



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100116/2013

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

über die Beschwerde

der Beschwerdeführerin

vom

gegen die Bescheide

des Finanzamtes

vom

betreffend

Mag. Erich Schwaiger

Bf., PLZ Wohnort_Österreich

18. November 2012

Salzburg-Land, 5026 Salzbu

vertreten durch

Mag. Günter Narat

7. November 2012

Festsetzung der Normverbra

(Fahrgestellnummer WBAVT

die dazu ergangene Festsetz

die Festsetzung der Umsatz

Oktober 2006

zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) – ersatzlos – aufgehoben.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensgang

Die Berufung vom 18. November 2012 richtet sich in den hier zu entscheidenden Bereichen gegen die Besteuerung mit Normverbrauchsabgabe (NoVA) sowie Umsatzsteuer aufgrund der Nutzung eines im Oktober 2006 in Österreich erworbenen BMW.

Da sie am 31. Dezember 2013 bereits beim Unabhängigen Finanzsenat zur Erledigung anhängig war, gilt sie gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, für die nun das Bundesfinanzgericht zuständig ist. Die Berufungswerberin gilt damit als Beschwerdeführerin (kurz Bf.).

Die Beschwerde wurde durch die Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013 zur Erledigung zugewiesen.

Die bekämpften Bescheide wurden Ende 2012 erlassen, nachdem die Bf. von der GBP (Standort Linz; kurz GBP) mit **Schreiben vom 3. Juli 2012** bezüglich eines Mercedes SLK 230 (wohl als Auskunftsperson iSd § 143 BAO) zur Stellungnahme aufgefordert worden war. Nach Mitteilung, dass sie sich bereits mit dem für sie zuständigen Finanzamt Salzburg-Land zwecks Bereinigung in Verbindung gesetzt habe (Schreiben vom 20. Juli 2012), wurde sie von der GBP mit einem weiteren Schreiben vom 24. Juli 2012 darauf hingewiesen, dass dessen Zuständigkeit „solange die aktuelle Überprüfung durch die GBP nicht abgeschlossen ist, in gewisser Weise ruht“.

Mit 13. August 2013 übermittelte daraufhin die WT_GmbH, Bezeichnung, sowohl an das Finanzamt wie auch an die GBP im Auftrag und im Namen (inkl. Zustellvollmacht vgl. VwGH 28.6.2001, 2001/16/0060) der Bf. eine „**Offenlegung Sachverhalt und Nacherklärung von Abgaben**“ (Steuerakt S 5 ff).

Das Finanzamt (kurz FA) erließ daraufhin mehrere mit **7. November 2012** datierte Bescheide, die von der GBP vorbereitet und im Anschluss daran vom Fachvorstand des Finanzamtes unterfertigt wurden.

Die Bf. erklärte mit Schreiben vom **18. November 2012** den Widerruf der Vollmacht der bisherigen Steuerberatungskanzlei und ergriff selbst gegen all diese Bescheide **Berufung** (Akt Bl. 60). Nur den unten unter Nr. 1a (rot markiert) aufgezählten Verspätungszuschlagsbescheid bekämpfte sie nicht.

Nach Einholung einer Stellungnahme der GBP sowie Durchführung einer Erhebung bei der inländischen Fahrzeuglieferantin erließ das FA mit **18. Dezember 2012 eine Berufungsvorentscheidung**, mit der es über die Berufung – außer bezüglich des oben unter Nr. 2 und 2a (grün markiert) aufgezählten NoVA-Bescheides inkl. Verspätungszuschlag - absprach und sie als unbegründet abwies.

Nr.	Bezeichnung	Zeitraum	Akt Bl.	Betrag
1	Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer	10/2006	20-21	7.924,20

	gem. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994			
1a	Verspätungszuschlag dazu			792,42
2	Festsetzung der Normverbrauchsabgabe	10/2006	22-23	5.546,94
2a	Verspätungszuschlag dazu			554,69
3	Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-12/2006	24-26	-
3a	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer			588,00
3b	Verspätungszuschlag dazu			58,80
4	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-6/2007	27-29	631,20
4a	Verspätungszuschlag dazu			63,12
5	Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	7-9/2007	30-32	-
5a	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer			457,20
6	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	10-12/2007	33-34	315,60
7	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-12/2008	35-37	1.404,00
7a	Verspätungszuschlag dazu			140,40
8	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-12/2009	38-40	1.404,00

8a	Verspätungszuschlag dazu			140,40
9	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-12/2010	41-43	1.404,00
9a	Verspätungszuschlag dazu			140,40
10	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-12/2011	44-46	1.404,00
10a	Verspätungszuschlag dazu			140,40
11	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	1-6/2012	47-48	631,20
12	Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer	7-9/2012	49-50	152,40

Die Bf. beantragte daraufhin mit Schreiben vom **17. Jänner 2013 die Vorlage** der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat sowie die Anberaumung einer **mündlichen Verhandlung** (Akt Bl. 89). In dieser Vorlage erwähnte sie nun erstmals auch die Bekämpfung des oben unter Nr. 1a aufgezählten Verspätungszuschlagsbescheides (rot markiert) bezüglich der Umsatzsteuerfestsetzung.

Das FA wertete den Vorlageantrag hinsichtlich dieses Bescheides als Berufung und wies diese als verspätet zurück (Akt Bl. 94). Dieser Zurückweisungsbescheid erwuchs in Rechtskraft.

In der Folge legte es die Berufung gegen die anderen Bescheide (inkl. dem gegen den Verspätungszuschlagsbescheid Nr. 1a gerichteten Teil) mit 18. Februar 2013 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 22. März 2013 gab die Bf. bekannt, dass sie gegen einen Mitarbeiter der GBP Strafanzeige erstattet habe und legte eine Kopie dieser Anzeige vor. Ergänzend zum Vorlageantrag beantragte sie nun zusätzlich die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**.

Mit **4. September 2013** erledigte das FA die Berufung gegen die oben orange unterlegten Bescheide (Nr. 3-6) mittels Berufungsvorentscheidung (Aufhebung der Bescheide), 2. Berufungsvorentscheidung (Aufhebung der Bescheide) und Zurückweisungsbescheid (hinsichtlich der aufgrund der 2. Berufungsvorentscheidung aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide). Diese Berufungserledigungen erwuchsen in Rechtskraft (siehe Akt Bl. 99-101).

Unerledigt sind damit die Beschwerden gegen die Bescheide 1, 2 und 2a sowie 7-12. Nur sie fallen nun in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts. Über die Berufung

gegen die Bescheide 1, 2 und 2a wird in diesem Erkenntnis abgesprochen, über die gegen die restlichen Bescheide 7-12 in einem eigenen Erkenntnis (BFG 3.4.2014, RV/6100464/2013).

Der Unabhängige Finanzsenat konfrontierte die Bf. und die Fahrzeuglieferantin mit dem Kern des Sachverhalts, der sich auf den Vertrauensschutz bezieht, und forderte sie zur Stellungnahme sowie Vorlage entsprechender Nachweise auf. Diese reagierten darauf mit Schreiben vom 23. und 25. September 2013.

Im Zuge der weiteren Bearbeitung durch das Bundesfinanzgericht kam 2014 zutage, dass vom Finanzamt schon im Jahre 2007 eine Erhebung zu den Verhältnissen beim Ehegatten der Bf. in die Wege geleitet worden war (siehe Sachverhalt unten).

In der **am 3. April 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung** wurden der Bf. eine Kopie des Antwortschreibens der Fahrzeughändlerin sowie drei Kopien aus Steuerakten ihres Ehegatten vorgelegt, die zum Teil geschwärzt und damit von der Akteneinsicht ausgenommen wurden. Bei letzteren handelt es sich um:

1. Schreiben des Ehegatten an das FA Salzburg-Land vom 3. November 2007
2. Aktenvermerk der UFS-Mitglied vom 16. Oktober 2008 zum Berufungsverfahren des Ehegatten (RV/0689-S/07)
3. Aktenvermerk des FA D (Frau Bearbeiterin_D) vom 5. Mai 2006 über die Umsatzsteuer-Nachschau bei Ehegatte

Von den Verfahrensparteien wurde in der mündlichen Verhandlung – zusammengefasst – ergänzend ausgeführt:

Die Bf. wies darauf hin, dass es sich bei der deutschen Wohnung nicht um eine Mietwohnung, sondern um die Eigentumswohnung ihres Ehegatten handelt. Sie wies nach, dass sie seit 1997 über eine – nach wie vor aufrechte - Aufenthaltserlaubnis in Deutschland verfügte.

Sie bekräftigte, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen eher in Österreich befand und gab über Befragen an, zumindest ab 2006 habe sie die Wohnung in Deutschland nicht mehr genutzt und dort auch nicht mehr geschlafen. Sie bestätigte die notdürftige Ausstattung der Wohnung (die auch schon vom deutschen FA festgestellt worden war). Aus der damaligen melderechtlichen Diktion „ordentlicher Wohnsitz“ habe sie geschlossen, dass man mehrere ordentliche Wohnsitze haben kann.

Die Bf fasste zusammen, sie habe das Auto für die Verwendung in Deutschland angeschafft. Die Darstellung des Werdeganges der Nutzung des BMWs in Deutschland wurde im Verhandlungsprotokoll wörtlich wie folgt festgehalten:

„Die Bf. führt bezüglich des strittigen BMWs aus, dass sie sich ab 2004 mit dem Gedanken beschäftigte, sich ein zweites berufliches Standbein zu schaffen. Sie plante ab Ende 2004 Altersteilzeit in Anspruch zu nehmen. Dies wurde vom Arbeitgeber ca. ein halbes Jahr später aber telefonisch abgelehnt. [...]. Aufgrund der Ablehnung entschloss sich die Bf Schulzeiten nachzukaufen [...]. Ab Mitte 2005 kam es bei ihrem Arbeitgeber

zu einem ständigen Wechsel ihrer Vorgesetzten. Auch das war ein Grund, sich ein zweites Standbein aufzubauen. Auch deshalb schaffte sie den strittigen BMW an und achtete auf die für Handwerker notwendige Zusatzausstattung (verdunkelte Scheiben, Touringausstattung).

