



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse HausNr, vertreten durch Walter Steininger, Rechtsanwalt, D-83395 Freilassing, vom 26. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 29. August 2007 betreffend die Vorschreibung von NoVA für Juli 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Kontrollmitteilung vom 3. November 2006 teilte das Zollamt Salzburg dem FA Salzburg-Land mit, dass das Fahrzeug der BW an mehreren Tagen in Adresse gesehen worden sei. Angeführt wurde, dass dieses Fahrzeug auf die BW an ihrer deutschen Adresse in DAdresse zugelassen sei. Laut Abfrage im ZMR sei die BW seit dem März 2001 mit Hauptwohnsitz in Adresse HausNr gemeldet. Es bestehe der Verdacht, dass die BW ihren gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich habe und dass das Fahrzeug hauptsächlich in Österreich verwendet werde. Angeschlossen war dieser Kontrollmitteilung eine Aufstellung, dass das Fahrzeug an einem Tag im Mai, einem Tag im Juni, drei Tagen im Juli, drei Tagen im August, einem Tag im September, sowie einem Tag im Oktober 2006 an der Adresse der BW in Österreich gesehen worden sei. Das Fahrzeug sei am 22. Juli 2003 auf die BW zugelassen worden. Der Wohnsitz der BW sei laut Behördenanfrage beim ZMR ein Hauptwohnsitz.

Mit Vorhalt vom 28. November 2006 forderte das FA die BW unter Angabe der bisherigen Ermittlungsergebnisse sowie Anführung der Bestimmungen des KFG (§ 82 Abs. 8) sowie des KfzStG (§1 Abs 2 und 3), dazu auf Stellung zu nehmen, warum das Fahrzeug in Deutschland zugelassen worden sei, obwohl sie seit März 2001 ihren Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet habe. Weiters wurde die BW aufgefordert den Kaufvertrag für das Fahrzeug, die An- bzw. die Abmeldemeldebestätigung aus Deutschland sowie die Kfz-Steuererklärung in Deutschland und den Nachweis ihrer deutschen Pension vorzulegen.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2007 beantwortete die BW diesen Vorhalt dahingehend, dass bereits im Frühjahr 2003 anlässlich einer Vorladung beim FA festgestellt worden sei, dass in ihrem Fall keine NOVA zu entrichten sei. Sie hätte (ebenso wie ihr Lebensgefährte A) seinerzeit nur auf Bitten der Gemeinde wegen der Einwohnerzählung den Hauptwohnsitz in Adresse angemeldet. Zentrum der Lebenshaltung und Hauptwohnsitz sei nach wie vor in Deutschland, in DAdresse. Sie und ihr Lebensgefährte nützten die Wohnung in Adresse immer nur sporadisch.

Mit Nachschauauftrag vom 5.6.2007 überprüfte das FA an der Adresse der BW in Österreich die Umstände um das Fahrzeug und hielt in der darüber aufgenommenen Niederschrift fest, dass die BW Fahrzeugschein oder Kfz-Brief, Kaufvertrag, die Betriebskostenabrechnung der österreichischen und der deutschen Wohnung vorzulegen habe. In der Niederschrift führte die BW aus, dass sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nicht in Österreich habe und sie und ihr Lebenspartner Pensionisten seien.

In weiterer Folge legte die BW die angeforderten Unterlagen vor, die auch Betriebskostenabrechnungen für die Wohnung in Deutschland enthielten. Festgehalten werden muss, dass diese Abrechnungen aus den Jahren 2004, 2005 und 2007 als Rechnungsadresse der BW die Wohnung in Dachau angaben, eine Stromabrechnung aus dem Jahr 2006 als Rechnungsadresse die Wohnung der BW in Österreich anführte. Die Betriebskostenabrechnungen für die Wohnung in Österreich führten als Adresse der BW jeweils die Wohnung in Adresse an.

