



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/0116-S/04,
miterledigt RV/0117-S/04,
RV/0118-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über nachstehende Berufungen des AB, vertreten durch WT, gegen die nachfolgenden Bescheide

Abgabe und Zeitraum		Bescheiddatum	(Berufungsdatum)
Kraftfahrzeugsteuer (Kfz-Steuer)	1 bis 12/1999	24.04.2003	23.05.2003
	1 bis 12/2000	24.04.2003	23.05.2003
	1 bis 12/2001	24.04.2003	23.05.2003
	1 bis 12/2002	19.05.2003	26.05.2003
	1 bis 3/2003	21.05.2003	26.05.2003
Normverbrauchsabgabe	1999	23.04.2003	23.05.2003
	2001	23.04.2003	23.05.2003
Umsatzsteuer	1999	16.12.2003	05.01.2004
	2001	16.12.2003	05.01.2004

des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch GW, entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben. Alle angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die strittigen Bescheide wurden aufgrund von Erhebungen der Großbetriebsprüfung Salzburg nach einer Kontrollmitteilung der Zollverwaltung erlassen.

Der Berufungswerber (Bw.) verfügte gleichzeitig über zwei Wohnsitze, einen in Österreich und einen ca. 12 km entfernt in Deutschland. Er erwarb zwei neue PKW bei einem österreichischen Fahrzeughändler und ließ sie in Deutschland zum Verkehr zu. Für diese Fahrzeuge führte er die deutsche Umsatzsteuer im Wege von Einzelbesteuerungsverfahren ab.

Das Finanzamt schrieb im April bzw. Mai 2003 für diese beiden Fahrzeuge die Normverbrauchsabgabe (1999 und 2001) und Kraftfahrzeugsteuer (1999 bis 2003) vor. Nachdem gegen diese Bescheide Berufung erhoben worden war, erließ das Finanzamt im Dezember 2003 zusätzlich zwei Umsatzsteuerbescheide und schrieb Erwerbsteuer vor (1999 und 2001). Als Begründung verwies das Finanzamt auf "die Feststellungen der Großbetriebsprüfung vom 27. Februar 2003".

Nachdem auch gegen diese Bescheide das Rechtsmittel ergriffen worden war, legte das Finanzamt alle Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (BVE) im März 2004 an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor.

Der UFS ließ sich die Originalfahrtenbücher, die deutschen Besteuerungsnachweise sowie Nachweise über die tatsächliche Benützung der deutschen Wohnung vorlegen und brachte diese anschließend dem Finanzamt zur Kenntnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt:

a) Wohnsitzfrage

Unstrittig ist, dass der Bw. im Berufszeitraum über zwei Wohnsitze verfügte.

Sein Hauptwohnsitz befand sich ursprünglich in H (1990 bis 17. Juni 1999).

Ab 18. Juni 1999 meldete er seinen Hauptwohnsitz in WS. Das ist ein Haus mit zwei Wohnungen. Er wohnte in der Wohnung seiner Stiefschwester RP, die auch Hälfteigentümerin dieser Liegenschaft ist und nutzte dort ein Schlafzimmer (15 m²) allein sowie Küche, Sanitärräumlichkeiten und ein Wohnzimmer gemeinsam mit seiner Stiefschwester. Diese Wohnung bezeichnete der Bw. wiederholt als Hauptwohnsitz bzw. Mittelpunkt seiner Lebensinteressen. In dieser Wohnung, die vom Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung besichtigt wurde, befanden sich persönliche Gegenstände des Bw. Er gab selbst an, dass er über einen eigenen Schlüssel sowie über eine Fernbedienung für das Gartentor verfügte. Die zweite Wohnung in diesem Haus wurde vom Vater und der Stiefmutter des Bw. bewohnt.

Am 16. Juli 1999 meldete er sich zusätzlich in Deutschland unter der Adresse F an. Dieser Ort ist ca. 12 km vom österreichischen Wohnort entfernt. Es handelte sich um eine angemietete Dreizimmerwohnung mit 78 m² mit zwei Parkplätzen (Carport), die er alleine zu Wohnzwecken nutzte. Der Nutzungsbeginn wird mit 1. August 1999 angegeben. Nach Aufforderung durch den UFS wurde nachgewiesen, dass sowohl die Miete wie auch Kosten für Kabelfernsehen und Telefon vom Bw. bezahlt wurden. Der Erhebungsdienst anerkennt in

seiner Stellungnahme vom 8. August 2003 dezidiert, dass dieser deutsche Wohnsitz kein Scheinwohnsitz ist.