Die Bf holte den strittigen BMW ihren Angaben zufolge mit dem deutschen Kennzeichen ab und brachte ihn nach Deutschland. Bei der deutschen Wohnung befinden sich danach genügend Parkplätze. Sie ließ den BMW dort stehen und fuhr mit ihrem Ehegatten, der sie extra mit seinem PKW begleitet hatte, zurück nach Wohnort_Österreich.

Die darauffolgende Nutzung des BMWs schilderte die Bf wie folgt:

"Ich lieh mir den Audi A4 meines Gatten, fuhr damit ca. 2 mal in der Woche von Wohnort_Österreich nach Ort_Deutschland, stieg in den BMW um und benutzte diesen dann zu Trainingszwecken. Ich versuchte auf Parkplätzen etc. das Handwerkshandwerk zu lernen, filmte irgendwelche Testfahrzeuge und versuchte, diese unbemerkt zu verfolgen. Diese Versuche fanden ausschließlich in Deutschland statt, bis ich mich nach einem Monat - das war in etwa um den 24. – 25. November 2006 - entschloss, bei meinem Arbeitgeber zu bleiben. Daraufhin beendete ich meine Trainingseinheiten und verbrachte den BMW nach Österreich. Weiterhin fuhr ich aber regelmäßig nach Deutschland, zumindest einmal im Monat, um die Monatsfrist zu wahren."

Die weitere Nutzung des Fahrzeuges in Deutschland ab November 2006 erklärte die Bf. mit der Abholung von Post, einem Bankkonto in Deutschland sowie (Anm. privaten) Besuchen von Salzwasserthermen in den grenznahen Orten Bad Reichenhall und Berchtesgaden sowie des Gradierwerkes in Bad Reichenhall.

Die Bf. bestritt den Hinweis des Richters nicht, dass es der Lebenserfahrung widerspreche, einen BMW anzuschaffen, um ihn über der Grenze abzustellen und ihn ausschließlich im Ausland zu nutzen, wenn man nur ca. 20 km davon entfernt dauerhaft wohnt. Sie erklärte dies damit, sie sei vielleicht nicht ein Mensch, der so handelt wie der Durchschnittsbürger. Der Amtsbeauftragte wies darauf hin, dass die Darstellung bezüglich des Berufswechsels bzw. des Handwerkstrainings erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebracht werde und so in den Akten bislang nicht abgebildet sei.

Hinsichtlich der Monatsfrist verwies die Bf. auf die detaillierte Begründung eines aktuellen VwGH-Erkenntnisses (VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221) und den dort skizzierten Werdegang des KFG sowie die geplante rückwirkende Änderung des KFG, die noch nicht in Kraft sei. Dazu kamen Hinweise auf Art. 47 und 48 der GRC sowie Art. 6 Abs. 2 EMRK. Für den Fall der Abweisung ihrer Beschwerde kündigte sie die Bekämpfung sowohl beim VwGH wie auch beim VfGH an.

Zur VwGH-Entscheidung führte der Amtsbeauftragte aus, es handle sich hierbei nicht um eine einheitliche Rechtsprechung. Sie stehe im Widerspruch zu zahlreichen anderen Erkenntnissen des VwGH bzw. Entscheidungen des UFS zu Normverbrauchsabgabe bzw. Kfz-Steuer. Die geplante rückwirkende Änderung des KFG stelle daher nur eine Klarstellung dar.

Die Bf. wurde vom Verhandlungsleiter darauf hingewiesen, dass in der Berufung von regelmäßigen Fahrten **nach** Deutschland gesprochen wird und dies einen Standort in Österreich indiziere. Sie stimmte dem grundsätzlich zu, betonte aber, dass dies erst nach der anfangs überwiegenden Verwendung in Deutschland erfolgte.

Die Bf. bestätigte die Zusammenfassung des Amtsbeauftragten, sie sei zu Beginn mit dem Audi ihres Gatten nach Deutschland gefahren, um dort den BMW zu nutzen. In dieser Zeit sei der Audi in Deutschland stehen geblieben und nach der Nutzung des BMW sei sie wieder in den Audi umgestiegen, um mit ihm nach Österreich zurück zu kehren.

Die Bf. erklärte, aus der Tatsache, dass der BMW Österreich mindestens einmal pro Monat verlassen hat, leite sie nach wie vor ab, dass keine Steuerpflicht gegeben sein kann. Ihr Fahrzeug sei nie über die in § 82 Abs. 8 KFG normierte Frist hinausgehend in Österreich verblieben oder verwendet worden. Eine Standortvermutung sei nicht relevant, womit keine Beweislastumkehr existiere.

Die Bf. betonte, das Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 13. August 2012 sei unter dem Eindruck massiven Drucks des Bediensteten der Großbetriebsprüfung verfasst worden, der eine Steuernachzahlung inkl. Strafe von EUR € 60.000,00 angedroht, sie der Steuerhinterziehung bezichtigt (Vorverurteilung) und ohne Rechtsgrundlage mit Kennzeichenentzug gedroht habe. Aus der Verwendung dieses Schreibens für die Beweiswürdigung würde sie eine unfaire Behandlung ableiten. Auf den Bescheiden scheine als Kontaktperson zudem eine Mitarbeiterin dieses Bediensteten auf. Sie sei vom Büro für interne Angelegenheiten telefonisch informiert worden, dass der Bedienstete befangen gewesen sei sowie die Bescheide von ihm erstellt und nur vom Finanzamt parafiert worden seien.

Der Amtsbeauftragte hielt fest, dieser Bedienstete habe nicht an der Bescheiderstellung und im daran anschließenden Beschwerdeverfahren mitgewirkt. Zwar sei er ins Vorverfahren eingebunden gewesen, die Bescheide seien aber vom Finanzamt erlassen worden. Die Bescheide seien zwar von einer Mitarbeiterin in Linz konzipiert worden, es werde aber vom Finanzamt an Ort und Stelle überprüft, ob derartige Bescheide seitens des Finanzamtes zu erlassen sind.

Die Bf. ergänzte, sowohl die NoVA wie auch die Umsatzsteuer hätten aus Verjährungsgründen nicht zur Vorschreibung gebracht werden dürfen. Auch in Deutschland sei eine Rückerstattung der dort entrichteten Umsatzsteuer aus Verjährungsgründen nicht möglich, womit sich die Frage stelle, ob es unionsrechtlich zulässig sein kann, Umsatzsteuer in zwei Staaten entrichten zu müssen. Hätte man die Umsatzsteuer früher vorgeschrieben, hätte sie sie in Deutschland rückfordern können (Problem der langen Verfahrensdauer). Dem Finanzamt sei der Sachverhalt 2007 offengelegt worden.

Die Bf. argumentierte unter Berufung auf VwGH 22.12.1988, 83/17/0136, 0141, es spreche gegen die Verhängung eines Verspätungszuschlages, wenn die Rechtsansicht vertretbar ist, man sei nicht zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet. Kumulative Voraussetzungen eines Verspätungszuschlages seien die objektiv verspätete Einreichung

der Abgabenerklärung, keine entschuld bare Verspätung und der gesetzmäßige Gebrauch des Ermessens (VwGH 25.1.1980, 3411/79).

Die Frage, warum sie die vom FA schon im Jahr 2007 erfolgten Kfz-Steuer-Vorschreibungen bis Oktober 2007 unbekämpft gelassen und bezahlt habe, in der Folge für die Zeiträume danach aber keine Kfz-Steuererklärungen abgegeben habe, obwohl zumindest der Mercedes weiterhin unbestrittenermaßen in Österreich mit deutschem Kennzeichen genutzt wurde, beantwortete die Bf. damit, sie habe die Vorschreibung für unberechtigt gehalten. Warum die Vorschreibungen damals nicht bekämpft wurden, beantwortete sie damit, die Höhe sei verkraftbar gewesen und sie habe nicht streiten wollen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2 Sachverhalt

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des FA sowie des Bundesfinanzgerichts abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist. Die Darstellung lehnt sich an die Chronologie der Ereignisse an.

2.1 Vorgeschichte 2007

2.1.1 Ermittlungen Deutschland

Das Bundesfinanzgericht fand in den Steuerakten der Bf. Hinweise darauf, dass das Finanzamt im Jahr 2007 auch in einem Verfahren ihres Ehegatten (Ehegatte) Ermittlungen durchgeführt hatte. Dabei ging es ebenfalls um die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung von NoVA und Kraftfahrzeugsteuer für einen vom Ehegatten mit deutschem Kennzeichen gefahrenen PKW.

Aus diesen vom FA dem Bundesfinanzgericht mit 17. Februar 2014 vorgelegten Unterlagen ergeben sich die folgenden Sachverhaltselemente:

- Schon am 28. April 2006 bzw. 4. Mai 2006 hatte das deutsche FA D eine Umsatzsteuernachschau beim Ehegatten der Bf. durchgeführt. Das Ergebnis wurde von der deutschen Finanzbeamtin mit Aktenvermerk vom 5. Mai 2006 (auszugsweise) wie folgt festgehalten (Formatierung **fett** durch das Bundesfinanzgericht):

„Am 28.4.2006 wollte ich Herrn Ehegatte in den Vormittagsstunden in seiner Betriebsstätte in der Straße_Nr_Deutschland aufsuchen, habe diesen aber nicht angetroffen.

*Die Außenansicht ergab folgendes: Auf dem Briefkasten und dem Klingelschild ist **nur der Name des Steuerpflichtigen** angebracht. Ein Firmenschild fehlt auch im Eingangsbereich. Der **Briefkasten** war offensichtlich des längeren nicht mehr entleert worden.*

Am 4.5.2006 vereinbarte ich telefonisch mit Herrn Ehegatten kurzfristig einen Termin in der Straße_Nr_Deutschland. Der von mir angewählte Festnetzanschluss #####/##### wurde automatisch auf Handy umgeleitet. Herr Ehegatten erklärte mir, er sei "unterwegs", könne aber um 11:00 Uhr in der Straße_Nr_Deutschland erscheinen.

