Frage des Referenten nach der Preisgestaltung gab der Geschäftsführer zu Protokoll: „Nach der Einführung der NoVA wurde vom Generalimporteur die aktuellen Preislisten mit NoVA und Mehrwertsteuer ausgeworfen und den Händlern zur Verfügung gestellt. Erst der Prüfer hat mir gesagt, dass die Umbauten falsch waren.“*

*Zur Zustelladresse der auf die B. A. GmbH nachfolgenden Firmen A. R. GmbH und C. A. GmbH führte der Geschäftsführer ins Treffen „Wir sind so klein. Beide Firmen haben eine gemeinsame Zustelladresse, zum Betriebsareal der beiden Nachfolgefirmen teilte der steuerliche Vertreter mit: „C. A. GmbH hat das Betriebsgebäude von der A. R. GmbH gepachtet; der Autoplatz wurde später von B. und K10 A. gepachtet.“ Der Geschäftsführer verwies darauf, dass „die Banknummer, Steuernummer, Firmenbuchnummer auf A. R. GmbH*

*geht; diese Firma hat ein eigenes Firmenpapier, einen eigenen Firmenstempel und tritt auf diese Art und Weise nach außen hin auf.“*

Über Vorhalt der Verkaufsmitteilung Nr. 24 vom 18. Juli 1996 gab der Geschäftsführer zu Protokoll: *„Ich kann mich an diese Mitteilung nicht mehr erinnern. Wenn ich sie mir anschau, fällt mir auf, dass es sich nur um die Vorsteuerabzugsberechtigung handelt; hat mit der NoVA meiner Ansicht nach nichts zu tun.“*

Zum Mitteilungsverkehr zwischen T. F.- und A. stellte der Geschäftsführer fest: *„Wenn eine gekommen ist, habe ich sie gelesen. Wenn ich sie für wichtig gehalten habe, habe ich sie mir aufgehoben, ansonsten habe ich sie weggeschmissen.“* Auf die Frage nach den Verkäufern, die die im Bericht angesprochenen Kfz betroffen hatte, antwortete der Geschäftsführer, *„alle Verkäufe wahrscheinlich selbst vorgenommen zu haben; zumindest war ich immer in die Entscheidung involviert.“*

Abschließend gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, *alle vorliegenden Sachverhaltsdarstellungen verfasst zu haben.*

Rechtliche Begründung
-----------------------

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist gemäß [§ 115 Abs. 2 BAO](#) Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Die Abgabenbehörden haben die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände gemäß [§ 115 Abs. 3 BAO](#) auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß [§ 119 Abs. 2 BAO](#) dienen der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Be-

rücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Für den Fall, dass die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, kann [§ 201 Abs. 1 BAO](#) zufolge nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

[§ 201 Abs. 2 BAO](#) zufolge kann die Festsetzung erfolgen, 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages, 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist, 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, oder 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des [§ 293 b](#) oder des [§ 295 a](#) die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Gemäß [§ 201 Abs. 3 BAO](#) hat die Festsetzung zu erfolgen, 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Gemäß [§ 201 Abs. 4 BAO](#) kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) innerhalb derselben Abgabenart in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

In materiellrechtlicher Hinsicht unterliegt der Normverbrauchsabgabe gemäß

[§ 1 Ziffer 1 NoVAG 1991](#) die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer ([§ 2 UStG 1972](#)) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.

Gemäß [§ 2 NoVAG BGBl. Nr. 695/1991](#) in der Fassung des [BGBl. Nr. 21/1995](#) gelten als Kraftfahrzeuge 1. Krafträder, auch mit Beiwagen (Unterpositionen 8711 20, 8711 30, 8711 1 00 und 8711 50 00 der Kombinierten Nomenklatur), 2. Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position

8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. November 2000, [99/15/0092](#), erfasst die Normverbrauchsabgabe nur eine bestimmte Kategorie von Waren (die im [§ 2 NoVAG 1991](#) definierten Kraftfahrzeuge), sie ist damit keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen. Sie wird nicht auf allen "Stufen" erhoben, weil sie nur Lieferungen an den "Letztverbraucher" erfasst. Sie ist nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig (verfügt auch nicht über ein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugssystem) und ist wegen des auch an den Verbrauchswerten orientierten Tarifs nicht genau proportional im Verhältnis zum Preis der Waren. Damit stand Art 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Beibehaltung der Normverbrauchsabgabe nach dem Normverbrauchsabgabegesetz 1991 zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union mit 1. Jänner 1995 nicht entgegen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Oktober 2009, [2008/15/0229](#) wird in den Erläuterungen zum Harmonisierten System die Innenausstattung, die dem Passagierbereich zugerechnet werden kann, ausdrücklich als ein charakteristisches Beschaffenheitsmerkmal genannt, das für die Einreihung der betreffenden Fahrzeuge in diese Position herangezogen werden kann. Es trifft zwar zu, dass es auch als Lastkraftwagen eingestufte Fahrzeugtypen gibt, die entsprechende Komfortmerkmale aufweisen. Eine solche Ausstattung ist allerdings für Lastkraftwagen nicht typisch (vgl. das Urteil des Europäischen Gerichtshofs BVBA Van Landeghem, Rn 38).

Abgesehen davon, dass hinter dem Sitz oder der Sitzbank des Fahrers befindliche Sitze mit Sicherheitsgurten ein typisches Merkmal von Fahrzeugen sind, die hauptsächlich der Beförderung von Personen dienen (siehe das Urteil des Europäischen Gerichtshofs BVBA Van Landeghem, Rn 37), ergibt sich aus den Erläuterungen zum Harmonisierten System, dass das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen ein typisches Merkmal von Fahrzeugen mit dem Hauptzweck der Personenbeförderung ist. Am Vorhandensein von hinteren Fenstern ändert es aber nichts, wenn diese Fenster mit einem Gitter versehen werden. Nach dem Wortlaut der Position 8703 der Kombinierten Normenklatur - "*hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrwagen einschließlich Kombinationskraftwagen*" - ist der Verwendungszweck der genannten Fahrzeuge für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Wörter "*zu (dem Zweck) ... gebaut*", folgt, dass es auf den dem Fahrzeug innewohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt.

Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit liegt das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften, wie sie im Wortlaut der Positionen der Kombinierten Nomenklatur und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Auch kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt (vgl. das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 6. Dezember 2007, [C-486/06](#), BVBA Van Landeghem, Rn 23, 24). Nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs tragen die zur Kombinierten Nomenklatur von der Kommission und zum Harmonisierten System von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein (vgl. nochmals das Urteil des Europäischen Gerichtshofs BVBA Van Landeghem, Rn 25, siehe etwa auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. November 2003, 2002/17/0301). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es für die Abgrenzung der Fahrzeugarten PKW und Kombi einerseits und LKW andererseits entscheidend auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Kraftwagens, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankommt, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und im Allgemeinen zu dienen bestimmt ist. Dabei verliert ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw oder Kombi seine charakteristische, es von einem LKW unterscheidende Eigenschaft auch nicht durch im Interesse besserer Lastenbeförderung vorgenommene Umbauten zu einem sogenannten "Fiskal - LKW" (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Dezember 1989, 86/14/0106, und die darin zitierte Vorjudikatur). Von dieser Auffassung ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen (bzw. "Stationswagen") entsprechen, den PKW bzw. Kombi zugeordnet; so insbesondere das Fahrzeug "Jeep CJ 7" (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. November 1985, [84/15/0172](#)), aber auch beispielsweise die ähnlichen Fahrzeuge "Landrover LR 88 Hardtop, geschlossener Aufbau" (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Juni 1984, Zl. [84/14/0003](#)), "Jeep Cherokee S" (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 9. November 1982, 82/14/0276, 0284) und "T. Landcruiser" (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Oktober 1983, [83/14/0114](#)).

Was die angefochtenen Normverbrauchsabgabenbescheide betrifft, sind Festsetzungsbescheide nach [§ 201 BAO](#) Abgabenbescheide. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 17. November 1983, Slg 5830/F, ausgesprochen hat, sind die Bestimmungen über die Bemessungsverjährung auch auf das bei Selbstbemessungsabgaben vorgesehene

behördliche Festsetzungsrecht anzuwenden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2128). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählt die Normverbrauchsabgabe zu den Selbstberechnungsabgaben (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 4 zu § 201; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2006, [2005/15/0122](#)). Nach Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 11 zu § 207, beträgt die Verjährungsfrist für die Normverbrauchsabgabe gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) fünf Jahre.

Gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) idF BGBl I Nr. 57/2004 unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Februar 2004, [99/15/0127](#), ist der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) nach [§ 33 FinStrG](#) zu beurteilen. Wenn bis zur Erlassung des angefochtenen Abgabenbescheides eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht bereits vorliegt, hat die Abgabenbehörde die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat diesfalls die maßgeblichen Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes nachzuweisen.

Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. b BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz. 2 samt 13ff. zu § 209 und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Amtshandlung eine Handlung, die nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein muss (VwGH 10. Juni 1991, [90/15/0115](#), 14. November 1996, 92/16/0217; 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (VwGH 30. September 1998, [94/13/0012](#)). Abgabenbehördliche Prüfungen, wie z.B. Lohnsteuerprüfungen (VwGH 00. Jänner 1986, [84/13/0015](#)), wenn sie von einem sachlich zuständigen Finanzamt durchgeführt werden (VwGH 13. April 1987, [85/15/0377](#)) sind ebenso wie die Schlussbesprechung (VwGH 2. August 2000, [97/13/0196](#) - 0198) die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen (VwGH 26. Jänner 1993, [92/14/0175](#); 3. Juli 1996, [93/13/0040](#); 12. September 2002; 98/15/0134; 4. Dezember 2003,

2003/16/0133). Eine Außenprüfung hat diese Wirkung auch dann, wenn kein Prüfungsauftrag vorliegt (VwGH 18. März 1987, [86/13/0165](#); 23. Mai 1991, [89/17/0183](#)); dies gilt umso mehr, wenn der Prüfungsauftrag gesetzwidrig ist.

Außenprüfungen sind aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (VwGH 11. April 1984, [82/13/0050](#); 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Die Verjährungsfristverlängerung erfolgt nur dem Geprüften gegenüber (vgl. VwGH 29. November 1994, [93/14/0150](#), betreffend Prüfung der Umsätze einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht - keine solche Wirkung für Umsatzsteuer der Gesellschafter, denen anstatt der Gesellschaft nach bürgerlichen Recht die Umsatzsteuer zuzurechnen waren).

Gemäß [§ 323 Abs. 16 BAO](#) treten die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 57/2004 mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung ([§ 147 Abs. 1 BAO](#)), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

Gemäß [§ 323 Abs. 18 BAO](#) ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 180/2004](#) ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist. § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung [BGBl. I Nr. 180/2004](#) gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor [BGBl. I Nr. 57/2004](#).

### **Normverbrauchsabgabe für die Jahre 1997 bis 2001**

Ein Finanzdelikt ist ein willkürliches, tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes, vom Gesetz mit Strafe bedrohtes Verhalten. Willkürlich ist ein vom Willen beherrschtes, äußeres Verhalten, sei es ein Tun (Handlung im eigentlichen Sinn) oder ein Unterlassen. Unter Tatbestand wird in der Regel die Summe der äußeren objektiven Merkmale, die das Unrecht typisieren, verstanden. Die Tatbestandsmäßigkeit eines Verhaltens indiziert die Rechtswidrigkeit. Bei der Schuld handelt es sich nicht um einen durch verschuldete schlechte Lebensführung gekennzeichneten Charakterfehler, sondern darum, dass der Abgabepflichtige einer konkreten Versuchung nachgegeben und damit durch sein Handeln den Schuldvorwurf auf sich geladen hat.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Hinterzogene Abgaben begründen die Gültigkeit der siebenjährigen Ver-

jährungsfrist. Der Abgabenhinterziehung macht sich gemäß [§ 33 FinStrG](#) schuldig, wer § 33 Abs. 1 leg. cit. zufolge vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt; § 33 Abs. 2 lit. a) leg. cit. zufolge, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem [§ 21 UStG 1994](#) entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

Gemäß [§ 33 Abs. 3 FinStrG](#) ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn

- a) Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten;
- b) Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden;
- c) Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden;
- d) Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden;
- e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde.