Der Bw. verlegte seinen Wohnsitz schlussendlich mit 17. Mai 2004 nach SB. Gleichzeitig meldete er seinen Wohnsitz in WS ab. Die Zahlungen der Miete etc. für die Wohnung in F erfolgten bis inklusive Juni 2004.

b) Zulassung und Nutzung der PKWs

Bei den streitgegenständlichen Fahrzeugen handelt es sich um zwei Personenkraftwagen, die vom Bw. bei einem österreichischen Fahrzeughändler erworben und unmittelbar im Anschluss in Deutschland zugelassen wurden.

Etwa zwei Jahre später veräußerte er die in der Folge gebrauchten Fahrzeuge an die österreichische Fa. G GmbH, an der er mit 10% des Stammkapitales beteiligt und für die er als Geschäftsführer tätig war. Diese Gesellschaft veranlasste nach Abfuhr der entsprechenden Normverbrauchsabgabe (NoVA) die Zulassung zum Verkehr in Österreich.

Fahrzeug	deutsches Kennzeichen	Rechnungsdatum in Österreich	Zulassung in Deutschland	Verkauf an GmbH
BMW 530D	BGL XY1	23.8.1999	20.8.1999	11.1.2002
BMW 330 Ci Cabrio	BGL XY2	17.4.01	18.4.2001	27.1.2003

Die Nutzung der Fahrzeuge erfolgte durch den Bw. unbestrittenermaßen sowohl beruflich als auch privat und sowohl im Ausland wie auch in Österreich. Über die Nutzung liegen Fahrtenbücher vor. Der Bw. betont,

- dass aus diesen Fahrtenbüchern hervorgeht, dass die Fahrzeuge immer nur für Stunden aber nie länger als drei Tage in Österreich verwendet wurden.
- Die Fahrzeuge hätten ihren fixen Standort im Carport der Wohnung in F gehabt.
- Von der Zeitdauer hätten sich die Fahrzeuge ca. 98% in Deutschland befunden.

Diese Behauptungen bleiben seitens des Finanzamtes unwidersprochen. Die Stellungnahme des Erhebungsdienstes bestreitet diese Aussage nicht, äußert sich aber dahingehend, dass eine durch den Bw. vorgenommene Fahrtenbuchführung nicht als Gegenbeweis für die gesetzliche Vermutung des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG) ausreiche.

Die Richtigkeit der vorliegenden Fahrtenbücher wurde von der Abgabenbehörde 1. Instanz nie in Zweifel gezogen. Die darin aufscheinenden Eintragungen bestätigen die Behauptungen des Bw. weitgehend. Als Endpunkt der Fahrten scheint fast ausschließlich der Wohnsitz in Deutschland auf.

B) Rechtslage und rechtliche Würdigung

Zu beurteilen sind drei Abgaben:

- Kraftfahrzeugsteuer (Kfz-Steuer) und Normverbrauchsabgabe (NoVA)
- Umsatzsteuer ("Erwerbsteuer" kurz USt)

a) NoVA und Kfz-Steuer

Gem. § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der NoVA. Die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland gilt dann als erstmalige Zulassung, wenn es **nach dem KFG zuzulassen wäre**.

Abgabenschuldner ist derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird (§ 4 Z 2 NoVAG).

Die Steuerschuld entsteht mit dem Tag der Zulassung (§ 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG).

Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) unterliegen In einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr in Österreich verwendet werden, der Kraftfahrzeugsteuer. Davon sind Kraftfahrzeuge von Personen befreit, denen eine Steuerbefreiung auf Grund von Staatsverträgen, Gegenseitigkeitserklärungen oder sonst nach den Grundsätzen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes zukommt oder auf Grund tatsächlich gewährter Gegenseitigkeit zuerkannt wird (§ 2 Abs. 1 Z 11 KfzStG). Im Verhältnis zu Deutschland trifft dies auf Kraftfahrzeuge zum privaten Gebrauch zu, wenn der Aufenthalt im Inland ein Jahr nach jedem Grenzübertritt nicht überschreitet (BGBl. 170/1959 in Verbindung mit BGBl. 244/1961). Damit tritt nach dieser Gesetzesbestimmung eine Kfz-Steuer-Pflicht nicht ein.

Liegt die Zulassungspflicht in Österreich vor, ergibt sich die (österreichische) Kfz-Steuer-Pflicht aus § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG. Danach unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich **erforderliche Zulassung** verwendet werden (widerrechtliche Verwendung) der Kfz-Steuer.

Steuerschuldner ist dabei die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (§ 3 Z 2 KfzStG). Die Steuerpflicht dauert in diesem Fall vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG).

