



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0171-W/09,
miterledigt RV/0172-W/09,
RV/0173-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 9. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 12. Februar 2008 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 3/2001 nach der am 9. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln führte im Auftrag des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg im Zeitraum Oktober 2004 bis Mai 2005 eine Betriebsprüfung beim Bw für die Jahre 2000 – 2002 durch. Gegenständlich war uA der Verkauf eines Ferrari 360 Modena Spider um 485.000 DM (Nebenkosten DM 7.390) an Hrn G. A. (in weiterer Folge : A.); die Lieferung wurde als Exportlieferung steuerfrei belassen und nicht der NOVA unterworfen. Die erforderlichen Ausfuhrpapiere in die USA konnten nicht vorgelegt werden.

Die Bp vertrat in einer Kontrollmitteilung den Standpunkt, im Jahr 2001 hätten die Ausfuhrpapiere durch den Bw nicht vorgelegt werden können, weil nach dessen Auskunft A. selbst Exporteur gewesen sei. Die Existenz des Exportnachweises sei jedoch glaubhaft

gemacht worden. A. sei daher spätestens ab der Erstzulassung im Inland verpflichtet gewesen, die NOVA selbst abzuführen.

In weiterer Folge wurde im Berufungsverfahren über Aufforderung des FA Hollabrunn Korneuburg Tulln vom Bw ein Exportnachweis (in Kopie) vorgelegt. Demnach sei die Ausfuhr des Kfz von Deutschland in die Schweiz über den Grenzübergang R. erfolgt. Über den Import des Kfz aus der Schweiz nach Österreich würden keine Daten vorliegen. Die Bp vertrat nunmehr in einem Schreiben an das Wohnsitzfinanzamt des A. die Ansicht, dass das Fahrzeug am 21.3.2002 erstmals im Inland zum Verkehr zugelassen worden sei, was beim Fahrzeugbesitzer NOVA Pflicht auslöse. Da das Fahrzeug in die Schweiz exportiert worden sei, sei der Lieferant (Bw) berechtigt gewesen, keine NOVA zu entrichten, da das Fahrzeug nicht im Inland zum Verkehr zugelassen worden sei.

A. wurde die NOVA vom Finanzamt Salzburg Land vorgeschrieben. In der Begründung wurde ausgeführt, die NOVA sei nicht in Rechnung gestellt worden, da es sich um einen „Exportpreis“ gehandelt habe. Vom Autohändler (Bw) sei ein Exportnachweis über die Ausfuhr des Fahrzeuges über den deutschschweizerischen Grenzübergang R. vorgelegt worden. Am 21. März 2002 sei das Fahrzeug mit dem Kennzeichen S ... erstmals in Österreich zum Verkehr zugelassen worden. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland unterliege gemäß § 1 Z 3 NoVAG der Normverbrauchsabgabe. Die Steuerschuld entstehe gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG mit dem Tag der Zulassung. Als Bemessungsgrundlage für die festzusetzende Normverbrauchsabgabe sei der Kaufpreis unter Anwendung eines Abschlages von 20% herangezogen worden.

Mit Berufungsentscheidung vom 22.1.2008, ZI RV/xyz, hob der UFS, Außenstelle Salzburg, diese Entscheidung betreffend NOVA 2002 auf. Es handle sich um die Lieferung eines PKW im Inland und um keine Exportlieferung. Der PKW sei in Wien an A. übergeben worden. Die NOVA müsste daher dem Bw vorgeschrieben werden.

Das Finanzamt Wien 9/18/19 und Klosterneuburg (in weiterer Folge: FA) übermittelte dem Bw mit Schreiben vom 23.11.2007 einen Vorhalt, in dem ausgeführt wurde:

„Es wurde festgestellt, dass Sie am 22.3.2001 einen PKW ... nicht wie in der Buchhaltung angegeben in die Schweiz sondern an Hrn A. verkauft haben ...“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2007 wurde vorgebracht, die Ausgangsrechnung an A. sei im Zuge des Exports erstellt worden; die Übergabe des Kfz habe in der Schweiz stattgefunden; die Abgaben seien anlässlich des Imports des Kfz nach Österreich von A. zu entrichten.

Mit Bescheid vom 12.2.2008 erfolgte die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (NOVA) für den Kalendermonat März 2001 iHv € 40.280,80,-- an den Bw durch das FA.

In der Begründung wurde iW ausgeführt:

„Am 22.3.2001 wurde ein PKW Marke Ferrari ... an Herrn A. G. , ..., veräußert. Die Lieferung wurde steuerfrei belassen und nicht der NOVA unterzogen. Bezugnehmend der Entscheidung des UFS Salzburg ist die NOVA beim liefernden Unternehmen der Firma DI H. im Jahr 2001 vorzuschreiben. Die ausführliche Begründung entnehmen Sie der Entscheidung des UFS Salzburg.“

In der Berufung wurde iW ausgeführt:

„... Die Berufung richtet sich gegen ...

2. die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 3/2001 iHv € 40.280,80 und Behandlung als steuerpflichtigen Vorgang. ...

Begründung: 1) Fehlende oder nicht ausreichende Begründung

... Der Hinweis auf eine Entscheidung, welche einen anderen Abgabepflichtigen betroffen hat und welche weder dem Abgabepflichtigen noch uns als Zustellungsvertreter zugestellt wurde, kann sicherlich nicht als ordnungsgemäße Begründung iSd § 93 BAO gelten. ...

Keine neu hervorgekommenen Beweismittel:

Die Umstände im betreffenden Verfahren, Umsatzsteuerfreiheit als Ausfuhrlieferung und kein NOVA-Tatbestand, waren der Behörde bekannt. Für den Zeitraum 2000 – 2002 ... fand eine Betriebsprüfung – durchgeführt durch das FA Hollabrunn Korneuburg Tulln ... – statt und in dieser Betriebsprüfung wurde dieser Sachverhalt genauestens überprüft und von der Betriebsprüfung wurde die Umsatzsteuer- und NOVA-Freiheit festgestellt ... Aufgrund der Berufungsentscheidung des UFS Salzburg zu der Berufung des Abgabepflichtigen A. kann wohl nicht von einem Neuherkommen von Beweismittel oder Tatsachen iS des Abgabepflichtigen DI H. gesprochen werden.

...

3) Freie Beweiswürdigung (s ...UFSS)

Von einer freien Beweiswürdigung unter dem Verfahrensgrundsatz des Parteiengehörs kann bei dieser Berufungsentscheidung des UFS Salzburg keine Rede sein, da ... Herr DI H. in diesem Verfahren überhaupt nicht angehört wurde. Aus diesem Grunde hat sich eine einseitige Beweisermittlung ergeben.

Teilweise werden Behauptungen aufgestellt, die ... nicht der Wahrheit entsprechen:

a) Wohnsitz des G. A. in Österreich

...wurde das Fahrzeug von unserem Mandanten für G. A. nach Österreich verbracht um diesem die Möglichkeit zu geben, während des Sommerraufenthaltes in Salzburg das Fahrzeug zu benützen. Zu diesem Zeitpunkt hatte A. noch keinen Wohnsitz in Österreich und hat unserem Mandanten auch seinen amerikanischen Reisepass in Fotokopie gesandt sowie die Rechnung des Fahrzeuges auf seinen amerikanischen Wohnsitz ausstellen lassen.

Ich verweise hier insbesondere auf die Ausführungen des UFS Salzburg, in dem der Zeuge Mag. K. (Mitarbeiter von G. A. zu diesem Zeitpunkt) ausdrücklich mitteilt, dass ein Wohnsitz des G. A. in Österreich nicht Thema war.