Gemäß [§ 33 Abs. 4 FinStrG](#) macht sich der Abgabenhinterziehung ferner schuldig, wer vorsätzlich eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, dass er Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde, zu einem anderen als jenem Zweck verwendet, der für die Abgabenbegünstigung zur Bedingung gemacht war, und es unterlässt, dies der Abgabenbehörde vor der anderweitigen Verwendung anzuzeigen.

Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 7. Dezember 2000, 2000/16/0083, zufolge eine Vorfrage, deren Beurteilung eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellung über die Abgabenhinterziehung voraussetzt, in der die maßgeblichen Hinterziehungskriterien von der Abgabenbehörde darzulegen sind (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 31. August 2000, [99/16/0110](#)).

Gegen die Annahme, der vom Außenprüfer ermittelte Sachverhalt könnte einem Tatbild des [§ 33 FinStrG](#) entsprechen, sprach die Legaldefinition des Vorsatzes im Sinn des [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#), obwohl diese nur auf die Willensseite des Vorsatzes abstellt, insofern, als das, was gewollt ist, in der Regel auch vorgestellt sein muss; damit kommt der Umstand, dass sich der Täter den Sachverhalt auch vorgestellt haben muss, also die Wissensseite des Vorsatzes mit eingeschlossen zum Ausdruck. Dass § 8 Abs. 1, erster Halbsatz FinStrG nur auf die Willensseite abstellt, heißt demnach nicht, dass das Wissensmoment bei der Bw. vernachlässigt werden dürfte. Für die Annahme eines bedingten Vorsatzes bei der Bw. reichen daher eventueller Leichtsinns, Gedankenlosigkeit oder falsche Hoffnung nicht aus. Da die Geschäftsführung der Bw. einem Rechtsirrtum unterlegen war, handelte sie ohne Vorsatz, weshalb die

Annahme, die Bw. hätte Normverbrauchsabgaben in den Jahren 1997 bis 2001 hinterzogen, zu verneinen war.

Was das Vorliegen einer die Verjährung unterliegenden Unterbrechungshandlung betrifft, unterliegt ein Kraftfahrzeug der Nummer 8703 des Zolltarifs, das vor der Zulassung zu einem Lkw der Nummer 8704 des Zolltarifs umgebaut wird, nicht der Normverbrauchsabgabe. Obwohl es sich bei den in Rede stehenden Kraftfahrzeugen im Berufungsfall um Geländewägen, die als Pkw bzw. Kombi und nicht als Lkw zu qualifizieren sind, gehandelt hatte, wurde der im ursprünglichen Prüfungsauftrag vom 15. April 2004 betreffend Normverbrauchsabgabe bei der „R. A. GmbH (vormals B. A. GmbH)“ vorgesehene Prüfungszeitraum noch im selben Jahr auf die Jahre 1997 bis 1999 ausgedehnt, ohne dass die Bw. einer durch einen Prüfungsauftrag dokumentierten abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2004 unterzogen worden wäre.

Bei Einsichtnahme in den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten waren Kontenblätter vom 2. September 2004 ersichtlich, die die G... Wirtschaftstreuhand GmbH für die „B. A. GmbH XYZ“, die „A. R. GmbH XYZ“ und die „C. A. GmbH XYZ“ geführt hatte; dies, obwohl die A. R. GmbH im Vergleich zur Bw. in voneinander verschiedenen Branchen tätig gewesen war und daher die Bw. der eigentliche Adressat der Außenprüfung, was die Normverbrauchsabgabe anbelangt, sein hätte müssen. Lag kein Prüfungsauftrag betreffend die Abgaben der Bw. vor, so hatten erst die Erhebungen bei der Bw. in analoger Anwendung der Ausführungen in Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 14 zu § 209 und den beiden dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. März 1987, [86/13/0165](#), und 23. Mai 1991, 89/17/0183, die Wirkung einer die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlung. Dass abgabenbehördliche Erhebungen bei der Bw. im Jahr 2005 stattgefunden hatten, bestätigte der nachfolgend zitierte Text der an die E-Mail-Adresse T..A. @ EUNET.at gesendeten E-Mail des Außenprüfers vom 25. Mai 2005 *„Sehr geehrte Frau A.! ... Der Termin für die Abhaltung der Schlussbesprechung für A. R. GmbH sowie C. A. GmbH (Uso) wird für den 17. Juni 2005 ... festgesetzt..“* in Verbindung mit der für die Großbetriebsprüfung Wien zu Händen Herrn A. bestimmten Fax-Nachricht betreffend *„Fehlende Unterlagen“* vom 12. Mai 2005 mit dem Text *„Bei unserem letzten Gespräch fehlte die AR A-Team vom 28. Oktober 1999 mit dem Betrag von S 4.560, welche ich nachfolgend faxe“*, wenn der Absender dieser Fax-Nachricht die „C. A. GmbH - K. S... A. Mail: T..A.@EUNET.at“ war.

Wenn der Abgabenanspruch betreffend die Normverbrauchsabgabe für das Jahr 1997 im Jahr 1998, für das Jahr 1998 im Jahr 1999, für das Jahr 1999 im Jahr 2000 entstanden ist, ist die Verjährung gemäß § 207 Abs. 2 in Verbindung mit [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) für das Jahr 1997 mit Ablauf des Jahres 2002, für das Jahr 1998 mit Ablauf des Jahres 2003, für das Jahr 1999 mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Da eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht bis zur Erlassung der angefochte-

nen Abgabenbescheide bereits vorgelegen war, hatte der Außenprüfer die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Hatte der Außenprüfer nach außen hin ersichtliche Ermittlungen betreffend die Bw. (erst) im Jahr 2005 geführt, so wäre es an ihm gelegen gewesen, einen stichhaltigen Beweis für die Vorlage eines dem Tatbestand des [§ 33 FinStrG](#) entsprechenden Sachverhalts vorzulegen, um seinem Handeln die Wirkung einer die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlung hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe für den entsprechenden Monat der Streitjahre zusprechen zu können. Anstatt dessen stellte er mit dem Bericht vom 28. November 2007 klar und eindeutig fest, dass seit Jahren sämtlichen Fahrzeughändlern bewusst und bekannt war, dass es Umbauten gibt, die bestimmten Vorschriften müssen. Zu den Verkaufsvorgängen gab D. A. - P. als Geschäftsführer am 26. Mai 2011 zu Protokoll:

*„Auf dem Autoplatz/Schauraum sind Autos zum Verkauf angeboten. Kunden haben aber auch telefonisch bezüglich möglicher Autokäufe angerufen. Die Firma lebt großteils von Mundpropaganda. Postwurfsendungen und Werbeinserate wurden gemacht. In Zusammenhang mit Servicearbeiten wurden neue Modelle angeboten.*

*Wenn Kunden in den Streitjahren 1997 bis 1999 gekommen sind, haben sie gefragt, ob es bei uns solche Lkw - Umbauten gibt, wie sie von anderen Autohäusern angeboten werden.*

*Daraufhin habe ich mich bei der Fa. Hr. in Oberösterreich erkundigt, woraufhin die gesagt haben: „Sie müssen sich das anschauen. Dabei ist es um die Zuladung und Platzvolumen und Gewichtsverteilung beim A.B.C. gegangen.“ Nach Rückruf von der Fa. Hr. wurde mir bestätigt, dass ein Umbau eines A.B.C. in einen Doppelkabinen - Lkw möglich ist; mit der dementsprechenden Typisierung der Landesregierung. Daraufhin habe ich beim Finanzamt angerufen; die haben mir gesagt, dass das selbstverständlich geht, wenn das C. von der Landesregierung abgenommen und umtypisiert wird. Der derzeitige Stand von der Umtypisierung vom Gesetz her ist so.*

*Die Autos, die wir verkauft haben, wurden der Fa. Hr. hingestellt und auf Doppelkabinen - Lkw umgebaut und umtypisiert. Die Autos haben wir zurückbekommen und dann an den Kunden ausgeliefert. Mit der nachfolgenden polizeilichen Zulassung und Kfz - Versicherung hatten wir damals nichts zu tun. Heute haben wir eine Zulassungsstelle im Betrieb.“*

Die Darstellung des Geschäftsführers der Bw. hieß, dass Kraftfahrzeuge der Nummer 8703 des Zolltarifs vor der Zulassung von der Fa. Hr. International AG umgebaut wurden. Bei dieser Kapitalgesellschaft handelt es sich um ein international tätiges Familienunternehmen, dessen Kernkompetenz die Fahrzeuglogistik ist und sich auf die Übernahme, vollständige Aufbereitung und Distribution der fertigen Fahrzeuge von der Produktion bis zur Anlieferung zum Fahrzeug - Händler spezialisiert hat. Der Homepage der letztgenannten AG zufolge werden in diesem Unternehmen Karosseriebau - Zentren, abgesehen von individuellen Fahrzeug - Adaptierungen und Montage der Zusatzausstattung für den PKW - Bereich sowie bei den landwirt-

schaftlichen Nutzfahrzeugen und Baumaschinen (Soundsysteme, Standheizung, Sonnen- und Faltdächer, Sperrdifferentiale, Navigationssysteme, Trenngitter, Zusatzscheinwerfer u.v.m.) Fahrzeuge komplett umgebaut, um spezielle Anforderungen der jeweiligen Branche zu befriedigen; verschiedene Variationen der inneren Ausstattung sind dabei selbstverständlich. Da die Produktpalette der in Rede stehenden AG u. a. Doppelkabiner (*„Einbau 3-er oder 4-er Sitzbank mit Trennwand in einen Kastenwagen. Seitenwand- und Bodenverkleidung im Laderaum schützen vor Beschädigungen durch Ladungsteile.“*), Umbau für Fiskalfahrzeug von PKW auf LKW (*„Fahrzeug-Umrüstung - Ersatz der hinteren Fenster durch volle Alufenster, Boden- und Seitenwandverkleidung, Trenngitter- Einbau etc. ermöglichen, das Fahrzeug als sog. Fiskal-LKW zu typisieren.“*) umfasst und sich die Bw. bezüglich der Umbauten eines Unternehmens bedient hatte, von dem die komplette Palette der Speditionsdienstleistungen rund um das Fahrzeug organisiert und durchgeführt wird und von dem zusätzlich die Abwicklung aller Zollformalitäten, die Verzollung, Typisierung, Homologation, Fahrzeug - Aufbereitung zur Einzelgenehmigung und Versicherung angeboten wird, war die Annahme der Bw., derzufolge die in Rede stehenden Kraftfahrzeuge nach den Umbauarbeiten nicht der Normverbrauchsabgabe unterliegen würden, nachvollziehbar. War aus der Berufung ersichtlich, dass *„dem Finanzamt der strittige Sachverhalt bereits am 00. August 2001 bereits bekannt“* gewesen war und *„eine Kopie der Rechnung ohne NoVA, eine Kopie des umtypisierten Typenscheins samt einer Kontrollmitteilung ... im Steuerakt abgelegt“* worden war, so widersprach das Gesamtbild der Annahme des Willen der Geschäftsführung auf Verwirklichung eines Tatbilds im Sinn des § 33 FinStG, für den der Betriebsprüfer die Zitate aus den Bestellungen (*„Sollte nachträglich eine NoVA - Nachzahlung nötig sein, übernimmt der Käufer die Gesamtkosten der Nachzahlung“* (Ifd. Nr. 6). *„Sollte sich die Gesetzeslage bezüglich LKW - Umtypisierung ändern, so wird obiges C. NoVA-pflichtig. Dadurch könnte eine Nachverrechnung der NoVA gegenüber dem FA entstehen“*, (Ifd. Nr. 7). *„Sollte sich die Gesetzeslage bezüglich LKW Umtypisierung ändern, so wird der A.B.C. 3.0 T...9 NoVA-pflichtig. Dadurch könnte eine Nachverrechnung von 16 % der NoVA gegenüber dem FA entstehen.“* (Ifd. Nr. 12). *„Sollte sich die gesetzliche Lage bzgl. T. A.B.C. ...LKW ändern und das Finanzamt eine NoVA Nachzahlung fordern, sind wir gezwungen, die Nachbelastung der NoVA an Sie weiterzuleiten und die geforderte NoVA zu verrechnen. Wir ersuchen um Kenntnisnahme“* (Ifd. Nr. 13).“) im Bericht vom 28. November 2007 ins Treffen geführt hatte.