Für beide Tatbestände ist also relevant, ob ein Kraftfahrzeug im Inland zum Verkehr zuzulassen ist. Die Zulassungsregeln finden sich im **Kraftfahrgesetzes 1967 (KFG)**, wobei sich die Zuständigkeit für die Beurteilung bei der Behörde befindet, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat.

In § 40 Abs. 1 KFG definiert der Gesetzgeber den dauernden Standort eines Fahrzeuges als den Ort des Hauptwohnsitzes des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Diese Bestimmung ergänzt § 82 Abs. 8 KFG in der für den Beurteilungszeitraum gültigen Fassung und regelt, dass 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 dem **dauernden Standort** im Inland anzusehen sind.

Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung war nur während der drei unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Tage zulässig. Nach Ablauf dieser Frist waren der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.

Hat ein Fahrzeug seinen dauernden Standort außerhalb Österreichs, darf es auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn das Fahrzeug vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurde (§ 79 KFG).

Für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes Kraftfahrzeug (Kfz) im Inland ohne österreichische Zulassung verwendet werden darf, kommt es also darauf an, wo das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat.

Dafür ist **entscheidend, wer** das Kfz im Inland **verwendet**: Ist dies eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland und gelingt der Beweis nicht, dass der Standort des Fahrzeuges außerhalb Österreichs liegt, so kam § 82 Abs. 8 KFG mit seiner Dreitagesfrist zum Tragen. Anderenfalls ist § 79 KFG mit seiner Jahresregel anzuwenden.

Im konkreten Fall bezeichnet der Bw. seinen österreichischen Wohnsitz selbst als Mittelpunkt der Lebensinteressen bzw. Hauptwohnsitz. Diese Tatsache wird auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen. Unterstellt man somit einen Hauptwohnsitz in Österreich, sind für die Frage der Zulassung im Inland die Voraussetzungen für die Anwendung der Dreitagesfrist zu prüfen.

Diese Prüfung setzt Feststellungen über den regelmäßigen **Ort sowie die Art und Weise der Verwendung** des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

Aus den Erklärungen des Bw. sowie aus den Erhebungen der Abgabenbehörde 1. Instanz ergab sich im konkreten Fall,

- dass die Fahrzeuge immer nur für Stunden aber nie länger als drei Tage in Österreich verwendet wurden,
- dass die Fahrzeuge in der Regel zumindest in den Nächten im Carport der Wohnung in F abgestellt wurden und
- dass sich die Fahrzeuge die meiste Zeit in Deutschland befunden haben.

Zur Untermauerung dieser Aussagen wurden Fahrtenbücher vorgelegt. Es wurden keine Umstände bekannt, um die Richtigkeit dieser Beweismittel in Zweifel zu ziehen.

Die Aussage der Abgabenbehörde 1. Instanz im Vorlagebericht, dass der Bw. die Fahrzeuge von Beginn an überwiegend auf öffentlichen Straßen im Inland verwendete, steht damit im Widerspruch zu den Feststellungen des Erhebungsdienstes und ist aus den Akten nicht nachvollziehbar.

Der Erhebungsdienst kommt in seiner Stellungnahme vom 27. Februar 2003 zum Schluss, dass der Bw. die Pkws jeweils mit dem Tag ihrer Anmeldung in Deutschland "nach Österreich eingebracht und dort laufend verwendet" habe. Es spiele keine Rolle, dass die Fahrzeuge nicht nur in Österreich sondern auch im Ausland verwendet werden. Dies bekräftigte der Erhebungsdienst in seinem Schreiben vom 8. August 2003 und führte aus, dass die Vermutung des dauernden Standortes in Österreich unabhängig von der Verwendung der Fahrzeuge gelte. Die durch den Bw. wahrgenommene Fahrtenbuchführung reiche niemals für einen Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG aus. Die Abgabenbehörde 1. Instanz gibt nicht an, welchen Gegenbeweis sie für ausreichend erachten würde.

Gem. § 46 Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991 (AVG), das für die Durchführung des KFG zu beachten ist, kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Das AVG ist damit wie die Bundesabgabenordnung (BAO) vom Grundsatz der Unbegrenztheit der Beweismittel getragen.

Der UFS vermag sich der Ansicht des Erhebungsdienstes bzw. der Abgabenbehörde 1. Instanz zu der Auslegung der entsprechenden Rechtsvorschriften deshalb nicht anzuschließen und vermag nicht zu erkennen, wieso die vorliegenden Beweismittel nicht als Gegenbeweis geeignet sein sollten. Der UFS kommt im Gegenteil in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass es bewiesen ist, dass die Nutzung der Fahrzeuge überwiegend im Ausland erfolgte und dass die Fahrzeuge fast ausschließlich in Deutschland abgestellt waren. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass der Ort sowie die Art und Weise der Verwendung der Fahrzeuge im

Rahmen der dabei erforderlichen Gesamtbetrachtung überwiegend Österreich zugeordnet werden könnte. Der Standort der Fahrzeuge befand sich ohne Zweifel in Deutschland.

