



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Mainhart, Monique Weinmann und Alfred Affenzeller im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des G.L. , Kraftfahrzeughändler, W., vertreten durch Agitas Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Apostelgasse 23, vom 27. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch OR Mag. Bernhard Ludwig, vom 25. Februar 2005 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Juli 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

G.L. (in der Folge Bw. bzw. G.L.) betreibt unter der Firmenbezeichnung "L.G. - Autohandel" seit November 1999 einen Kraftfahrzeughandel überwiegend mit Gebrauchtwagen, die er von privaten Personen oder von Firmen in Österreich und Deutschland einkauft.

Im September 2004 wurde beim Bw. von der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften eine Nachschau nach § 144 BAO durchgeführt. In der dabei aufgenommenen Niederschrift vom 15. September 2004 ist Folgendes festgehalten:

"Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Firma B.P.GesmbH (BMW-Vertragshändler, in der Folge B.P. GesmbH), L.T., wurde der Betriebsprüfung ein Kaufvertrag vom 5. Juli 2002, in dem der Verkauf eines Gebrauchtwagens der Marke BMW 730 D zu einem Nettoverkaufspreis

i.H.v. € 17.400,00 mit dem Einzelunternehmen G.L. vereinbart wurde, vorgelegt. Dieses Fahrzeug war bis zum Ankauf durch die Fa. B.P. GesmbH nicht in Österreich zugelassen. Mit Gebrauchtwagenrechnung 224061 vom 22. Juli 2002 fakturierte nunmehr die Firma B.P. GesmbH an die Firma G.L. das gegenständliche Fahrzeug i.H.v. € 17.400,00 zzgl. 20% Umsatzsteuer. Zusätzlich wurde auf der Faktura angeführt, dass die NoVA mit 13% nicht abgeführt wurde. Begründet wurde die Nichtvorschreibung der NoVA der Firma B.P. GesmbH damit, dass es sich bei der Firma G.L. um einen Kraftfahrzeughändler handelt. Das gegenständliche Fahrzeug wurde erstmalig am 5. Oktober 1998 im Ausland zum Verkehr zugelassen und hatte im Zeitpunkt des Ankaufes von der Firma B.P. GesmbH einen Kilometerstand von 156.000. Laut KFZ-Zentralregister war dieses Fahrzeug in der Zeit vom 23. Juli bis 7. November 2002 im Inland zugelassen. Da in den Grunddaten des zu überprüfenden Einzelunternehmens keine Abfuhr der NoVA ersichtlich ist, sollte diesbezüglich eine Erhebung durchgeführt werden.

Zu diesem Geschäftsfall wird seitens der Firma G.L., vertreten durch die Agitas GmbH Nachstehendes mitgeteilt: Herr G.L. handelt überwiegend mit gebrauchten Fahrzeugen, die er zumeist in das Ausland exportiert. So auch das gegenständliche Fahrzeug. Das Gebrauchtfahrzeug wurde mit einem Kilometerstand von 156.000 von der geprüften Gesellschaft übernommen und wurde als "Vorführfahrzeug" verwendet. Die Buchung erfolgte auf dem Konto 5301 – "Handelswaren mit Vorsteuerabzug". Auf die Frage der Verwendung konnte nach Auskunft von Fr. Mag. Etl in Erfahrung gebracht werden, dass insgesamt 8 namhaft gemachte bulgarische Interessenten mit dem Fahrzeug in Bulgarien gefahren wären. Der Kontakt zu den 8 namhaft gemachten Personen wäre durch sog. Mundpropaganda hergestellt worden. Dem Ersuchen des ha. Erhebungsdienstes nach Vorlage von Fahrtenbüchern konnte nicht entsprochen werden, da solche nicht geführt wurden. Weiters konnten keine Ablichtungen von Reisepässen vorgelegt werden. Diese müssten allenfalls nachgereicht werden. Es wurden weder Kautionen noch Nutzungsentgelte für die Überlassung dieses Fahrzeugs vereinbart bzw. gezahlt. Am 7.11.2002 fakturierte mit RE.Nr. 200230 das Einzelunternehmen G.L. an das slowakische Unternehmen R.C., 940 01 Nove Zamky, Komamanaska cesta 88, das gegenständliche Fahrzeug zu einem Preis von € 17.900,00. Der Kilometerstand betrug zu diesem Zeitpunkt 162.000. Gebucht wurde der Verkauf auf dem Warenerlöskonto "Export".