*Das 33 qm große Appartement ist mit einer Sitzecke, einem Schreibtisch mit Stuhl, einer Küchenzeile und einem Tisch mit drei Stühlen ausgestattet. Auf dem Fußboden befindet sich eine **provisorische Schlafstelle**. Es entsteht der Eindruck, als wäre der Raum **seit längerem nicht mehr benutzt** worden. Dieser Eindruck deckt sich mit der telefonischen Auskunft der Gemeinde Ort_Deutschland, dass Herr Ehegatten seit Jahren außer der Zählergrundgebühr **keine Stromzahlungen** zu entrichten hat. Offensichtlich wird im Appartement keine Büro Tätigkeit ausgeübt.*

Herr Ehegatten, [...] gab bereitwillig folgende Auskünfte.

[...] Im letzten Jahr fanden in der Straße_Nr_Deutschland nur 3 bis 4 vorbereitende Gespräche statt. Insgesamt befindet sich die gesamte Infrastruktur für die Detektivarbeit im Büro in Wohnort_Österreich. Ein Internetanschluss ist nicht vorhanden. Von den im Anlageverzeichnis aufgeführten Gegenständen befinden sich außer den umseitig aufgeführten Möbelstücken nur ein Faxgerät und ein Laptop im Raum. Das "Büro" wird nur unterhalten, um deutschen Kunden eine Anlaufstelle im Inland zu bieten. [...]"

- Mit Schreiben vom 3. November 2007 teilte der Gatte dem FA mit, er lebe seit dem Jahr 2001 von seiner Gattin getrennt. Da er im gemeinsamen Eigenheim in Wohnort_Österreich sein Büro habe, halte er sich naturgemäß auch oft in Wohnort_Österreich auf. Aus privaten Gründen [...] befinde sich der **Mittelpunkt seiner Lebensinteressen aber seit 2001 in Deutschland**.
- Am 16. Oktober 2008 bekräftigte der Gatte gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat in einem Telefonat, **er lebe seit 2001 von seiner Gattin getrennt. Diese wohne weiterhin im gemeinsamen Haus in Wohnort_Österreich**. Dort befinde sich auch sein Büro, wo er fast täglich zum Arbeiten hinkomme.

Die Bf. bestritt diesen Sachverhalt in der mündlichen Verhandlung nicht.

2.1.2 Ermittlungen 2007 bei der Bf.

Schon im Zuge der Ermittlungen des FA beim Gatten der Bf. war 2007 auch zutage getreten, dass die Bf. ebenfalls zwei Autos mit deutschen Kennzeichen in Österreich nutzte. Dabei handelte es sich um einen Mercedes Cabrio (BGL-XXXX#1; Erstzulassung 1998) und einen BMW, der in Österreich erworben worden war (BGL-XXXX#2; Erstzulassung 23. Oktober 2006; siehe Aktenvermerk des FA und Kopie Zulassungsbescheinigung).

Die Abgabenbehörde führte daraufhin zusätzliche Ermittlungen durch (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung #####/07), ohne aber auf die oben bereits zum Gatten dargestellten Ermittlungsergebnisse einzugehen.

Die Bf. gab dabei an, sowohl in Österreich wie auch in Deutschland über einen Wohnsitz zu verfügen (beide bezeichnete die Bf. als Hauptwohnsitz). Den Mittelpunkt der Lebensinteressen gab sie 2007 selbst mit „derzeit eher in Österreich“ an. Die Betriebskosten für beide Wohnsitze habe nicht sie selbst getragen, weshalb sie keine Abrechnungen vorlegen könne (Schreiben vom 10. September 2007).

In Österreich ist die Bf. gemeinsam mit ihrem Gatten Hälfteeigentümerin eines Hauses in Wohnort_Österreich, Straße_Nr (KG ##### Wohnort_Österreich EZ #####; 880 m² Grundfläche). Melderechtlich hat sie ihren Hauptwohnsitz dort seit Dezember 2000. Dieses Haus ist etwa 5 km vom Arbeitsplatz der Bf. entfernt.

Grafik 1: maps.google.at – Wohnhaus Österreich

Der Wohnsitz in Deutschland befand sich nach Angaben der Bf. in der Eigentumswohnung ihres Gatten (Ehegatte), der auch in Österreich Fahrzeuge angemeldet hatte. Diese Wohnung (Ort_Deutschland, Straße_Nr_Deutschland) befand sich unmittelbar an der österreichischen Grenze und ist vom Arbeitsplatz der Bf. (ohne Autobahn durch Stadtgebiet) sowie ihrem österreichischen Wohnsitz jeweils um die 20 km entfernt.

Grafik 2: maps.google.at – Wohnung Deutschland

Die Bf. war schon damals in Österreich als Angestellte tätig und gab an, in Deutschland keine Einkünfte zu erzielen. Seit 2007 ist dem FA zudem bekannt, dass die Bf. den BMW 325xi unter Angabe ihrer deutschen Anschrift bei einem österreichischen Fahrzeughändler erworben und dabei keine Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe entrichtet hatte (vgl. Rechnungskopie vom 24. Oktober 2006 im Arbeitsbogen der Außenprüfung).

Nach Abschluss der Erhebungen erließ das FA damals einen Bescheid, mit dem es Normverbrauchsabgabe für den Mercedes vorschrieb, sowie sechs Bescheide, mit denen es Kfz-Steuer für jeweils Mai bis Oktober 2002 bis 2007 vorschrieb. Den BMW brachte es – ohne in den Bescheiden ersichtliche Begründung - nicht in Ansatz.

2.2 Erhebungen der GBP im Jahre 2012

Ca. fünf Jahre später konfrontierte die GBP die Bf. mit Schreiben vom 3. Juli 2012 damit, dass im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Firma A festgestellt worden sei, dass sie noch immer einen Mercedes mit deutschem Kennzeichen BGL-XXXX#1 verwende, ohne seit 2007 die erforderliche österreichische Kfz-Steuer abzuführen.

Es sei geplant die Kfz-Steuer vorzuschreiben. Falls sie ein deutsches Saisonkennzeichen habe, sei dies nachzuweisen. Dann stelle sich aber die Frage, welches Auto sie außerhalb der Saison verwende. Die GBP forderte die Bf. auf, den Mercedes bis Ende Juli 2012 in Österreich zuzulassen und das neue Kennzeichen bekannt zu geben.

2.3 Erklärungen der steuerlich vertretenen Bf. im Schreiben vom 13. August 2012

Die Bf. reagierte darauf mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertreterin an das zuständige FA (sowie per eMail an die GBP) und gab wörtlich bekannt (Formatierung durch Bundesfinanzgericht; Auslassungen durch [...] gekennzeichnet):

- *Frau Bf.hat ihren Hauptwohnsitz und den **Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen** in Österreich (Straße_Nr, PLZ Wohnort_Österreich) und verfügt seit Mitte des Jahres 1997 in Deutschland über einen weiteren Wohnsitz (Straße_Nr_Deutschland, PLZ_Deutschland Ort_Deutschland).*

- Frau Bf. hat im Jahr 1998 als Privatfahrzeug einen PKW vom Typ Mercedes SLK erworben, dessen Erstzulassung [...] in Deutschland erfolgte. Das Fahrzeug wird saisonal jeweils von Mai bis inkl. Oktober **überwiegend für Fahrten in Österreich verwendet** und ist in Deutschland auch nur für diesen Zeitraum zugelassen [...].
- Am 24. Oktober 2006 wurde von Frau Bf. beim Arbeitsort Autohaus B ein weiteres, neues Privatfahrzeug erworben (BMW 325xi [...]). Dieses Fahrzeug wurde von Frau Bf. in Deutschland angemeldet [...]. Im Zuge der Anmeldung hat Frau Bf. den innergemeinschaftlichen Erwerb des Fahrzeugs in Deutschland ordnungsgemäß erklärt und die deutsche Erwerbsteuer abgeführt. Für dieses KFZ wurde in Österreich keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, weil Frau Bf. gegenüber dem Autohändler die Adresse ihres weiteren Wohnsitzes in Deutschland bekannt gegeben hat. **Das Fahrzeug wurde jedoch in der Folge von Bf. nicht nach Deutschland ausgeführt. Das gegenständliche Fahrzeug wurde seit der Zulassung in Deutschland überwiegend für Fahrten in Österreich verwendet.**
- Aufgrund der überwiegenden inländischen Verwendung des in Deutschland zugelassenen BMW 325xi und des sich in Österreich befindlichen Hauptwohnsitzes von Frau Bf. liegt der dauernde Standort des Fahrzeugs in Österreich. Folglich wäre gem. § 1 Z 3 NoVAG NoVA in Österreich zu melden und zu entrichten gewesen.
[...]
Zudem wäre gem § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG KFZ-Steuer zu entrichten gewesen.
[...]
Da das Fahrzeug bei Erwerb im Oktober 2006 nicht nach Deutschland verbracht wurde, fand diesbezüglich keine innergemeinschaftliche Lieferung statt. Im Rahmen des Erwerbes des Fahrzeuges wäre daher von Frau Bf. anstatt der tatsächlich entrichteten deutschen Erwerbsteuer österreichische Umsatzsteuer [...] zu entrichten gewesen.

2.4 Berufungsvorbringen

Nachdem aufgrund dieses Sachverhalts die oben erwähnten Vorschriften erfolgt waren, ergriff die Bf. unter Bekanntgabe der Entziehung der Vertretungsvollmacht persönlich Berufung, verlangte die gänzliche Aufhebung bzw. die Abänderung der Bescheide und begründete diese im Kern mit folgenden Stichworten (Formatierung durch Bundesfinanzgericht):

- [...] Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschlag [...] 1-12/2006:
[...] regelmäßige Fahrten nach Deutschland binnen Monatsfrist, anfangs überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland, anschließend einige Zeit lang regelmäßige Fahrten nach Deutschland binnen 3 Tagesfrist - unklare Rechtslage, daher jedenfalls entschuldbare Unterlassung der Einreichung der Jahreserklärung und Mitwirkung eines unzuständigen, befangenen Mitarbeiters der Behörde.
- [...] Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschlag [...] 1-6/2007:
[...] Regelmäßige Fahrten binnen Monatsfrist, anfangs binnen 3 Tagesfrist nach Deutschland - unklare Rechtslage, daher jedenfalls entschuldbare Unterlassung der

Einreichung der Jahreserklärung und Mitwirkung eines befangenen, nicht zuständigen Mitarbeiters der Behörde bei der Erlassung der Bescheide.