Eine kurzfristige Nutzung während der Ferien in Österreich und dann Ausfuhr des Fahrzeugs in die USA wäre eindeutig nicht schädlich, weil damit der Anforderung einer Exportlieferung dem Gesetz nach Genüge getan wäre.

Außerdem verweise ich auf die Ausführungen ... des UFS Salzburg, wonach G. A. und dessen Vertreter noch am 25.4.2001, also weit nach der Übernahme des Fahrzeugs dem Zollamt Linz mitteilten, dass A. keinen Wohnsitz in Österreich hatte. Genau diese Auskünfte wurden auch unserem Mandanten gegeben obwohl eine Begründung eines Zweitwohnsitzes geplant war. Entscheidend für die Entrichtung der Umsatzsteuer und NOVA ist jedoch der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Lieferung ...

b) Exportpreis

Ausdrücklich wurde auf der Rechnung „Exportpreis“ vermerkt, wodurch eindeutig hingewiesen wurde, dass dieser Preis ohne aller Steuern und Abgaben gemeint ist. Wenn der Vertreter des G. A. auf Seite 4 der UFS Entscheidung zitiert wird „*Herr G. A. ist kein Steuerexperte und konnte daher auch nicht beurteilen unter welchen Voraussetzungen österreichische Unternehmen bei Lieferungen Umsatzsteuer entrichten müssen oder Lieferungen steuerfrei sind*“, so ist dem entgegenzuhalten:

G. A. ist geborener Österreicher, der in Amerika seinen Wohnsitz hat, der deutschen Sprache mächtig, wie Interviews mit ihm eindeutig belegen. Außerdem hat er über seine österreichische Gesellschaft mehrere Firmenanteile erworben, es kann sehr wohl davon auszugehen sein, dass er wusste, dass die Bezeichnung „Exportpreis“ ohne Steuern nur interimistisch gelten kann und das Fahrzeug nach USA verbracht werden muss um die Steuerfreiheit zu sichern.

c) Zollkennzeichen

Das Fahrzeug wurde einige Zeit mit Zollkennzeichen gefahren, das Büro A. hat diese Zollkennzeichen bei der Zulassungsbehörde in Salzburg mehrfach verlängern lassen, es war daher sowohl G. A. als auch dessen Büro vollkommen klar, dass das Fahrzeug eindeutig nach wie vor für den Export bestimmt sein sollte und hier nur kurzfristig gefahren werden sollte.

Einerseits ist festzuhalten, dass unserem Mandanten gegenüber erklärt wurde, dass Herr A. das Fahrzeug nur vorübergehend in Österreich verwenden will und danach in die USA mitnimmt. Hätte Herr A. eine andere Erklärung abgegeben, hätte unser Mandant keine Rechnung ohne USt und NOVA ausgestellt.

Herr A. hatte – so war zumindest der Informationsstand unseres Mandanten – zu dem Zeitpunkt, als er das gegenständliche Kraftfahrzeug von unserem Mandanten gekauft hatte, keinen Sitz im Bundesgebiet der Republik Österreich. Dies war zumindest die Information unseres Mandanten.

Infolge dieser – möglicherweise falschen – Information, die von Käuferseite gekommen sind, konnte unser Mandant zum damaligen Zeitpunkt daher davon ausgehen, dass das Fahrzeug innerhalb der gesetzlichen Frist wieder Österreich verlässt und somit der § 38 (1) KFG anzuwenden ist, der lautet wie folgt:

1) Kraftfahrzeuge und Anhänger sind auf Antrag für die Dauer von höchstens einem Jahr vorübergehend zuzulassen, wenn der Antragsteller seinen Hauptwohnsitz, seine Hauptniederlassung oder seinen Sitz nicht im Bundesgebiet hat und die im § 37 Abs. 2 angeführten Unterlagen und Nachweise ordnungsgemäß erbracht sind.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere festzuhalten, dass unser Mandant die Anmeldung des Fahrzeugs nicht durchgeführt hat, sondern wurde diese von Herrn A. selbst veranlasst.

Wenn Herr A. nun ... behauptet, es habe nie die Absicht bestanden, das Fahrzeug in die USA zu verbringen, dann hätten ihm auch keine Zollkennzeichen ausgestellt werden dürfen. Es stellt sich daher die Frage, mit welchen Angaben er über mehrere Jahre hinweg bei den Salzburger Zulassungsbehörden die Ausstellung eines Zollkennzeichens (= vorübergehende Zulassung im Sinne des § 38 KFG) erwirkt hat.

Letzteres ist nur möglich, wenn er auch gegenüber der Zulassungsbehörde erklärt hat, dass der gegenständliche Ferrari nur vorübergehend in Österreich verbleibt (also in die USA oder ein anderes Land verbracht wird) und wenn er außerdem erklärt hat, dass er keinen Sitz im Bundesgebiet hat.

Es zeigt sich bei näherer Überprüfung und Überlegung, dass die Aussage von Herrn A. , ... er habe nie die Absicht gehabt, das Fahrzeug in die USA zu verbringen, eine reine

Schutzbehauptung ist, andernfalls er sowohl die österr. Zulassungsbehörden als auch unseren Mandanten vorsätzlich getäuscht hätte.

Offensichtlich hat Herr A. , nachdem er das Fahrzeug erhalten und im Sinne des § 38 KFG angemeldet hatte, seine Absicht das Fahrzeug betreffend oder überhaupt seine Lebensumstände betreffend geändert und seinen ordentlichen Wohnsitz in Österreich genommen.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass eine vorübergehende Zulassung überhaupt nur maximal für 1 Jahr ausgestellt werden darf.

Eine wiederholte Ausstellung einer vorübergehenden Zulassung sieht das KFG nicht vor. Es ist daher äußerst auffällig, dass man Herrn A. gesetzwidrig über mehrere Jahre hinweg eine vorübergehende Zulassung erteilt hat. ...

... Er muss dort also vorgebracht haben, dass er keinen Sitz im Bundesgebiet der Republik Österreich hat und dass das Fahrzeug nur vorübergehend in Österreich ist.

Schließlich kann ein solches Kennzeichen nur ausgestellt werden, wenn derjenige, der um ein Zollkennzeichen ansucht, auch erklärt, keinen Sitz im Bundesgebiet zu haben und zu beabsichtigen, das Fahrzeug wieder innerhalb der gesetzlichen Frist auszuführen.

Da Herr A. offensichtlich nach Ankauf des Fahrzeuges seine Absichten geändert hat und in Österreich ... seinen Sitz genommen hat und das Fahrzeug nicht mehr ausführen wollte, wäre in dem Augenblick, in dem Herr A. seine Absichten geändert hat, sohin spätestens mit Ablauf des 1. Jahres der vorübergehenden Zulassung, das Fahrzeug von Herrn A. selbst (und nicht von Dritten, schließlich war er ja bereits Eigentümer eines über einen Zeitraum von mehreren Monaten nicht angemeldeten Fahrzeuges) ordnungsgemäß zu importieren und anzumelden gewesen; das wäre sohin aller Wahrscheinlichkeit nach der 21.3.2003 gewesen.

Zu berücksichtigen ist aber auch, dass das Fahrzeug während des Zeitraums 22.6.2001 bis 21.3.2002 überhaupt nicht angemeldet war, sodass sich die Absichten von Herrn A. möglicherweise bereits vor der ersten vorübergehenden Zulassung des Fahrzeuges geändert haben.

Im gegenständlichen Fall liegt jedenfalls ein Eigenimport von Herrn A. im Sinne des Normverbrauchsabgabegesetzes vor, zumal Herr A. das Fahrzeug, als er offensichtlich seinen Entschluss, das Fahrzeug doch nicht in die USA zu verbringen, wodurch auch die Möglichkeit der Anwendung des § 38 KFG weggefallen ist, änderte, in seinem Eigentum gestanden ist und daher auch nur Herr A. selbst zur Bezahlung aller gegenständlichen Abgaben bzw. Steuern verurteilt werden kann.

