



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Martin Saringer und KomzLR. Edith Corrieri über die Berufung des Bw., 1000 Wien, A-Straße 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Amtsvertreter, mit dem die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate April bis Juni jeweils des Jahres 2009 festgesetzt wurden, wobei die Berufung gemäß § 274 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 17. August 2010 gerichtet gilt, nach der am 16. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., zum Zeitpunkt der Berufungsverhandlung Jurist, ist ein ehemaliger Mitarbeiter am

a) Institut ... an der Universität Wien, b) Institut für, Österreichische Akademie der Wissenschaften Von September 2000 bis Mai 2001 hat der Bw. als Associate mit der internationalen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft A-AG zusammen gearbeitet.

Mit dem beim Finanzamt am 10. Juni 2009 eingelangten Formular zur Festsetzung der Normverbrauchsangabe zeigte der Bw. der Abgabenbehörde zum Erwerb eines Audi A4, Baujahr 2008, im Mai 2009 u. a. an, dass die Bemessungsgrundlage € 28.900 bzw. der Tag der ersten Inbetriebnahme des Kraftfahrzeuges der 30. Jänner 2008 gewesen sei. Im Erwerbszeitpunkt habe der Kilometerstand „5.300“ betragen. Der Verwendungszweck des Kraftfahrzeuges wurde als Anlagevermögen bezeichnet. Strittig ist, ob das erworbene Fahrzeug ein Neufahrzeug

im Sinn des Art. 1 Abs. 9 BMR ist und dieser Kauf gemäß Art. 1 Abs. 7 BMR als innergemeinschaftlicher Erwerb umsatzsteuerpflichtig ist.

Entgegen der Rechtsmeinung des Bw. bejahte das Finanzamt diese Rechtsfrage und erließ den mit 17. August 2009 datierten Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für die Monate April bis Juni 2009 (mit der Vorschreibung einer Erwerbsteuer in Höhe von € 5.780), gegen den der Bw. mit seiner Berufung vom 26. August 2009 vorbrachte, dass die Laufleistung des erworbenen Fahrzeuges im maßgebenden Zeitpunkt mehr als 6000 km betragen habe und die erste Inbetriebnahme mehr als sechs Monate zurückgelegen sei, sodass eine Erwerbssteuer nach Art. 1 UStG (Fahrzeugeinzelbesteuerung) nicht festzusetzen sei.

„Punkt A. Zum Sachverhalt: Tatsächliche Laufleistung des Fahrzeuges“ zufolge habe der Bw. das Fahrzeug von einer in Hamburg wohnenden Privatperson gekauft. Zwar habe nach den Angaben im vom Verkäufer vorbereiteten und ausgefüllten Vertrag der Kilometerstand des Fahrzeuges in Hamburg *„ca. 5.300 km“* betragen, jedoch habe der Bw. bei der Unterfertigung des Kaufvertrages auf die Richtigkeit dieser Angaben keinen Wert gelegt, weil ihm die rechtliche Bedeutung dieser Angaben im Hinblick auf die Steuerpflicht nach Art. 1 UStG/BMR nicht bewusst und nicht bekannt gewesen sei, infolge dessen der Bw. die Angaben im Kaufvertrag nicht auf ihre Übereinstimmung mit dem Kilometerzähler des Fahrzeugs überprüft bzw. ihre Abweichung nicht beanstandet habe. Bei Durchsicht der Unterlagen habe sich für den Bw. nun herausgestellt, dass diese Angaben (*„ca. 5.300 km“*) offensichtlich unrichtig seien und nicht den Tatsachen entsprechen würden.

An Gründen für die Annahme, der Kilometerstand des Fahrzeuges hätte bereits in Hamburg mehr als 6.000 km betragen, führte der Bw. ins Treffen, dass die Fahrzeugeintragung in einer Registrierungsdatenbank für die erstmalige Zulassung eines Importfahrzeuges in Österreich erforderlich sei, infolge dessen der Bw. die Fahrzeugeintragung bei der Firma A B., 1000 Wien, B-Straße 47/11 beauftragt hätte. Auf der Rechnung der letztgenannten Firma vom 2. Juni 2009 (Beilage 3) sei jener Kilometerstand von 7.215 km ausgewiesen, der am Tag der Beauftragung der Firma abgelesen worden sei. Seit der Überstellungsfahrt von Hamburg nach Wien (20. Mai 2009) sei das Fahrzeug nur ein einziges Mal, nämlich von der Garage am Arbeitsplatz in 1000 Wien zur Fa. A B. in 1000 Wien bewegt worden. Von dieser Fahrt abgesehen sei das Fahrzeug unbewegt in der Garage in 1000 Wien gestanden. Bis zum Tag der Zulassung in Österreich (10. Juni 2009) habe der Bw. auf eine Fahrzeugnutzung verzichtet, weil ihm der Abschluss einer Kasko-Versicherung für das Fahrzeug ohne österreichische Zulassung nicht möglich gewesen sei; eine Nutzung des Fahrzeuges ohne Kaskoversicherung sei dem Bw. viel zu riskant erschienen, sodass er von einer Nutzung des Fahrzeuges abgesehen hätte. Weitere Beweismittel dafür, dass das Fahrzeug unentwegt in der Garage in

Wien 1000 abgestellt gewesen sei, könnten angeboten werden (Zeugenaussagen bzw. Erklärung an Eides statt von Garagenmitbenutzern).

Dem Abzug des Entfernungswerts zwischen Hamburg und Wien -rund 1.088 km- von 7.215 km zufolge müsse das Fahrzeug bereits in Hamburg einen Kilometerstand von mehr als 6.000 Kilometer aufgewiesen haben, weshalb der Bw. sich die Angabe im Kaufvertrag („ca. 5.300 km“) nur so erklären könne, dass sie offensichtlich auf einem Schreibfehler bzw. einem Versehen des Verkäufers beruhe und unrichtig sei; der Angabewert, welcher richtigerweise „ca. 6.300 km“ lauten sollte, würde möglicherweise mit der Kilometerentfernung von Hamburg nach Wien (1.088 km) und dem Kilometerstand bei Beauftragung der Firma A B. (7.215 Kilometer) sehr gut korrelieren. Um Berücksichtigung dieser plausiblen Angaben im Rahmen der freien Beweiswürdigung werde ersucht.

Für den Fall, dass die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgehen sollte, dass die Angaben des Verkäufers im Kaufvertrag („ca. 5.300 km“ km-Stand in Hamburg) den Tatsachen entsprechen würden, vertrat der Bw. unter Punkt „B. Zur rechtlichen Beurteilung: Welcher Zeitpunkt ist für die Laufleistung (km-Stand) maßgeblich?“ die Meinung, dass dies nichts am Ergebnis des Nichtvorliegens eines neuen Fahrzeugs im Sinn des Art 1 Abs. 9 ändere, dürfe bei richtiger rechtlicher Auslegung der Gesetzesstellen im konkreten Fall nicht der Kilometerstand des Fahrzeugs im Hamburg als maßgebender Wert herangezogen werden, sondern müsse für den Kilometerstand (Laufleistung) des Fahrzeugs jener Zeitpunkt, in dem die Erklärung über den Erwerb eines neuen Fahrzeuges abgegeben werde, also der 10. Juni 2009 maßgebend sein.

Zwar treffe es zu, dass das für die Erklärung vorgesehene „NoVA 2- Formular“ ausdrücklich den Kilometerstand zum Zeitpunkt des Erwerbs abfrage, doch sei für die Frage der Maßgeblichkeit des Zeitpunkts allein der Wortlaut des Gesetzes (UStG) maßgebend. Der Text der hier relevanten Bestimmung des Art 1 Abs. 9 UStG „Ein Fahrzeug gilt als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als (sechs) Monate zurückliegt. (...) Dasselbe gilt, wenn das 1. Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 km zurückgelegt hat. (...)“ spreche keineswegs ausdrücklich aus, welcher Zeitpunkt für die Laufleistung (Kilometerstand) maßgebend sein solle. Zu dieser Frage lasse sich auch den Umsatzsteuerrichtlinien (vgl. Rz 3677 UStR) ebenso wenig wie der zugrunde liegenden europäischen Richtlinie mit deren einschlägige Bestimmung (Art. 2 Abs. 2 lit. b RL 2006/112 EG - Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) „b) Diese Fahrzeuge gelten in folgenden Fällen als neu: i) motorbetriebene Landfahrzeuge: wenn die Lieferung innerhalb von sechs Monaten nach der ersten Inbetriebnahme erfolgt oder wenn das Fahrzeug höchstens 6.000 km zurückgelegt hat. (...)“ keine Antwort entnehmen. Auch in der einschlägigen Fachliteratur zum Umsatzsteuergesetz werde an keiner Stelle explizit ausgesprochen, dass es bei der Laufleistung (Kilometerstand) auf den Erwerbszeitpunkt

ankomme (siehe Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer- Umsatzsteuer- gesetz 1994 Art 1 Rz 104; Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth- Kristen/ Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar 1.05 Art 1 Rz 165; ebenso in der deutschen Literatur Mößlang in Sölch/ Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Auflage, (2008) § 1 b Rn 6, womit die Wortinterpretation zu keinem eindeutigen Ergebnis komme.