Mit Bescheid vom 29. August 2007 setzte das FA die Normverbrauchsabgabe für das gebrauchte Fahrzeug der BW für „07/2003“ mit € 183,60 fest. Zur Begründung führte das FA an, dass die Steuerpflicht auch dann ausgelöst werde, wenn eine Zulassung im Inland nicht erfolgt sei obwohl diese nach den Bestimmungen des KFG hätte erfolgen müssen. Dabei sei entscheidend wann eine solche zu erfolgen habe es komme für die Frage wie lange ein im Ausland zugelassenes Kfz im Inland ohne inländische Zulassung verwendet werden dürfe, allein darauf an wo dieses Fahrzeug seinen Standort habe.

Das FA habe nach Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes (im Wesentlichen die Kontrolle durch das Zollamt Salzburg und die dort festgestellten Termine an denen das Fahrzeug in Adresse abgestellt gewesen sei) unter Wahrung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung den Mittelpunkt der Lebensinteressen der BW im Inland ausgegangen. Sie habe sich auf Grund der wiederholt durchgeführten Kontrollen durch das Zollamt Salzburg eindeutig während des ganzen Jahres an ihrem Hauptwohnsitz in Adresse aufgehalten. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe etwa auch hervor, dass sie gegenüber den Stadtwerken DAdresse als Adresse den österreichischen Wohnsitz in Adresse angegeben habe. Ein Gegenbeweis zur Wiederlegung der Standortvermutung habe auf Grund der vorhin angeführten Erkenntnisse, die einen Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich nahe legten, nicht gelingen können.

Darauf erhob die Bw durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass im Falle eines weiteren ausländischen Wohnsitzes festzustellen sei wo der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des betreffenden Fahrzeughalters liege, wobei auf wesentliche berufliche Anknüpfungspunkte oder auf Grund- und Hausbesitz oder andere emotionale Bindungen abzustimmen sei. Die stärksten persönlichen Beziehungen und emotionalen Bindungen der BW lägen dabei nachweisbar eindeutig in Deutschland, da der Großteil ihrer Familie dort lebe. Insbesondere ihre Tochter und ihre Enkeltochter, die regelmäßig auch von ihr besucht würden, lebten in DAdresse. Sie halte sich dabei im Allgemeinen mehrere Tage, teilweise auch Wochen, in der Mietwohnung in DAdresse auf. Zudem besuche die BW regelmäßig auch ihren Bruder, der ebenfalls in Bayern lebe. Weiters engagiere sich die BW sozial im Rahmen des Krankenhausbesuchsdienstes in Bayern, sie besuche dort an ca. 50 Tagen im Jahr schwer erkrankte Patienten. Die BW halte sich mit ihrem Lebensgefährten abwechselnd in Adresse, in DAdresse und in Bayern auf, wo jeweils auch Wohnsitze von ihr bzw. ihrem Lebensgefährten bestünden. Der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen liege somit eindeutig in Bayern, wo sich der Großteil der Verwandten und Freunde befänden und wo sie im sozialen Leben durch ihre Tätigkeit im Krankenhausbesuchsdienst in Bayern fest verankert sei. Derartige persönliche Beziehungen und emotionale Bindungen seien in Österreich und in Adresse nicht gegeben. Daher sei davon auszugehen, dass der Wohnsitz der BW nicht in Österreich sondern in Bayern liege. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass in absehbarer Zeit der Wohnsitz in Adresse von ihr und ihrem Lebensgefährten aufgegeben werde und die Wohnsitze auf Bayern und DAdresse beschränkt würden.

Doch auch bei einem Hauptwohnsitz in Adresse wäre eine Zulassungspflicht in Österreich nicht gegeben, da das Kfz durch die BW in weit überwiegender Weise nur in der Bundesrepublik Deutschland verwendet werde. Sie fahre regelmäßig zu Besuchen ihrer

Tochter und Enkeltochter nach DAdresse, regelmäßig zu ihrem Bruder nach Bayern und regelmäßig nach Bayern um ihrer sozialen Tätigkeit im Rahmen des Krankenhaus-besuchsdienstes nachzukommen. Als Indiz dafür dass der weit überwiegende Teil der gefahrenen Kilometer auf Straßen in Bayern stattfinde möge auch die Tatsache dienen, dass sie noch niemals für ihren PKW eine (österreichische) Autobahn Vignette erstanden habe. Im Rahmen der Gesamtbetrachtung ergebe sich somit, dass das Fahrzeug zum weit überwiegenden Teil in Bayern bei wechselnden Standorten gefahren werde.