Wenn dem Bericht zufolge die Geschäftsführerin A. auf die Anfrage der Betriebsprüfung, wieso einige (Kunden) diese Vereinbarung unterschrieben haben oder nicht, geantwortet hatte, dass die Vereinbarung jedem vorgelegt worden wäre und versucht worden wäre, auch von jedem Kunden eine Unterschrift zu bekommen, was aber nicht immer gelungen sei, indizierten diese Berichtsausführungen die Glaubwürdigkeit der am 26. Mai 2011 protokollierten Angaben

des Geschäftsführers A. - P. zu den Vermerken in den Verträgen: *„Bei uns am Land herrscht Handschlagsqualität. Man verlasst sich auf die Auskunft, die man erhält. Wenn nur ein paar Verträge samt Vermerk vorhanden sind, ist es wohl von mir gesagt worden. Aufgrund des Telefonats mit (einem Vertreter des) Finanzamt, worin er gesagt hat, dass dies der derzeitige Rechtsstand ist, habe ich zum Vertrag geschrieben: „Sollte sich die Gesetzeslage ändern, ....“*

Was das vom Außenprüfer thematisierte Schreiben des in Rede stehenden Generalimporteurs vom 20. April 2006 betrifft, bestätigte der Wortlaut *„Im Jahr 2003 haben wir den S.1 und A.B.C. wieder als LKW-Version in unser Angebot aufgenommen“*, dass diese Modelle bereits früher in einer LKW-Version existiert hatten. Fehlte ein Zustellnachweis bei der Bw. für die Verkaufsmitteilung des Generalimporteurs vom 18. Juli 1996, demzufolge die LKW - Versionen der Modelle R.1, S.1 und A.B.C. nicht mehr anerkannt würden, und bestritt der steuerliche Vertreter den Eingang dieses Schreibens an der Geschäftsadresse der Bw., so konnte der Geschäftsführung das Fehlen der Verkaufsmitteilung vom 18. Juli 1996, wenn ihr diese Mitteilung nicht zugestellt worden war, nicht aufgefallen sein und der Text dieses Schreibens nicht bekannt gewesen sein. Mangelte es der letztgenannten Verkaufsmitteilung aus dem Jahr 2003 an einem Bezug zum Schreiben vom 18. Juli 1996, so war der Charakter der Verkaufsmitteilung des Generalimporteurs vom 8. Jänner 2003 betreffend T. Klein - LKW der Modelle S.1, A.B.C. 300, S.7, R.1 in Verbindung mit dem an die Großbetriebsprüfung adressierten Schreiben der T. F.- A. GmbH vom 20. April 2006 als Beweismittel für die Verwirklichung eines Vorsatzdeliktes nicht festzustellen. Hatten die Verjährungsfristen für die Festsetzung der Normverbrauchsabgaben für die Jahre 1997 bis 1999 mit Ablauf des Monats Dezembers des jeweiligen Jahres begonnen, so waren die angefochtenen Bescheide für den Monat Dezember der Jahre 1997 bis 1999, insofern, als die fünfjährige Verjährungsfrist hinsichtlich der Abgabe für das Jahr 1997/1998/1999 mit Ablauf des 31. Dezember 2002/2003/2004 geendet hatten, verjährungsbedingt aufzuheben.

### **Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2000**

Was die vorgeschriebene Normverbrauchsabgabe für den Monat Dezember 2000 anbelangt, bestätigte der Amtsvertreter im Zuge der Berufungsverhandlung, dass eine NoVA - Anmeldung für die drei unter Tz 20 PB angeführten Geschäftsfälle, die den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zufolge im Bescheid für den Monat Dezember 2000 erfasst worden waren, beim Finanzamt nicht erfolgt sei. Dass sich der Amtsvertreter dennoch für eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Punkt ausgesprochen hatte, war begründet, zumal es sich beim *Pkt. 2.4 NoVA für Neufahrzeuge (E.)* NS in Verbindung mit den Erläuterungen in *„Pkt 1.1 Nachzuversteuernde Umsätze“* NS zufolge um den Verkauf eines A.B.C. zum Preis von S 609.396 an Ing. O. E. in 1220 Wien (inkl. 15 % NoVA und 20 %USt) im Monat Novem-

ber 2000 gehandelt hatte, bei dem die entsprechende Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer ermittelt, erklärt und abgeführt worden waren; die Bemessungsgrundlage betrug S 74.224,93 mit 15 % für das Jahr 2000. Wurde vom Betriebsprüfer die in Rede stehende Abgabe von S 74.224,93 im Bescheid für Dezember 2000 vorgeschrieben, so erfolgte diese Vorschreibung in Form eines Bescheides für den falschen Monat.

*Pkt.2.5 NoVA bei Erstanmeldung (Zulassung) in Österreich* NS zufolge wäre die Normverbrauchsabgabe bei erstmaliger Anmeldung (Zulassung von Fahrzeugen) in Österreich (zum Verkehr im Inland) des im Inland an G. Z. verkauften Fahrzeuges (nach einer erfolgten Einzelgenehmigung durch die Landesregierung Niederösterreich am 6. Juli 2000) zu berechnen und abzuführen gewesen. Wurde vom Verkaufspreis die bei der Differenzbesteuerung herausgerechnete Umsatzsteuer in Abzug gebracht und aus dem sich ergebenden Nettobetrag die NoVA mit 7 % in 100 herausgerechnet und somit die Bemessungsgrundlage für die NoVA in Höhe von S 112.928,31 (€ 8.206,82) bzw. die NoVA in Höhe von 7.904,98 S ermittelt, so erfolgte die Vorschreibung auch dieser Normverbrauchsabgabe in Form eines für einen falschen Kalendermonat bestimmten Bescheides.

Hinsichtlich Punkt 2.3 legte der Vertreter der Bw. ein Berechnungsblatt des Betriebsprüfers vor, demzufolge die NoVA für Fahrzeug 14 in Höhe von S 18.901,27 nach einem Jahr fällig sei. War dieses Monat der Juli des Jahres 2000, so wurde auch dieser Geschäftsvorgang im Bescheid eines falschen Abgabezeitraums erfasst.

Es war daher der angefochtene Normverbrauchsabgabebescheid 2000 aufzuheben.