Zusammenfassend wird Folgendes festgehalten: Unter Bezugnahme des vereinbarten Kaufvertrages für Gebrauchtfahrzeuge, das Baujahr 1998 und einen Kilometerstand bei Vertragsabschluss von 156.000 wurde nach Angabe von Fr. Mag. Etl die Nichtabfuhr der NoVA damit begründet, dass das erworbene KFZ "Vorführcharakter" hatte."

Diese Niederschrift wurde am 17. September 2004 auf Grund eines Telefonates des Erhebungsorganes mit der Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters des Bw. wie folgt ergänzt:

"Steuerlicher Vertreter ist die Agitas Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH. Im Jahr 2002 handelte Herr G.L. überwiegend mit gebrauchten Fahrzeugen. Die Listung der bulgarischen Interessenten von Herrn G.L. wurde dem Finanzamt per Fax übermittelt. Der Kilometerstand zum Zeitpunkt des Verkaufs wurde von Herrn G.L. mit 162.000 km geschätzt. Es wird festgehalten, dass in beiderseitigem Einvernehmen aufgrund der dargelegten Niederschrift auf die Ausfertigung eines Berichts verzichtet wird."

Von der Großbetriebsprüfung Wien–Körperschaften wurde der o.a. Sachverhalt (unter Anchluss des Kaufvertrages vom 5. Juli 2002, der Gebrauchtwagenrechnung vom 22. Juli 2002, der KFZ Zentralregisterabfrage, der Aufstellung der Interessenten, ZA 58A und Export-Rechnung vom 7. November 2002 sowie der Niederschrift vom 15. September 2004) dem Finanzamt mit Schreiben vom 4. Oktober 2004 bekannt gegeben. Der Inhalt dieses Schreibens deckt sich mit den Ausführungen in der Niederschrift vom 15. September 2004, ergänzt um das Ersuchen, beim Bw. die NoVA festzusetzen, da dieser gemäß § 1 Abs. 3 NoVAG i.V.m. § 4 Abs. 2 NoVAG zur Berechnung und Abfuhr verpflichtet gewesen wäre.

Aus dem Kaufvertrag vom 5. Juli 2002 geht hervor, dass der Bw. vom Verkäufer B.P. GesmbH das Kraftfahrzeug BMW 730 D mit der ersten Zulassung in Österreich im Oktober 1998, einem Kilometerstand von 156.000 und 2 Vorbesitzern um einen Kaufpreis von € 17.400,00 erworben hat. Von der B.P. GesmbH wurden an den Bw. eine Gebrauchtwagenrechnung, datiert mit 22. Juli 2002, über das in Rede stehende Kraftfahrzeug mit einem Nettopreis von € 17.400,00 und einem Endpreis von € 20.880,00 gestellt. Der KFZ-Zentralregisterabfrage vom 4. August 2004 ist zu entnehmen, dass der gegenständliche BMW 730D mit Erstzulassungsdatum 5. Oktober 1998 am 23. Juli 2002 auf den Bw. angemeldet und am 7. November 2002 abgemeldet wurde. Aus der Rechnung vom 7. November 2002 ist ersichtlich, dass der Bw. der Fa. R.C. in Nove Zamky den BMW 730D zu einem Preis von € 17.900,00 verkauft hat. Die Aufstellung der Interessenten (d.i. eine von der steuerlichen Vertreterin des Bw. am 8. September 2004 übermittelte und vom Bw. gezeichnete "Liste BMW 730D Vorführfahrzeug") enthält Folgendes:

"Gefahren in Bulgarien für Vorführzwecke von 7/2002 bis 11/2002:

1. Robert Grudev, Mariza 57b, BG - 4000 Plodiv

2. Ivan Dimitrov, Drazki 15, BG – 4000 Plodiv

3. Georgi Donchev, JK Dianabad 4A/2/10, BG – 1000 Sofia

4. Evelina Boyankinska, Stojan Kalachev 20/5, BG – 3000 Vraca

5. Marin Nakov, Mladost 4/438/E/2, BG – 1000 Sofia

6. Borislav Dukov, 13th Mart, BG – 1000 Sofia

7. Rosen Rusimov, Manastirski Livadi bl. 28, ap. 3, BG -1000 Sofia

8. Stefan Kolev, k-s Dubnika 1/D/97, BG – 2000 Vraca

Km-Stand bei Verkauf ca. 162.000 km."