...

e) „mit größter Wahrscheinlichkeit“

Dieser Ausdruck wird im Rahmen der freien Beweiswürdigung immer wieder vom Referenten des UFS Salzburg strapaziert, wenn es darum geht, den Berufungswerber G. A. zu entlasten und unseren Mandanten zu belasten. ...

... obwohl dem Senat bekannt war, dass

A. oder dessen Vertreter falsche Angaben über den Wohnsitz machten

A. und dessen Vertreter eindeutig wussten, dass das Fahrzeug für den Export in die USA bestimmt ist, da sowohl Passkopie als auch Rechnungs- und Lieferadresse von A. Seite unserem Mandanten bekanntgegeben wurde.

A. und dessen Vertreter Zollkennzeichen im Bewusstsein verlängerten, das Fahrzeug nur kurzfristig in Österreich fahren zu können (Zulassungsbehörde!!)

A. und dessen Vertreter bekannt war, dass der Preis auf der Rechnung als Exportpreis gekennzeichnet war der keine steuerlichen Abgaben beinhaltete

f) Verfahrensmängel

Weiters ist festzuhalten, dass unser Mandant am Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat weder beteiligt noch als Zeuge einvernommen wurde ...

Es wäre daher auch im ggstdl Fall entsprechend dem Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsforschung vorerst der Sachverhalt umfassend zu ermitteln gewesen und hätten Bescheide erst nach umfassender Ermittlung des Sachverhaltes erlassen werden dürfen. ...

Die Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Salzburg, bildet jedenfalls keine taugliche Grundlage für die Sachverhaltsermittlung und ersetzt auch nicht die Einvernahme unseres Mandanten, im ggstdl Fall liegen sohin erhebliche Verfahrensmängel vor.

Beweis: Einvernahme von DI H.

Beischaffung der Akten der Salzburger Zulassungsbehörde

Beischaffung des Aktes RV/xyz

Wir möchten ausdrücklich festhalten ..., dass Hr. DI H. über den Umstand nicht Bescheid wusste, dass A. in absehbarer Zukunft (aus Sicht 22.3.2001) einen Wohnsitz in Österreich begründen wird.

Es wurde mit dem Kunden vereinbart, dass der PKW in Österreich an sein Urlaubsdomizil (zu diesem Zeitpunkt im Hotel) während seines Urlaubaufenthaltes bei den Salzburger Festspielen geliefert wird und anschließend durch A in die USA an seinen Hauptwohnsitz verbracht wird.

Wenn Herr DI H. gewusst hätte, dass der PKW in Österreich verbleiben sollte, dann hätte er auch die Umsatzsteuer und die NOVA in Rechnung gestellt und Hrn A. mit Rechnung entsprechend vorgeschrieben, einbehalten und an das FA abgeführt. Hr. DI H. hatte ja eindeutig keine Vorteile aG der Steuerfreiheit als Ausfuhrlieferung, den Vorteil hatte eindeutig A., dem das Fahrzeug um ca € 90.000,00 billiger gekommen wäre. Wenn von A. die Ausfuhr in die USA nicht vorgesehen gewesen wäre, dann wäre auch das ganze Prozedere mit den Zollkennzeichen nicht notwendig gewesen, die eindeutig immer von Seite A. verlängert wurden. ..."

Das FA erließ am 1.12.2008 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte darin iW aus:

„Begründung: ... Gemäß § 201 Abs 1 BAO kann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten, nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Bescheid bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen würden.

Im vorliegenden Fall stellte sich heraus, dass die NOVA nicht richtig berechnet wurde. Betreffend das Fahrzeug Ferrari ... liegt eine Lieferung im Inland vor (auf die Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung zur Umsatzsteuer 2001 wird verwiesen). Gemäß § 1 Z 1 NoVAG ... unterliegt eine Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kfz sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Normverbrauchsabgabe.

Betreffend des Vorliegens der Voraussetzungen einer Wiederaufnahme von Amts wegen wird auf die Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2001 verwiesen.

Im Rahmen des Ermessens wird dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt..."

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2001 vom 28.11.2008 wurde u.a. ausgeführt:

„...im Zuge der Schlussbesprechung vom 20. Mai 2005 wurde vom Abgabepflichtigen glaubhaft versichert, dass die Ausgangsrechnung vom 22.2.2001 an A. im Zuge eines Exportes des Fahrzeuges ausgestellt wurde. Der diesbezügliche Exportnachweis wurde nicht vorgelegt, aber die Existenz wurde vom Abgabepflichtigen bekräftigt bzw. glaubhaft versichert. Herr A. sei laut Abgabepflichtigen selbst Exporteur gewesen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde dem Abgabepflichtigen vorgehalten, dass der Ferrari ... stets im Raum der EU genutzt wurde und im Inland am 21.3.2002 unter dem Kennzeichen SL - ... angemeldet wurde. Erhebungen hätten ergeben, dass über das Fahrzeug keine Importnachweise vorliegen. Um Vorlage des Exportnachweises wurde gebeten, ansonsten würden dem Abgabepflichtigen die Umsatzsteuer und NOVA vorgeschrieben. Der Abgabepflichtige legte einen Ausfuhrnachweis in Kopie vor. Das Hauptzollamt S bestätigte die Ausfuhr des Ferrari ... am 23.3.2001 über das Zollamt R. in die Schweiz. Über den Import des Fahrzeugs von der Schweiz in das Bundesgebiet lagen keine Daten vor. Aktenkundig war weiters, dass das Fahrzeug laut einer Rechnung vom 15.5.2001 bei der Firma D. zur Reparatur gegeben wurde. Über den Zeitraum zwischen Ausfuhr in die Schweiz am 23.3.2001 und Reparatur bei der Firma D. am 15.5.2001 lagen keine Daten über den Verbleib des Fahrzeugs auf.

Im Zuge des NOVA-Verfahrens beim Käufer A. hat sich durch Zeugeneinvernahmen von P. W., Mag. S. K. und B. N. herausgestellt, dass das Fahrzeug von Herrn P. W. am 23.3.2001 in die Schweiz ausgeführt wurde und danach nach Wien geliefert wurde, wo er an den Abgabepflichtigen am 24.3.2001 übergeben wurde. In Wien wurde der Ferrari von Mitarbeitern vom Käufer A. übernommen und im April 2001 nach Salzburg überstellt. (Die bereits in der Berufungsentscheidung enthaltenen Zeugeneinvernahmen werden in der Beilage übermittelt).

Der Ferrari wurde daher nicht an Herrn A. in die Schweiz exportiert, sondern in Österreich übergeben. Der Ausfuhrnachweis in die Schweiz kann daher nicht zu einer steuerfreien Ausfuhrlieferung an Herrn A. geführt haben.

Hätte die Betriebsprüfung daher gewusst, wer die Ausfuhr vorgenommen hatte, dass das Fahrzeug in weiterer Folge nach Wien gelangte und dort an Mitarbeiter von Herrn A. übergeben wurde, wäre sie zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid gekommen. ...“

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2001 vom 28.11.2008 wurde u.a. ausgeführt:

„.... liegt eine Lieferung eines PKW im Inland vor Ob Herr A. in weiterer Folge das Fahrzeug weiterhin auf Zollkennzeichen angemeldet hat oder nicht, kann dahingestellt bleiben, da nach dem Sachverhalt kein Ausfurnachweis vorliegt.