### **Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2001**

Aufgrund der Eingabe eines Fahrzeuges als Lkw statt eines Pkw. wurde eine NoVA für einen R.1 ..... in der Rechnung (über einen Nettobetrag von S 197.316 (20% USt)) vom 20. Februar 2001 nicht in Rechnung gestellt. Das im Oktober 2000 erstmals zugelassene Kraftfahrzeug mit der Bezeichnung Fzg. 6 war ein Vorführwagen und dreißig Monate angemeldet, ehe es im April 2003 verkauft wurde. Sobald der Vorführwagen weiterverkauft wird, wird er bei Zulassung NoVA-pflichtig. Da sich auch dieser Bescheid mit der Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe für diesen Geschäftsfall in Form des NoVA - Bescheides für Dezember 2001 insofern, als die NoVA - Bescheide Monats- und keine Jahresbescheide sind und die Normverbrauchsabgabe daher mit einem Bescheid für einen vom Dezember 2001 verschiedenen Zeitraum festzusetzen gewesen wäre, als rechtswidrig erwies, war der angefochtene Bescheid für Dezember 2001 aufzuheben.

Umsatzsteuer 2000 (Tz 14 PB, Tz 17 PB)

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 und 2001 (Tz 26, 27 PB)

Tz 26 PB zufolge seien Feststellungen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 in den Tz 14 PB und 17 PB getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich machen würden. Als Begründung des Ermessensgebrauches führte der Außenprüfer unter Tz 27 PB ins Treffen: Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der im Sinn des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung sei vom Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Mit der Tz 14 PB in Verbindung mit den Punkten 1.1 bis 1.3. NS rechnete der Prüfer den laut Veranlagung vereinnahmten Entgelten von S 71.919.349,95 für das Jahr 2000 und S 75.949.109,14 für das Folgejahr gemäß Punkt 1.2 NS S 145.833,33 für das Jahr 2000 und S 85.358,67 für das Jahr 2001 hinzu, womit sich Entgelte in Höhe von S 72.065.183,28 für das Jahr 2000 und S 76.034.467,81 für das Jahr 2001 ergaben.

Pkt.1.1 NS zufolge sei ein A.B.C. 3.0 O-OOOO.OO, FGNr.A00000000000000000, um S 609.396 an Ing. O. E. in 1220 Wien (inkl. 15 % NoVA und 20 % USt) im November 2000 verkauft worden. Die entsprechende Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer seien ermittelt, erklärt und abgeführt worden. Der Kunde habe ein Fahrzeug gleicher Art aber XX (=altes Modell) statt XY (neues Modell ab Nov. 2000) bestellt. Dem Kunden sei dies auch mitgeteilt worden, die Rechnung habe auch auf das neue Modell XY gelautet. Dadurch habe der ursprünglich ausgemachte Preis für das Fahrzeug in Höhe von S 400.000 (inkl. 16 % NoVA und 20 % USt) nicht mehr gehalten werden können. Da der Kunde nicht mehr gezahlt habe, habe die Bw. die bisher abgeführte Normverbrauchsabgabe im März 2001 wieder storniert und eine korrigierte NoVA, rückgerechnet auf das neue Fahrzeug, jedoch mit vermindertem Verkaufspreis berechnet und abgeführt. Die Umsatzsteuer sei dementsprechend auch auf den niedrigeren Wert vermindert worden. Somit ergebe sich durch die Bp folgende Überlegung: Das Fahrzeug sei um S 364.080 netto vor Umsatzsteuer eingekauft worden (ER 2000 - 14038 vom 14. November 2000) und um S 289.855,07 netto vor Umsatzsteuer verkauft worden. Dieser Betrag errechne sich aus dem VP in Höhe von S 400.000 (inkl. 20 % USt und 15% NoVA), womit der Verkauf um S 74.224,94 billiger als der Einkauf erfolgt sei. Die daraus entstehende Normverbrauchsabgabedifferenz betrage mit 15 % S 11.133,74; die daraus entstehende Umsatzsteuerdifferenz betrage mit 20 % S 17.071,73. Mit dieser Berechnung gäbe es einen Verkauf des Fahrzeuges um den Einkaufspreis ohne Gewinnaufschlag mit 15 % NoVA und 20 % USt, was einen Gesamtverkaufspreis von S 502.430,1 im Vergleich mit den tatsächlich vom Kunden erhaltenen S 400.000 ergeben würde.

Aufgrund der Ungewöhnlichkeit des Sachverhaltes und fehlender Unterlagen und Belege betreffend Bestellung, Rechnungen, Schriftverkehr, im Postverkehr des Öfteren verloren gegangener Unterlagen und allgemeinen Ungereimtheiten bei diesem Geschäftsvorfall, ergebe sich aufgrund dieser Darstellung eine Nachversteuerung lt. Bp sowohl bei der Normverbrauchsabgabe (siehe Pkt.2.4) und der Umsatzsteuer von S 85.358,67 mit 20 % USt für das Jahr 2001.

Pkt. 1.2 NS zufolge habe die Bw. einen GW von Franz F., Deutschland im Jahr 2000 zurückgenommen und habe gleichzeitig einen NW um S 175.000 verkauft. Die Rechnung sei auf F.-W. F., D, B..., netto ohne Umsatzsteuer mit dem Hinweis „*steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art 6 (1) UStG 94*“ ausgestellt worden. Ein Nachweis in Form einer Kopie eines Identifikationsdokuments (Pass oder Personalausweis) habe vom geprüften Unternehmen nicht erbracht werden können. Die Verbringung ins Gemeinschaftsgebiet sei der Bp auch nicht bestätigt worden. Da durch Erhebungen in dieser Sache sich herausgestellt habe, dass F.W. F. außerdem auch noch einen Nebenwohnsitz in Österreich habe (seit 30. Juni 1998), könne bei diesem Umsatz aus formalen Gründen (Buchnachweis sei im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorgelegen) keine steuerfreie Lieferung angesehen werden können. Durch die Betriebsprüfung erfolge eine Nachversteuerung des Umsatzes mit 20 % in 100. Die Bemessungsgrundlage betrage S 145.833,33 (20 %) für das Jahr 2000.

Im Jahr 2003 sei wieder nach Rücknahme eines Gebrauchtwagens ein weiteres Kraftfahrzeuges (Neuwagen) an F.W. F. in gleicher Form verkauft worden; bei diesem würden jedoch alle formellen Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung vorliegen.