Im Rahmen der systematisch-logischen/grammatikalischen Gesetzesauslegung sei abzuleiten, dass hinsichtlich dieses Kriteriums (Laufleistung=Kilometerstand) nicht der Erwerbszeitpunkt relevant sein könne; dies ergebe sich klar bei Anwendung der allgemeinen Auslegungsmethoden auf den Wortlaut des Art. 1 Abs. 9 UStG:

In dieser Bestimmung werde ausdrücklich nur hinsichtlich des ersten Kriteriums (Zeitraum seit der ersten Inbetriebnahme) der Erwerbszeitpunkt als Bezugspunkt angegeben. Werde hinsichtlich des zweiten Kriteriums (Laufleistung=Kilometerstand) der Erwerbszeitpunkt nicht mehr erwähnt, so müsse im Umkehrschluss daraus abgeleitet werden, dass der Erwerbszeitpunkt für den Kilometerstand (Laufleistung) nicht maßgebend sei; als relevanter Zeitpunkt für den Kilometerstand (Laufleistung) verbleibe daher nur der Erklärungszeitpunkt. In diesem Zeitpunkt weise das Fahrzeug im gegenständlichen Fall aber bereits einen Kilometerstand (Laufleistung) von weit über 6000 km auf, weshalb es sich um kein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG handle und daher kein steuerbarer Erwerb im Sinn des Art. 1 UStG vorliege.

Unter Punkt II. „Sollte der Zeitpunkt des Erwerbes maßgebend sein: Wann ist der Zeitpunkt des Erwerbs“ bestritt der Bw. für den Fall, dass die Behörde zur Auffassung gelangen sollte, derzufolge entgegen dem Wortlaut des Art. 1 Abs. 9 UStG der Erwerbszeitpunkt für den Kilometerstand (Laufleistung) maßgebend sein sollte, dass dies zu einem anderen Ergebnis führe, mit der Begründung, dass bei gesetzeskonformen Verständnis des Begriffes „Erwerb“ auch im Erwerbszeitpunkt ein höherer Kilometerstand (Laufleistung) als 6.000 Kilometer vorgelegen habe. Für den Erwerbszeitpunkt würden mangels genauer Gesetzesdefinition durch das Gesetz die im Folgenden dargestellten Auslegungsmöglichkeiten bestehen, jedoch würden diese zu dem Ergebnis, dass ein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG im konkreten Fall nicht vorliege, führen:

1) Erwerb frühestens, sobald der Erwerber die Befähigung eines Eigentümers erwirbt (Art. 20 MwSt-SystRL)

Das Umsatzsteuergesetz definiere den Erwerb bzw. den Erwerbszeitpunkt nicht, sodass bei der Auslegung des Begriffes auf die Vorgaben der einschlägigen Mehrwertsteuersystemrichtlinie zurückgegriffen werden sollte, wonach ein innergemeinschaftlicher Erwerb erst dann vorliegen könne, wenn der Erwerber die Befähigung erlange, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Art. 20 RL 2006/112/EG). Dies sei im konkreten Fall nicht geschehen. Die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Kaufgegenstand zu

verfügen, erlange der Käufer nach allgemeinen Regeln erst dann, wenn er entweder Eigentümer geworden sei oder wenn ihm vom Verkäufer bereits vor Eigentumsübergang die Verfügungsbefugnis eingeräumt worden sei. Beides liege im konkreten Fall (noch) nicht vor: Punkt II. 2 des Kaufvertrages (Beilage 2) zufolge werde der Bw. erst mit vollständiger Kaufpreiszahlung Eigentümer des Fahrzeuges; dies sei in Hamburg noch nicht erfolgt. Bei Abschluss des Kaufvertrages habe der Verkäufer nicht alle erforderliche Unterlagen vorlegen können: Das CoC-Papier habe gefehlt, sodass der Bw. dieses erst nachbestellen musste (Beilage 5; vgl. bereits die Ausführungen zur Beauftragung der Firma A B.). Aus diesem Grund habe der Bw. mit dem Verkäufer einen Rücklass von € 50 des Kaufpreises vereinbart, womit sichergestellt werden sollte, dass der Verkäufer dem Bw. auch nach der Fahrzeugüberführung in seinem Besitz befindliche, für die Zulassung in Österreich erforderliche Unterlagen aushändige bzw. bei der Erlangung dieser Unterlagen mitwirke. Der Bw. habe diesen Rücklass vom Kaufpreis einbehalten, sodass der Kaufpreis in Hamburg nicht vollständig bezahlt worden sei. Der Bw. sei in Hamburg daher noch nicht Eigentümer des Fahrzeuges geworden.

In Hamburg habe der Bw. auch keine Befähigung erlangt, wie ein Eigentümer über den Kaufgegenstand zu verfügen; diese Befähigung käme dem Bw. nur dann zu, wenn der Verkäufer dem Bw. die Verfügungsbefugnis eingeräumt hätte. Dies sei aber nicht der Fall (der Kaufvertrag enthalte keine entsprechende Klausel). Da der Käufer nach allgemeinen sachenrechtlichen Grundsätzen erst dann unbeschränkt über den Kaufgegenstand verfügen könne, wenn er Eigentümer geworden sei oder wenn ihm der Verkäufer ausdrücklich eine Verfügungsbefugnis eingeräumt habe, sei auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Bw. in Hamburg einem Eigentümer noch keineswegs gleichgestellt gewesen und habe auch nicht die Befähigung eines Eigentümers erlangt.

Die Tatsache, dass dem Bw. für den Zeitraum der Fahrzeugüberstellung noch nicht die Befähigung eines Eigentümers zugekommen sei, werde auch durch den Umstand belegt, dass die Fahrzeugversicherung für die Überstellungsfahrt auf Rechnung des Verkäufers erfolgt sei (Beleg des ADAC für die Ausfuhrversicherung; Beilage 4). Für den Fall, dass der Bw. bereits in Hamburg Eigentümer geworden wäre, wäre für den Verkäufer kein Bedarf zur Versicherung des Fahrzeugs auf seinen Namen und auf seine Rechnung gewesen.

Aus diesen Umständen könne plausibel hergeleitet werden, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Bw. noch nicht stattgefunden habe. Da der Kilometerstand (Laufleistung) jedoch zum jetzigen Zeitpunkt bereits weit mehr als 6.000 Kilometer (nämlich bereits über 7.215 km) betrage, handle es sich um kein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG, weshalb kein steuerbarer Erwerb vorliege.

2. Erwerb frühestens, sobald die Beförderung abgeschlossen ist und sich der Gegenstand im Bestimmungsland befindet (Rz 3776 USt-RL)

Für den Fall, dass der Bw. bereits in Hamburg die Befähigung erhalten hätte, wie ein Eigentümer über das Fahrzeug zu verfügen, wäre der Erwerb dennoch keinesfalls schon in Hamburg abgeschlossen gewesen. Rz 3776 UStRL zufolge sei der Erwerb erst dann abgeschlossen, wenn das Fahrzeug in seinem Bestimmungsland, nämlich in Österreich eingetroffen sei. Da dem Text der Rz 3776 UStRL („*Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet jenes Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet.*“) zufolge der innergemeinschaftliche Erwerb erst dann bewirkt sei, wenn sich der Gegenstand in Österreich befinde, könne der Erwerbszeitpunkt nicht vor jenem Zeitpunkt eintreten, in dem sich der Gegenstand in Österreich befinde. Das Fahrzeug habe die österreichische Staatsgrenze bei Passau überquert (vgl. Beilage 6: Kaufbeleg Autobahnvignette in Passau). Die Entfernung zwischen Passau und Hamburg betrage rund 811 km. Sogar bei behördlicher Annahme, dass der Kilometerstand (Laufleistung) des Fahrzeuges in Hamburg lediglich 5.300 km betragen habe, habe der Kilometerstand (Laufleistung) bei der Grenzüberquerung (also im Zeitpunkt des frühestmöglichen Erwerbs) mehr als 6.000 Kilometer betragen. Auch bei dieser Betrachtungsweise ergebe sich somit, dass das Fahrzeug im Zeitpunkt des frühestmöglichen Erwerbs (nämlich bei Überquerung der österreichischen Staatsgrenze) mehr als 6.000 Kilometerstand (Laufleistung) aufgewiesen habe, weshalb es sich um kein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG handle, sodass eine Erwerbssteuer nicht festzusetzen sei.

3) Erwerb frühestens, sobald der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat gelangt (Art. 1 Abs. 2 Z. 1 UStG)

Dass der Erwerb eines neuen Fahrzeugs im Sinn des Art. 1 Abs. 7 UStG frühestens bei Überquerung der österreichischen Staatsgrenze vorliegen könne, ergebe sich zwingend auch aus dem Wortlaut des Art. 1 UStG.

Nach Art. 1 Abs. 7 UStG sei der Erwerb eines neuen Fahrzeuges ein innergemeinschaftlicher Erwerb nur dann, wenn die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 Z. 1 UStG erfüllt seien. Der letztgenannten Bestimmung (Art. 1 Abs. 2 Ziffer 1 UStG) zufolge liege ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, wenn ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelange; nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sei also entscheidend, dass der Gegenstand von einem in einen anderen Mitgliedstaat gelange. Könne dieses Tatbestandsmerkmal erst dann erfüllt sein, wenn das Fahrzeug die Staatsgrenze überquere, könne der Erwerb daher frühestens im Zeitpunkt bei Überquerung der deutsch-österreichischen Staatsgrenze stattfinden.

Für dieses Auslegungsergebnis spreche auch der Wortlaut des Art. 1 Abs. 1 UStG („*Der Umsatzsteuer unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.*“), womit deutlich werde, dass ein Erwerb nach Art 1 UStG überhaupt nur dann steuerbar sein könne, wenn er im Inland erfolge. Erst wenn der Erwerb im Inland vollzogen werde, sei der Erwerb steuerbar, infolge dessen ein steuerbarer Erwerb im Sinn des Art. 1 UStG vor Überquerung der Staatsgrenze mit dem Gegenstand des Erwerbs (Fahrzeugs) nicht vorliegen könne.