Die Ausfuhr in die Schweiz wurde von Herrn W. durchgeführt, das Fahrzeug jedoch nach Wien gebracht und erst dort Mitarbeitern von Herrn A. übergeben. Der Ausfurnachweis in die Schweiz hat daher mit der Lieferung an Herrn A. nichts zu tun.“

Mit Schreiben vom 11.12.2008 stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS und beantragte eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat.

In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters an den UFS vom 21.10.2009 wurde vorgebracht, der NOVA Bescheid vom 12.2.2008 sei rechtswidrig, da verjährt.

Die Amtspartei wies in der Stellungnahme vom 17.11.2009 darauf hin, dass durch den Vorhalt vom 23.11.2007 (siehe oben) eine Verlängerungshandlung gesetzt worden sei und sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis 31.12.2008 verlängert habe.

In der Vorladung des UFS an den steuerlichen Vertreter des Bw zur mündlichen Berufungsverhandlung war der Zusatz enthalten, dass im Falle der Aufrechterhaltung des Antrags auf Parteieneinvernahme des DI H. der Vertreter beauftragt werde, diesen bei der mündlichen Verhandlung stellig zu machen.

In der am 9. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw ergänzend ausgeführt, er halte das Berufungsvorbringen, dass Verjährung eingetreten sei, nicht mehr aufrecht. A. hätte zum Zeitpunkt des Kaufs des in Rede stehenden Kfz keinen inländischen Wohnsitz gehabt. Auch die im Auftrag des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg durchgeföhrte Außenprüfung des FA Hollabrunn Korneuburg Tulln sei davon ausgegangen, dass das Kfz nur vorübergehend im Inland verbleiben sollte und habe auf Grund dessen eine Kontrollmitteilung an das FA Salzburg Land geschickt. Auffällig sei weiters, dass A. mit einem Zollkennzeichen gefahren sei und dieses Zollkennzeichen – entgegen den üblichen Gepflogenheiten – auf insgesamt drei Jahre verlängert worden sei.

Über Vorhalt der Bp sei seinerzeit bekannt gegeben worden, dass die Typisierung des Fahrzeugs am 18.3.2002 auf den Sommerwohnsitz des A. am X-See erfolgt sei. Dem FA sei daher bereits zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen, dass A. zumindest über einen inländischen Zweitwohnsitz verfügt habe.

Die Vertreterin der Amtspartei brachte vor, es werde insbesondere auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen; die Kontrollmitteilung des FA Hollabrunn Korneuburg Tulln sei deshalb verfasst worden, weil zum damaligen Zeitpunkt der Prüferin nicht bekannt war, dass kein Ausfuhrnachweis gegeben sei. Überdies stehe sachverhaltsmäßig fest, dass A. das Kfz erst nach dem erfolgten Reimport aus der Schweiz erworben habe.

DI H. führte aus, die Lieferung des Fahrzeuges sei im April 2001 erfolgt; wegen einer beschädigten Felge musste noch auf Kosten des deutschen Lieferanten eine Reparatur vorgenommen werden. Er selbst habe die Typisierung nicht vorgenommen, dies hätte seines Wissens A. selbst veranlasst.

Es sei weiters unrichtig, dass die Übergabe des Fahrzeuges in der Schweiz erfolgt sei. Es sei vielmehr so gewesen, dass der deutsche Lieferant mit deutschem Zollkennzeichen aus nicht mehr nachvollziehbaren Gründen über die Schweiz nach Österreich eingereist sei. Die Übergabe des Fahrzeuges sei in Wien an Herrn Mag. K., den Beauftragten von A., erfolgt. Der Bw. sei danach gebeten worden, das Fahrzeug in den GH nach Salzburg zu überstellen, was er auch getan habe. Beabsichtigt sei laut Auskunft des A. gewesen, das Kfz in die USA zu verbringen, weil ein Ferrari dieses Typs in den USA zum damaligen Zeitpunkt nur mit sehr langen Lieferzeiten und einem wesentlich höheren Preis zu erhalten gewesen wäre. Er habe davon ausgehen können, dass die Lieferung steuerfrei erfolgt sei, weil er sonst dem Abnehmer Umsatzsteuer und NOVA einfach weiterverrechnet hätte. Es sei ihm auch aus seiner Geschäftspraxis bekannt, dass es durchaus üblich sei, dass Amerikaner ein Kfz in Europa übernehmen und dieses nach ihrem Urlaub in Österreich in die USA verbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die XY GmbH in S, Deutschland (Geschäftsführer P. W.) erwarb mit Rechnung vom 21.2.2001 ggstdl Ferrari 360 Modena Spider, ein Neufahrzeug, zum Preis von DM 412.280,-- inkl 16% deutscher USt (das Kfz wurde beim Verkäufer, der Firma YX OHG, Deutschland, selbst abgeholt).

Im Februar 2001 meldete sich B. N., Geschäftsführer der XX, Frankfurt, Deutschland, bei W. und sagte, er habe einen Käufer für das Kfz. W. veräußerte das Auto (mit Ausfuhr und Wiedereinfuhr in die Schweiz am gleichen Tag siehe unten) am 23.3.2001 an B. N.. Dieser veräußerte es dem Bw. mit Rechnung vom 23.3.2001 um DM 447.500,-- Nettopreis (ig Verkauf). Die Auftragsbestätigung über die Lieferung eines Ferrari, Neufahrzeug mit

Zulassung, datiert vom 14.3.2001. Die Rechnung wurde mit Banküberweisung vom 20.3.2001 durch den Bw. bezahlt.

Der Bw. veräußerte das Kfz an A. Am 14.3.2001 erfolgte die Bezahlung des Kaufpreises durch Überweisung.

Die Ausgangsrechnung des Bw datiert mit 22.3.2001. Sie wurde ausgestellt an A. mit Adresse New York, USA, über den Betrag von DM 485.000,--. Es wurde weder Umsatzsteuer noch NOVA in Rechnung gestellt. Auf der Rechnung ist vermerkt „Keine Mehrwertsteuer-Exportpreis. Erfüllungsort für Lieferung und Zahlung ist Wien.“

Weiters ist vermerkt „Betrag dankend erhalten“ und handschriftlich „BKA 045 v 16.3.2001“.

Weiters ist vermerkt „Zulassungs- und Transportkosten werden gesondert abgerechnet“.

Am 23.3.2001 erfolgte die erstmalige Zulassung des Kfz in S durch das Landratsamt Konstanz (int. Zulassungsschein, Versicherungsnehmer A.) und die Ausfuhr des Kfz über das ZA R. (BRD: „Zur Ausfuhr abgefertigt“) in die Schweiz mit deutschen Ausfuhrkennzeichen (Überstellungskennzeichen) XXYY auf Antrag von P. W. (XY) im Auftrag von N. (XX). Am gleichen Tag wurde das Kfz nach Deutschland reimportiert.

Am 24.3.2001 erfolgte der Transport des Kfz auf einem Hänger durch Fa YY von S nach Wien. Diese Firma wurde von Hrn. W. mit dem Transport beauftragt.

Am 24.3.2001 wurde das Kfz in Wien durch B. N. übernommen und am gleichen Tag in seinem Beisein an den Bw übergeben, welcher es auf seinem Firmengelände abstellte.

Am 28.3.2001 wurde das Kfz in Wien an Mag. K., einen Bevollmächtigten des A., übergeben. Das Kfz wurde in Wien am Firmengelände des A. abgestellt.

Am 2.4.2001 überwies A. den Betrag von DM 7.390,-- an den Bw (Nebenkosten).

Am 5.4.2001 wurde das Kfz in S durch das Landratsamt Konstanz auf A. mit dessen Adresse in New York, USA, mit dem (bisherigen) deutschen Ausfuhrkennzeichen (Überstellungskennzeichen) XXYY zugelassen (Ende der Gültigkeit 22.6.2001),

Am 9.4.2001 erfolgte die Meldung eines Nebenwohnsitzes durch A. in W am X-See.