Unter Tz 17 PB in Verbindung mit Punkt 1.5 NS kürzte der Prüfer die mit S 9.123.203,69 für das Jahr 2000 bzw. mit S 9.249.098,85 für das Jahr 2001 erklärten Vorsteuern den Ausführungen des Punkt 1.5 NS um S 35.233 für das Jahr 2000 und um S 2.000 für das Folgejahr, infolge dessen sich Vorsteuern in Höhe von S 9.087.970,69 für das Jahr 2000 und S 9.247.098,85 für das Jahr 2001 ergaben.

Pkt. 1.5 NS zufolge würden die im Zusammenhang mit der Aktivierung von Fahrzeugen des Anlagevermögens in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträgen als nichtabzugsfähige Vorsteuer ausgeschieden. Es betreffe sowohl die Anschaffung (S 33.233), als auch die in den durchschnittlich angefallenen Betriebskosten enthaltenen Vorsteuern (S 2.000 bzw. € 145).

Mit der Berufung gegen die Bescheide, mit denen das Finanzamt die Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 wieder aufgenommen und die Umsatzsteuern für die Jahre 2000 und 2001 neu festgesetzt hatte, behauptete der steuerliche Vertreter die Rechtswidrigkeit der Erlassung dieser Bescheide insoweit, als die angefochtenen Bescheide in keiner Weise begründet seien. Die allgemeine Wieder-

aufnahmeklausel gemäß Tz 27 PB sei ungenügend, weshalb die Bescheide bereits aus diesem Grund rechtswidrig seien.

Gemäß [§ 304 BAO](#) sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen. Wie bereits dargelegt entstehe der Abgabenanspruch bei der Umsatzsteuer gemäß [§ 4 BAO](#) in Verbindung mit § 19 UStG mit Ablauf des Kalendermonats der Ausführung der Lieferung.

Im gegenständlichen Fall des Umsatzsteuerbescheides 2000 (abweichendes Wirtschaftsjahr 1999/2000) bedeute dies, dass für sämtliche umfassten Monate jedenfalls mit Ablauf des 31. Dezember 2006 Verjährung eingetreten sei. Die Berechnungsformel sei: Beginn für letztes Veranlagungsmonat 31. Dezember 2000 plus fünf Jahre sei 31. Dezember 2005 plus ein Verlängerungsjahr wegen Verlängerungshandlung (Umsatzsteuerbescheid) ergebe 31. Dezember 2006.

Im gegenständlichen Fall des Umsatzsteuerbescheides 2001 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2000/2001) bedeute dies, dass für sämtliche umfassten Monate des Jahres 2000 jedenfalls mit Ablauf des 31. Dezember 2006 Verjährung eingetreten sei. Da in diesem Bescheid u. a. auch eine Monatsumsatzsteuer für November 2000 (Tz 14, 16, 19 PB) und eine Vorsteuerkürzung in Höhe von S 2.000 im Juli 2000 festgesetzt werde, werde insofern gegen die Wiederaufnahme Berufung eingelegt. Die Berechnungsformel sei: Beginn der Verjährung für November 2000 sei mit Ablauf des 31. Dezember 2000 plus fünf Jahre der 31. Dezember 2005 plus ein Verlängerungsjahr wegen Verlängerungshandlung (Umsatzsteuerbescheid) ergebe 31. Dezember 2006.

Im Anschluss an die Anträge auf ersatzlose Behebung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides zur Umsatzsteuer 2001 wegen Rechtswidrigkeit führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, „*Ermessensmissbrauch*“ zu reklamieren, wobei sich die steuerlich vertretene Bw. auf Tz 52 zu [§ 303 BAO](#) (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Seite 948) stütze, wonach rechtswidrig erlangte Beweismittel und Verfahrensmängel der Betriebsprüfung bei der Ermessensübung gemäß [§ 303 BAO](#) Berücksichtigung finden müssten.

Wie bereits dargelegt, sei die Bw. erst durch Zustellung der Bescheide am 4. Dezember 2007 bekannt geworden, dass bei ihr über die Jahre 1997 bis 2002 eine Betriebsprüfung gemäß [§ 147 BAO](#) stattgefunden habe. Dies stelle eine derart gravierende Rechtswidrigkeit dar, welche keinesfalls eine Ermessensübung in Richtung einer amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens rechtfertigen könne, sondern jedenfalls zur Bescheidaufhebung und Nachholung von wesentlichen Parteienrechten führen müsse.

Für den Fall, dass die Berufungsinstanz zum Ergebnis komme, dass die Festsetzung dieser Abgabe nicht verjährt bzw. die Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung erfolgt sei (Hinweis auf 4.1.2. und 4.1.3), brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der Bescheid aus mate-

riellrechtlicher Sicht hinsichtlich der Abänderung gem. Tz 14 und 16 bekämpft werde. Laut „Anlage“ zum Bp-Bericht dürfte es sich um die Causa „F.“ handeln.

Die Bp versage aus formalem Grund (Anm: Mangelhafter Buchnachweis bei igL) die Steuerfreiheit einer Lieferung eines neuen Kfz um S 175.000 nach Deutschland, obwohl das Kfz unstrittigerweise nachweislich nach Deutschland geliefert und dort auch zum Verkehr zugelassen worden sei.

In der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs vom 12. Dezember 2003, [B 916/02](#) habe der Gerichtshof die Verfassungswidrigkeit nicht aus der Besonderheit des zu beurteilenden Sachverhaltes, sondern aus § 7 UStG abgeleitet. Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes sei es überschießend, einen als solchen unstrittigen und auch nachgewiesenen Exportumsatz allein wegen des fehlenden Buchnachweises steuerpflichtig zu behandeln. Dieses Judikat sei u. a. gleichlautend in SWK 29 vom 10. Oktober 2005 kommentiert worden.

In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 31. Jänner 2005, RV/0347-G/04, habe auch der Unabhängige Finanzsenat in Anlehnung zu obiger Entscheidung ebenfalls Gleichheitswidrigkeit judiziert: *„Wie der VfGH mit Erkenntnis vom 12. Dezember 2003, B916/02, entschieden hat, ist eine Auslegung der Bestimmungen über den Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen überschießend und verstößt gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot, wenn ihr der Sinn beigelegt wird, dass ungeachtet des im Einzelfall völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes die Steuerfreiheit allein deshalb nicht zu gewähren sei, weil der darüber hinausgehende - bloß formelle - Buchnachweis fehlt.“*

Der Betriebsprüfung sei bekannt: Genau dieses im Jahr 2000 nach Deutschland verkaufte Kraftfahrzeug habe die Bw. als Gebrauchtwagen im Jahr 2003 zurückgenommen und am 14. Juli 2003 inkl. Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer ins Inland verkauft. Eine Korrektur dieses Umsatzes sei jedoch nicht durchgeführt bzw. veranlasst worden. Das heiße, der Behörde sei es im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides bekannt gewesen, dass sie für dieses Kraftfahrzeug die Umsatzsteuer doppelt kassieren wolle. Das sei verfassungswidrig.