Wie bereits erwähnt, sei die Fahrzeugüberführung auf der Route von Hamburg über Passau nach Wien erfolgt (vgl. Beilage 6: Kaufbeleg Autobahnvignette). Die Entfernung zwischen Hamburg und Passau betrage mindestens 811 Kilometer. Sogar bei abgabenbehördlicher Annahme, der Kilometerstand (Laufleistung) hätte in Hamburg tatsächlich nur „ca. 5300 km“ betragen, habe der Kilometerstand (Laufleistung) im Zeitpunkt des Grenzübertritts in Passau (also im Erwerbszeitpunkt) zumindest bereits 6.111 km betragen. Auch diese Auslegung führe zum Ergebnis: Beim gegenständlichen Fahrzeug handle es sich um kein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG.

Abschließend behielt der Bw. sich für den Fall, dass sich die Behörde der Argumentation betreffend die Auslegung des Begriffes „Erwerb“ in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (RL 2006/112/EG) nicht anschließe, das Recht auf Stellung eines Antrags auf Vorlage dieser Frage an den Europäischen Gerichtshof vor.

Mit der Berufung wurden dem Finanzamt an Beilagen eine Quittung über die NoVA und Erwerbsteuer vom 10. Juni 2009 (Kopie), der Kaufvertrag vom 20. Mai 2009 (Kopie), die Rechnung der Firma A B. vom 2. Juni 2009 (Kopie), ein Beleg des ADAC über den Abschluss einer KFZ-Ausfuhrversicherung vom 19. Mai 2009 (Kopie), die Rechnung der X.X.X.Logistics vom 26. Mai 2009 über Ausstellung einer EWG- Übereinstimmungsbescheinigung = CoC-Papier (Kopie) sowie eine Rechnung über den Erwerb einer österreichischen Autobahnvignette in Passau (Kopie) übermittelt.

Über abgabenbehördliches Ersuchen vom 15. Dezember 2009 um Übermittlung der Annonce vom Fahrzeugkauf aus Deutschland teilte der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 4. Jänner 2010 mit, dass ihm diese Annonce nicht mehr zur Verfügung stehe, da er sie -mangels erkennbarer Gründe, die dies notwendig erscheinen lassen würden- nicht aufgehoben habe. Der Bw. habe das Fahrzeuginserat in der größten deutschsprachigen Online-Fahrzeughörse (www.mobile.de) entdeckt. Wie nun in Erfahrung gebracht, seien Inserate in dieser Datenbank nicht mehr aufrufbar, sobald der Verkäufer das Fahrzeug als verkauft gemeldet habe; deshalb sei es dem Bw. auch nicht mehr möglich gewesen, das dem Fahrzeugkauf zugrunde liegende Inserat auf der Website www.mobile.de zu finden.

Nach Erinnerung des Bw. sei das Fahrzeug mit einer Laufleistung von „ca. 6.000 km“ inseriert gewesen; dies füge sich ins Bild des Tatsachenvorbringens in der Berufung vom 26. August 2009, wo (unter Punkt A) der Bw. ausgeführt und mit logisch nachvollziehbaren Überlegungen begründet habe, dass davon auszugehen sei, dass die Laufleistung des vom Bw. erworbenen Fahrzeugs im Zeitpunkt der Übergabe in Hamburg über 6.000 km betragen habe. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Höhe der Laufleistung eines Fahrzeuges in einem Gebrauchtwagen-Inserat regelmäßig niedriger angegeben werde als sie dann bei Übergabe betrage. Zum einen, weil es üblich sei, das angebotene Fahrzeug dadurch interes-

santer erscheinen zu lassen, sodass mehr Interessenten darauf aufmerksam würden; zum anderen, weil das Fahrzeug zwischen dem Einstellen des Inserats und dem Verkauf (Übergabe) meistens vom Verkäufer weiter benützt werde und sich die Laufleistung daher weiter erhöhe; dies sei auch bei dem vom Bw. erworbenen Fahrzeug der Fall gewesen.

Abschließend strich der Bw. heraus, dass im Fall dessen, dass die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die Laufleistung des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Übergabe weniger als 6.000 km betragen habe, der gegenständliche Erwerb kein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 7 in Verbindung mit Absatz 9 UStG zum Gegenstand gehabt hätte, behauptete, dass bei richtiger rechtlicher Auslegung der Gesetzesstellen im konkreten Fall nicht der Kilometerstand des Fahrzeuges in Hamburg als maßgebender Wert herangezogen werden dürfe, sondern sei vielmehr - wie in der Berufung vom 26. August 2009 ausführlich dargelegt - beim Kilometerstand auf einen anderen Zeitpunkt abzustellen, und verwies zur Vermeidung von Wiederholungen dazu auf die rechtlichen Ausführungen unter Punkt B der Berufung.

Über abgabenbehördliches Ersuchen vom 12. Mai 2010, a) weitere Beweismittel (wie z. B. Zeugenaussagen) für die unentwegte Abstellung des Fahrzeuges in der Garage in 1000 Wien insofern vorzulegen, als der Verkäufer C. D. eine Kraftfahrzeughaftpflichtversicherung für fünfzehn Tage ab dem 19. Mai 2009 abgeschlossen hatte und es dem Bw. daher möglich gewesen wäre, das gekaufte Fahrzeug zu benutzen, b) das prozentuelle Ausmaß bekannt zu geben, in welchem das Fahrzeug 2009 betrieblich genutzt worden war (Verhältnis der privat gefahrenen zu den betrieblich gefahrenen Kilometer), teilte der Bw. dem Finanzamt mit dem Ergänzungsschreiben vom 21. Juni 2010 zwecks Klarstellung von Missverständnissen, was die Haftpflicht- und Kaskoversicherung anbelangt, mit, niemals vorgebracht zu haben, dass für das Fahrzeug keine aufrechte Haftpflichtversicherung bestanden habe. Eine solche habe der Verkäufer für die Dauer von fünfzehn Tagen am 19. Mai 2009 abgeschlossen. Dies ergebe sich auch aus den vorgelegten Urkunden (vgl. Beilage 4 zur Berufung vom 26. August 2009) und sei vom Bw. nie in Abrede gestellt worden. Allerdings habe eine Kaskoversicherung für das Fahrzeug nicht bestanden, weil es dem Bw. nicht möglich gewesen sei, eine solche ohne österreichische Zulassung abzuschließen. Zum Beweis dafür, dass dies auch in der Berufung vom 26. August 2009 vorgebracht worden sei, zitierte der Bw. die beiden auf die Kaskoversicherung bezüglichen Sätze auf der Seite 2 der letztgenannten Berufung.

Während eine Haftpflichtversicherung das Risiko von Schadenersatzpflichten des Kfz-Halters gegenüber Dritten abdecken solle (Third-Party- Insurance), diene die Kaskoversicherung zur Abdeckung des Risikos von Schäden im eigenen Vermögen des Kfz-Halters (First-Party-Insurance). Würden Schäden am eigenen Fahrzeug durch die Haftpflichtversicherung (Third-Party-Insurance) nicht gedeckt, so sei die Nutzung von Fahrzeugen mit einem gewissen Wert ohne

Kaskoversicherung überaus riskant und komme in der Praxis so gut wie nicht vor. Aus diesem Grund habe der Bw. mangels aufrechten Versicherungsschutzes durch eine Kasko-Versicherung bis zur Zulassung in Österreich von einer Fahrzeugnutzung nahezu völlig abgesehen.

Unter Punkt C warf der Bw. dem Finanzamt zum Ersuchen um Vorlage von Zeugenaussagen vor, dass in der Zwischenzeit eine erhebliche zeitliche Distanz zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum (Mai 2009) eingetreten sei, weshalb die Namhaftmachung von geeigneten Zeugen mit ausreichendem Erinnerungsvermögen wesentlich erschwert sei, und strich hervor, bereits in der am 10. Juni 2009 persönlich überreichten Eingabe derartige Beweismittel (Zeugenaussagen von Garagen-Mitbenützern) angeboten zu haben. Zu diesem Zeitpunkt sei der verfahrensgegenständliche Zeitraum keine zwei Wochen zurückgelegen, infolge dessen es zu diesem Zeitpunkt überaus leicht gewesen wäre, eine Reihe verlässlicher und aussagekräftiger Zeugenaussagen darüber, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug im besagten Zeitraum tatsächlich unentwegt und ohne Unterbrechung in der Garage in 1000 Wien geparkt gewesen sei, zu erhalten. Von dieser angebotenen Möglichkeit habe die Behörde jedoch keinen Gebrauch gemacht. In Bewusstsein dessen, dass die Verfügbarkeit und Glaubwürdigkeit von Zeugen mit zunehmender zeitlicher Entfernung abnehme, habe der Bw. dieses Angebot zur Beibringung von Zeugenaussagen als Beweismittel in der Folge sogar noch in der Berufung vom 26. August 2009 wiederholt; auch davon habe die Behörde -ohne jeden für den Bw. ersichtlichen Grund- keinen Gebrauch gemacht.

