

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache BF, vertreten durch WKG Rechtsanwälte GmbH, Stadtplatz 43, 5280 Braunau, über die Beschwerde vom 16.9.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 25.7.2013, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 4-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010, 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-3/2013 sowie betreffend Normverbrauchsabgabe für 5/2008 und 5/2009 zu Recht erkannt:

**Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) wird für nicht zulässig erklärt.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (kurz: BF) betreibt als protokollierter Einzelunternehmer einen Handel mit Waren aller Art und einen Tabakhandel an zwei verschiedenen Standorten. Am 5.5.2008 erhielt er die Bewilligung zur Durchführung von Probefahren unter Verwendung eines Probefahrkennzeichens. Am 31.5.2008 erwarb er von einem deutschen Autohändler ein gebrauchtes Fahrzeug der Marke Jaguar, den er mit dem zugewiesenen Probefahrkennzeichen bewegte. Am 7.5.2009 erwarb er von einem anderen deutschen Autohändler ein gebrauchtes Cabrio der Marke Jaguar, das er ebenfalls mit dem zugewiesenen Probefahrkennzeichen bewegte.

Im Zuge einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass eine Verkaufsabsicht betreffend die beiden Fahrzeuge nicht nachgewiesen worden sei und dass beide Fahrzeuge widerrechtlich verwendet worden seien.

In einer Stellungnahme vom 3.5.2013 dazu führte der steuerliche Vertreter u.a. aus, dass zwar richtig sei, dass gemäß § 45 Abs. 1 KFG Probefahrten mit nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen nur mit Genehmigung der Behörde durchgeführt werden dürfen. Die Bewilligung sei zu erteilen, wenn der Antragsteller mit solchen Fahrzeugen Handel treibt. Der Zusammenhang der Fahrten mit einer beabsichtigten Veräußerung sei dadurch gegeben, dass die Fahrzeuge zwischen den jeweiligen Ausstellungsorten (Anm.: das sind die oben angeführten Standorte) hin und her bewegt wurden. Die Garagierung des einen Fahrzeuges (Anm.: Cabrio) am Wohnort entspreche dem Ziel der Werterhaltung durch Schutz vor Verwitterung.

Das Finanzamt folgte jedoch der Ansicht des Prüfers, ordnete folglich die beiden Fahrzeuge dem Anlagevermögen zu und ließ die Umsatzsteuer aus den innergemeinschaftlichen Erwerben nicht zum Vorsteuerabzug zu. Weiters setzte es für 5/2008 und 5/2009 Normverbrauchsabgabe und für 4-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010, 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-3/2013 Kraftfahrzeugsteuer fest.

In der Beschwerde vom 16.9.2013 führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Fahrzeuge zum Weiterverkauf bestimmt waren. Die Zuordnung zum Anlagevermögen und die Streichung des Vorsteuerabzuges seien daher unrichtig. Von der Betriebsprüfung sei eine Anzeige an die Bezirkshauptmannschaft wegen (behaupteter) missbräuchlicher Verwendung des Probefahrtenkennzeichens erstattet worden. Dieses Verfahren sei von der Bezirkshauptmannschaft rechtskräftig eingestellt worden. (Der Beschwerde ist auch eine diesbezügliche Bestätigung via E-Mail vom 16.8.2013 durch die Bezirkshauptmannschaft angeschlossen.) Es sei nicht einzusehen, dass das Finanzamt weiter von einem Missbrauch ausgeht, obwohl die für diese Beurteilung primär zuständige Behörde keinen Missbrauch sieht. Die Vorschreibung von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer sei daher rechtswidrig. Es wurde daher beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

In der (vom BF als Anzeige bezeichnete) Eingabe an die Bezirkshauptmannschaft wurde ausgeführt, der BF habe um ein Probefahrtenkennzeichen angesucht, um auch mit Fahrzeugen handeln zu können. Bisher seien zwei Autos angekauft, aber keiner davon verkauft worden. Bisher seien ca. 6.800 km zurückgelegt worden, davon nur zwei für Probefahrten durch die Lebensgefährtin des BF. Die restlichen Fahrten seien vom BF selbst für die Strecke vom Wohnort zum Arbeitsort durchgeführt worden.