Der Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 29. November 2007 sei also auch hinsichtlich der Erhöhung der 20%igen Umsätze um S 145.833,33 rechtswidrig.

Zur Umsatzsteuer 2001 vom 29. November 2007 wurde in der Berufung u. a. vorgebracht, dass dieser Bescheid durch Stattgabe der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zur Umsatzsteuer 2001 automatisch aus dem Rechtsbestand ausscheiden werde, er also mittelbar von einer Berufung abhängen.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme brachte der Prüfer u. a. vor: Im Jänner 2007 sei die (andere) Meinung vertreten worden; laut Ritz, BAO-Kommentar gebe es doch eine Gesamtrechtsnachfolge für alle Abgaben, die eine Änderung der Bp erfahren hätten, so-

mit auch für die Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe (siehe Pkt. „Ritz, BAO- Kommentar“). Die Bescheidzustellung (Dezember 2007) sei an die Bw. als Rechtsnachfolger der B. A. GmbH (nunmehrige A. R. GmbH) auf die unverändert gleiche Adresse wie bisher erfolgt.

In der am 12. Mai 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der Steuerberater zu den Wiederaufnahmebescheiden betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 ergänzend vor, dass ein Wiederaufnahmegrund nicht genannt sei, bestritt, dass es eine Anlage zum Betriebsprüfungsbericht der Bw. gebe, obwohl die Textziffer 14 und 17 auf eine NS (= Niederschrift) verweisen würden, und behauptete das Fehlen einer solchen Niederschrift für die Bw. lautend auf FA 15 Steuernummer XXX/XXXX. Dem Gesagten konterte der Amtsvorstand, dass die „Kopie als Anlage“ auf A. R. GmbH (ehem. B. A. GmbH) laute, und vermeinte, dass der Wiederaufnahmebescheid durch die Tz 26 und 27 PB ausreichend begründet sei; ein Zusammenhang zwischen Bericht und Kopie als Anlage sei evident, womit die neue Tatsache im Sinn des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) nachgewiesen sei. Daraufhin gab der Steuerberater zu Protokoll, dass diese Anlage ein Bescheidbestandteil sei, und ergänzte sein bisheriges Vorbringen dahingehend, dass dieser Bescheid trotz Verjährung ergangen sei und daher rechtswidrig ergangen sei ([§ 304 BAO](#)).

Für den Fall, dass der Wiederaufnahmebescheid bestätigt werde, brachte der Steuerberater zur Umsatzsteuer 2000 vor, dass der Punkt 1.5. der Niederschrift (- S 35.233) außer Streit gestellt werde. Diese Feststellung sei korrekt, wäre eine neue Tatsache im Sinn des [§ 303 BAO](#) im Wiederaufnahmebescheid angeführt gewesen. Zum Punkt 1.2 NS wendete der steuerliche Vertreter ein, dass der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 12. Dezember 2003, B 916/02, für eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Punkt spreche, und legte als Beweismittel den Fahrzeugbrief des F. W. F. vor.

Dem Gesagten hielt der Amtsvertreter entgegen, dass keine Verjährung bei der Umsatzsteuer 2000 eingetreten sei, würdigte das Fehlen eines Buchnachweises weiterhin als schädlich, und erklärte, die Entscheidung über diese Frage dem Unabhängigen Finanzsenat zu überlassen.

#### Rechtliche Begründung

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2009, [2008/16/0148](#) sind Tatsachen im Sinne des [§ 303 BAO](#) ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die

bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. April 1998, [95/15/0108](#)). Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (siehe etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 6. Juli 2006, 2003/15/0016). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kommt es hierbei auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Dezember 2008, [2006/15/0208](#)).

Eine Situation, in der zunächst nur eine Verdachtslage besteht und wozu später der Nachweis eines bestimmten relevanten Sachverhaltes erfolgt, stellt das Hervorkommen einer Neuerung im Sinn des [§ 304 Abs. 4 BAO](#) dar (vgl. VwGH 24.9.2009, [2009/16/0080](#); Stoll, BAO-Kommentar III 2932 Abs. 1 unter Hinweis auf dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

Wenn im Jahr 2000 ein Gebrauchtwagen zurückgenommen und gleichzeitig ein Neuwagen verkauft wird, wobei die Rechnung für einen Käufer mit einer Adresse für Deutschland ausgestellt wird, wäre es an der Bw. gelegen gewesen, die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß [Art. 6 Abs. 1 UStG 1994](#) in entsprechender Form nachzuweisen.

Das Hervorkommen nicht nur des Fehlens eines Buchnachweises, sondern vor allem auch des mit der Berufung nicht angefochtenen Bestands eines Nebenwohnsitzes des Käufers in Österreich stellte eine neue Tatsache im Sinn des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) dar, aufgrund dieser die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2000 als unbegründet abgewiesen hätte werden können, hätte die belangte Behörde den Wiederaufnahmebescheid gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist und nicht erst am 29. November 2007 erlassen.

Die abgabenbehördliche Offenlegung des Fehlens von Unterlagen und Belege betreffend Bestellung, Rechnungen, Schriftverkehr zu den auf den Kunden E. Bezug habenden Umsätzen hätte ebenfalls das Vorliegen einer neuen Tatsache im Sinn des [§ 303 BAO](#), infolge dessen auch die Berufung gegen den gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ergangenen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 als unbegründet abgewiesen hätte werden können. Jedoch ist die Verjährungsfrist hinsichtlich der Abgaben für die Jahre 2000 und 2001 am 31. Dezember 2006 abgelaufen, infolge dessen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 verjährungsbedingt aufzuheben waren. Da der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2000 mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 aus dem Rechtsbestand getreten war, war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juli 2011