- *[...] Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschlag [...] 7-9/2007, 10-12/2007:
[...] Regelmäßige Fahrten nach Deutschland binnen Monatsfrist - unklare Rechtslage, daher jedenfalls entschuldbare Unterlassung der Einreichung der Jahreserklärung und Mitwirkung eines unzuständigen befangenen Mitarbeiters der Behörde.*
- *[...] Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschlag [...] 1-12/2008, 2009, 2010, 2011:
[...] Regelmäßige Fahrten binnen Monatsfrist nach Deutschland - unklare Rechtslage, daher jedenfalls entschuldbare Unterlassung der Einreichung der Jahreserklärung und Mitwirkung eines befangenen, nicht zuständigen Mitarbeiters der Behörde bei der Erlassung der Bescheide.*
- *[...] Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschlag [...] 1-6/2012 und 7-9/2012:
[...] Regelmäßige Fahrten binnen Monatsfrist nach Deutschland und Mitwirkung eines nicht zuständigen befangenen, nicht zuständigen Mitarbeiters der Behörde bei der Erlassung des Bescheides.*
- *[...] Normverbrauchsabgabe [...] 10/2006:
[...] Festsetzungsverjährung, anfangs überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland, später regelmäßige Fahrten nach Deutschland binnen 3 Tagesfrist, anschließend regelmäßige Fahrten nach Deutschland binnen Monatsfrist - unklare Rechtslage, daher jedenfalls entschuldbare Unterlassung der Einreichung einer Steuererklärung. Mitwirkung eines befangenen, nicht zuständigen Mitarbeiters der Behörde bei der Erlassung der Bescheide.*
- *[...] Umsatzsteuer gemäß Art 7 Abs 4 UStG 1994:
[...] Festsetzungsverjährung. Ich habe seit vielen Jahren neben meinem Wohnsitz in Österreich auch einen Wohnsitz in Deutschland. Bei Kauf des BMW 325 xi Touring habe ich dem Autohändler gegenüber meine deutsche Anschrift bekanntgegeben. Das Kfz war für die vorwiegende Verwendung in Deutschland bestimmt und anfangs auch überwiegend in Deutschland verwendet worden. Von einer Vortäuschung gegenüber dem Autohändler kann daher keine Rede sein. Mitwirkung eines befangenen, nicht zuständigen Mitarbeiters der Behörde bei der Erlassung des Bescheides.*

Sämtliche Bescheide sind als nichtig zu betrachten und aufzuheben, da an diesen Bescheiden direkt oder indirekt ein befangener Sachbearbeiter ([...]) mitgewirkt hat. Gegen [...] besteht der Tatverdacht des Amtsmissbrauches bzw. der Nötigung.

Weiters führte die Bf. – neben der Darstellung von behaupteten Befangenheitsgründen eines Mitarbeiters der GBP – inhaltlich auszugsweise aus:

[...] da ich in keinerlei Geschäftsverbindung zur FirmaA stehe und auch nie in einer solchen stand und ich es mir nicht erklären kann, wie man hier im Zuge einer Betriebsprüfung auf mein Fahrzeug, den Mercedes SLK, gekommen sein sollte (siehe Schreiben vom 3. Juli 2012 vom BMF GBP Standort Linz). Für meine Steuerangelegenheiten ist nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen sachlich und örtlich das FA Salzburg Land zuständig. [...] hat es ausdrücklich abgelehnt, dass ich

die Angelegenheit persönlich mit dem für mich zuständigen FA Salzburg Land regle. [...] Das Schreiben von [...] vom 3. Juli 2012 (siehe Anlage) entspricht auch in keiner Weise einer korrekten Amtshandlung und lässt die Voreingenommenheit deutlich erkennen. [...] Mittlerweile habe ich ja meine beiden Fahrzeuge mit Wechselkennzeichen in Österreich angemeldet. [...] Da ich durch das Fehlverhalten eines einzelnen Beamten nicht eine ganze Behörde in Misskredit bringen will, sehe ich im Moment von einer Anzeige bei der Staatsanwaltschaft bzw. einer Einschaltung der Medien ab. Allerdings ergeht eine Kopie meines Schreibens an das BMF bzw. an die Frau Bundesminister. [...]

Zurückkommend zum Sachverhalt und ergänzend zu den Berufungen: es ist ja bis heute nicht geklärt, ob hier überhaupt eine Steuerpflicht entsteht. Laut Homepage von ÖAMTC und Wirtschaftskammer (siehe beigefügte Ausdrucke) gibt es hier widersprüchliche Interpretationen und man kann das Gesetz in die eine oder andere Richtung auslegen. Der Gesetzesgeber hat sich hier unklar ausgedrückt. Aufgrund der unklaren Rechtslage kann von keinerlei Verschulden meinerseits ausgegangen werden, wenn ich das Gesetz anders als die Behörde auslege und auch andere namhafte Institutionen eine solche Auslegung zumindest für möglich halten (siehe oben). Leider gibt es dazu bis heute keine höchstgerichtliche Entscheidung, ebenso fehlt eine Entscheidung in Bezug auf einen Verstoß gegen geltendes EU-Recht. Es sind daher auch keine Verspätungszuschläge gerechtfertigt, weil die Unterlassung der Einreichung der Steuererklärungen auf Grund dieses Sachverhaltes entschuldbar ist. Außerdem kann in solchen Fällen niemals eine vorsätzliche bzw. strafbare Handlung entstehen. Für die im Jahr 2006 allenfalls aus Ihrer Sicht entstandene Steuerschuld ist daher von Amts wegen die eingetretene Verjährung zu berücksichtigen.

Das Prüfungsorgan der GBP nahm daraufhin zu den Befangenheitsvorwürfen mit Schreiben von 10. Dezember 2012 Stellung und brachte unter anderem vor:

„Außerdem habe ich, obwohl Ihre Steuerhinterziehung bereits im Jänner 2011 aus den EDV-Daten, die die GBP im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. C inArbeitsort erhalten hat, offenkundig war, ihren Fall nicht als einen der ersten Fälle behandelt, sondern die finanziell bedeutenderen Fälle vorgezogen und sie als Fall mit einer geringeren Priorität erst mehr als ein Jahr später angeschrieben.

[...]

Aber selbst, wenn ich tatsächlich befangen gewesen wäre, hätte dies nicht die von Frau [...] vermutete Nichtigkeit der Steuerbescheide zur Folge. Außerdem habe ich diese Steuerbescheide weder erstellt, noch wurden sie von mir approbiert. Diese Steuerbescheide wurden von einer Kollegin des Prüfassistententeams der GBP ausgearbeitet und vom Fachvorstand des FA Salzburg-Land approbiert.

[...]

Die Daten, aus denen ersichtlich war, dass Frau [...] einen Mercedes CLK mit deutschem Kennzeichen verwendet, stammen aus der Betriebsprüfung der Fa. C. Der im Schreiben vom 3.7.2012 **angeführte Firmenname A war ein Versehen**, das darauf zurückzuführen

ist, dass die meisten im Zuge der Nova-Aktion bearbeiteten Fälle aus den EDV-Daten der FirmaA stammten.

[...]

Ein weiteres Indiz [...] ist die Tatsache, dass ihr Ehemann Ehegatte, der sowohl in Wohnort_Österreich als auch in Ort_Deutschland eine Tätigkeit betreibt und daher ebenfalls regelmäßig in Deutschland unterwegs ist, in den letzten mehr als 10 Jahren immer ein Auto mit österreichischer Zulassung verwendete.

Es wird im weiteren Verfahren zu klären sein, ob Frau [...] beim Kauf des BMW im Jahr 2006 unter Angabe der Adresse des deutschen Nebenwohnsitzes den öst. Autohändler darüber getäuscht hat, dass sie als ausländischer Abnehmer im Sinne des § 7 UStG gar nicht in Frage kommen könne, weil sie einen Hauptwohnsitz im Inland hat. Sie wäre dann als vorsätzlich handelnde Bestimmungstäterin anzusehen und selbst wenn der öst. Fahrzeughändler als unmittelbarer Täter nicht schuldhaft gehandelt hätte, ist die Nova wegen der vorsätzlichen Handlungsweise der Bestimmungstäterin als hinterzogen zu qualifizieren und es wäre die 10jährige Bemessungsverjährungsfrist anzuwenden. Der getäuschte Autohändler könnte die ihm vorzuschreibende Nova im Schadenersatzweg wieder von Frau Bf. zurückfordern.

2.5 Erhebungen bei der Fahrzeuglieferantin im Dezember 2012 sowie deren Stellungnahme vom September 2013

Das FA ließ in der Folge durch ein anderes Organ der GBP eine weitere Erhebung bei der Lieferantin des BMW durchführen (18. Dezember 2012, ABNr. #####/12). Nach Aufforderung alle Unterlagen vorzulegen wurden nur die folgenden Belege zum Verkauf zur Verfügung gestellt. Diese erläuterte die Lieferantin nach ausdrücklicher Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat wie dargestellt.

- **BMW Kaufantrag/Bestellung vom 24. Juli 2006 (7 Blätter)**

Hierbei handelt es sich um eine Bestellung für ein Barzahlungsgeschäft.

Als Kundenadresse scheint die deutsche Anschrift der Bf. auf, als

Kontakttelefonnummer findet sich aber eine österreichische Festnetznummer aus dem Großraum der Stadt Arbeitsort.

Die Lieferantin gab dazu gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat an, bei der Bestellung eines Fahrzeuges werde üblicherweise keine Erklärung abgegeben, wohin das Fahrzeug verbracht wird. Zur österreichischen Telefonnummer führte sie nur aus, es dürfte allgemein bekannt sein, dass viele österreichische Staatsbürger im angrenzenden Deutschland wohnen und in Österreich arbeiten. Sie sehe als ihren Auftrag, Autos zu verkaufen, und nicht, festzustellen und zu hinterfragen, in welchem Land unsere Kunden arbeiten bzw. welcher Arbeit diese nachgehen. Es sei ihr nicht bekannt gewesen, dass Frau Bf. einen Wohnsitz in Österreich hatte.