In einer Stellungnahme vom 9.12.2013 führte der steuerliche Vertreter u.a. aus, dass fast alle Fahrten zwischen den beiden Betriebsstätten (Standorten) mit einem Pick-Up, gelegentlich auch mit dem privaten PKW durchgeführt wurden. Es habe ja fast täglich Lieferungen zwischen den einzelnen Betriebsstätten gegeben. Laut Fahrtenaufstellung sei der BF 2008 70mal, 2009 138mal (verstärkte Überstellung zum Verkaufsort wegen Cabrio), 2010 49mal, 2011 53mal 2012 31mal und 2013 bisher 18mal mit den fraglichen Fahrzeugen gefahren. Diese Fahrten seien notwendig gewesen für Probefahrten, Überstellung des Cabrios von der Garage zum Aufstellungsplatz, Reparaturen, Standschadenvermeidung etc. Die Gesamtsumme der Fahrten betrage 359. Die Öffnungstage des Geschäfts seit Mai 2008 bis heute betragen etwa 1800. Daraus und auch aus der Verteilung der Fahrten im Jahr sei ersichtlich, dass es sich hauptsächlich um Fahrten zu Verkaufszwecken gehandelt habe.

Zwecks Nachweis, dass Verkaufsabsichten bestanden, werde eine Liste von Kaufinteressenten angefügt.

Die Bezirkshauptmannschaft habe aufgrund der vorgelegten Unterlagen und Sachverhaltsdarstellungen entschieden, dass die Fahrzeuge zum Verkauf bestimmt sind und hat daher das Verfahren eingestellt. Eine zweite Intervention seitens des Finanzamtes habe lediglich zu einer Ermahnung des BF wegen kleinerer Formmängel

geführt. Eine neuerliche Überprüfung habe die Bezirkshauptmannschaft offensichtlich nicht für notwendig erachtet.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung 6.8.2014 hat das Finanzamt ausgeführt, dass eine Verkaufsabsicht nicht nachgewiesen worden sei. Das Cabrio sei grundsätzlich in der privaten Garage eingestellt gewesen und habe nur dann am Verkaufsgelände gestanden, wenn der BF vom Wohnort zum Verkaufsgelände gefahren ist. Ein Fahrzeug wird sich aber kaum verkaufen lassen, wenn es überwiegend in einer Garage eingestellt ist und nur bei Benutzung durch den Unternehmer an diesen Tagen am bzw. vor dem Verkaufsgelände abgestellt wird. Bei garagierten Fahrzeugen sei eine regelmäßige Bewegung nicht erforderlich. Die durchschnittliche jährliche Kilometerleistung der beiden Fahrzeuge (2.400 bzw. 4.400) liege weit über dem normalen Maß einer notwendigen Bewegung zur Vermeidung von Standschäden. Laut Fahrtenbuch seien weitaus überwiegend Fahrten vom Wohnort zum Verkaufsgelände und retour erfolgt. Bei den zwei eingetragenen Probefahrten handle es sich bei der Fahrerin um die Lebensgefährtin des BF. Aufgrund der Eintragungen im Fahrtenbuch sei davon auszugehen, dass auch Privatfahrten unter Verwendung des Probefahrtenkennzeichens erfolgt sind. Darüber hinaus ergebe sich der Gesamteindruck, dass die gegenständlichen Fahrzeuge in erster Linie der Fortbewegung des BF vom Wohnort zum Unternehmensstandort verwendet wurden. Eine Verwendung von Fahrzeugen mit Probefahrtenkennzeichen zur reinen Fortbewegung des Unternehmers findet in den Bestimmungen über Probefahrten keine Deckung. Demnach war u.a. Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer vorzuschreiben. Ein Privatanteil werde nicht berücksichtigt. Aus welchen Beweggründen das Verfahren betreffend das Probefahrtenkennzeichen eingestellt wurde, ist dem Mailverkehr nicht zu entnehmen und es gibt auch keine offizielle Begründung seitens der Bezirkshauptmannschaft.

Im innerhalb der verlängerten Frist eingebrachten Vorlageantrag vom 31.10.2014 wies die nunmehr den BF vertretende Rechtsanwalt-GmbH darauf hin, dass die bisher beantragten Zeugen nicht einvernommen wurden. Eine private Nutzung scheide schon deshalb aus, weil noch ein Pick-Up mit jährlichen Kilometerleistungen von 12.000 bis 15.000 und ein privates Fahrzeug zur Verfügung standen.