Vielmehr habe die Behörde erst in ihrem Schreiben vom 12. Mai 2010 - also beinahe ein ganzes Kalenderjahr (!) nach dem ersten Beweisanbot des Bw.- erstmals die Möglichkeit des Zeugenbeweises ins Auge gefasst, weshalb sich der Eindruck aufdränge, dass das Ermittlungsverfahren von der Behörde unzweckmäßig durchgeführt worden sei bzw. durchgeführt werde. Es entspreche allgemeiner Lebenserfahrung, dass mit zunehmender zeitlicher Entfernung zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum die Verfügbarkeit von Zeugen reduziert sei und deren Erinnerungsfähigkeit rapide nachlasse bzw. verblasse. Diese Folgen einer solchen - im konkreten Fall ausschließlich in der Sphäre der Behörde liegenden- Verzögerung und Unzweckmäßigkeit der Durchführung des Ermittlungsverfahrens dürften aber keineswegs zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlagen. Dies ergebe sich aus dem allgemein anerkannten - aus § 114 BAO abzuleitenden - Verfahrensgrundsatz, wonach Steuerverfahren nach den Grundsätzen von Treu und Glauben durchzuführen seien (UFS 16. Februar 2007, RV/0238-G/05, VwGH 24. Mai 2007, 2005/15/0052). Um diesem Gebot zur Rechtshandhabung nach Treu und Glauben nachzukommen, habe die Behörde ihren Vollzugsspielraum (in Gestalt des Ermessens) entsprechend auszuüben (vgl. Tanzer/Unger, BAO 2010, § 116; UFS 26. März 2008, RV/0511-L/05 mwN); es erscheine daher aus den dargelegten Gründen (Verzögerung

des Ermittlungsverfahrens, die zu einem unvermeidlichen und für die Behörde vorhersehbaren Verlust von aussagekräftigen Beweismitteln geführt habe) im vorliegenden Verfahren geboten, diese Umstände nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Vorteil des Bw. zu berücksichtigen. Nach diesen allgemein anerkannten verfahrensrechtlichen Grundsätzen sei es somit geboten, die vom Bw. angebotenen Beweise und Tatsachenvorbringen entsprechend im Sinn des Bw. zu würdigen. Die mangelnde Verfügbarkeit und abnehmende Erinnerungsfähigkeit von Zeugen dürfe nicht zum Nachteil des Bw. ausschlagen, sondern müsse vielmehr zum Nachteil der Behörde ins Gewicht fallen.

In Ergänzung des bisherigen Tatsachenvorbringens zum Standort des verfahrensgegenständlichen Fahrzeugs führte der Bw. ins Treffen, dass es im folgenden ausschließlich um Angaben gehe, die die Behörde von Beginn an unmittelbar dem Steuerakt entnehmen habe können. Hinsichtlich des einer Behörde zugänglichen Aktenmaterials bestehe sogar eine Verwertungsverpflichtung (VwGH 24. Mai 1996, 92/17/0126), weshalb es sich in der Sache um kein neues Sachverhaltsvorbringen handle, das geeignet sein könnte, eine Verzögerung des Ermittlungsverfahrens herbeizuführen. Vielmehr solle die Behörde durch dieses Vorbringen darin unterstützt werden, die ihr ohnehin bereits von Beginn an zur Verfügung stehenden Informationen entsprechend zu würdigen, wodurch das Ermittlungsverfahren möglichst beschleunigt werden solle.

Der Dienstort des Bw. befinde sich im selben Gebäude wie der Abstellort des Fahrzeuges (Juridicum, D-Straße 00-06, 1000 Wien). Der ständige Wohnsitz des Bw. befinde sich in 1000 Wien, A-Straße 1. Lege der Bw. seinen Weg vom Wohnsitz zum Dienstort täglich zu Fuß zurück, wofür er rund neun Minuten (von Wohnungstür zu Bürotür) benötige, so bestehe für den Bw. kein Bedarf, diesen Weg mit dem Auto oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

Sämtliche Einkaufsmöglichkeiten würden dem Bw. in Gehdistanz vom Wohnsitz zur Verfügung stehen. Eine A1-Filiale (A-Gasse) befinde sich in einer Entfernung von weniger als vom Wohnhaus; eine A2-Filiale (B-Gasse) befinde sich in geringfügig größerer Distanz (etwa). Auch was den Einkauf von Gütern des täglichen Bedarfs betreffe, bestehe für den Bw. kein Bedarf zur Nutzung eines Pkw; damit könne anschaulich belegt werden, dass für die überaus risikobehaftete (weil nur ohne Kasko-Versicherungsschutz mögliche) Nutzung des Fahrzeuges vor Zulassung in Österreich kein Bedarf gegeben gewesen sei.

Zum abgabenbehördlichen Ersuchen um Angabe des prozentuellen Ausmaßes der betrieblichen Nutzung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass ihm ein hinreichender Sachzusammenhang mit der berufungsgegenständlichen Rechtsfrage nicht erkennbar sei. Für die im gegenständlichen Berufungsverfahren ausschließlich zu beurteilende Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Erwerbsteuer auf Grundlage von Art. 1 UStG (Fahrzeugeinzelbesteuerung

bei innergemeinschaftlichem Erwerb) sei das prozentuelle Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs völlig unerheblich, weshalb im Sinne der Verfahrensökonomie und einer möglichst raschen Beendigung des Berufungsverfahrens angeregt bzw. beantragt werde, die Behörde möge das diesbezügliche Auskunftersuchen zurückziehen. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ende dort, wo die Notwendigkeit seiner Mitwirkung nicht gegeben sei. Sofern von der Behörde dargelegt werden könne, in welchem rechtlichen Zusammenhang das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs mit der Festsetzung der Erwerbsteuer stehe, sei der Bw. bereit, im Rahmen der gesetzlichen Mitwirkungspflicht und im Rahmen der Möglichkeiten, entsprechende Angaben zu machen. Eine entsprechende Information durch die Behörde über die rechtliche Relevanz der zu erhebenden Umstände (= Ausmaß der betrieblichen Nutzung) erscheine überdies auch vor dem Hintergrund des in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs einhellig anerkannten Überraschungsverbots (statt vieler siehe etwa nur VwGH 26. Juli 2007, 2005/15/0051) geboten. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht liege daher keinesfalls vor, solange die rechtliche Relevanz der von der Behörde verlangten Angaben weder erkennbar sei, noch von der Behörde dargelegt werden könne.

Allein aus dem Umstand, dass im Jahr 2009 teilweise eine betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch den Bw. erfolgt sei, ergebe sich noch keine Notwendigkeit, das exakte prozentuelle Ausmaß der betrieblichen Nutzung angeben zu können. Solche Angaben würden sich nur dann zuverlässig machen lassen, wenn ein Fahrtenbuch geführt worden sei. Die generelle Pflicht, ein solches Fahrtenbuch zu führen, bestehe aber nicht. Eine solche Verpflichtung des Bw. lasse sich keineswegs schon allein aus dem Umstand herleiten, dass eine betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch den Bw. erfolgt sei. Wie als bekannt vorausgesetzt werden darf, sei in § 166 BAO der Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel festgelegt, infolge dessen der Verwaltungsgerichtshof in diesem Sinn bereits ausgesprochen habe, dass der Nachweis von Fahrtkosten mittels eines Fahrtenbuches oder auch durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, erbracht werden könne (VwGH 23. Mai 1990, 86/13/0181).

Abschließend strich der Bw. noch hervor, dass der gegenständliche Erwerb kein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 7 iVm Abs. 9 UStG zum Gegenstand gehabt habe, behauptete unter Bezugnahme auf die Berufung, dass beim Kilometerstand auf einen anderen Zeitpunkt abzustellen sei, und verwies zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die rechtlichen Ausführungen unter Punkt B der Berufung vom 26. August 2009.

In der Beilage übermittelte der Bw. dem Finanzamt die schriftliche Aussage vom Arbeitskollegen des Bw. und Nutzer der hauseigenen Garage Ass.-Prof. Dr. E. R..

Mit Schreiben vom 9. Juli 2010 fügte der Bw. seinen bisherigen Ausführungen zum prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung hinzu, dass die Nutzung des verfahrensgegenständ-

lichen Fahrzeugs im Jahr 2009 - wenn überhaupt - nur zu einem minimalen Ausmaß im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit erfolgt sei; der Bw. gehe aber davon aus, das Fahrzeug überhaupt nicht im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 2009 genutzt zu haben. Jedenfalls sei die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs im Ausmaß von weniger als zehn Prozent erfolgt. Diese Angaben seien plausibel und nachvollziehbar, wenn man sich den Gegenstand der betrieblichen Tätigkeit vor Augen halte: Die betrieblichen Einkünfte würden ausschließlich aus selbständiger Tätigkeit als Rechtsberater, Fachvortragender und Fachautor resultieren. Die Auftraggeber seien Rechtsanwälte, Verlage und Seminaranbieter, die allesamt ihren Sitz ausschließlich in Wien hätten, weshalb eine Nutzung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges zur Erzielung dieser Einkünfte verzichtbar sei und überdies innerhalb des Wiener Stadtgebietes auch unpraktikabel sei; dies deshalb, weil sowohl der Wohnsitz, die Betriebsstätte als auch der Dienstort in der Wiener Innenstadt liegen würden bzw. daran angrenzen würden, infolge dessen die Anreise zu den Auftraggebern mit einem Fahrzeug sinnlos sei: Zum einen, weil eine Anreise mit dem eigenen Fahrzeug wegen des starken Verkehrsaufkommens in den Wiener Innenstadtbezirken durchwegs zeitaufwändiger sei als zu Fuß bzw. unter Inanspruchnahme öffentlicher Verkehrsmittel; zum anderen wegen der Parkplatzsituation in diesen Bezirken und der flächendeckenden Kurzparkzonen.