Unter diesem Gesichtspunkt erübrigt sich die nähere Prüfung, ob es sich bei dem Wohnsitz des Bw. in Österreich tatsächlich um den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bzw. seinen Hauptwohnsitz gehandelt hat, da eine Zulassungspflicht mangels Standort in Österreich weder nach § 79 KFG noch nach § 82 Abs. 8 KFG gegeben war.

Damit kann aber weder der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG noch der des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG als erfüllt beurteilt werden. Die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe sowie der Kraftfahrzeugsteuer hatte damit zu unterbleiben, womit die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben waren.

Der UFS kann deshalb darauf verzichten, die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung, die insbesondere im Bereich der NoVA vom Bw. nicht ohne Grund kritisiert wurden, einer weiteren Diskussion zu unterziehen.

b) USt (Erwerbsteuer)

Gem. Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 gilt der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch private Erwerber dann als innergemeinschaftlicher Erwerb, wenn es bei der Lieferung an ihn aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates nach Österreich gelangt.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt im Sinne des Bestimmungslandprinzips grundsätzlich am Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes. Das Besteuerungsrecht wird jenem Mitgliedstaat zugewiesen, in dessen Gebiet der Verbrauch oder die weitere Verwendung des Fahrzeuges erfolgt (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, Anm. 3 zu Art. 3 Abs. 8).

Im konkreten Fall wurden die Fahrzeuge von einem österreichischen Fahrzeughändler direkt an den Bw. mit seiner deutschen Adresse geliefert. Dieser ließ die Pkws in Deutschland erstmalig zum Verkehr zu. Wie oben nachgewiesen wurde, befand sich der Standort der Fahrzeuge im berufungsgegenständlichen Zeitraum durchgängig in Deutschland.

Das Finanzamt stützt die Vorschreibung der Erwerbsteuer für die Jahre 1999 und 2001 auf ein oben bereits erwähntes Schreiben des Erhebungsdienstes vom 27. Februar 2003. Die darin ersichtlichen Aussagen beschränken sich darauf, dass die Pkws beim Ankauf "Neuwagen" waren und dass es sich damit um Neufahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 handle. Der Fahrzeugkauf durch den Bw., der den Pkw in seinen Privatbereich erworben habe, sei deshalb der Erwerbsbesteuerung zu unterziehen.

Das Bundesministeriums für Finanzen (BMF) äußerte sich zur Erwerbsbesteuerung von Privatfahrzeugen in Rz 4009 UStR 2000. Es vertritt die Auffassung, dass bei der Lieferung

neuer Fahrzeuge der Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bei Privaten als erbracht anzusehen sei, wenn nachgewiesen werde, dass das Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat amtlich zugelassen oder registriert worden ist. Damit sei auch die Erwerbsteuerbarkeit nachgewiesen, da in diesen Fällen der andere Mitgliedstaat die Möglichkeit gehabt habe, anlässlich der Zulassung/Registrierung die Erwerbsbesteuerung vorzunehmen. Ebenso werde der Nachweis der Beförderung oder Versendung als erbracht anzusehen sein, wenn der Abnehmer die Erwerbsbesteuerung nachweist.

Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass eine Erwerbsbesteuerung vorzunehmen sei, ist für den UFS auch vor dem Hintergrund der Aussagen des BMF nicht nachvollziehbar.

Die Fahrzeuge gelangten im Zuge der Lieferung von Österreich nach Deutschland und nicht umgekehrt. Die Fahrzeuge hatten ihren Standort und damit den Ort ihrer Nutzung bzw. ihres Verbrauches in Deutschland. Es liegen keine Umstände vor, die darauf hindeuten, dass die Pkws ursprünglich nicht nach Deutschland verbracht worden seien. Ihr Standort verlagerte sich offenbar erst im Zuge von zwei Veräußerungen an die erwähnte Gesellschaft m.b.H. nach Österreich.

Damit ist für den UFS aber kein Sachverhalt erkennbar, der unter den für die Erwerbsbesteuerung in Österreich relevanten Tatbestand subsumierbar wäre. Die bekämpften Bescheide waren somit mangels Rechtsgrundlage ersatzlos aufzuheben.

Salzburg, am 1. Februar 2005