Mit Schreiben vom 1.7.2016 führte die Rechtsanwalt-GmbH ergänzend aus, dass die beiden Fahrzeuge nicht für private Zwecke verwendet worden seien. Es seien lediglich fallweise Überführungen von einem Betriebsstandort zum anderen erfolgt. Fallweise seien auch Instandhaltungsfahrten durchgeführt worden, um Stillstand-Schäden zu vermeiden und um die Batterie aufzuladen. Die beiden Fahrzeuge seien nach wie vor zum Verkauf angeboten. Bisher leider ohne Erfolg.

Das Bundesfinanzgericht hat am 11.7.2016 nach Einvernahme der beantragten Zeugen über die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2010 und Umsatzsteuer 2008 und 2009 entschieden (RV/5100114/2015) und dabei nach ausführlicher Beweiswürdigung ausgesprochen, dass die beiden Fahrzeuge von Anfang an für die Weiterveräußerung bestimmt waren. Fahrten, die nicht im Zusammenhang mit dem (beabsichtigten) Verkauf der Fahrzeuge im Zusammenhang standen, haben allenfalls nur

in einem zu vernachlässigenden Ausmaß stattgefunden. Die Vornahme privater Fahrten habe das Finanzamt nicht festgestellt.

Der Antrag auf Einvernahme der Zeugen wurde zurückgenommen, weil die Einvernahmen bereits im Verfahren betreffend die Einkommen- und Umsatzsteuer erfolgt sind.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **Sachverhaltsfeststellung:**

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, von den im Erkenntnis vom 11.7.2016 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen abzuweichen. Ein Hinweis darauf, dass diese Feststellungen ab dem Jahr 2011 nicht mehr zutreffen, ist weder dem Akt zu entnehmen noch hat das Finanzamt dies eingewendet. Daraus ergibt sich, dass das Hin- und Herbewegen der Fahrzeuge und die Instandhaltungsfahrten im Rahmen des Geschäftsbetriebes zu Verkaufszwecken erfolgt sind, und zwar für sämtliche in Beschwerde gezogene Zeiträume.

Die Garagierung des Cabrios war erforderlich, weil ein verwittertes Fahrzeug gänzlich unverkäuflich ist.

Unstrittig und erwiesen ist auch, dass eine Anzeige wegen behaupteter missbräuchlicher Verwendung eines Probefahrerkennzeichens erfolgt ist, dass dieses Verfahren aber eingestellt wurde. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Einstellung rechtswidrig erfolgt ist oder dass die Bewilligung in einem weiteren Verfahren wegen Fehlens oder Wegfalls der im § 45 Abs. 1 KFG 1967 normierten Voraussetzungen oder Missbrauchs oder wiederholtem Nichteinhalten von Auflagen aufzuheben gewesen wäre. Demnach sind nur solche Fahrten vorgenommen worden, die im § 45 Abs. 1 KFG 1967 angeführt sind und Auflagen sind im erforderlichen Ausmaß eingehalten worden. Daran ändert auch das Fehlen einer offiziellen Begründung nichts. Wäre nämlich die Bewilligung aufzuheben gewesen, hätte die Bezirkshauptmannschaft dies getan und nicht etwa die Bewilligung nicht aufgehoben, um sich eine Begründung zu ersparen.

#### **Rechtslage und Erwägungen:**

Nach § 36 Abs. 1 lit. a bis c KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden,

- a) wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden,
- b) sie das behördliche Kennzeichen führen und
- c) die bei der Bewilligung der Probefahrt vorgeschriebenen Auflagen erfüllen.