Zudem erfolge die Tätigkeit nahezu ausschließlich am Schreibtisch, der Versand der dabei produzierten Ergebnisse durchwegs per E-Mail. Auch für das Beischaftern von erforderlicher Literatur müsse der Bw. keine Wege auf sich nehmen, weil sämtliche benötigte Literatur am Dienstort, dem A-Haus der A-Stätte Wien verfügbar sei oder sogar online über Datenbanken abgerufen werden könne. Wie bereits in der Beantwortung vom 21. Juni 2010 ausgeführt, suche der Bw. den Dienstort ausschließlich zu Fuß auf. Bei Erforderlichkeit persönlicher Besprechungen mit den Auftraggebern würden die dafür notwendigen Wege zu Fuß oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt; dies sei aber nur sehr selten der Fall.

Da die betriebliche Nutzung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeugs im Jahr 2009 somit minimal bzw. überhaupt nicht gegeben sei, liege sie jedenfalls unter 10 %; daraus folge, dass der Erwerb des Fahrzeuges nicht für das Unternehmen des Bw. erfolgt sei; es liege daher auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb nach den allgemeinen Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 UStG vor, weil das Fahrzeug zu weniger als 10 % unternehmerischen Zwecken diene (§ 12 Abs. 2 UStG).

Aus diesem Grunde könnte der verfahrensgegenständliche Erwerb nur dann der Erwerbsteuer unterfallen, wenn ein Erwerb eines neuen Fahrzeugs im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG vorliegen würde (Art. 1 Abs. 7 UStG); dies sei jedoch nicht der Fall, wie bereits in den früheren Eingaben ausführlich und nachvollziehbar dargelegt worden sei.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2010 zur Einkommensteuererklärung 2009 hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen finde, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können. Dies sei insbes. dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden könne, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit sei bzw. eine solche unterlasse (vgl. beispielsweise VwGH 27. September 1990, 89/16/0225). Auf die Mitwirkung an der Aufklärung könne insbesondere dann nicht verzichtet werden, wenn Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären könne (vgl. VwGH 18. November 1993, 93/16/0120). In diesem Sinne werde der Bw. daher letztmalig aufgefordert, die mit dem in Deutschland erworbenen Fahrzeug betrieblich bzw. privat im Jahr 2009 zurückgelegten Wegstrecken anhand eines Fahrtenbuches bzw. durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, hieramts zu dokumentieren. Im Übrigen wurde der Bw. um Aufgliederung der in Kennzahl 9230 geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von € 4.672,42 bzw. um belegmäßigen Nachweis der in Kennzahl 721 geltend gemachten Reisekosten in Höhe von € 736,08 ersucht.

Mit dem mit 17. August 2010 datierten Schreiben zur a) „Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für April bis Juni 2009“ sowie b) „Einkommensteuererklärung 2009/ Ergänzung“ zeigte der Bw. dem Finanzamt u. a. an, keine einzige betriebliche Fahrt mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug gemacht zu haben, weshalb er auch keine betriebliche Fahrt dokumentiert habe und aus diesem Grund keinen Beleg über betriebliche Fahrten vorlegen könne, da solche mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug nicht durchgeführt worden seien.

Der Bw. sei auch Zulassungsbesitzer eines Kleinmotorrades mit dem polizeilichen Kennzeichen XYZ (vgl. Zulassungsschein Beilage 1). Fahrten innerhalb der Wiener Innenstadt würde der Bw. - soweit er nicht ohnehin zu Fuß gehe oder die öffentlichen Verkehrsmittel benutze - ausschließlich mit dem Kleinmotorrad zurücklegen. Dies habe den Vorteil, dass die Suche eines Parkplatzes kaum Zeit in Anspruch nehme und auch keine Kosten auf Grund der flächendeckenden Kurzparkzonen anfallen würden. Auch auf Grund dieses Umstandes erscheine es nachvollziehbar, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug für keinerlei betriebliche Zwecke im Jahr 2009 genutzt hätte.

Mit dem mit 17. August 2010 datierten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde die Umsatzsteuer mit 7.058,47 € festgesetzt; dies mit der Begründung, dass das Finanzamt nach dem bisher durchgeführten Ermittlungsverfahren nach wie vor der Ansicht sei, dass es sich bei dem am 20. Mai 2009 erworbenen Fahrzeug um ein Neufahrzeug im Sinne des Art.1 Abs. 9 BMR handle und daher dieser Kauf (wie auch im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid April bis Juni 2009 vom 17. August 2009) gemäß Art.1 Abs. 7 BMR als innergemeinschaftlicher

Erwerb in Höhe von 28.900 € mit zwanzig Prozent Umsatzsteuer der Besteuerung unterworfen werde.

Mit dem mit 18. August 2010 datierten Umsatzsteuerbescheid 2009 berichtigte das Finanzamt den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid gemäß § 293 BAO mit der Begründung, dass der tatsächliche Bescheidwille (Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes des neuen Fahrzeuges, vgl. Bescheidbegründung des Umsatzsteuerbescheides vom 17. August 2010) von der formellen Erklärung des Bescheidwillens (Nichterfassung des steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbes) abgewichen sei, wiederholte die Bescheidbegründung des ursprünglichen Abgabenbescheides und setzte die Umsatzsteuer nunmehr in Höhe von € 12.838,47 fest.

Mit der mit 25. August 2010 datierten „Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 samt Berichtigungsbescheid“, untergliedert in die Punkte A) Verfahrensmängel, B) Zum Sachverhalt: Tatsächliche Laufleistung des Fahrzeugs und fehlerhafte Angabe im Kaufvertrag, C) Zur rechtlichen Beurteilung: Welcher Zeitpunkt ist für die Laufleistung (km-Stand) maßgeblich? D) Kein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb nach den allgemeinen Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 UStG/BMR, E) Zusammenfassung, F) Anträge, fügte der Bw. unter B) seinem Vorbringen im Punkt „A. Zum Sachverhalt: Tatsächliche Laufleistung des Fahrzeuges“ in der Berufung gegen den Bescheid über die Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate April bis Juli des Jahres 2009 hinzu, dass weitere Beweismittel für die unentwegte Abstellung des Fahrzeugs in Wien 1000 bereits in der Eingabe vom 10. Juni 2009 angeboten worden seien (Zeugenaussagen bzw. Erklärung an Eides statt von Garagenmitbenutzern). Erst im Schreiben vom 12. Mai 2010 habe die Behörde erstmals die Möglichkeit des Zeugenbeweises ins Auge gefasst und ersucht, die angebotenen Beweismittel der Zeugenaussagen „vorzulegen“. In der Zwischenzeit sei eine erhebliche zeitliche Distanz zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum (Mai 2009) eingetreten; die Namhaftmachung von geeigneten Zeugen mit ausreichendem Erinnerungsvermögen sei aus diesem Grund wesentlich erschwert. Bereits in der Eingabe vom 10. Juni 2009 seien derartige Beweismittel (Zeugenaussagen von Garagen-Mitbenutzern) angeboten worden. Zu diesem Zeitpunkt sei der verfahrensgegenständliche Zeitraum keine zwei Wochen zurückgelegen, sodass es zu diesem Zeitpunkt leicht gewesen wäre, eine ganze Reihe verlässlicher und aussagekräftiger Zeugenaussagen darüber, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug im besagten Zeitraum tatsächlich unentwegt und ohne Unterbrechung in der Garage in 1000 Wien geparkt gewesen sei, zu erhalten; von dieser angebotenen Möglichkeit habe die Behörde keinen Gebrauch gemacht. In Bewusstsein dessen, dass die Verfügbarkeit und Glaubwürdigkeit von Zeugen mit zunehmender zeitlicher Entfernung abnimmt, sei dieses Angebot zur Beibringung von Zeugenaussagen als Beweismittel in der Folge in der Berufung vom 26. August 2009 wiederholt worden. Auch davon habe die Be-

hörde ohne jeden ersichtlichen Grund keinerlei Gebrauch gemacht, weshalb sich der Eindruck aufdränge, dass das Ermittlungsverfahren von der Behörde unzweckmäßig durchgeführt worden sei bzw. durchgeführt werde. Es entspreche allgemeiner Lebenserfahrung, dass mit zunehmender zeitlicher Entfernung zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum die Verfügbarkeit von Zeugen reduziert sei und deren Erinnerungsfähigkeit rapide nachlasse bzw. verblasse. Diese Folgen einer solchen -im konkreten Fall ausschließlich in der Sphäre der Behörde liegenden- Verzögerung und Unzweckmäßigkeit der Durchführung des Ermittlungsverfahrens dürften aber keinesfalls zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlagen. Dies ergebe sich aus dem allgemein anerkannten - aus § 114 BAO abzuleitenden - Verfahrensgrundsatz, wonach Steuerverfahren nach den Grundsätzen von Treu und Glauben durchzuführen seien (UFS 16. Februar 2007, RV/0238-G/05, VwGH 24. Mai 2007, 2005/15/0052). Um diesem Gebot zur Rechtshandhabung nach Treu und Glauben nachzukommen, habe die Behörde ihren Vollzugsspielraum (in Gestalt des Ermessens) entsprechend auszuüben (vgl. Tanzer/Unger, BAO 2010 § 116; UFS 26. März 2008, RV/0511-L/05 mwN). Aus den eben dargelegten Gründen (Verzögerung des Ermittlungsverfahrens, die zu einem unvermeidlichen und für die Behörde vorhersehbaren Verlust von aussagekräftigen Beweismitteln geführt habe) erscheine daher im vorliegenden Verfahren unbedingt geboten, diese Umstände nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Vorteil des Bw. zu berücksichtigen. Nach diesen allgemein anerkannten verfahrensrechtlichen Grundsätzen sei es somit geboten, die vom Bw. angebotenen Beweise und Tatsachenvorbringen entsprechend im Sinn des Bw. zu würdigen. Die mangelnde Verfügbarkeit und abnehmende Erinnerungsfähigkeit von Zeugen dürfe nicht zum Nachteil des Bw. ausschlagen, sondern müsse vielmehr zum Nachteil der Behörde ins Gewicht fallen.