- **Fahrzeugübernahmebestätigung vom 24. Oktober 2006**

Die Bestätigung enthält keine Hinweis darauf, dass das Fahrzeug nach Deutschland verbracht werden sollte.

- **Rechnung vom 24. Oktober 2006**

Diese Rechnung ist an die deutsche Anschrift adressiert.

- **Ausweiskopie, Einzahlungsbeleg vom 27. November 2006 über die deutsche Mehrwertsteuer und deutsche Zulassungsbescheinigung vom 23. Oktober 2006**

Dabei handelt es sich um die Kopie eines österreichischen Lichtbildausweises (ausgestellt 30. März 2000), der als Wohnort Wohnort_Österreich ausweist und am 19. September 2007 an die Lieferantin übermittelt wurde.

Diese erklärte das im Schreiben vom 25. September 2013 damit, dass sie bei der Betriebsprüfung 2007 informiert worden sei, dass die Kundin einen Wohnsitz in Österreich habe. Daraufhin habe diese die Zulassung und die Bestätigung, dass die Mehrwertsteuer in Deutschland abgeführt wurde, übermittelt. Bereits damals seien die Kopien dem FA vorgelegt worden. Von der Betriebsprüfung hätten sie auch die Information erhalten, dass laut einer EU Verordnung ein Fahrzeug nur am Hauptwohnsitz angemeldet werden könne. Damit sei auch klar erwiesen, dass zu diesem Zeitpunkt der Hauptwohnsitz in Ort_Deutschland gewesen sei, da das Fahrzeug in Deutschland angemeldet werden konnte. Weiteres sei bei der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass die Firma ihrer Sorgfaltspflicht nachgekommen ist. Für die Lieferantin sei der Fall geprüft und abgeschlossen.

Zum Ausweis eines österreichischen Wohnortes im Lichtbildausweis gab die Lieferantin nur an, dieser sei im Jahr 2000 ausgestellt und das Fahrzeug 2006 verkauft worden. Dazwischen lägen 6 Jahre. Es könne nicht die Aufgabe eines Fahrzeughändlers sein zu ermitteln, wann und wo die Kunden ihren Wohnsitz haben.

Die Bf. bestätigte den obigen Sachverhalt im Kern und gab ergänzend an, sie habe das Fahrzeug bei der Firma B sofort nach Anmeldung abgeholt und nach Deutschland verbracht (Schreiben vom 23. September 2013).

Die Verkäuferin gab an, erst im September 2007 über die Kopie des Lichtbildausweises der Kundin verfügt zu haben (Anforderung im Zuge der Erhebungen des Finanzamts). Bis dahin verließ sie sich hinsichtlich der Identität auf deren Angaben.

2.6 Beweiswürdigung durch die Berufungsvorentscheidung

In der Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2012 würdigte das FA den Sachverhalt – auszugsweise - wie folgt:

„[...] Im hier zu beurteilenden Fall ist davon auszugehen, dass das Fahrzeug nach dessen Lieferung durch den österreichischen Fahrzeughändler Ende Oktober 2006 nicht nach Deutschland verbracht wurde. Diesbezüglich wird auch auf die klaren Angaben in der Offenlegung des Sachverhaltes vom 13.08.2012 verwiesen. Den nunmehrigen Ausführungen in der Berufung vom 18.11.2012, wonach das Fahrzeug tatsächlich für die Verwendung in Deutschland bestimmt gewesen und anfangs auch überwiegend in Deutschland verwendet worden sei, kann kein Glauben geschenkt werden. Das FA Salzburg-Land geht davon aus, dass die von Ihnen im Schreiben vom 13.08.2012 gemachten Angaben den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Auch etwaige Fahrten

nach Deutschland können nichts daran ändern, dass die Endverwendung des genannten Fahrzeuges jedenfalls in Österreich stattgefunden hat, da das Fahrzeug immer wieder an den dauernden Standort in Österreich zurückgekehrt ist. Unter diesen Umständen kann keineswegs davon gesprochen werden, dass der Endpunkt der Lieferung vom 24.10.2006 Deutschland gewesen sein könnte.

[...] steht fest, dass zwar die Registrierung des Fahrzeuges in Deutschland durchgeführt wurde, die gewöhnliche Verwendung des Fahrzeuges jedoch in Österreich erfolgte. Zweifelsfrei steht fest, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen und somit auch ihr Hauptwohnsitz im Sinn des KFG 1967 in Österreich liegen. Im Schreiben vom 10.09.2007 wurde von Ihnen dem FA Salzburg-Land mitgeteilt, dass Sie selbst den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich sehen. Auch in der mit Schreiben vom 13.08.2012 bekannt gegebenen Offenlegung des Sachverhaltes und Nacherklärung von Abgaben wurde von Ihnen dezidiert festgehalten, dass Sie ihren Hauptwohnsitz und den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich (Straße_Nr, PLZ Wohnort_Österreich) haben.

Die Bescheid erlassende Behörde kommt nach Würdigung des festgestellten Sachverhaltes unter Wahrung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass es zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland gekommen ist. Das Fahrzeug gelangte durch eine "normale" nationale Lieferung in die Hände von Frau Bf. und hat im Zuge der Lieferung Österreich überhaupt nicht verlassen. Die Verfügungsmacht wurde Frau Bf. in Österreich verschafft (Abholfall, ruhende Lieferung) und das Fahrzeug auch hier verwendet.

[...]

Ein inländischer Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich im Sinn des § 82 Abs. 8 KFG 1967 liegen zweifelsfrei vor. Dies gründet sich vor allem auf ihre Angaben im Schreiben vom 10.09.2007 sowie die dezidierte diesbezügliche Aussage in der Offenlegung des Sachverhaltes vom 13.08.2012 sowie auch aus den aus ihrem Steuerakt getroffenen Angaben anlässlich der durchgeführten Arbeitnehmerveranlagungen.

Mit der Offenlegung des Sachverhaltes vom 13.08.2012 wurde dem FA Salzburg-Land von Ihnen mitgeteilt, dass der dauernde Standort des in Deutschland zugelassenen BMW 325xi, deutsches Kennzeichen BGL-XXXX#2 in Österreich gelegen sei. Es wurde von Ihnen selbst zugestanden, dass von Oktober 2006 bis Juli 2012 in Österreich Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten gewesen wäre.

Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes geht das FA Salzburg-Land unter Berücksichtigung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung davon aus, dass das gegenständliche Fahrzeug der Marke BMW 325xi mit dem deutschen Kennzeichen BGL-XXXX#2 von Oktober 2006 bis Juli 2012 überwiegend in Österreich verwendet wurde.

Hinsichtlich des vorhin angeführten Gegenbeweises im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 wird festgehalten, dass ein Gegenbeweis des überwiegenden Verwendens bzw. des dauernden Standortes im Ausland mit den von Ihnen gemachten Angaben in der Berufung

vom 18.11.2012 nicht erbracht werden konnte. Bezüglich der Ausführungen hinsichtlich der regelmäßigen Fahrten binnen Monatsfrist nach Deutschland und der diesbezüglichen Verweise auf die homepage des ÖAMTC und der Wirtschaftskammer wird festgehalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und auch der Entscheidungspraxis der Unabhängigen Finanzsenate Fahrten ins Ausland während der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 keine Unterbrechung derselben bewirken. Dies bedeutet, dass die Monatsfrist nicht bei jeder Fahrt in Ausland jedesmal neu zu laufen beginnt.“

Hinsichtlich des Verschuldens (Verspätungszuschlag) führte das FA in der Berufungsvorentscheidung aus:

„[...] Im gegenständlichen Fall trifft Sie jedenfalls ein Verschulden an der Nichteinreichung der Abgabenerklärungen betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die oben genannten Zeiträume, da aus der Offenlegung des Sachverhaltes vom 13.08.2012 dezidiert eingestanden wird, dass der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland war und die fristgerechte Erklärung und Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben ist.

[...]

Auf Grund der Tatsache, dass das gegenständliche Fahrzeug widerrechtlich über einen Zeitraum von Erwerb des Fahrzeuges im Oktober 2006 bis Juli 2012 in Österreich verwendet wurde, ist allein schon auf Grund des Ausmaßes der Fristüberschreitung eine Festsetzung der Verspätungszuschläge im gewählten Ausmaß vertretbar. Aber auch der Grad des Verschuldens und das bisherige steuerliche Verhalten der Berufungswerberin (Verwendung eines zweiten Fahrzeuges mit deutschem Kennzeichen, Mercedes SLK) lassen eine Verhängung des Verspätungszuschlages im genannten Ausmaß als vertretbar erscheinen.

2.7 Vorbringen im Vorlageantrag

Im Vorlageantrag setzte sich die Bf. vor allem mit der Befangenheit eines Organs der GBP auseinander. Sie gestand zwar zu, dass die Bescheide vom FA Salzburg-Land (und nicht der GBP) erlassen wurden, als Ansprechpartnerin scheine aber eine Bearbeiterin auf, die „offensichtlich dienstrechtlich“ dem vermeintlich befangenen Organ der GBP zuzuordnen sein. Die Bescheide seien zwar von einem Bediensteten des FA Salzburg-Land paraphiert worden, inhaltlich ausgearbeitet seien sie einzig und allein durch das befangene Organ worden.