Im § 45 Abs. 1 KFG 1967 ist geregelt:

Probefahrten mit nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen oder Anhängern oder Fahrgestellen solcher Fahrzeuge dürfen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur mit Bewilligung der Behörde durchgeführt werden, in deren örtlichem Wirkungsbereich der Ort liegt, von dem aus der Antragsteller hauptsächlich über die Verwendung der Probefahrtenkennzeichen verfügt. Probefahrten sind Fahrten zur Feststellung der Gebrauchsfähigkeit oder der Leistungsfähigkeit von Fahrzeugen oder ihrer Teile oder Ausrüstungsgegenstände oder Fahrten, um Fahrzeuge vorzuführen. Als Probefahrten gelten auch

1. Fahrten zur Überführung eines Fahrzeuges an einen anderen Ort im Rahmen des Geschäftsbetriebes sowie Fahrten um unbeladene Fahrzeuge der Klassen M2, M3, N2 oder N3 gewerbsmäßig im Auftrag von Nutzfahrzeugherstellern oder Nutzfahrzeughändlern zu überführen,
2. Fahrten zur Überführung des Fahrzeuges durch den Käufer bei der Abholung des Fahrzeuges vom Verkäufer,
3. Fahrten zum Ort der Begutachtung oder Überprüfung des Fahrzeuges nach dem III. und V. Abschnitt und
4. das Überlassen des Fahrzeuges mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von nicht mehr als 3 500 kg an einen Kaufinteressenten für die Dauer von bis zu maximal 72 Stunden, wobei auch Fahrtunterbrechungen zulässig sind.

Gemäß § 45 Abs. 4 KFG 1967 ist bei der Erteilung der im Abs. 1 angeführten Bewilligung auch auszusprechen, welche Kennzeichen bei den Probefahrten zu führen sind. Diese Kennzeichen sind Probefahrtenkennzeichen (§ 48 Abs. 3) und dürfen nur bei Probefahrten geführt werden. Über die Erteilung der im Abs. 1 angeführten Bewilligung ist dem Antragsteller eine Bescheinigung, der Probefahrtschein, auszustellen.

Im § 45 Abs. 6 KFG 1967 sind bestimmte Aufzeichnungspflichten normiert. Nach § 45 Abs. 6a KFG 1967 kann die Behörde die Bewilligung bei wiederholtem Missbrauch oder wenn die Vorschriften des Abs. 6 wiederholt nicht eingehalten werden, aufheben.

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegt der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Aus § 45 Abs. 1 KFG 1967 ergibt sich, dass die Erteilung einer Probefahrtbewilligung weder eine Zulassung zum Verkehr darstellt noch dass für die Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit Probefahrtenkennzeichen eine Zulassung erforderlich ist. Die Erteilung einer Probefahrtbewilligung ersetzt also im Ergebnis die Zulassung zum Verkehr.

Werden aber (trotz Erteilung einer Probefahrtbewilligung) nicht im § 45 Abs. 1 KFG 1967 angeführte Fahrten durchgeführt, ersetzt die Probefahrtbewilligung nicht die Zulassung zum Verkehr, weshalb eine widerrechtliche Verwendung im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 vorliegt und nach § 36 Abs. 1 KFG 1967 eine Zulassungspflicht gegeben ist.

Auch ein wiederholter Verstoß gegen § 45 Abs. 6 KFG 1967 stellt eine widerrechtliche Verwendung dar mit der Folge, dass eine Zulassungspflicht nach § 36 Abs. 1 KFG 1967 gegeben ist.

Wie bereits ausgeführt wurden aber nur im § 45 Abs. 1 KFG 1967 angeführte Fahrten durchgeführt und es liegt auch kein wiederholter Verstoß gegen § 45 Abs. 6 KFG 1967 vor. Demnach lag weder eine widerrechtliche Verwendung im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 vor noch bestand eine Zulassungspflicht.

Eine Kraftfahrzeugsteuerpflicht ist daher nicht gegeben ist, weshalb die diesbezüglichen Bescheide aufzuheben waren.

Gemäß § 1 NoVAG 1991 unterliegen der Normverbrauchsabgabe u.a. die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Mangels Lieferungen durch den BF scheidet eine Steuerpflicht nach Z 1 aus. Da weder (erstmalige) Zulassungen zum Verkehr erfolgten noch (wie bereits ausgeführt) für die Verwendung der gegenständlichen Kraftfahrzeuge eine Zulassungspflicht bestand, ist auch keine Steuerpflicht nach Z 3 gegeben.

Demnach waren auch die Bescheide betreffend die Normverbrauchsabgabe aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Keiner der genannten Gründe liegt jedoch vor.

Linz, am 27. April 2018