Nach Hinweis auf die schriftliche Zeugenaussage von Ass.-Prof. Dr. R., die in Beantwortung des abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchens vom 12. Mai 2010 vorgelegt worden sei (Beilage 3), ersuchte der Bw., seine plausiblen Angaben sowie die Zeugenaussage im Lichte der voranstehenden Ausführungen zu den Grundsätzen des Ermittlungsverfahrens im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Sinn des Bw. zu würdigen und entsprechend zu berücksichtigen.

Abschließend wiederholte der Bw. seine Ausführungen in der Eingabe vom 21. Juni 2010 zum Dienstort, dessen Entfernung zum Wohnsitz samt Einkaufsmöglichkeiten in Gehdistanz vom Wohnsitz und betonte, dass für die überaus risikobehaftete (weil nur ohne Kasko- Versicherungsschutz mögliche) Nutzung des Fahrzeuges vor Zulassung in Österreich kein zwingender Bedarf gegeben gewesen sei.

Unter „Punkt C. Zur rechtlichen Beurteilung: Welcher Zeitpunkt ist für die Laufleistung (km-Stand) maßgeblich?“ brachte der Bw. vor, dass der Umsatzsteuerbescheid 2009 auf derselben

unzutreffenden Rechtsansicht wie der Bescheid über die Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate April bis Juni 2009 basiere, wiederholte die Berufungsbegründung zum letztgenannten Bescheid, wobei in der Berufung zum Beweis dessen, dass zum 10. Juni 2009 das Fahrzeug bereits einen Kilometerstand von weit über 6.000 Kilometer aufgewiesen habe, auf die Rechnung der Firma A B. vom 2. Juni 2009 (Beilage 3) verwiesen wurde, gab an, wegen der nicht vollständigen Bezahlung des Kaufpreises in Hamburg noch nicht Eigentümer geworden zu sein und auf keine Verfügungsbefugnis eingeräumt erhalten zu haben.

Unter Punkt D. „*Kein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb nach den allgemeinen Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 UStG/BMR*“ hielt der Bw. es für denkbar, dass die Behörde möglicherweise davon ausgegangen sei, dass ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb nach den allgemeinen Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 UStG/BMR vorliege und der Erwerb daher der Erwerbsteuer unterfalle, ohne dass die Voraussetzungen für ein neues Fahrzeug im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG/BMR vorliegen müssten, jedoch würden die Voraussetzungen für eine Erwerbsbesteuerung nach Art. 1 Abs. 2 UStG/BMR nicht vorliegen:

Dies würde zum einen voraussetzen, dass der Erwerb des verfahrensgegenständlichen Fahrzeugs für das Unternehmen des Bw. erfolgt sei, was jedoch nicht der Fall sei, weil das Fahrzeug zu weniger als zehn Prozent unternehmerischen Zwecken diene (§ 12 Abs. 2 UStG):

Stelle Art. 1 Abs. 2 UStG/BMR in Ziffer 3 zudem die Voraussetzung auf, dass „*die Lieferung an den Erwerber durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt*“ werde, liege dies im verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ebenfalls nicht vor: Der Verkäufer des Fahrzeuges sei als eine über kein Vermögen verfügende Privatperson aufgetreten; der Erinnerung des Bw. zufolge habe es sich bei C. D. um einen pensionierten Mittelschullehrer für Religion und Geschichte gehandelt. Aus diesen Gründen könnte der verfahrensgegenständliche Erwerb möglicherweise nur dann der Erwerbsteuer unterfallen, wenn der Erwerb eines neuen Fahrzeugs im Sinn des Art. 1 Abs. 9 UStG vorliegen würde (Art. 1 Abs. 7 UStG); dies sei jedoch nicht der Fall.

Unter der im Punkt E in sieben Punkte gegliederten Zusammenfassung bestritt der Bw. im letzten Punkt, dass der Bw. das Fahrzeug für das Unternehmen erworben habe, betonte, dass die Lieferung an den Bw. nicht -wie von Art. 1 Abs. 2 Ziffer 3 UStG/ BMR gefordert - durch einen Unternehmer, sondern durch eine Privatperson erfolgt sei, und schloss daher aus, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbarkeit des Erwerbs nach den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 1 Abs. 2 UStG/BMR vorliegen würden.

Mit der Berufung wurden dem Finanzamt als Beilage die Quittung über NoVA und Erwerbsteuer vom 10. Juni 2009 (Kopie) samt Aufgäbebeleg vom 17. August 2010 (Kopie), der Kaufvertrag vom 20. Mai 2009 (Kopie), die Rechnung der Firma A B. vom 2. Juni 2009 (Kopie), der Beleg des ADAC über den Abschluss einer KFZ-Ausfuhrversicherung vom 19. Mai 2009

(Kopie), die Rechnung der Car Logistics vom 26. Mai 2009 über die Ausstellung einer EWG-Übereinstimmungsbescheinigung =CoC-Papier (Kopie) sowie eine Rechnung über den Erwerb einer österreichischen Autobahnvignette in Passau (Kopie) übermittelt.

In der am 16. Oktober 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, sich beruflich verändert zu haben und nun nicht mehr an der Universität tätig zu sein, stellte klar, nicht ab 20. Mai 2009 Eigentümer des in Rede stehenden Fahrzeuges gewesen zu sein, da ein Eigentumsvorbehalt vereinbart gewesen sei, und wies darauf hin, dass bei Steuerpflicht einer Veräußerung für den Fall, dass der Erwerber das Fahrzeug im Betriebsvermögen hätte, weitere Voraussetzung die Unternehmereigenschaft des Verkäufers wäre, was im Berufungsfall nicht gegeben gewesen sei.

Der Amtsvertreter gab zur Beurteilung, ob das Fahrzeug im Berufungsfall als neu anzusehen war, zu Protokoll, dass dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (18. November 2010, C 84/09, X gegen Skatteverket) zufolge der maßgebliche Zeitpunkt der Lieferung vom Veräußerer an den Erwerber sei. Bei dieser Betrachtung müssten Kilometerleistungen, die erst nach diesem Zeitpunkt zurückgelegt werden und die dazu führen können, dass das Fahrzeug bei Überschreitung der Grenze als „alt“ anzusehen sei, außer Betracht bleiben.

Somit stehe sachverhaltsmäßig fest, dass der Kaufvertrag vom 20. Mai 2009 das einzig taugliche Beweismittel darstelle, ob das Fahrzeug zum Kaufzeitpunkt die Grenze von 6.000 km über- oder unterschritten hatte. Dem Bw. als juristisch Gebildeten habe klar gewesen sein müssen, dass ein wesentlich kaufpreisbestimmendes Merkmal der Kilometerstand zu diesem Zeitpunkt gewesen sei. Somit sei es für das Finanzamt erwiesen, dass das Fahrzeug am 20. Mai 2009 als neu im Sinne des Art. 1 Binnenmarktregelung anzusehen gewesen sei.

Der Bw. bestritt, dass der Kaufvertrag das einzige Beweismittel darstelle, und verwies auf die umfangreichen Ausführungen im Verwaltungsverfahren, insbesondere auch darauf, dass beim zum Zeitpunkt der Begutachtung des Fahrzeuges im Inland ein weitaus höherer Kilometerstand ausgewiesen war als er ausmachen würde, wenn die 5.300 km im Kaufvertrag zutreffend gewesen wären.

Der Bw. bestätigte zwar dem Finanzamtsvertreter, die Ansicht des Finanzamtes, dass der Kilometerstand ein kaufpreisbestimmendes Merkmal darstelle, zu teilen, betonte aber, dass es wohl keinen Unterschied mache, ob dieser 5.300 oder 6.300 betragen habe, und behauptete zu dem vom Amtsvertreter zitierten Urteil des Europäischen Gerichtshofs, dass es in diesem dem Bw. bekannten Urteil um einen völlig anderen Sachverhalt gegangen sei; bei dem habe es sich um ein neues Segelboot gehandelt, bei dem überdies im Gegensatz zum hier vorliegenden Fall kein Eigentumsvorbehalt vereinbart worden sei; weiters handle es sich nicht um die Beurteilung eines konkreten Sachverhaltes, sondern habe der Steuerpflichtige vielmehr im

Finanzamt angefragt gehabt, wie ein Sachverhalt zu beurteilen sein würde, und habe diesen Fall bis zum Europäischen Gerichtshof vorangetrieben.

Der Europäische Gerichtshof habe die Mehrwertsteuersystemrichtlinie auszulegen gehabt, der Wortlaut der Richtlinie in diesem Punkt sei aber undeutlich. Im Gegensatz dazu beziehe sich Art. 1 Abs. 1 Binnenmarktrichtlinie ausdrücklich darauf, dass der Erwerb des Fahrzeuges im Inland erfolgen müsse, sei also in diesem Punkt klar. Dies bedeute, dass das Gesetz nunmehr zu Gunsten des Bw. ausgelegt werden müsse, da eine direkte Berufung auf die entgegenstehende Richtlinie nur dann erfolgen könnte, wenn diese zum Vorteil des Bw. ausginge, was aber im Berufungsfall nicht gegeben sei.