Inhaltlich brachte sie vor:

„[...] Ergänzend zu meiner Berufung und der Berufungsvorentscheidung treffe ich folgende inhaltlichen Feststellungen zu weiteren Berufungspunkten:

Ich habe das Fahrzeug BMW im Oktober 2006 bei der Firma [...] selbst entgegengenommen. Die mir von der Lieferfirma angebotenen „blauen Nummerntafeln“ habe ich nicht benötigt, weil ich die Anmeldung in Deutschland zuvor vorgenommen hatte und daher Nummerntafeln bereits vorhanden waren. Die Registrierung des Fahrzeuges wurde in Deutschland vorgenommen. Sofort nach Abholung habe ich das Fahrzeug

nach Deutschland gebracht. Der Endpunkt der Lieferung war Deutschland. Ich habe anfangs das Fahrzeug - wie ursprünglich vorgesehen - ausschließlich in Deutschland verwendet und nicht immer wieder nach Österreich zurückgebracht. In der Anfangszeit war der dauernde Standort Deutschland und ich habe hauptsächlich von Deutschland aus über das Fahrzeug verfügt. Das Fahrzeug wurde daher zu meiner „Endverwendung“ nach Deutschland gebracht, wo ich seit über 15 Jahren über einen Wohnsitz verfüge. Die Behörde hatte bereits im Jahr 2007 auf Grund meines Schreibens vom 10.9.2007 Kenntnis von der Existenz meines BMW und dass sich mein Hauptwohnsitz eher in Österreich befindet. Eine Vorschreibung der Umsatzsteuer und der Kfz-Steuer (die ich ja in Deutschland bezahlt habe) ist damals nicht erfolgt. Zum Schreiben meiner Steuerberaterin vom 13.8.2012 teile ich in diesem Zusammenhang mit, dass diese allein deshalb, weil ich das Fahrzeug nicht mit einer „blauen Nummerntafel“ nach Deutschland gebracht habe, zu der Ansicht kam, es handle sich um keine innergemeinschaftliche Lieferung. Ich hatte ganz einfach zu wenig Zeit, mich selbst mit solchen steuerrechtlichen Details so kurzfristig auseinanderzusetzen. Mit Schreiben datiert vom 24.7.2012, welches knapp vor Fristablauf bei mir eingelangt ist, forderte mich Herr [...] auf, bis 31.7.2012!!!! seine Forderungen zu erfüllen. Durch diese enorme Drucksituation und weil mir Herr [...] in dem genannten Schreiben untersagte, die Angelegenheit mit der zuständigen Behörde, nämlich dem FA Salzburg-Land, zu regeln, sah ich mich gezwungen, eine Steuerberatungskanzlei einzuschalten. Eine ordentliche Erörterung des Sachverhalts war in der kurzen Zeit aber auch für meine Steuerberaterin nicht wirklich möglich. Ich war außerdem zu dieser Zeit eine Woche in Italien, was die Kommunikation nicht gerade vereinfachte. Ständig schwebte das Damoklesschwert über mir, dass mir die Nummerntafeln - wie von Herrn [...] angedroht -abgenommen werden. Einzig und allein aus diesen Gründen ist es zu der etwas ungenauen Darstellung im Schreiben vom 13.8.2012 gekommen. Die Rechtsansicht meiner Steuerberaterin, wonach die „blauen Nummerntafeln“ für eine innergemeinschaftliche Lieferung erforderlich gewesen wären, vertrete ich jedenfalls nach eigener Prüfung nicht. Es kann aus meiner Sicht nicht darauf ankommen, ob „blaue Nummerntafeln“ für die Ausfuhr verwendet wurden oder nicht. Einzig und allein meine Aussage, dass keine „blauen Nummerntafeln“ verwendet wurden, um das Fahrzeug nach Deutschland zu bringen, veranlasste meine Steuerberaterin zu der rechtlichen Qualifikation, es handle sich um keinen innergemeinschaftlichen Erwerb und keine Ausfuhr nach Deutschland. Insgesamt erfolgte die Verwendung des Fahrzeuges überwiegend für Fahrten in Österreich, in der Anfangszeit - wie oben bereits erwähnt - allerdings in Deutschland. Diese aus meiner Sicht ganz wesentliche Darstellung ist von bzw. mit meiner Steuerberaterin einerseits auf Grund der geschilderten enormen Drucksituation, andererseits wegen ihrer mir kommunizierten Rechtsmeinung bezüglich der „blauen Nummerntafeln“ nicht ausreichend erörtert worden. Auf Grund der bereits mehrfach erwähnten Drucksituation habe ich mich schließlich auch von der Steuerberaterin überzeugen lassen, alles zu tun, was Herr [...] verlangte, da dieser am „längeren Ast“ sitze. Es müsse alles getan werden, um ein Strafverfahren, abzuwenden, da in diesem Fall insgesamt bis

zu ca. EUR 60.000,00 (Steuern und Strafe) laut Rücksprache von Frau Dr. Stb. mit Herrn [...] zu bezahlen wären. Mir wurde geraten, sämtliche potentiellen Steuern sofort zu bezahlen, die Befangenheit von Herrn [...] allenfalls im Berufungsverfahren einzuwenden und aus taktischen Gründen erst dann Verjährung jedenfalls hinsichtlich NoVA und Umsatzsteuer geltend zu machen. Obwohl dann alles wie von Herrn [...] verlangt, gemacht wurde, hat dieser die Strafbehörde informiert. Zu den festgesetzten Verspätungszuschlägen inklusive des Verspätungszuschlages, welcher im Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer enthalten ist, beantrage ich für den Fall einer zutreffenden Ermessensentscheidung, wenn wider Erwartens die Bescheide nicht für nichtig erklärt und aufgehoben und meiner Berufung nicht stattgegeben werden sollte, Folgendes zu berücksichtigen: Die Nichteinreichung der Steuererklärungen ist jedenfalls entschuldbar, wenn namhafte Institutionen, wie ÖAMTC und Wirtschaftskammer auf ihren Websites nachweisbar auch noch heute eine unklare Rechtslage bescheinigen. Meine Rechtsansicht hat sich ebenfalls bis heute nicht geändert. Es ist für mich unverständlich, dass der Gesetzgeber keine Korrektur des Gesetzes in die eine oder andere Richtung veranlasst, wenn nach wie vor eine derartige Unsicherheit hinsichtlich der Rechtslage herrscht und auch die Erläuternden Bemerkungen keinen Aufschluss über eine Auslegung geben. Der Vorwurf der Fahrlässigkeit (auch der leichten) fällt dadurch jedenfalls weg. Mein bisheriges steuerliches Verhalten gibt ebenfalls keinen Anlass zu einem Verspätungszuschlag, wenn ich bisher ca. 40 Jahre lang, Monat für Monat ganztägig einer Beschäftigung nachgegangen bin und damit regelmäßig meiner Einkommensteuerpflicht (Lohnsteuerpflicht) nachgekommen bin. Was die wirtschaftlichen Verhältnisse betrifft, bin ich seit 1.4.2011 in Pension, was naturgemäß zu erheblichen Einkommenseinbußen geführt hat. Meine Berufung bezieht sich auch auf den Verspätungszuschlag, welcher im Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer enthalten ist. Bei allen anderen Bescheiden ist nämlich separat ein Bescheid über den Verspätungszuschlag angeführt, nicht jedoch bei Festsetzung des Verspätungszuschlages hinsichtlich der Umsatzsteuer. Ich beantrage daher, dies ebenfalls zu berücksichtigen. Ich weise darauf hin, dass für die im Jahr 2006 allenfalls aus Ihrer Sicht entstandene Steuerschuld von Amts wegen die eingetretene Verjährung zu berücksichtigen ist und beantrage nochmals darüber abzusprechen. Eine Unterbrechungshandlung ist im Jahr 2007 jedenfalls nicht hinsichtlich des BMW erfolgt, da sich die seinerzeitige Befassung der Behörde ausschließlich auf den Mercedes SLK bezogen hat.

Ich beantrage eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und behalte mir vor, gegebenenfalls weitere Anträge zu stellen und/oder Beweismittel, wie z.B. Zeugenvernehmungen, zu beantragen.

Zusammengefasst nochmals die Gründe für die Nichtigkeit:

- 1 Befangenheit und Unzuständigkeit des federführenden Bediensteten
- 2 Verdacht auf Amtsmissbrauch und Nötigung seitens Herrn [...]

3 *Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes auf den gesetzlichen Richter, Art 83 B-VG, Art 6 (2) EMRK*

4 *Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechtes auf Unschuldsvermutung, Art 6 (2) EMRK*

2.8 Mündliche Verhandlung vom 3. April 2014

Diesbezüglich und dabei vor allem hinsichtlich der Schilderung des Nutzungsplanes und der tatsächlichen Verhältnisse durch die Bf. darf auf die Schilderung unter Punkt 1 (Verfahrensgang) verwiesen werden.

2.9 Zusammenfassende Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Ritz (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 13) weist zu Recht darauf hin, dass die Bf. dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur sie aufklären kann, oder wenn ihre Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061).

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

2.9.1 Standort und Nutzung des Fahrzeuges

Die Bf. bewohnte im gesamten Streitzeitraum in Österreich ein geräumiges Einfamilienhaus, in dem sich offenbar auch das Büro ihres Gatten befand. Dieser allein verfügte in Deutschland zusätzlich über eine 33 m² große Eigentumswohnung, die - wie vom deutschen FA Mitte 2006 festgestellt – bescheiden ausgestattet war und wenn überhaupt, dann nur selten benutzt wurde (fehlender Stromverbrauch). Es befand sich darin außer einer spärlichen Möblierung nur eine provisorische Schlafgelegenheit am Boden, die ab und zu vom Gatten der Bf. benutzt wurde. Der Gatte gab an, von der Bf.

schon seit 2001 getrennt zu leben. Die Bf. wohne danach weiterhin im gemeinsamen Haus in Wohnort_Österreich.

In der mündlichen Verhandlung gestand die Bf. zu, dass sie zumindest ab 2006 niemals in dieser Wohnung genächtigt und auch nicht dort gewohnt hat.

Damit fehlt jeder logische Anknüpfungspunkt für die Zulassung und Nutzung des strittigen BMW's in Deutschland. Dem Vorbringen der Bf., sie habe das Fahrzeug sofort nach dem Erwerb nach Deutschland verbracht und dort – zumindest vorerst – ausschließlich genutzt, kann kein Glauben geschenkt werden. Es fehlt ihm jede glaubwürdige Grundlage.

Die Darstellung in der mündlichen Verhandlung, das Fahrzeug habe anfänglich ausschließlich fiktiven „Handwerkstrainingszwecken“ in Deutschland zur Vorbereitung einer weiteren beruflichen Tätigkeit gedient und sie sei nicht mit diesem Fahrzeug in ihr Wohnhaus in Österreich gefahren, sondern habe sich eines Autos ihres (von ihr getrennt lebenden) Ehegatten bedient, widerspricht so klar jeder Erfahrung des täglichen Lebens, dass dies zumindest zur Beweislastumkehr führt. Einen tatsächlichen Beweis für diese Behauptung, die zudem – wie vom Amtsbeauftragten richtig angemerkt – erstmals in der abschließenden mündlichen Verhandlung erfolgt, trat sie nicht an. Diese Erklärung vermag mangels Glaubwürdigkeit eine Steuerpflicht des Fahrzeuges nicht zu verhindern.