Am 18.4.01 wurde der Ferrari zur Reparatur durch Fa D., Wien, im Auftrag des Bw übernommen. Es erfolgte die Reparatur eines Ventils und einer Felge (ummontiert und gewichtet).

Am 20.4.2001 überstellte der Bw das Kfz nach Salzburg und A. übernahm es dort anlässlich eines Hotelaufenthaltes im Hotel G.H., Salzburg, und machte eine Erstausfahrt.

Mit 15.5.2001 datiert die Rechnung der Fa D. , Wien, an den Bw über die durchgeführte Reparatur.

Am 12.3.2002 erfolgte die Typisierung des Kfz, welches nach wie vor mit dem deutschen Ausfuhrkennzeichen zum Verkehr zugelassen war, für die inländische Nutzung durch das Amt der NÖLReg, die vom Bw durchgeführt und in Rechnung gestellt wurde, es wurde eine Einzelgenehmigung für den PKW erteilt. Dazu wurde der PKW vom Wohnsitz des A. in Salzburg auf Veranlassung des Bw mit einem Anhängerfahrzeug abgeholt und anschließend wieder zurück gebracht.

Die Rechnung über die Typisierung iHv € 582,-- wurde vom Bw am 18.3.2002 ausgestellt. Rechnungsempfänger war A. per Adresse W am X-See .

Am 21.3.2002 erfolgte die Erstzulassung des Kfz in Österreich auf A. mit einem Salzburger Kennzeichen. Es handelte sich um eine vorübergehende (befristete) Zulassung auf 1 Jahr bis 21.3.2003; diese wurde jedoch bis zumindest 27.3.2006 immer wieder um jeweils ein Jahr verlängert.

Am 25.11.2002 erwarb A. die österreichische Staatsbürgerschaft.

Abschließend wird festgestellt, dass am 28.3.2001 die Lieferung eines im Inland bisher nicht zum Verkehr zugelassenen Kfz vom Bw an A in Wien erfolgte.

Das Kfz wurde nicht exportiert, sondern verblieb auf Dauer in Österreich. Es liegt daher weder ein Ausfuhr- noch ein Buchnachweis vor.

Der Bw musste bereits im Zeitpunkt der Lieferung damit rechnen, dass das Kfz nicht zum Export in die USA, sondern für den Verbleib im Inland bestimmt war. In weiterer Folge war ihm die Tatsache, dass das Kfz in Österreich verblieb, bekannt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Neben den Steuerakten des Bw wurden die Akten des UFS Salzburg betreffend A. herbeigeschafft; der Bw war bei der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat persönlich anwesend und wurde befragt. Die Herbeischaffung des Aktes des FA Salzburg Land betr. A. konnte unterbleiben, da der Referent des UFS Salzburg die notwendigen, äußerst umfangreichen und detaillierten Ermittlungen selbst durchführte und sich die Ergebnisse dieser Ermittlungen im UFS-Akt befinden.

Die Rechnung vom 21.2.2001 betr. Ankauf des Kfz durch XY GmbH mit dem Vermerk „*Sie erhielten durch Selbstabholung folgenden Neuwagen*“ liegt vor. Die Veräußerung des Kfz an

XX beruht auf den Angaben des B. N. und des P. W. sowie auf einer Bestätigung der XX, den Wagen in Wien von XY GmbH am 24.3.2001 erhalten zu haben.

Die Rechnung der XX an den Bw über den Betrag von DM 447.500,- netto mit dem Vermerk „ig Verkauf...“ ist aktenkundig, ebenso wie die Auftragsbestätigung und die Bezahlung des Kaufpreises.

Die Rechnung des Bw an A. über den Betrag von DM 485.000,-- liegt vor. Die Zahlung ist aktenkundig.

Die erstmalige Zulassung des Kfz durch das Landratsamt Konstanz ist durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen. Die Ausfuhr in die Schweiz ist durch Unterlagen des Zollamtes R. erwiesen.

Der Grund für die Ausfuhr in die Schweiz war entweder, um die Rückerstattung der Umsatzsteuer an P. W. leichter bewerkstelligen zu können oder um Probleme mit dem Hersteller zu vermeiden oder um einen Exportnachweis in ein Drittland in der Hand zu haben. Jedenfalls wurde dieser Ausfuhrnachweis später vom Bw als Nachweis für die steuerfreie Lieferung des Kfz vor dem FA präsentiert.

Die deutschen Ausfuhrkennzeichen wurden beantragt, weil den Beteiligten klar war, dass das Kfz keinesfalls sofort in die USA exportiert werden sollte und so die Möglichkeit bestand, ohne Bezahlung der Umsatzsteuer und NOVA das Kfz in Österreich zu benützen. Nicht nur dem Bw (siehe unten), sondern auch Herrn N. war dies laut seiner Aussage bewusst.

Der Transport des Ferrari durch den genannten Spediteur im Auftrag des Hrn W. ist durch die Rechnung des Spediteurs und die vorliegenden Aussagen des Hrn W. und Hrn N. erwiesen; ebenso erwiesen ist die Übernahme des Kfz durch Hrn N. am 24.3.2001 und die Übergabe an den Bw. Dies wird zB in einem Schreiben des Bw an das ZA Wien v 28.7.06 bestätigt: „*Ein Kaufvertrag wurde von Händler zu Händler nicht erstellt. Es gibt lediglich eine Auftragsbestätigung...Das Fahrzeug wurde von B. ... per Transporter bei mir in Wien angeliefert. Ein eventueller Transport von oder in die Schweiz ist mir nicht bekannt. Ich habe das Fahrzeug ordnungsgemäß gekauft und dieser hat angeliefert.*“

Die Übergabe des Kfz an Mag. K. ist durch dessen Aussage vor dem UFS Salzburg evident und wurde durch den Bw in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat bestätigt.

Die Überweisung des Betrages von DM 7.390,-- an den Bw. durch A. für die Bezahlung der Nebenkosten ist aktenkundig.

Dass das Kfz am 5.4.2001 vom Landratsamt Konstanz (nochmals) mit dem Ausfuhrkennzeichen XXYY auf A. mit der Adresse New York, USA, zugelassen wurde, ist durch

entsprechende Unterlagen erwiesen. Laut einer Bestätigung des Kraftfahrbundesamtes in Flensburg beträgt die Gültigkeitsdauer derartiger Kennzeichen längstens 1 Jahr, die Rückgabe der Kennzeichen ist jedoch nach Ablauf nicht erforderlich und die Gültigkeit besteht auch länderübergreifend.

Die Meldung eines Nebenwohnsitzes durch A. in Österreich ist erwiesen. Der Meldezettel liegt vor.

Die Rechnung über die Reparatur des Ferrari am 18.4.2001, ausgestellt von der Fa. D. an den Auftraggeber, den Bw., am 15.5.2001, liegt vor. Dass der Bw diese Reparatur in Auftrag gab, wird von ihm auch nicht bestritten (s Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat). Auch der Reparaturauftrag des Bw an die Fa D. ist aktenkundig.

Die Überstellung durch den Bw. und die anschließende Übernahme des Ferrari durch A. persönlich anlässlich eines Aufenthalts im GH in Salzburg ist unbestritten.