Die Wohnung in Adresse sei von ihr nur angemietet worden um der Mutter, die im selben Mietshaus wohnte, bei Besuchen nahe sein zu können und Beistandsleistungen erbringen zu können, da die Mutter gebrechlich und kränklich gewesen sei. Die Mutter sei ab 1998 im Pflegeheim gewesen und sei im Jahr 2001 verstorben. Die Wohnung sei beibehalten worden weil vielfältige Verbindungen in Bayern aufgebaut worden seien was auch dazu geführt habe, dass der Lebensgefährte im Jahr 2006 eine Eigentumswohnung in Bayern erworben und dort einen Wohnsitz gegründet habe. Als Zeuge der den angegebenen Sachverhalt weitestgehend bestätigen könne, werde der Bruder der BW benannt. Wenn es gewünscht werde könne auch eine entsprechende schriftliche Zeugenbestätigung nachgereicht werden. Dieser Berufung beigelegt war unter anderem eine Teilnahmebestätigung des Bayrischen Roten Kreuzes, wonach die BW im Zeitraum September bis November 2004 unter wissenschaftlicher Leitung die Grundausbildung in Krisenintervention in der Präklinischen Notfallmedizin besucht habe.

Darauf forderte das FA mit Schreiben vom 3.12.2007 weitere Unterlagen der BW an und zwar handelte es sich dabei um Abrechnungen betreffend Stromverbrauch, Wasserverbrauch und Heizkosten, jeweils für die Wohnungen in DAdresse und Adresse für die Jahre 2003 bis 2006 bzw. soweit vorhanden für 2007.

Dieses Ergänzungsersuchen beantwortete die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter dahingehend, dass die Beibringung dieser Abrechnungen nicht zielführend sei. Sie habe bereits in der Berufung vom September 2007 ausführlich dargestellt, dass die persönlichen Beziehungen und emotionalen Bindungen ausschließlich in Deutschland lägen, da der Großteil ihrer Familie in Deutschland ansässig sei und auch die gesamte Familie ihres Lebensgefährten regelmäßig von ihr besucht werde, auch die gesellschaftlichen Beziehungen der BW in Bayern lägen. Somit sei nach den vom FA selbst angegebenen Kriterien der Lebensmittelpunkt der BW eindeutig in Deutschland gelegen. Es mache keinen Sinn den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen, der die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich vereinige, nach Wasserverbrauch, Strom- und Heizkosten zu bestimmen. Nochmals werde darauf hingewiesen, dass der Zweitwohnsitz der BW deswegen zum Hauptwohnsitz umgemeldet worden sei, weil die BW im Schreiben vom März 2001 ebenso wie ihr Lebensgefährte durch

den Bürgermeister der österreichischen Gemeinde darum gebeten worden sei, wobei ihnen zugesichert worden sei, dass dies problemlos möglich sei.

Der UFS hat dazu erwogen:

Nach § 1 Z3 NoVAG unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen ... zum Verkehr im Inland ... sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z1 oder Z2 eingetreten ist ... der Normverbrauchsabgabe. Nach dem SteuerreformG 2000 BGBl. I 1999/122 gilt... als erstmalige Zulassung auch ... die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz 1967 zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der NoVA erbracht.

Nach § 6 Abs. 6 NoVAG erhöht sich die NoVA in jenen Fällen, in denen die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist, um 20%.

Das Normverbrauchsabgabengesetz knüpft in den oben angeführten Bestimmungen die Steuerpflicht nicht nur an eine inländische Zulassung sondern auch an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob bei dieser Sachlage eine Zulassung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland nach den Bestimmungen des KFG zu erfolgen hätte, bzw. wie die entsprechenden Bestimmungen des KFG anzuwenden sind.

Das KFG regelt die Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen im VIII Abschnitt des Gesetzes (Internationaler Kraftfahrverkehr) in den §§ 79 ff KFG.

