



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsler sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Tiefenböck, über die Revision des R L in G, vertreten durch die Krippel und Pilz Wirtschaftstreuhand & Steuerberatung GmbH in 4820 Bad Ischl, Schröpferplatz 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Jänner 2017, Zl. RV/6100026/2015, betreffend u.a. Festsetzung von Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts führte der Revisionswerber u.a. aus Griechenland zwei Porsche 356 Speedster Replica nach Österreich ein, die er in den Jahren 2011 bis 2013 zum Verkehr zuließ. Bei den genannten Fahrzeugen handelt es sich um Nachbaufahrzeuge des Porsche 356 Speedster auf Basis von Fahrgestellen des Volkswagen Typ 1 (vulgo „Käfer“).
- 2 Nach Durchführung einer Außenprüfung setzte das Finanzamt u.a. hinsichtlich der beiden aus Griechenland eingeführten Fahrzeuge Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) fest (zur Festsetzung von NoVA vgl. VwGH 26.4.2017, Ra 2017/16/0041). Dazu traf der Prüfer die Feststellung, dass die gegenständlichen Fahrzeuge nicht - wie behauptet - Oldtimer, sondern Nachbaufahrzeuge, sogenannte Replica, seien. Dabei handle es sich nicht um die Restauration von existierenden Oldtimern, sondern um die Neuanfertigung von Fahrzeugen, wobei lediglich einige Originalteile verwendet würden. Dies gehe aus den Rechnungen der veräußernden Automanufaktur hervor. Die Argumentation des steuerlichen Vertreters, wonach wesentliche Bestandteile der Fahrzeuge (Motor, Fahrgestell) gebraucht seien, bereits mehr als 6.000 Kilometer gelaufen seien und es sich somit um Gebrauchtfahrzeuge handle, gehe somit ins Leere. Aufgrund eines

==



Kilometerstandes unter 6.000 km bei beiden streitgegenständlichen Fahrzeugen seien die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 erfüllt, sodass für sie die Erwerbsteuer vorzuschreiben gewesen sei.

- 3 Dagegen erhob der Revisionswerber Beschwerde und brachte vor, dem Tachometerstand könne für die Beurteilung der 6.000 Kilometergrenze der gesetzlichen Definition eines Neufahrzeuges gemäß Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 lediglich indikative Wirkung zukommen. Gerade bei Oldtimern sei es durchaus an der Tagesordnung, dass Tachometer ersetzt würden oder der ursprüngliche Tachometer überdreht werde, so dass das Heranziehen des Tachometers für die Beurteilung, ob das Fahrzeug mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt habe, nicht zielführend sei. In teleologischer Auslegung der Gesetzesnorm könne die 6.000 Kilometergrenze nur so verstanden werden, dass die wesentlichen Teile des Fahrzeuges mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt haben müssten. Eine wortwörtliche Interpretation der Norm würde nämlich bedeuten, dass bei jeder umfangreichen Restauration, bzw. Reparatur eines havarierten Fahrzeuges im umsatzsteuerliche Sinne plötzlich ein Neufahrzeug vorläge. Dies könne nicht Sinn und Zweck der Norm sein. Bei einem Oldtimer, der älter als 30 Jahre sei und dessen wesentliche Bauteile sich noch im Originalzustand befänden, könne davon ausgegangen werden, dass dieser mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt habe. Darüber hinaus wäre ein „neuer Oldtimer“ auch in sprachlicher Hinsicht ein Oxymoron.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, dass gemäß Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die in Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 genannten Personen die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen sei (Fahrzeugeinzelbesteuerung). Für die Beurteilung als neues Fahrzeug sei auf den Zeitpunkt der Lieferung vom Verkäufer an den Käufer abzustellen. Ein Landfahrzeug sei dann als neu einzustufen, wenn seine erstmalige Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate zurückliege oder wenn mit ihm nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt worden seien. Diese beiden



Merkmale müssten nicht kumulativ vorliegen. Es reiche, wenn eines dieser beiden Merkmale alternativ erfüllt sei.