Bestritten wird vom Bw, dass er die Typisierung durchgeführt hat. (Siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat). Allerdings liegt die Rechnung des Bw Nr 0000 vom 18.2.2002, versehen mit seiner Unterschrift und seinem Firmenstempel vor, in der er ausführt: „*Wir erlauben uns, Ihnen wie folgt die Kosten (inkl. Verwaltungsabgaben und Stempelgebühr) für die Typisierung Ihres Fahrzeuges in Rechnung zu stellen: Typisierung 1 PKW, behördl. Kennzeichen XXYY Ferrari ... Rechnungsbetrag € 582...“*. Die Rechnung ist an den inländischen Nebenwohnsitz des A. adressiert. Demnach ließ der Bw die Typisierung durchführen. Er wusste daher, dass das Kfz nicht exportiert worden war und er wusste auch vom inländischen Wohnsitz des A. Der Sachverhalt wird auch durch die in den Akten des UFS Salzburg aufliegende Zeugenaussage der Frau I, einer Angestellten des A., bestätigt. Diese führt zum Thema Typisierung aus:

„*Hiezu wird angegeben, dass wegen der Anmeldung des PKW in Österreich mit Herrn DI H. telefonisch Kontakt aufgenommen wurde.*“

Zum Standort des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Anmeldung am 12. März 2002 führt die unter Wahrheitspflicht stehende Zeugin aus:

„*Das Fahrzeug stand wie ... durch Herrn A. angegeben in U. Im Rahmen dieses mit DI H. geführten Telefongespräches gab dieser an, dass er das Fahrzeug für die Typisierung benötige.*“

Auf die Frage, ob das Fahrzeug mit dem deutschen Ausfuhrkennzeichen überstellt wurde, gibt die Zeugin an:

„*Ja. Das Fahrzeug wurde auf Veranlassung des DI H. mit einem „Anhängerfahrzeug“ in U*

abgeholt zur Typisierung „gebracht“. Anschließend wurde das Fahrzeug wieder an den Wohnsitz in U mit dem deutschen Kennzeichen überstellt (Anhängerfahrzeug).“

Durch die vorliegende Rechnung und die geschilderte Zeugenaussage ist erwiesen, dass der Bw die Typisierung durchgeführt hat. Bei der gegenteiligen Behauptung in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat handelt es sich daher um eine Schutzbehauptung.

Das Datum der Erstzulassung und die Tatsache der befristeten Zulassung bis 21.3.2003, die zumindest bis 2006 immer wieder um jeweils ein Jahr verlängert wurde, ist unbestritten und aktenkundig. Die Zulassungen hat im Auftrag des A. seine Angestellte Frau I durchgeführt; ebenso unbestritten ist die Tatsache, dass A. am 25.11.2002 die österreichische Staatsbürgerschaft erwarb.

Es ist unbestritten, dass durch den Bw im März 2001 die Lieferung des im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Ferrari an einen Bevollmächtigten des A. erfolgte. Dies wird auch durch den Bw und durch alle Beteiligten mehrfach bestätigt. Der Bw führt zB in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat aus, es sei weiters unrichtig, dass die Übergabe des Fahrzeugs in der Schweiz erfolgt sei. Es sei vielmehr so gewesen, dass der deutsche Lieferant mit deutschen Zollkennzeichen aus nicht mehr nachvollziehbaren Gründen über die Schweiz nach Österreich eingereist sei. Die Übergabe des Fahrzeugs sei in Wien an Herrn Mag. K., den Beauftragten von A., erfolgt.

Ebenso ist unbestritten, dass das Kfz nicht exportiert, sondern in Österreich geblieben ist und hier (mit jeweils auf 1 Jahr befristeten Kennzeichen) zugelassen war. Dies wurde vom UFS Salzburg ermittelt, ist durch Bestätigungen der Zulassungsbehörde erwiesen und wird auch durch im Akt erliegende Zeugenaussagen bestätigt.

Mangels Ausfuhr existiert auch kein Ausfuhr- und Buchnachweis. Der anfangs vom Bw präsentierte und noch bis 2007 behauptete Ausfuhrnachweis in die Schweiz – siehe Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2007 „*dass die AR im Zuge des Exportes ausgestellt wurde. Die Übergabe fand in der Schweiz statt...*“ – ist ungeeignet und unerheblich, da die Ausfuhr in die Schweiz (und der anschließende Reimport) bereits vor der Übergabe des Kfz in Wien stattfand und mit der Lieferung des Bw an A. nicht im Zusammenhang steht.

Der Bw hält dieses Vorbringen nicht mehr aufrecht und hat nunmehr auch bereits mehrfach betont, dass das Kfz in Wien übergeben worden sei und geplant gewesen und ihm mitgeteilt worden wäre, das Kfz in die USA zu verbringen. S zB Berufung: „*Einerseits ist festzuhalten, dass unserem Mandanten gegenüber erklärt wurde, dass Herr A. das Fahrzeug nur vorübergehend in Österreich verwenden will und danach in die USA mitnimmt*“ oder Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung: „*Es sei weiters unrichtig, dass die*

Übergabe des Fahrzeuges in der Schweiz erfolgt sei. Es sei vielmehr so gewesen, dass der deutsche Lieferant mit deutschem Zollkennzeichen aus nicht mehr nachvollziehbaren Gründen über die Schweiz nach Österreich eingereist sei. Die Übergabe des Fahrzeuges sei in Wien an Herrn Mag. K., den Beauftragten von A., erfolgt.“

Dass dem Bw in weiterer Folge die Tatsache, dass das Kfz in Österreich verblieb, bekannt war, ergibt sich aus der Tatsache, dass er die Reparatur am Kfz im April 2001 in Auftrag gab, das Kfz anschließend nach Salzburg überstellte und die Typisierung im März 2002 durchführte. Dass ihm die Tatsache der Typisierung bekannt war, ergibt sich sogar aus seiner Aussage vor dem Berufungssenat, in der er zwar bestreitet, die Typisierung durchgeführt zu haben, aber angibt, diese hätten seines Wissens Mitarbeiter von A. durchgeführt. Wenn der Bw aber zugibt, Kenntnis von der Typisierung, die 1 Jahr nach Veräußerung des Kfz an A. stattfand, zu haben, impliziert dies die Kenntnis, dass das Kfz solange im Inland geblieben ist. Da er aber selbst die Typisierung durchgeführt hat, musste er mit dem Büro A. in Kontakt sein und wusste daher genau, dass das Kfz nicht exportiert wurde.

Der Berufungssenat geht davon aus, dass der Bw auch schon im Zeitpunkt der Lieferung damit rechnen musste, dass das Kfz nicht zum Export in die USA, sondern für den Verbleib im Inland bestimmt war. Wenn der Bw. in Kontakt mit den Mitarbeitern des A. war, ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Lieferung über die durchzuführende Reparatur und über die später durchzuführende Typisierung gesprochen wurde und der Bw bereits zu diesem Zeitpunkt damit rechnen musste, dass das Kfz nicht im Zuge der Veräußerung in die USA exportiert wird.

Siehe die Zeugenaussage des Mag. K., in der dieser auf folgende Frage ausführt:

„Haben Sie im Rahmen der Verhandlungen über den Ankauf des PKW gegenüber DI G. H., Wien, klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der PKW nicht an diesen in der Rechnung des DI G. H., Wien angeführten Bestimmungsort in den USA gebracht werden sollte?“

Nein, es stand nie zur Diskussion, dass das Fahrzeug in die USA verbracht werden sollte.

...Faktum ist, dass das Auto in Österreich ausgeliefert wurde. Es stand nie zur Diskussion, dass das Fahrzeug in die USA verbracht werden sollte ...

Es stand nie zur Diskussion, dass das Fahrzeug in die USA verbracht werden sollte, da nach Erinnerung des Zeugen er gegenüber DI G. H., Wien erwähnte, dass das Auto am „Österreich Wohnsitz“ verbleiben soll, damit A. dieses Fahrzeug im Sommer 2001 nutzen wollte ...

...Ja, es war mir klar, dass das Auto in Österreich verwendet werden wird, da die Freude des A. über den geglückten Kauf des Pkws sehr groß war und er mit dem Auto in Österreich fahren wollte ...