Nach § 79 KFG ist das Verwenden von Fahrzeugen ... mit ausländischen Kennzeichen, die keinen **dauernden Standort** im Bundesgebiet haben, ... nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten wurden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem **Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland** in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit **dauernden Standort im Inland** anzusehen.

Die im § 82 Abs. 8 KFG geregelte gesetzliche Vermutung des dauernden Standortes im Inland erlaubt einen Gegenbeweis durch den Einbringer. Gelingt dieser Gegenbeweis nicht, so ist die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG nur während eines Monats ab Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Wesentlich ist somit zunächst die Feststellung des dauernden Standortes des Fahrzeuges im Inland. **Erst nach der Feststellung des dauernden Standortes im Inland** greifen die Bestimmungen der §§ 36ff KFG (IV Abschnitt, Zulassung zum Verkehr) an die das NoVAG in der oben zitierten Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z3 anknüpft.

Das FA führt dazu auch aus, dass der Standort des Fahrzeuges entscheidend sei, stützt sich für die Feststellung dieses Standortes vorrangig auf § 82 Abs. 8 KFG, wonach Fahrzeuge, mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind und geht im Ergebnis (implizit) davon aus dass der Standort des Fahrzeuges ab Juli 2003 im Inland gewesen sei.

Zwar führt das FA aus, dass bei Personen mit Wohnsitzen im Inland und im Ausland auf den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen, der die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich vereinige, abzustellen sei.

Gerade eine derartige Überprüfung des Mittelpunktes der Lebensbeziehungen für das Jahr 2003 ist aber im gegenständlichen Fall nach den vorliegenden Unterlagen nicht bzw. für die Folgejahre nicht in ausreichendem Ausmaß erfolgt.

Aus Sicht des UFS ist dem FA darin zuzustimmen, dass bei Personen mit mehreren (Haupt) Wohnsitzen in verschiedenen Ländern auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen ist und für die Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen insbesondere die stärksten persönlichen Beziehungen zu berücksichtigen sind. Dies vor allem deswegen, da die BW bereits im Ruhestand ist und sie somit in ihrer Zeiteinteilung und der Wahl ihres Aufenthaltsortes wohl freier ist, als wenn sie noch im Erwerbsleben stehen würde.

Das FA schließt aber aus den Feststellungen des ZA im Jahr 2006, die nur wenige Tage über einen Zeitraum von sechs Monaten umfassen, dass für das Fahrzeug im Jahr 2003 (und nach den dort bestehenden Wertverhältnissen) NoVA vorzuschreiben sei.

Festzuhalten ist zunächst, dass es nach der Begründung des Bescheides und aus den vorliegenden Verwaltungsakten keinerlei Ermittlungsergebnisse des FA betreffend den Mittelpunkt der Lebensinteressen der BW für das Jahr 2003 gibt.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Lebensgefährte der BW, der neben einem deutschen Hauptwohnsitz an der gleichen Adresse in Österreich einen Hauptwohnsitz hat, im Jahr 2003 einer Überprüfung durch das gleiche FA unterzogen wurde. Dabei wurde mit Aktenvermerk des Erhebungsdienstes vom 16. Juni 2003 (AB XXX/03) festgestellt, dass kein Grund für die Zulassung seines Fahrzeuges im Inland bestehe, da er den Wohnsitz in Österreich lediglich zu

Urlaubszwecken besuche und daher für dieses Fahrzeug keine Verpflichtung zur Entrichtung der NoVA und der KfzSt vorliege.

Damals wurden nach den dem UFS vorliegenden Akten (XXX/03) keine Feststellungen betreffend die BW getroffen. Es gibt somit auch aus diesen Verwaltungsakten keine Ermittlungsergebnisse für das Jahr 2003, die für einen Mittelpunkt der Lebensinteressen der BW im Jahr 2003 in Österreich und somit in weiterer Folge für einen dauernden Standort des Fahrzeuges im Jahr 2003 im Inland sprechen. Die Begründung des Hauptwohnsitzes bereits im Jahr 2001 stellt nach Sicht des UFS für sich allein keine taugliche Begründung für diese Vorschreibung dar.