- 5 Damit seien im konkreten Fall die beiden aus der EU importierten Porsche 356 Speedster Replica ohne Zweifel als neu einzustufen. Die Fahrzeuge seien bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach Österreich gelangt. Beide Fahrzeuge seien mit Kaufverträgen vom 8. Oktober 2011 sowie 23. Dezember 2012 bei der griechischen Automanufaktur zu einem Kaufpreis von 37.586 € bzw. 15.000 € als Nachbaufahrzeuge bestellt worden. Die Kaufverträge wiesen zwar keine Kilometerstände aus, doch seien beide Fahrzeuge seitens des Revisionswerbers nach kurzer Zeit weiter veräußert worden, wobei aus den diesbezüglichen Verkaufsverträgen ersichtlich sei, dass ersteres Fahrzeug im Zeitpunkt der Weiterveräußerung am 1. Juli 2012 erst einen Kilometerstand von 786 km und zweiteres im Zeitpunkt der Weiterveräußerung am 10. April 2014 einen Kilometerstand von 980 km aufgewiesen habe. Der Revisionswerber selbst habe die beiden aus der EU stammenden Fahrzeuge somit nicht als Oldtimer, sondern vielmehr als Replica mit einem Kilometerstand von jeweils unter 1.000 km weiter verkauft. Damit ergebe sich unbedenklich der Schluss, dass die Fahrzeuge im Zeitpunkt des zeitlich davor liegenden Erwerbs durch ihn weit unter 6.000 km zurückgelegt hätten und somit als Neufahrzeuge erworben worden seien. Innergemeinschaftliche Erwerbe neuer Fahrzeuge unterlägen stets der Umsatzsteuer. Die Festsetzung von Umsatzsteuer im Wege der Fahrzeugeinzelbesteuerung für den innergemeinschaftlichen Erwerb der aus Griechenland erworbenen Fahrzeuge sei somit zu Recht erfolgt.
- 6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision. Zur Zulässigkeit wird in der Revision ausgeführt, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, ob die 6.000 km Grenze des Art. 1 Abs. 9 des Anhangs zu § 29 Abs. 8 UStG 1994 (Binnenmarktregelung) nur anhand des verbauten Messinstrumentes zu beurteilen sei oder aber ob auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen sei, gänzlich fehle. Hier herrsche eine erhöhte Rechtsunsicherheit, weil bei einem alleinigen Abstellen auf das Messinstrument, wie es das Verwaltungsgericht annehme, umsatzsteuerlich



Ergebnisse erzielt würden, welche völlig konträr zur allgemeinen Verkehrsauffassung wären. So würde zum Beispiel bei einer umfangreichen Reparatur eines havarierten Fahrzeuges, bei der auch das Messinstrument ausgetauscht werde, im umsatzsteuerlichen Sinne plötzlich wieder ein Neufahrzeug vorliegen.

7 Sodann führt die Revision aus, das Bundesfinanzgericht habe bei seiner Beweiswürdigung einer vom Revisionswerber vorgelegten Bestätigung des Herstellers in keiner Weise Beachtung geschenkt, dass die vom Revisionswerber erworbenen Fahrzeuge restauriert und nicht neu gebaut worden seien und es daher seitens des Restaurateurs auch keine Garantievereinbarungen auf die Fahrzeuge selbst bzw. die durchgeführten Restaurierungsarbeiten gebe. Ebenfalls habe der Hersteller bestätigt, dass im Zuge der Restaurierungsarbeiten die Messinstrumente ausgetauscht worden seien. Die Originaltachometer seien aber noch vorhanden und zeigten Kilometerstände weit jenseits der 6.000 km Grenze, welche für die umsatzsteuerliche Einordnung als Neu- oder Gebrauchtfahrzeug entscheidend sei.

8 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

9 Die Revision ist aus dem in ihrer Zulässigkeitsbegründung geltend gemachten Grund zulässig, aber nicht begründet.

10 Gemäß Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer.

11 Nach Art. 1 Abs. 2 UStG 1994 liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt vor, wenn (Z 1) ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat, und (Z 2) der Erwerber ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.



- 12 Gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 innergemeinschaftlicher Erwerb.
- 13 Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 definiert den Begriff des Fahrzeugs.
- 14 Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 regelt, unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug als neu gilt. Demnach gilt ein motorbetriebenes Landfahrzeug (mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt) als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt. Dasselbe gilt, „wenn das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat“.
- 15 Voraussetzung ist somit, dass das gelieferte Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat. Entscheidend ist im Revisionsfall damit, wie viel Kilometer die beiden Porsche 356 Speedster Replica, die allein - objektiv nachvollziehbar - Gegenstand des Vertrages und damit umsatzsteuerlicher Leistungsgegenstand sind, als solche zurückgelegt haben (zum Leistungsgegenstand vgl. zB VwGH 29.7.2010, 2008/15/0272). Wieviele Kilometer einzelne Bauteile des Liefergegenstandes in ihrer früheren Verwendung in einem anderen Wirtschaftsgut wie etwa als Bestandteil eines früheren VW-Käfers und damit eines Aliuds gegenüber dem gelieferten Gegenstand zurückgelegt haben, ist dagegen unbeachtlich.
- 16 Die der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts zugrundeliegende Annahme, dass ein Porsche 356 Speedster Replica nach der Verkehrsauffassung ein anderes Produkt als ein VW-Käfer ist, stößt angesichts der offenkundig damit verbundenen unterschiedlichen Kundenerwartungen auf keine Bedenken.
- 17 Im Erkenntnis 20.2.2008, 2006/15/0130, hatte der VwGH bereits zur Einkommensteuer zu beurteilen, ob eine Holzverarbeitungsanlage, die zum Teil aus gebrauchten Bestandteilen hergestellt worden ist, als „ungebrauchtes“ Wirtschaftsgut einzustufen ist. Der VwGH ist der Ansicht der damals belangten Behörde entgegen getreten, wonach (einkommensteuerlich) für die Frage, ob ein hergestelltes Wirtschaftsgut als gebraucht anzusehen ist, darauf abzustellen sei, ob die einzelnen im Herstellungsvorgang verwendeten Bestandteile der