Meinem Verständnis nach war es zum damaligen Zeitpunkt nicht möglich, dass A. das Fahrzeug in Österreich ordentlich anmelden konnte, da er keinen Hauptwohnsitz in Österreich hatte. DI G. H. hat mir gegenüber ausgeführt, dass unter der Voraussetzung, dass der PKW an einen Amerikaner verkauft wird, keine Steuerbelastung in Österreich anfällt.“

Siehe auch die Übersetzung eines Telefax von Mag. K. an A. vom 14.3.2001:

„...ohne Steuern, welche nur fällig werden, wenn Du Dich entschließt, das Fahrzeug in Europa mit "normalen" Kennzeichen anzumelden; vorerst wird vorgeschlagen, dass Du deutsche "Zollkennzeichen" verwendest, die leicht nach beispielsweise 6 Monaten gegen österreichische Zollkennzeichen gewechselt werden können, sobald der Papierkram erledigt worden ist (nämlich Zweitwohnsitzanmeldung in Österreich);“

Weniger deutlich, aber auch in diese Richtung geht die Zeugenaussage des N., in der dieser u.a. ausführt:

„Ja, es gab seitens Ingenieur H. die Vorgabe, dass der Ferrari zunächst mehrere Monate in Österreich laufen sollte aber letztendlich in die USA verbracht werden sollte.“

„Ich bekam diese Anweisung von Herrn H., dass der Wagen auf Zollkennzeichen angemeldet werden sollte, da Herr G. A. mit diesem Fahrzeug ein bisschen in Österreich "herumfahren" wollte, bevor es in die USA verschifft wird.“

Frage:

War Ihnen von Anfang an bekannt, dass der Wagen nach Österreich verbracht werden sollte und nicht in die USA an den Erstwohnsitz des Herrn AG ?

Antwort:

Mir war bekannt, dass der Wagen zunächst nach Österreich verbracht werden sollte; ich bin jedoch davon ausgegangen, dass das Fahrzeug dann später in die USA ausgeführt wird.“

Es war allen Beteiligten, auch dem Bw, klar, dass das Kfz jedenfalls nicht sofort in die USA exportiert werden sollte, da A. in Österreich mit dem Kfz einige Monate „herumfahren“ wollte. Offenbar wurde ein anschließender Export in die USA als eine von mehreren Möglichkeiten zwar vage in Erwägung gezogen, aber im Hinblick auf den geplanten Wohnsitz des A. in Österreich nicht für wahrscheinlich erachtet. Der Bw. war in die Diskussionen eingebunden und engagierte sich als „helfender Freund“ des Mag. K. für eine „steuerschonende“ Lösung. Siehe Zeugenaussage des Mag. K. („H. hat mir gegenüber ausgeführt, dass ... keine Steuerbelastung in Österreich anfällt“) und Aussage des N. („Anweisung von Herrn H.“). Es ist aber auch anzunehmen, dass A. selbst an dieser Lösung (Verkauf ohne Umsatzsteuer und NOVA) interessiert war und sie zumindest gebilligt hat, da er nach der Aktenlage regelmäßig informiert wurde und zugestimmt hat.

Dass der Bw keineswegs sicher war, dass das Kfz in die USA exportiert werden würde, zeigt

nach Auffassung des Berufungssenates auch die Tatsache, dass er dem FA im Nachhinein einen Exportnachweis in die Schweiz präsentierte, obwohl er wusste, dass dieser Export (und anschließende Reimport) schon vor der Lieferung des Kfz von ihm an A. getätigt worden war und nicht mit seiner Lieferung des Kfz an A. in Zusammenhang stand. Er muss diesen Exportnachweis auch von einem der Beteiligten erhalten haben, was nur zeigt, dass im gemeinsamen Zusammenwirken mehrerer Beteiligter die Finanzbehörden getäuscht werden sollten. Die Behauptung, das Kfz wäre im Zuge des Verkaufs in die Schweiz exportiert worden, wurde schließlich bis November 2007 (Vorhaltsbeantwortung vor dem FA) aufrecht gehalten. Erst als der UFS Salzburg in seiner Berufungsentscheidung auf Grund der durchgeföhrten äußerst umfangreichen und aufwändigen Ermittlungen detailliert und genau den wahren Zeitablauf darlegte, konnte diese Behauptung vom Bw nicht mehr aufrecht erhalten werden. Wäre er tatsächlich, wie er nun vorbringt, von A. getäuscht worden und hätte immer geglaubt, das Kfz würde im Zuge der Veräußerung in die USA exportiert, hätte er diese Version von Anfang an mit dem gleichen Nachdruck wie jetzt vorgebracht und nicht im Nachhinein (2005/2006), als er definitiv wusste, dass das Kfz nicht exportiert worden war, einen untauglichen Exportnachweis präsentiert. Die vom Bw eingeschlagene Strategie macht seine nunmehrigen Aussagen unglaublich.

Zusammenfassend zu diesem Punkt ist festzuhalten, dass der Berufungssenat aG der vorliegenden Zeugenaussagen, sonstigen Beweismittel und des Verhaltens des Bw zur Überzeugung gelangt, der Bw musste im Zeitpunkt der Lieferung des Ferrari von ihm an A. (zumindest) damit rechnen, dass das Kfz nicht exportiert wird.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Beweisanträge, Parteiengehör:

Der Akt des UFS Salzburg RV/xyz wurde beigeschafft. Die Beischaffung des Aktes des FA Salzburg konnte unterbleiben, weil die Ermittlungen nach Angabe des Referenten des UFS Salzburg zur Gänze vom UFS Salzburg selbst durchgeführt wurden und die Ermittlungsergebnisse daher im UFS Akt aufliegen.

Herr DI H. war in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat anwesend und wurde befragt.

Auf die Beischaffung der Akten der Salzburger Zulassungsbehörde konnte als unerheblich verzichtet werden, da aus diesen Akten für die steuerliche Problematik nichts gewonnen werden könnte und darüber hinaus das konkrete Beweisthema, für das die Beischaffung dieser Akten erforderlich wäre, vom Bw nicht genannt wurde.

Festgehalten wird, dass die Zeugeneinvernahmen des Mag. K., des P. W. und des B. N. dem Bw vom FA im Verfahren erster Instanz übermittelt wurden.

Verjährung:

Der vom Bw in einem Schriftsatz vom 21.10.2009 vorgebrachte (und in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat nicht mehr aufrecht erhaltene) Einwand, der NOVA Bescheid vom 12.2.2008 sei rechtswidrig, da verjährt, wird vom UFS nicht geteilt. Die Amtspartei hat zu Recht darauf hingewiesen, dass durch den Vorhalt vom 23.11.2007 eine Verlängerungshandlung gesetzt worden war, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis 31.12.2008 verlängert hat. (NOVA 3/2001 allgemeine Verjährungsfrist 5 Jahre, somit 31.12.2006; Verlängerungshandlung Betriebsprüfung 2004/2005, Verlängerung um 1 Jahr bis 31.12.2007; weitere Verlängerungshandlung Vorhalt vom 23.11.2007, Verlängerung um 1 weiteres Jahr bis 31.12.2008; Erstbescheid 12.2.2008).

NOVA:

§ 1 Z 1 des Normverbrauchsabgabegesetzes, BGBl Nr 695/1991 idgF lautet:

„§ 1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung. ...“

Die Lieferung des ggstdl Kfz im März 2001 vom Bw an A. in Wien unterliegt somit nach § 1 Z 1 NOVAG grs der Normverbrauchsabgabe, da es sich um die Lieferung eines bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kfz eines Unternehmers im Inland, der diese Lieferung gegen Entgelt iR seines Unternehmens ausführt, handelt.