Vom Finanzamt wurde mit Bescheid vom 25. Februar 2005 die Normverbrauchsabgabe für Juli 2002 mit € 2.262,00 festgesetzt und dahingehend begründet, dass der Nachweis darüber, dass der am 22. Juli 2002 gekaufte PKW (BMW 730D) als Vorführfahrzeug verwendet worden sei, fehle und daher die NoVA mit 13% vom Nettoverkaufspreis ermittelt worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertreterin (nach erfolgter Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels) mit Eingabe vom 27. April 2005, beim Finanzamt eingelangt am 29. April 2005, Berufung. Darin wurde ausgeführt wie folgt: Das betreffende Fahrzeug (BMW 730D) sei mit Rechnung vom 22. Juli 2002 von der Firma B.P. GesmbH gekauft worden und mit 7. November 2002 in die Slowakei exportiert worden. Während dieses Zeitraumes sei das betreffende Fahrzeug als Vorführwagen angemeldet und zu Vorführzwecken verwendet worden. Im Rahmen der Nachschau gemäß § 144 BAO im September 2004 sei dem Finanzamt eine Liste jener Personen vorgelegt worden, die das betreffende Fahrzeug als Vorführfahrzeug benutzt hätten. Ablichtungen von Reisepässen seien nicht verlangt worden, könnten aber nachgereicht werden. Seitens des Finanzamtes seien bislang keinerlei Nachweise verlangt worden. Es werde beantragt bekannt zu geben, welche Nachweise zu erbringen seien sowie nach Erbringung der Nachweise die NoVA mit 0 festzusetzen.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 19. Mai 2005 wurde der Bw. unter Bekanntgabe einer Frist aufgefordert, die Verwendung des Fahrzeugs BMW 730D als Vorführwagen entsprechend zu dokumentieren (z.B. avisierte Ablichtung von Reisepässen).

Nach weiterer Fristverlängerung zur Beantwortung des angeführten Vorhaltes legte die Bw. erneut eine Liste der Personen, die den BMW 730D als Vorführwagen genutzt haben, sowie Ablichtungen der Reisepässe unter Angabe des Benutzerzeitraumes vor. Die vom Bw. vorgelegte Liste deckt sich mit jener, die zuvor unter den "Beilagen" angeführt wurde; als "Benutzerzeitraum" ist auf dieser bei Grudev der 5.8., bei Dimitrov der 6.8., bei Donchev der

9.8., bei Boyankinska der 15.8., bei Nakov der 20.8., bei Dukov der 22.8., bei Rusimov der 27.8. und bei Kolev der 29.8.2002 angeführt. Ablichtungen der Reisepässe von den genannten Personen wurden vom Bw. angeschlossen und sind im Akt erliegend.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 1. Juli 2005 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass ein Fahrzeug nach herrschender Lehre ein Vorführkraftfahrzeug nur dann wäre, wenn mit Hilfe dieses Fahrzeuges die Vorzüge eines derartigen Fahrzeuges einem potentiellen Kunden vorgeführt werden könnten. Daraus ergebe sich, dass ein Vorführkraftwagen nur ein Fahrzeug sein könne, das einer bestimmten Type entspreche, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen könne oder wolle. Ein Einzelstück könne daher definitionsgemäß kein Vorführkraftfahrzeug sein.