Die klaren und unwidersprochenen Angaben der Bf. sowie ihres Ehegatten beweisen nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts eindeutig, dass es sich bei der behördlichen Meldung der Bf. an dieser deutschen Anschrift um einen rein melderechtlichen Vorgang handelte. Tatsächlich verfügte die Bf. selbst an dieser deutschen Anschrift weder über eine Wohnung noch nutzte sie die Wohnung ihres Ehegatten.

Wie schon in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen dargestellt, dokumentierte die Bf. den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen am österreichischen Wohnsitz auch stets durch ihre einkommensteuerlichen Angaben.

Tatsächlich befand sich der dauernde Standort des Fahrzeuges damit in Österreich. Für dieses Land war es bestimmt und hier wurde es auch (zumindest fast ausschließlich) genutzt. Es wurde nie zur dauernden Nutzung nach Deutschland verbracht, sondern verblieb immer mit dauerndem Standort in Österreich.

Das alles deckt sich auch mit der Darstellung des Sachverhaltes im von der steuerlichen Vertreterin der Bf. verfassten Schreiben vom 12. August 2012. Der nunmehrigen Darstellung der Bf., die Angaben seien falsch und nur aufgrund der Diskussion über fehlende „blaue Nummertafeln“ (siehe Vorlageantrag) bzw. des Druckes des Bediensteten der GBP (siehe mündliche Verhandlung) entstanden, kann kein Glauben geschenkt werden. Die Frage von Überstellungs- oder Probekennzeichen hat keine Auswirkung auf Aussagen bezüglich des Mittelpunktes der Lebensinteressen oder auch der überwiegenden Nutzung des Fahrzeuges in Österreich. Das Vorbringen im August 2012, das Fahrzeug sei nicht nach Deutschland ausgeführt worden, ist so klar und unmissverständlich, dass sie für sich selbst spricht. Das Bundesfinanzgericht vermag keinen Grund zu erkennen, an den Aussagen in diesem Schreiben zu zweifeln.

Dazu kommt, dass selbst die Bf. in der Berufung **nur für 2006** davon ausgeht, dass der BMW anfangs überwiegend in Deutschland Verwendung fand. In der mündlichen Verhandlung präzisierte sie das Ende der „überwiegenden Nutzung“ in Deutschland sogar mit Ende November 2006. Bis Dezember 2006 berief sie sich zwar noch auf „regelmäßige Fahrten nach Deutschland binnen 3 Tagesfrist“. Schon **ab Jänner 2007** wandelte sie diese Aussage aber auf „Regelmäßige Fahrten binnen Monatsfrist, anfangs binnen 3 Tagesfrist nach Deutschland“, was schon allein aufgrund der **Richtungsangabe** den überwiegenden Standort des Fahrzeuges in Österreich indiziert. Ab Juli 2007 verstärkt sich das, wenn die Bf. nur mehr von „regelmäßigen Fahrten nach Deutschland binnen Monatsfrist“ spricht. Das alles stellt den österreichischen Wohnsitz in den Mittelpunkt der Betrachtung und deutet auf eine untergeordnete Bedeutung der deutschen Wohnung hin.

Im Übrigen wäre es – wie der Bf. auch anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgehalten wurde - mehr als ungewöhnlich, wenn jemand, der über ein geräumiges Einfamilienhaus in unmittelbarer Nähe seines Arbeitsplatzes (ca. 5 km) verfügt, eine nur 33 m² große und offenbar nicht sehr attraktive Wohnung dauerhaft nutzen würde, die wesentlich weiter weg ist (ca. 25 km).

Auf diesen tatsächlichen Sachverhalt hat die Frage keine Auswirkung, ob ein Organ der GBP befangen gewesen sein könnte. Faktum ist, dass die strittigen Bescheide nicht von diesem, sondern vom zuständigen Organ des FA Salzburg-Land unterfertigt und damit genehmigt wurden. Der wirklich relevante Sachverhalt war dem zuständigen FA im Übrigen schon seit spätestens 2007 bekannt.

2.9.2 Maßnahmen des Fahrzeuglieferanten

Der Fahrzeuglieferantin lag bei Lieferung des BMW keine Erklärung der Käuferin vor, dass diese das Fahrzeug nach Deutschland verbringen werde. Sie verfügte damals eigenen Angaben zufolge nicht einmal über irgendeinen Lichtbildausweis.

- Die Verkäuferin hatte offenbar nur die österreichische Kontakttelefonnummer der Käuferin, die eindeutig auf einen laufenden Aufenthalt im Großraum Arbeitsort und damit auch Wohnort_Österreich hindeutete. Diesen Hinweis hätte jeder ordentliche Kaufmann näher untersucht und hinterfragt, auch wenn die Bf. das Auto in Deutschland zum Verkehr zuließ. Gerade aufgrund der allgemein bekannten Verhältnisse im grenznahen Raum musste die Verkäuferin vernünftigerweise auch von der Möglichkeit ausgehen, dass das Fahrzeug in Österreich belassen und benutzt werden würde.
- Dazu kommt seit spätestens 2007, dass im damals angeforderten amtlichen Lichtbildausweis als Wohnort Wohnort_Österreich eingetragen war. Für einen ordentlichen Kaufmann ist das ein klares Indiz für den Wohnsitz und einen geplanten Standort des Fahrzeuges im Inland, den dieser niemals ungeprüft ad acta gelegt hätte. Im Gegensatz dazu verfügte die Lieferantin über keinerlei Informationen zu einem ausländischen Wohnsitz bzw. Standort.

Trotzdem verzichtete die Verkäuferin darauf, die Käuferin auch (vertraglich bzw. schriftlich) zu verpflichten, das Fahrzeug tatsächlich dauerhaft ins Ausland zu verbringen. Sie ließ sich die Tatsache von ihr nicht einmal bestätigen.

Die von der Bf. nun anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 3. April 2014 vorgelegte deutsche Aufenthaltserlaubnis wurde bis dahin im gesamten Verfahren nie erwähnt. Sie war dem Fahrzeuglieferanten nicht bekannt.

3 Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Strittig ist hier, ob das FA für den genannten BMW zu Recht NoVA sowie Umsatzsteuer gem. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 festsetzte.

3.1 Vertrauensschutz und Umsatzsteuer

Das FA brachte keine Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb (Fahrzeugeinzelbesteuerung; vgl. zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt etwa UFS 18.8.2010, RV/0756-S/09) zur Vorschreibung, sondern setzte die hier strittige Umsatzsteuer gem. Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 fest. Die Prüfung des bekämpften Bescheides hat sich deshalb auf die Anwendbarkeit dieser Bestimmung zu beschränken. Sie lautet:

*Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der **Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte**. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.*

Eine Lieferung ist gem. Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 (innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art. 6 Abs. 1 UStG 1994) steuerfrei, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

„1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.“

Kern dieser Bestimmung ist, dass der Gegenstand der Lieferung aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet oder befördert wurde. Das kann auch durch den Abnehmer geschehen, weshalb auch Abholfälle erfasst sind, bei denen der Abnehmer den erworbenen Gegenstand selbst befördert (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art. 7 Tz 12).

Wie vom FA in der Berufungsvorentscheidung schon richtig ausgeführt, muss nach der unionsrechtlichen Rechtsprechung (EuGH 18.11.2010, Rs. C-84/09, X, *Rn 42 ff*) bei neuen Fahrzeugen beachtet werden, dass sich deren Beförderung (auf den eigenen Rädern) von deren Benutzung nur schwer unterscheiden lässt. Die Einstufung des Umsatzes ist auch deshalb schwierig, weil die auf ihn entfallende Mehrwertsteuer auch „Privatpersonen“ zu entrichten ist, für die die Erklärungs- und Rechnungslegungspflichten nicht gelten.

Um unter diesen Bedingungen einen Umsatz als innergemeinschaftlichen Erwerb einstufen zu können, ist es erforderlich, eine umfassende Beurteilung aller **objektiven tatsächlichen Umstände** vorzunehmen, die für die Feststellung maßgebend sind, ob der erworbene Gegenstand das Gebiet des Liefermitgliedstaats tatsächlich verlassen hat und, wenn ja, in welchem Mitgliedstaat sein Endverbrauch stattfinden wird. Dazu gehören neben dem zeitlichen Ablauf der Beförderung des in Rede stehenden Gegenstands unter anderem der Ort seiner Registrierung und gewöhnlichen Verwendung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen, die der Erwerber zum Liefermitgliedstaat oder einem anderen Mitgliedstaat unterhält. Darüber hinaus sind so weit wie möglich die Absichten zu berücksichtigen, die der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs hatte, sofern sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt sind. Dies ist erst recht in dem Fall erforderlich, in dem der Erwerber die Befugnis, über den in Rede stehenden Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, im Liefermitgliedstaat erlangt und sich verpflichtet, den Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat zu befördern.

Ausschlaggebend ist jedenfalls, in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeugs stattfinden wird.

Ergänzend dazu bestimmt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl. Nr. 401/1996 idgF):

„§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*

3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine **Erklärung des Abnehmers** oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

[...]"

In Abhofällen ist davon auszugehen, dass der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nur dann Genüge getan ist, wenn der Lieferant die Anforderungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 und des § 2 der oben genannten Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 beachtet hat. Im Wesentlichen muss der Lieferant damit über eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten und dessen **Erklärung verfügen, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wird**. Auch wenn eine untypische Geschäftsanbahnung und Abwicklung bei einem ordentlichen Kaufmann zu Zweifeln an seiner Erklärung der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet führen müssten, kann die Nichteinforderung von auch über die Verordnung hinausgehender Aufklärungen und Nachweise den Ausschluss der Vertrauensschutzregelung bedingen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art. 7 Tz 36).