Im Ergebnis trifft die Steuerpflicht nach § 1 Z 1 NoVAG 1991 einen Fahrzeughändler im engeren Sinn, aber auch beispielsweise einen Händler für Waren aller Art unter Einschluss des regelmäßigen Handels mit Kraftfahrzeugen (gewerblicher Fahrzeughandel).

Nicht der NoVA unterliegt die im Inland erfolgende gewerbliche, also unternehmerische Lieferung von bisher noch nicht im Inland zugelassenen und vom NoVAG 1991 betroffenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung ausführt.

Steuerpflicht löst erst die tatsächliche Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG 1994 (und nicht der Abschluss des Kaufvertrages) durch den Fahrzeughändler an den "Letztverbraucher" aus.

Dass die Lieferung in Wien iRd Unternehmens des Bw stattfand und die Verfügungsmacht am 28.3.2001 vom Bw auf A. überging, ist unbestritten.

Somit wurde durch die Lieferung der NOVA-Tatbestand des § 1 Z 1 NOVAG ausgelöst.

Gemäß § 3 Z 1 NOVAG idgF sind von der Normverbrauchsabgabe befreit:

„1. Ausfuhrlieferungen. § 6 Abs. 1 Z 1 und § 7 UStG 1994 sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß als Ausfuhrlieferungen auch Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 1 UStG 1994) gelten.“

Das NOVAG verweist somit auf die entsprechenden Bestimmungen des UStG.

§ 6 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idgF lautet auszugsweise:

“(1) Von den unter § 1 Abs 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) …“

§ 7 UStG 1994 idgF lautet:

„(1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

3. Wird in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,

b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und

c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 1 000 S übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepaß oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist. Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

(2) Ausländischer Abnehmer ist

- a) ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,
- b) eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur im Fall des Abs. 1 Z 2 vor, wenn

- 1. der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und
- 2. das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

Im Falle des Abs. 1 Z 3 ist eine Ausfuhrlieferung ausgeschlossen.

(4) Über die erfolgte Ausfuhr muß ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird.

Macht der Unternehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, daß diese Vorgangsweise in allen Fällen des Abs. 1 Z 3 eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

(5) Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

-
1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder
 2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr.

(6) In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in folgender Weise zu führen:

1. Im Falle des Abholens durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird.
2. im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland durch
 - a) eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr,
 - b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

(7) Die in den Abs. 5 Z 1 und 2 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege 7 Jahre aufzubewahren.“

Demnach müssen sämtliche Voraussetzungen vorliegen, unter denen die Ausfuhrlieferungen nach § 6 Abs. 1 Z 1 und § 7 UStG 1994 befreit sind. Erforderlich ist somit ein ausländischer Abnehmer, wenn dieser (Käufer) das Kraftfahrzeug in das Drittland befördert oder versendet (Abholfall). Darüber hinaus muss hinsichtlich der steuerfreien Ausfuhrlieferung ein Ausfuhrnachweis und Buchnachweis vorliegen. Für Lieferungen (Beförderung und Versendung) in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist die VO BGBI. Nr. 401/1996 über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu beachten. Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Im gegenständlichen Fall wurde das Kfz nicht exportiert. Schon die materiellen Voraussetzung der Ausfuhr in ein Drittland sind nicht gegeben. Demzufolge liegt weder ein Ausfuhr- noch ein Buchnachweis vor.

Gemäß *Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2006, ZI 2002/13/0164* (es ging um die Frage, ob zweifelsfrei gefälschte Ausfuhrnachweise für die Bf als Fälschungen erkennbar waren), „*hat bei der Prüfung ein subjektives Moment ... außer Betracht zu bleiben. Maßgeblich ist lediglich, ob der in § 7 Abs 1 und 2 UStG 1994 normierte Tatbestand erfüllt ist, welcher die Steuerfreiheit als Rechtsfolgen nach sich zieht.*“

Im vorliegenden Fall liegen die objektiven Voraussetzungen nicht vor. Das Kfz wurde nicht exportiert, sondern verblieb im Inland.

Schon aus diesem Grund liegt daher keine von der NOVA befreite Ausfuhrlieferung vor.

In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass nach der Literatur bei der durch den Unternehmer durchzuführenden Beurteilung, ob Steuerfreiheit gegeben ist, der Maßstab der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns anzulegen ist. Erscheinen die Angaben des Abnehmers dem Lieferer zweifelhaft, so kann es zur Vermeidung von NOVA-Nachforderungen zweckmäßig sein, die Lieferung vorerst als steuerpflichtig zu behandeln (s. zur USt zB *Kolacny/Scheiner/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Art 7 UStG, Tz 65f*)

Andernfalls, wie im vorliegenden Fall, muss der Unternehmer mit NOVA-Nachforderungen rechnen. Dies ist aber keine Strafbestimmung, sondern die gesetzlichen Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung liegen eben nicht vor.

Im vorliegenden Fall waren die Angaben des Abnehmers, das Kfz in die USA exportieren zu wollen, zumindest zweifelhaft, da der Bw nach den Ermittlungsergebnissen damit rechnen musste, dass das Kfz nicht exportiert wird. Es wäre daher zweckmäßig gewesen, die Lieferung als steuerpflichtig zu behandeln. Hingewiesen wird auch darauf, dass der Bw nach der Lieferung des Kfz eine Reparatur des Kfz in Auftrag gab und es wesentlich später beim Amt der NÖ Landesregierung typisieren ließ. Er wusste daher zu diesem Zeitpunkt definitiv, dass das Kfz nicht exportiert wurde, machte aber die in Anspruch genommenen Steuerfreiheit nicht rückgängig.

Bemerkt wird, dass ein allfälliger Gutglaubenschutz in diesem Fall nicht zur Anwendung gelangen kann, da sowohl nach der Rechtsprechung des EuGH als auch nach der Judikatur des VwGH unabdingbare Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Gegenstand anlässlich der Lieferung tatsächlich in ein Drittland exportiert wird. Im Übrigen würden beim Bw auch die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen für Gutgläubigkeit – Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes; alle Handlungen gesetzt, die zumutbar sind; Opfer betrügerischer Handlungen; Vorliegen der entsprechenden Nachweise – ohnehin nicht vorliegen.

Der vom Bw offenbar herangezogene NOVA Tatbestand des § 1 Z 3 NOVAG der erstmaligen Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland ist unanwendbar, da dieser Tatbestand laut Gesetzeswortlaut nur dann zur Anwendung gelangt, „*sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist ...*“

Im ggstdl Fall ist die Steuerpflicht jedoch bereits nach Z 1 des § 1 NOVAG eingetreten. Die subsidiäre Anwendung der Z 3 ist daher nicht möglich.

Die in der Berufung vertretene Auffassung, spätestens mit Ablauf des 1. Jahres der vorübergehenden Zulassung wäre das Kfz von A. ordnungsgemäß zu importieren und anzumelden gewesen, es liege daher ein Eigenimport von A. iSd NOVAG vor, kann nicht nachvollzogen werden.

Die Lieferung des Kfz erfolgte im Inland. Das Kfz verblieb im Inland und wurde niemals exportiert. Es ist denkunmöglich, dass der Käufer A. ein im Inland erworbenes, ausschließlich hier verwendetes und niemals exportiertes Kfz nach 1 Jahr aus dem Ausland einführt.

Im Falle der Lieferung gem § 1 Z 1 NOVAG ist Abgabenschuldner der Unternehmer, der die Lieferung ausführt, im vorliegenden Fall der Bw.

Die Rechtsgrundlage für die Festsetzung der NOVA durch das FA ist § 201 BAO.

Die Höhe der NOVA wurde vom FA richtig bemessen und ist unbestritten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. April 2010