Doch auch für die Folgejahre hat das FA keine ausreichenden Ermittlungen getätigt, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland bestätigen könnten.

Die BW hat dargelegt, dass die übernommene ehrenamtliche Tätigkeit im Krankenhaus von Bayern rund 50 Tage im Jahr umfasst. Dies könnte für stärkere Beziehungen der BW nach Österreich sprechen. Die diesbezügliche Ausbildung hat die BW aber erst im Herbst 2004 begonnen und Ende 2004 abgeschlossen. Es gibt keine Feststellungen dazu, dass die BW diese Tätigkeit vor der Beendigung einer Ausbildung Ende des Jahres 2004 aufgenommen hat. Ob diese Tätigkeit überhaupt dazu geführt hat, dass allenfalls eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen der BW erfolgt ist, hat das FA aber nicht erhoben.

Doch auch für das Jahr 2006 hat das FA keine ausreichenden Erhebungen getätigt, um von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen der BW in Österreich ausgehen zu können. Bei einer Person, die über zwei Wohnsitze verfügt, ist die Feststellung, dass diese Person sich an einem, zwei oder auch drei Tagen im Monat an diesem Wohnsitz aufhält, für sich allein genommen kein Beleg dafür, dass dieser Wohnsitz den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person darstellt.

Zudem hat der Lebensgefährte der BW im Jahr 2006 einen Hauptwohnsitz in Bayern begründet.

Die BW hat in ihrem Verfahren Zeugen zum Beweis dafür angeboten, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Deutschland liege, die vom FA nicht einvernommen wurden und bei denen auch nicht begründet wurde, warum eine Einvernahme unterblieben ist.

Zusammengefasst ist daher festzustellen, dass - unabhängig davon, ob überhaupt ein Bescheid über die Festsetzung der NoVA für das Fahrzeug der BW hätte ergehen müssen - es keinerlei Ermittlungsergebnisse dafür gibt, die NoVA mit dem Wert des Fahrzeuges im Juli 2003 festzusetzen. Eine Festsetzung der NoVA basierend auf den Werten des Fahrzeuges zB

im Jahr 2005 oder 2006 führt aber jedenfalls zu anderen steuerlichen Auswirkungen, doch gibt es auch dafür keine Ermittlungsergebnisse bzw. sind diese jedenfalls nicht ausreichend um einen Mittelpunkt der Lebensinteressen der BW im Inland zu belegen.

Somit verbleibt, dass das FA Ermittlungen zur Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen der BW unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung überhaupt unterbleiben hätte können.

Der UFS macht bei dieser Sachlage von seinem Recht Gebrauch, den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz aufzuheben. Dieser Möglichkeit wurde der Vorzug vor eigenen Ermittlungen des UFS gegeben, da die oben angeführten fehlenden Ermittlungen wie insbesondere die Einvernahme von Zeugen im Rechtshilfeweg mit Deutschland aufgrund der personellen Möglichkeiten des FA effizienter gestaltet werden können als dies im zweitinstanzlichen Verfahren möglich ist, die Wahrung des Parteiengehörs im Zuge solcher Ermittlungen auf kürzeren Wegen möglich ist und der BW in zwei Instanzen die Gelegenheit gegeben werden soll, zu den Ermittlungsergebnissen Stellung nehmen zu können und somit eine Verkürzung des Instanzenzuges vermieden werden soll.

Nicht unerwähnt soll auch bleiben, dass der UFS die Gestaltung des Bescheidspruches im konkreten Fall für bedenklich erachtet, da die Vorschreibung der NoVA bei Privatpersonen im Wege der Einzelbesteuerung erfolgt und keine monatliche Abrechnung der NoVA wie bei Unternehmen vorzunehmen ist. Dies bedingt auch eine entsprechende Änderung im Spruch des Bescheides. (Schwaiger in SWK 22/2010, S 695ff) Die Aufhebung der im Spruch ange

fürten Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO geht aber einer inhaltlichen Entscheidung, die auf die Problematik Bedacht nehmen müsste, vor. (Ritz, BAO⁴, § 289, Tz 1f)

Salzburg, am 20. Februar 2012