Gegen diese Entscheidung richtet sich der am 1. August 2005 eingebrachte Antrag des Bw. vom 29. Juli 2005 auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde ausgeführt wie folgt: Die Berufung vom 27. April 2005 betreffend die Normverbrauchsabgabe 2002 für das Fahrzeug BMW 730D sei seitens des Finanzamtes als unbegründet abgewiesen worden. Begründet sei die Abweisung damit worden, dass ein Fahrzeug nach herrschender Lehre nur dann ein Vorführfahrzeug wäre, wenn mit Hilfe dieses Fahrzeuges die Vorzüge derartiger Fahrzeug einem potentiellen Kunden vorgeführt werden könnten. Daraus ergebe sich, dass ein Vorführkraftwagen nur ein Kraftwagen sein könne, der einer bestimmten Type entspreche, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen könne oder wolle. Wie seitens des Bw. nachgewiesen worden sei, sei der PKW 730D den potenziellen Kunden auch tatsächlich vorgeführt worden um diesen die Vorzüge eines derartigen Fahrzeuges vermitteln zu können. Das betreffende Fahrzeug falle daher genau unter die Definition, die das Finanzamt für die Beschreibung eines Vorführfahrzeuges heranziehe. Das Finanzamt argumentiere weiters, dass ein Vorführwagen nur ein Fahrzeug sein könne, dass einer bestimmten Type entspreche, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen könne und wolle und ein Einzelstück definitionsgemäß kein Vorführfahrzeug sein könne. Da der Bw. aber über keinen eigenen Schauraum bzw. Vorführplatz verfüge, sei es einerseits nicht möglich, von jeder Fahrzeugtype einen großen Vorrat zu halten, was aber für die Klassifizierung eines Fahrzeuges als Vorführfahrzeug nicht schädlich sein könne. D.h. aber nicht, dass der betreffende BMW 730D kein Vorführwagen sein könne. Gebe es für bestimmte Fahrzeugtypen mehrere Interessenten, so würden die entsprechenden Fahrzeuge nach Auftragseingang angeschafft. Damit sei aber widerlegt, dass ein Einzelstück definitionsgemäß kein Vorführkraftfahrzeug sein könne. Weder im NoVA-Gesetz noch in den dazu ergangenen Erlässen wie auch in den Unumsatzsteuerrichtlinien oder in den Einkommensteuerrichtlinien könne auch nur irgendein Hinweis darüber gefunden werden, dass die Eigenschaft eines

Vorführfahrzeuges davon abhängen würde, dass der betreffende Händler eine größere Anzahl verkaufen könne oder wolle, denn es stehe außer Frage, dass auch jeder kleinere Händler eine größere Anzahl verkaufen wolle. Ob er es auch könne, sei eine andere Frage. Eine derartige Ansicht würde jedenfalls zu einer Ungleichbehandlung von kleineren und größeren Fahrzeughändlern führen und wäre auf Grund des Erachtens des Bw. auch verfassungsrechtlich bedenklich.

Mit Bericht vom 4. August 2005 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat mit dem Ersuchen um Abweisung zur Entscheidung vor.

Im weiteren Berufungsverfahren wurde bei der Fa. Denzel in 9020 Klagenfurt, Feldkirchner Straße 90, hinsichtlich des in Streit stehenden Kraftfahrzeuges am 30. Mai 2006 Folgendes in Erfahrung gebracht: Der Personenkraftwagen BMW 730D sei mit einer Motorisierung von 184 PS von BMW in der Zeit von September 1998 bis Februar 2000 serienmäßig erzeugt worden. Ab März 2000 bis Oktober 2001 sei das genannte Fahrzeug einem "Facelifting" unterzogen und neu motorisiert worden. Ab November 2001 gelangte für diesen PKW eine neue Baureihe zum Einsatz und sei sowohl die Karosserie dieses Kraftfahrzeuges als auch die Technik vollkommen umgestellt worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG 1991) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist.

Nach § 4 Abs. 2 NoVAG 1991 erster Satz ist Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das in Streit stehende Kraftfahrzeug, wie der Bw. ins Treffen führt, als Vorführkraftfahrzeug anzusehen ist und folglich – was die Normverbrauchsabgabe anbelangt – von der Steuerpflicht ausgenommen ist, oder aber, wie das Finanzamt behauptet, nicht als Vorführkraftfahrzeug anzusehen ist und daher auf Grund dessen erstmaliger Zulassung in Österreich der Normverbrauchsabgabe zu unterwerfen ist.

Zu prüfen ist daher im vorliegenden Fall, was unter dem Begriff "Vorführkraftfahrzeug" zu verstehen ist und ob das in Streit stehende Kraftfahrzeug als solches anzusehen ist oder nicht.

Aus wirtschaftlicher Deutung heraus werden vom Begriff "Vorführkraftfahrzeuge" alle jene Fahrzeuge erfasst, die ein Unternehmer zu Präsentationszwecken in sein Betriebsvermögen aufnimmt. Dies ist in erster Linie bei Kraftfahrzeugen, die neu in den Markt eingeführt