Abschließend berief sich der Bw. weiters auf Art. 1 Abs. 2 Z 1 der Binnenmarktrichtlinien, wobei aus dieser Bestimmung ebenfalls hervorgehe, dass ein innerstaatlicher Erwerb erst zu dem Zeitpunkt realisiert werde, zu dem eine Lieferung von einem Mitgliedsstaat in einen anderen Mitgliedsstaat gelange.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs. 1 und 3 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, und Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

§ 119 Abs. 1 in Verbindung mit 2 BAO zufolge sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung, der insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen dienen, 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, muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

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. 1 in Verbindung mit Abs. 2 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, 92/15/0159, trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinn des § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Mai 1992, 91/14/0089 bis 0091). Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen (Hinweis E 22. Jänner 1992, 90/13/0200). Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. November 1993, 93/14/0139). Für den Fall, dass die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren verletzt, kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Oktober 2006, 2004/15/0065); die belangte Behörde hat den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Mai 1992, 91/14/0089 bis 0091).

In materiellrechtlicher Hinsicht lautet Art. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 - Anhang (Binnenmarkt) BGBl. Nr. 663/1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 24/2007 wie folgt:

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

(2) Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;*
- 2. der Erwerber ist a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und*
- 3. die Lieferung an den Erwerber a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die*

Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei. ...

(7) Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört, ist unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 innergemeinschaftlicher Erwerb.

(8) Fahrzeuge im Sinne des Abs. 7 sind 1. motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, 2. Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern, 3. Luftfahrzeuge, deren Starthöchstmasse mehr als 1.550 Kilogramm beträgt, soweit diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind.

(9) Ein Fahrzeug gilt als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Für motorbetriebene Landfahrzeuge nach Abs. 8 Z 1 beträgt der Zeitraum sechs Monate. Dasselbe gilt, wenn das 1. Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat, 2...."

Art. 2 Umsatzsteuergesetz 1994 - Anhang (Binnenmarkt), BGBl. Nr. 663/1994 lautet:

„Wer im Inland ein neues Fahrzeug liefert, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, wird, wenn er nicht Unternehmer im Sinne des § 2 ist, für diese Lieferung wie ein Unternehmer behandelt. Dasselbe gilt, wenn der Lieferer eines neuen Fahrzeugs Unternehmer im Sinne des § 2 ist und die Lieferung nicht im Rahmen des Unternehmens ausführt.

Art. 11 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 - Anhang (Binnenmarkt) BGBl. Nr. 663/1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 180/2004 lautet:

„Rechnungen über die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen an die nicht in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Erwerber müssen die in Art. 1 Abs. 8 und 9 bezeichneten Merkmale enthalten. Das gilt auch in den Fällen des Art. 2.“

Nach Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, Rz 80 zu Art. 1 gilt ein Landfahrzeug als neu, wenn alternativ eine der beiden Bedingungen Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate vor dem Erwerb/tatsächliche Nutzung unter dem Grenzwert von 6.000 Kilometer Fahrleistung erfüllt ist. Maßgeblich für die Beurteilung als „neu“ ist der Zeitpunkt der Lieferung, nicht der Zeitpunkt der Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat (EuGH 18. November 2010, Rs C-84/09 „X“; Beiser, RdW 2011, 56 [57]). Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. September 2010, 2010/15/0078, kann dieser Zeitpunkt bereits mit Beantragung einer Einzelgenehmigung nach § 28 b Abs. 5 KFG 1967 (und nicht erst mit Übergabe) angenommen werden.

Aus folgenden Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen:

§ 433 Abs. 1 BGB zufolge wird durch den Kaufvertrag der Verkäufer einer Sache verpflichtet, dem Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen. Der

Verkäufer hat dem Käufer die Sache frei von Sach- und Rechtsmängeln zu verschaffen. Gemäß § 433 Abs. 2 BGB ist der Käufer verpflichtet, dem Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen.

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug unterliegt nur dann den Bestimmungen des Art. 1 Abs. 7 UStG/BMR, wenn es als „neu“ im Sinne des Art. 1 Abs. 9 leg. cit. gilt. Der Zeitpunkt der ersten Inbetriebnahme des vom Bw. am 20. Mai 2009 in Hamburg gekauften Dieselmotorkraftfahrzeuges am 30. Jänner 2008 lag mehr als sechs Monate zurück, sodass die Bewertung des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges davon, ob es nicht mehr als 6.000 Kilometer in dieser Zeit nachweislich zurückgelegt hatte, abhängig war. Hatte der in Rede stehende Kaufvertrag seine Wurzeln im Ausland, so war der Bw. in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs mit einer erhöhten Mitwirkungspflicht belastet. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht eines Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so lag es vornehmlich am Bw., Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Der Bw. hatte diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot.

Dem *„ADAC-Kaufvertrag für den privaten Verkauf eines gebrauchten Kraftfahrzeuges“* vom 20. Mai 2009 zufolge wurde das in Rede stehende Kraftfahrzeug am 30. Jänner 2008 erstzulassen. Laut den Angaben des Verkäufers wurde, soweit dem Vertragspartner bekannt, das Kraftfahrzeug nicht gewerblich genutzt, hatte das Fahrzeug zwei Vorbesitzer (Fahrzeughalter einschließlich Verkäufer), wies das Kraftfahrzeug eine Gesamtfahrleistung von ca. 5.300 Kilometer auf; mit den Unterschriften der Vertragsparteien bestätigte der Käufer den Empfang des Kraftfahrzeuges mit drei Schlüsseln und den Zulassungsbescheinigungen (Fahrzeugschein und Fahrzeugbrief); der Verkäufer den Erhalt des Kaufpreises. Mit diesen Angaben verschafften die Kaufvertragspartner dem Unabhängigen Finanzsenat die Gewissheit darüber, dass die Lieferung in Hamburg erfolgt ist. Ist der Zeitpunkt der Lieferung für die Beurteilung eines Kraftfahrzeuges als „neu“ maßgeblich, so ist die Feststellung des Zeitpunkts, zu dem das Kraftfahrzeug die österreichische Staatsgrenze bei Passau überquert hat, in analoger Anwendung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 18. November 2010, Rs C-84/09 „X“ für die Berufungsentscheidung bedeutungslos.

Wenn der Bw. den Erwerb des Fahrzeuges in Hamburg bestreitet, wäre es am Bw. gelegen gewesen, der Abgabenbehörde die Gewissheit über das COC (=Certificate of Conformity)-Papier als entscheidungsrelevante Tatsache herbeizuführen, bestätigt solch ein Zertifikat, welches beim Kauf eines Neufahrzeuges innerhalb der EU im Regelfall nur auf Verlangen ausgestellt wird, doch nur, dass das neue Fahrzeug zum Zeitpunkt der Auslieferung der EU-Betriebserlaubnis für dieses Fahrzeug entsprochen hat. Fehlt das COC-Papier für einen Ge-

brauchtwagen, so kann dieses zwar nachträglich nicht mehr erlangt werden; dessen Fehlen steht dem Zustandekommen eines gültigen Kaufvertrages in der Form, wie er sich in dem als Beilage 2 zur Berufung vom 26. August 2009 vorgelegten ADAC-Kaufvertrag für den privaten Verkauf eines gebrauchten Kraftfahrzeuges darstellt, jedoch nicht entgegen.

Für den Erwerb des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges sprach zunächst der letztzierte Vertrag, weil es sich bei diesem um einen Vordruck handelte, in den der Vertragspartner des Bw. die allgemeinen Angaben zum Verkäufer, Käufer, die Kfz- Daten, den Gesamtpreis, (unter Punkt I.) die Erklärungen und Garantien des Verkäufers sowie (unter Punkt „III. Sondervereinbarung“) den Text *„Das Kfz wird nach Abschluss des Verkaufs in Hamburg abgemeldet. Die Überführung erfolgt mit seinem Ausfuhrkennzeichen und neu versichert durch den Käufer.“* eingetragen hatte, ohne dass dem Vertrag individuelle Erklärungen des Käufers unter Punkt II. des Formulars ersichtlich gewesen wären; allein der vorgedruckte Text *„1. Der Käufer meldet das Kfz unverzüglich um. 2. Der Käufer erkennt an, dass das Kfz bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises Eigentum des Verkäufers bleibt.“* schloss die Annahme, der Verkäufer hätte einer vom Text des Vertragspunkts II. abweichenden Erklärung des Käufers seine Zustimmung erteilt, aus. Erklärt der Bw. den 20. Mai 2009 gegenüber dem Vertragspartner als Tag des Empfangs des Kraftfahrzeuges durch seine Unterschrift auf dem ADAC- Vertrag vom 20. Mai 2000 sowie gegenüber dem Finanzamt als Erwerbstag in der bei der Abgabenbehörde am 10. Juni 2009 eingelangten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe, so vermochte die Rechnung der Volkswagen Logistics GmbH & Co OHG vom 26. Mai 2009 für eine EWG - Übereinstimmungsbescheinigung (Beilage 5 zur Berufung vom 26. August 2009) zwar das Vorliegen einer EU-Betriebserlaubnis, aber nicht den Bestand eines Eigentumsvorbehalts glaubhaft zu machen.