Anlage gebraucht oder ungebraucht waren. Entsteht durch den Prozess der Herstellung ein bisher noch nicht existentes Wirtschaftsgut, das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweist als seine Bestandteile, kann das neue Wirtschaftsgut nicht bereits vor seiner Inbetriebnahme in einer Weise verwendet worden sein, dass seine Eigenschaft als ungebrauchtes Wirtschaftsgut verneint werden könnte (vgl. auch VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).

- 18 Die Überlegungen dieser zur Einkommensteuer ergangenen Rechtsprechung sind auch auf die im gegenständlichen Fall zu lösende Frage übertragbar, ob im Hinblick auf Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 ein aus teilweise älteren Bestandteilen hergestelltes Fahrzeug als ein eigenständiges, neues Wirtschaftsgut (Fahrzeug) anzusehen ist, für das die in Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 vorgesehene Frist bzw. Kilometerleistung erst ab der Herstellung zu bemessen ist.
- 19 Die Annahme des Bundesfinanzgerichts, dass ein (Nachbau eines) Porsche 356 Speedster Replica nach der Verkehrsauffassung ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit als ein VW-Käfer ist, stößt angesichts der offenkundig damit verbundenen unterschiedlichen Kundenerwartungen auf keine Bedenken. Im Gegensatz zu dem in der Revision vorgetragenen Beispiel einer umfangreichen Reparatur eines havarierten Fahrzeuges ist im gegenständlichen Fall ein Herstellungsvorgang aus Bestandteilen unterschiedlicher Fahrzeugtypen (auch eines VW-Käfers) gesetzt worden, der zu einem (neuen) Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit, nämlich dem Nachbau eines Porsche 356 Speedster Replica geführt hat. Dieses neue Wirtschaftsgut ist ein motorbetriebenes Landfahrzeug. Es ist auch im Sinne des Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 als „neu“ zu beurteilen, wenn es im Zeitpunkt des Erwerbes zumindest eine der folgenden beiden Voraussetzungen erfüllt: Es darf (seit seiner Herstellung) nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt haben und/oder es darf die erste Inbetriebnahme (seit seiner Herstellung) nicht mehr als sechs Monate zurückliegen.
- 20 Das Bundesfinanzgericht hat die Feststellung getroffen, dass das neue Wirtschaftsgut „Nachbau eines Porsche 356 Speedster Replica“ im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hatte.



- 21 Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 normiert - wie vom Revisionsvorbringen in den Raum gestellt - kein „alleiniges Abstellen auf das Messinstrument“ zur Bestimmung der mit dem Landfahrzeug zurückgelegten Fahrtstrecke. Die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals ist vielmehr wie jede andere Tatsachenfeststellung vom Bundesfinanzgericht unter Heranziehung aller in Betracht kommenden Beweismittel in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, wobei den Tachometerständen zweifelsfrei eine hohe Indizwirkung zukommt. Dass die vom Bundesfinanzgericht herangezogenen (und beim Weiterverkauf vom Revisionswerber selbst angeführten) Tachometerstände über die von den gelieferten Porsche 356 Speedster Replica als solche zurückgelegten Kilometer keine verlässliche Auskunft geben konnten, etwa weil sie ersetzt oder in irgendeiner Form manipuliert worden seien, und daher die vom Bundesfinanzgericht getroffene Beweiswürdigung un schlüssig sei, ist im Revisionsfall freilich nicht ersichtlich und behauptet die Revision auch nicht.
- 22 Da sohin bereits der Inhalt der Revision erkennen lässt, dass die vom Revisionswerber behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Revision ohne weiteres Verfahren gemäß § 35 Abs. 1 VwGG in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 29. Mai 2018