werden, der Fall. Ein Vorführkraftfahrzeug stellt ein 1:1 Modell für den potentiellen Käufer dar und eröffnet dem Kunden die Möglichkeit, sich über Komfort, Fahrverhalten und Technik eines Modells im Rahmen einer Probefahrt informieren zu können. Was die Behaltesdauer von Vorführkraftfahrzeugen anbelangt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2. Juli 1975, ZI. 2306/74 (in dem die Zuordnung von Vorführkraftfahrzeugen entweder zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen bzw. "Vorratsvermögen" zur Beurteilung anstand), ausgesprochen, dass unter Vorführkraftfahrzeugen Kraftfahrzeuge zu verstehen seien, die von Anfang an nur mit dem Ziel einer – der raschen technischen Abnutzung und wirtschaftlichen Wertminderung angemessenen – baldigen Veräußerung im Unternehmen verwendet würden. Das jeweilige Kraftfahrzeug, das vom Unternehmen erworben und sodann als Vorführfahrzeug verwendet werde, solle also weiterveräußert werden und sei daher nicht im Sinne des § 131 Abs. 4 AktG dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Der Vorführwagen werde zwar für betriebliche Zwecke in Gebrauch genommen und fungiere somit kurze Zeit wie ein Anlagegut. Gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Vorführwagens könne aber nicht davon gesprochen werden, dass dieser dazu bestimmt sei, dem Betrieb dauernd zu dienen. Die technische und – mit dem Hervorkommen neuer Kraftfahrzeugtypen verbundene – wirtschaftliche Entwertung des Vorführwagens lasse einen baldigen Verkauf des Wagens wirtschaftlich geboten erscheinen.

Vorführkraftfahrzeuge, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, berechtigen zum Vorsteuerabzug. Was die Dauer der Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen anbelangt, geht die Verwaltungspraxis bei gängigen Modellen von einer Dauer von 6 Monaten, bei Wagen der Luxusklasse wegen meist nicht so gravierender Unterschiede zum Vorgängermodell von einer längeren Dauer, nämlich von 1 bis 2 Jahren ab der erstmaligen Anmeldung aus.

Bei dem nunmehr in Streit stehenden Kraftfahrzeug ist ins Kalkül zu ziehen, dass zwischen dem Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung und dem Zeitpunkt des Ankaufes durch den Bw. bereits ein Zeitraum von nahezu 4 Jahren verstrichen ist; damit ist selbst die in der Verwaltungspraxis festgelegte Dauer von 1 bis 2 Jahren für Wagen der Luxusklasse bereits um mehr als das Doppelte überstiegen.

Hinzu tritt, dass das streitverhangene Kraftfahrzeug im Zeitpunkt des Ankaufes bereits einen Stand von 156.000 Kilometern aufwies. Selbst bei pfleglichster Behandlung kann bei einem derartigen Kraftfahrzeug nicht mehr erwartet werden, dass von einem Kaufinteressenten verlässliche Vergleiche im Hinblick auf den Komfort, das Fahrverhalten und die Technik zu einem nicht gebrauchten Kraftfahrzeug angestellt werden können. Es ist vielmehr anzunehmen, dass ein derartig abgenutztes Kraftfahrzeug einem Vergleich mit einem neuwertigen Kraftfahrzeug in keiner Hinsicht standhalten kann. Ein Einfluss auf das Verhalten

beim Kauf eines neuwertigen Kraftfahrzeuges auf Grund von Probefahrten mit dem in Rede stehenden Kraftfahrzeug ist daher im gegenständlichen Fall auszuschließen.

Darüber hinaus wurden die Kraftfahrzeuge der Marke BMW, Serie 7, im Jahr 2001 dahin gehend überholt, dass die Karosserie der Kraftfahrzeuge grundlegend geändert wurde und die Kraftfahrzeuge zudem neu motorisiert wurden. Das in Rede stehende Kraftfahrzeugmodell war sohin bereits im Zeitpunkt des Ankaufes durch den Bw. als "gängiges Modell" am Markt nicht mehr präsent.

Wenn der Bw. ins Treffen geführt hat, dass das gegenständliche Kraftfahrzeug durch mehrere Kaufinteressenten zur Probe gefahren worden ist, kann dieser Umstand für sich allein keinen Ausschlag für die Qualifikation als Vorführkraftfahrzeug geben. Vielmehr sind im Zusammenhang mit den vorhergehenden Ausführungen im gegenständlichen Fall Probefahrten nur für Kaufinteressenten in Betracht gekommen, die gerade einen Gebrauchtwagen dieser Marke erwerben wollten.

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass das in Streit stehende Kraftfahrzeug vom unabhängigen Finanzsenat nicht als Vorführkraftfahrzeug qualifiziert werden kann.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei dem in Rede stehenden Kraftfahrzeug um kein "Vorführmodell" handelt und hat daher für dasselbe zu Recht die Normverbrauchsabgabe mit dem Zeitpunkt der erstmaligen Anmeldung in Österreich festgesetzt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. November 2006