Der ADAC -Kaufvertrag für den privaten Verkauf eines gebrauchten Kraftfahrzeuges ist ein Formular, anhand dessen der Vertragspartner des Bw. die Vertragsverhandlung geführt hat. Wenn den Angaben zum Fahrzeugverkäufer in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 17. August 2010 samt Berichtigungsbescheid vom 18. August 2010 zufolge dieser eine Person gewesen sein soll, die als eine über kein Vermögen verfügende Privatperson aufgetreten ist und der Erinnerung des Bw. zufolge es sich bei C. D. um einen pensionierten Mittelschullehrer für Religion und Geschichte gehandelt haben soll, beschreibt der Bw. seinen Kaufvertragspartner als eine Person, die berufsmäßig anderen Menschen (vornehmlich Kindern und Jugendlichen) im Schuldienst Unterricht erteilt, Wissen an Schülerinnen und Schüler weiter gibt und für die Wissensvermittlung ausgebildet worden ist. Damit war die Annahme, Daten in einem von einem Mittelschullehrer vorgelegten Kaufvertrag könnten unrichtig sein, unwahrscheinlich [und damit das unter Bezugnahme auf den Kilometerstand in der Berufung gegen die Bescheide vom 17. August und 18. August jeweils des Jahres 2010

beschriebene Verhalten „Ich habe bei Unterfertigung des Kaufvertrages auf die Richtigkeit dieser Angaben ... keinen Wert gelegt“ glaubhaft].

Was die Bw. als Käufer anbelangt, beweist der in Rede stehende Kaufvertrag die hohe Risikobereitschaft des Bw. beim Kauf des in Rede stehenden Gebrauchtwagens, wird doch durch diesen Vertrag ersichtlich, dass der Bw. das Kraftfahrzeug mit drei Schlüsseln empfangen hat, ohne dass ein ADAC-Untersuchungsprotokoll über den Zustand des Kraftfahrzeuges am (Mittwoch, den) 20. Mai 2009, also einen Tag nach Ausstellung der ADAC Rechnung betreffend „Ausfuhr Pkw/Wohnmobil 15 Tage KFZ- Haftpflichtversicherung, Police Nr. 000000000 - € 80“ (Beilage 4 zur Berufung vom 26. August 2009) existiert hat. Nach der Allgemeininformation des ADAC Schleswig-Holstein e.V. zum Untersuchungsprotokoll wird beim Gebrauchtwagenkauf die Durchführung der Gebrauchtwagenüberprüfung beim ADAC empfohlen, wenn der Käufer über den technischen Zustand eines gebrauchten Autos klare Informationen erhalten will. Schwerpunkte bei der Überprüfung des Autos nach einer 70 Positionen umfassenden Checkliste sind die Fahrzeugsicherheit und der Korrosionszustand der Karosserie, damit der Besitzer weiß, welche Reparaturen auf ihn zukommen, welche Mängel der TÜV beanstanden wird, was der Kraftfahrzeugbenützer vor einer längeren Fahrt noch reparieren lassen sollte. Bei den Prüfungen kann der Prüfer dem Käufer gleich direkt am Objekt Hinweise zu festgestellten Mängeln geben. In jedem Fall bekommt der Auftraggeber das Ergebnis der Gebrauchtwagenuntersuchung per Untersuchungsprotokoll. Wird dem Fahrzeug dabei ein guter technischer Zustand bescheinigt, besteht damit ein Gütesiegel, das den Gebrauchtwagenverkäufer den Absatz des Wagens sicher erleichtert. Wollte der Bw. ein gebrauchtes Auto kaufen, wobei er Kenntnis davon hatte, dass ein ADAC-Untersuchungsprotokoll nicht vorlag, so bedeutete der Verzicht auf ein positives Untersuchungsprotokoll nicht nur das Fehlen einer optimalen Absicherung vor dem technischen Risiko des Gebrauchtwagenkaufs, sondern auch die Verletzung der Pflicht, für Beweismittel beispielsweise betreffend den Kilometerstand des Kraftfahrzeuges zum Erwerbszeitpunkt Vorsorge getroffen zu haben. Damit hatte er die abgabenrechtlichen Nachteile zu tragen, wenn mit dem Schreiben vom 21. Juni 2010 zwecks „Klärung von Missverständnissen: Haftpflicht- und Kasko-Versicherung“ zunächst der Bestand einer Haftpflichtversicherung, aber keiner Kasko-Versicherung für das gekaufte Kraftfahrzeug thematisiert wird und u. a. wörtlich aus der Seite 2 der Berufung vom 26. August 2009 *„Eine Nutzung des Fahrzeuges ohne Kaskoversicherung erschien mir viel zu riskant, so dass ich von einer Nutzung des Fahrzeuges abgesehen habe“* zitiert wurde, um sodann den inhaltlichen Gehalt des letztzitierten Satzes durch das Schreiben des Bw. vom 21. Juni 2010, wo es wörtlich auf Seite 2 heißt *„Bei Fahrzeugen mit einem gewissen Wert ist die Nutzung ohne Kasko-Versicherung ... überaus riskant und **kommt in der Praxis so gut wie nicht vor.** Aus diesem Grund habe ich auch mangels aufrechten Versicherungsschutzes durch eine*

*Kasko-Versicherung bis zur Zulassung in Österreich von einer Nutzung des Fahrzeuges **nahezu völlig abgesehen.***", zu entkräften. Damit waren die Ausführungen zwecks „Klärung von Missverständnissen: Haftpflicht- und Kasko-Versicherung“ nur dazu geeignet, die Zulässigkeit der Nutzung eines Kraftfahrzeuges ohne Kasko-Versicherung zu beweisen. Die Angabe des Kilometerstandes mit „ca. 5.300“ im Vertrag heißt, dass der schriftlichen Vereinbarung eine genaue Angabe des Kilometerstands zum Zeitpunkt der Übergabe des Kraftfahrzeuges fehlt. Beträgt die Kilometerentfernung von Hamburg nach Wien 1.088 Kilometer und hatte der Bw. von einem Kfz- Kilometerstand von weniger als 6.000 Kilometer in Hamburg auszugehen, so war mangels exakter Ermittlung des Kilometerstandes dieser als eine Größe innerhalb einer im Rahmen eines Schätzungsverfahrens gemäß § 184 BAO ermittelten geringfügigen Schwankungsbreite rund um den von Gesetzes wegen relevanten Kilometerstand bestimmbar. Genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum § 167 Abs. 2 BAO, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. die bei Ritz, BAO³, Tz 8 zu § 167, genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs), so ließ das Unterlassen sowohl der Ausfolgung eines im Kaufvertrag angesprochenen Untersuchungsprotokolls, als auch einer zeitnahen technischen Gebrauchtwagenprüfung zum Erwerbszeitpunkt und -ort den Rückschluss darauf, der Gebrauchtwagen hätte die entscheidungsrelevante Kilometerstandsgrenze von 6.000 Kilometer eher unterschritten als überschritten, zu. Hatte der Bw. mit dem Zuwarten der Gebrauchtwagenuntersuchung die Feststellung eines den gesetzlichen Grenzbetrag überschreitenden Kilometerstands durch die Firma B. zu erwarten, war die Antwort auf die Frage, ob das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug ständig auf dem in Rede stehenden Abstellplatz in Wien geparkt gewesen war, samt der diesbezüglichen schriftlichen Aussage des Ass.-Prof. Dr. R. als Zeuge gemäß § 173 BAO vom 21. Juni 2010, die der Bw. seiner Berufungsergänzung vom 21. Juni 2010 beigelegt hatte, für die Entscheidung über beide Berufungen im Sinn des Bw. belanglos.

Wenn mit dem Schreiben des Bw. vom 17. August 2010 ausgeschlossen wird, dass eine einzige betriebliche Fahrt mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug im Jahr 2009 gemacht worden sei, widerspricht dieses Vorbringen der beim Finanzamt am 10. Juni 2009 eingelangten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe, mit der der Abgabenbehörde der Verwendungszweck des Kraftfahrzeuges mit „Anlagevermögen“ angezeigt wurde. Mit dem widersprüchlichen Vorbringen in Verbindung mit dem thematisierten Kleinmotorradbesitz des Bw. samt der dargestellten Einsatzmöglichkeiten dieses Zweiradfahrzeuges unter Punkt 2 zum Kapitel „B. Betrieblich zurückgelegte Wegstrecken“ des Schreibens vom 17. August 2010

werden höchstens undurchsichtige Verhältnisse behauptet, ohne einen stichhaltigen Beweis im Sinn des Berufungsbegehrens zu erbringen.

Wenn der Bw. die Möglichkeit der analogen Anwendung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 18. November 2010, C 84/09, X gegen Skatteverket, bestreitet, ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Art. 20 Abs. 1 und 138 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen sind, dass die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb nicht von der Einhaltung einer Frist abhängen kann, innerhalb deren die Beförderung des in Rede stehenden Gegenstands vom Liefermitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat beginnen oder abgeschlossen sein muss. War für die Beurteilung, ob das in Rede stehende Kraftfahrzeug, das Gegenstand eines innergemeinschaftlichen Erwerbs war, neu im Sinne des Art. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 ist, auf den Zeitpunkt der Lieferung des betreffenden Gegenstands vom Verkäufer an den Käufer abzustellen, so war eine Rechtswidrigkeit der Rechtsmeinung des Finanzamts anhand der diesbezüglichen Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung nicht zu erkennen.

Auch wenn der Bw. im Verhalten des Finanzamts eine Verletzung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben zu erkennen vermeint, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 2000, 99/16/0034 und 21. Jänner 2004, 2003/16/0113). Geht nicht nur dem Grundsatz von Treu und Glauben das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsprinzip vor, was beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 2001, 2000/17/0260, und 21. Dezember 2001, 2001/02/0084 bestätigen, so konnte dem Finanzamt insofern, als es sich an der Bundesabgabenordnung und der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs orientiert hatte, eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht vorgeworfen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. November 2012