Der Grund dafür liegt in den Regeln für die Besteuerung des Handelsverkehrs innerhalb der Union seit Abschaffung der Binnengrenzen mit 1. Januar 1993. Seit Wegfall der Kontrollen an diesen Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten ist es schwierig, sich zu vergewissern, ob die Waren den betreffenden Mitgliedstaat physisch verlassen haben. Mangels konkreter Bestimmungen in der MwStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) sind die Mitgliedstaaten dafür zuständig, die Bedingungen festzulegen, unter denen sie innergemeinschaftliche Lieferungen befreien, wobei aber die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zu beachten sind. Daher sind die Nachweispflichten eines Steuerpflichtigen nach den im nationalen Recht dafür ausdrücklich vorgesehenen Voraussetzungen und nach der für ähnliche Geschäfte üblichen Praxis zu bestimmen (vgl. auch EuGH 27.9.2007, C#409/04, *Teleos* u. a.).

Wenn der Erwerber im Liefermitgliedstaat die Befähigung hat, über den betreffenden Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, **und er sich verpflichtet**, den Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat zu befördern, hängt der Nachweis, den der Verkäufer gegenüber den Steuerbehörden führen kann, wesentlich von den Angaben ab, die er zu diesem Zweck vom Erwerber erhält (vgl. EuGH 16.12.2010, C#430/09, *Euro Tyre Holding*, Rn 37). Kommt deshalb der Erwerber seiner vertraglichen Verpflichtung, den betreffenden Gegenstand an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht nach, ist er als Schuldner der Umsatzsteuer heranzuziehen (vgl. EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, Rn 43 mit weiteren Nachweisen).

Maßgebend für den Vertrauensschutz sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab nämlich das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes. Der

Sorgfaltsmaßstab ist nach Geschäftszweigen zu differenzieren und nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Nur dann, wenn der Unternehmer nach den **bei der Lieferung gegebenen Umständen** auch bei der Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmaßstabes davon ausgehen kann, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, bedarf es keiner weiteren Kontrollschritte. Bestehen Zweifel, so entspricht es der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes, alle zumutbaren Schritte zu unternehmen, um sich Gewissheit zu verschaffen (vgl. VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070; 29.3.2007, 2006/16/0178).

Für die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes muss der Lieferant damit in gutem Glauben handeln und alle Maßnahmen ergreifen, die **vernünftigerweise** verlangt werden können. Dabei sind alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände umfassend zu berücksichtigen. Zur Steuerpflicht führende Bösgläubigkeit kann sich auch aus Umständen ergeben, die nicht mit den Beleg- und Buchangaben zusammenhängen (BFH 25.4.2013, V R 28/11). An die Nachweispflichten sind besonders hohe Anforderungen zu stellen, wenn der (angeblichen) innergemeinschaftlichen Lieferung eines hochwertigen PKW ein Barkauf zugrunde liegt, denn die birgt umsatzsteuerrechtlich eine besondere Missbrauchsgefahr. Der Unternehmer muss daher alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, ergriffen haben (BFH 14.11.2012, XI R 17/12).

- Im konkreten Fall steht aufgrund des klaren Sachverhaltes fest, dass das Fahrzeug für Österreich bestimmt war (siehe oben Punkt 2.8.1).
- Zudem gab und gibt es weder eine (schriftliche) vertragliche Verpflichtung noch eine Erklärung der Käuferin (Bf.), dass sie den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern muss und wird. Schon das Fehlen einer solchen Verpflichtung würde ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann niemals akzeptieren, kann er sich doch damit niemals sicher sein, dass der Gegenstand tatsächlich dauerhaft ins Ausland verbracht werden wird. Dies gilt umso mehr, als hier im Lichtbildausweis ein österreichischer Wohnsitz aufschien und es sich bei der Kontakttelefonnummer um eine Festnetznummer aus dem Großraum Arbeitsort handelte. Damit vernachlässigte die Verkäuferin ihre Sorgfalts- und Prüfpflichten grob, weshalb sie keinen Vertrauensschutz genießen kann (siehe oben Punkt 2.8.2).

Die Lieferantin kann sich damit nicht darauf berufen, sie habe den Angaben der Käuferin berechtigterweise getraut, weshalb nur sie und nicht die Kundin Schuldnerin der österreichischen Umsatzsteuer sei. Der Übergang der Steuerschuld auf die Bf. wäre nämlich nur dann denkbar, wenn die Verkäuferin gutgläubig war.

Die Festsetzung von Umsatzsteuer bei der Bf. erfolgte deshalb zu Unrecht. Der Bescheid war aufzuheben.

3.2 Normverbrauchsabgabe

3.2.1 Grundtatbestand

Der NoVA unterlagen 2006 die folgenden Vorgänge (§ 1 NoVAG 1991):

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.

2. Die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen durch einen Unternehmer, ausgenommen die gewerbliche Vermietung von Vorführkraftfahrzeugen an Unternehmer im Sinne der Z 1 und zum Zwecke der gewerblichen Weitervermietung. Der Ort der Vermietung richtet sich nach § 3 Abs. 11 UStG 1972; § 28 Abs. 7 UStG 1994 ist nicht anzuwenden.

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, **sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist** oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die **Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre**, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1972) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Z 4. Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen Zollausschlußgebiete (§ 1 Abs. 2 Zollgesetz 1988).

Unbestritten ist im konkreten Fall, dass die Lieferung des BMW unter § 1 Z 1 NoVAG 1991 zu subsumieren ist. Es handelte sich um ein Neufahrzeug, das ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführte.

3.2.2 Steuerbefreiung

§ 3 Z 1 NoVAG 1991 befreite 2006 Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 und § 7 UStG 1994 mit der Maßgabe, dass auch Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 1 UStG 1994) als Ausfuhrlieferungen gelten. Wie vom Unabhängigen Finanzsenat schon ausgesprochen, verweist das NoVAG 1991 auf die entsprechenden Bestimmungen des UStG 1994 (vgl. auch UFS 14.04.2010, RV/0171-W/09). Da dabei nicht auf eine bestimmte Fassung des Gesetzes verwiesen wurde, handelt es sich um eine dynamische Verweisung auf die jeweils gültige Fassung des UStG 1994 (vgl. Ritz, BAO⁵, § 3 Tz 5).

§ 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 lautete 2006 auszugsweise:

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

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7)

[...]"

§ 7 UStG 1994 lautete 2006:

„(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. [...]

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,

[...]

(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.

[...]

Die parlamentarischen Materialien zur Stammfassung des NoVAG 1991 führten dazu ursprünglich aus (267 d.B. XVIII. GP, 47 f):

Ausfuhrlieferungen von Kraftfahrzeugen sind unter all jenen Voraussetzungen von der Abgabe 'befreit, unter denen die Ausfuhrlieferungen gem. § 6 Z 1 UStG 1972 auch

*(echt) von der Umsatzsteuer befreit sind. Der Verweis auf § 7 UStG bedeutet neben dem **Erfordernis eines ausländischen Abnehmers** sowie der Verbringung ins Ausland u.a. auch das Erfordernis eines Buchnachweises.*

Im konkreten Fall steht nicht ein Export ins Drittland, sondern nach Deutschland zur Diskussion. Für diesen Fall stellte der Gesetzgeber seit Gültigkeit des UStG 1994 die Fiktion auf, dass auch Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 1 UStG 1994) als Ausfuhrlieferungen gelten. Diese Änderung fügte er mit BGBl. Nr. 681/1994 in § 3 Z 1 NoVAG 1991 ein, womit diese die oben dargestellte und für 2006 relevante Fassung erhielt. Die Materialien führen dazu aus (1701 d.B. XVIII GP, 8):

Die Zitierungsänderungen stehen im Zusammenhang mit der Schaffung des Umsatzsteuergesetzes 1994. Inhaltliche Änderungen sind damit nicht verbunden.

Daraus leuchtet hervor, dass auch für den Fall einer innergemeinschaftlichen Lieferung eines Fahrzeuges § 7 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden ist. Zentrales Erfordernis für diese Bestimmung ist das Vorliegen eines **ausländischen Abnehmers**. Dies ist hier nicht gegeben.

Natürliche Personen sind nur dann ausländische Abnehmer, wenn sie **keinen Wohnsitz** im Inland haben. Die seit 1997 gültige Fassung des UStG 1994 (Stand nach BGBl. Nr. 756/1996) definiert diesen Begriff streng formalistisch: Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im **Reisepass** oder sonstigen **Grenzübertrittsdokument** eingetragen ist. Ob die Eintragung mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, ist unerheblich. Verfügt der Abnehmer über mehrere Reisepässe mit unterschiedlichen Wohnorten, kommt es auf den vorgelegten Pass an. Die Eigenschaft des ausländischen Abnehmers muss im Zeitpunkt des Abschlusses des Umsatzgeschäftes gegeben sein (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 7 Tz 24 ff*).

Diese Ausführungen beweisen klar, dass die von der Verkäuferin des BMW im September 2013 vertretene Ansicht, es könne nicht die Aufgabe eines Fahrzeughändlers sein zu ermitteln, wann und wo die Kunden ihren Wohnsitz haben, nicht haltbar ist.

Im hier zu beurteilenden Fall lag der Fahrzeuglieferantin nur ein Lichtbildausweis vor, der Wohnort Österreich und damit einen österreichischen Wohnsitz auswies. Sie verfügte über kein (aktuelleres) Reisedokument, mit einem ausländischen Wohnsitz. Schon das verhindert eine Befreiung von der NoVA gem. § 3 Z 1 NoVAG 1991. Im gegenständlichen Fall wurde das Kfz zudem wie oben ausführlich dargestellt in Österreich genutzt und auch deshalb nicht exportiert. Es mangelt zusätzlich an der materiellen Voraussetzung der Ausfuhr ins Ausland. Das Fahrzeug wurde zwar in Deutschland zugelassen, verblieb aber tatsächlich im Inland. Eine NoVA-Befreiung scheidet auch deshalb aus.

Auf die Prüfung der anderen materiellen und formellen Befreiungsvoraussetzungen kann damit verzichtet werden. Daran kann auch die unbestrittene Tatsache nichts ändern, dass der Verkäuferin im September 2007 der Nachweis der Zulassung in Deutschland und eine Bestätigung über die Abfuhr von Umsatzsteuer in Deutschland vorgelegt wurden.

Mangelt es nämlich am ausländischen Abnehmer kommt die Entlastung von der österreichischen NoVA nur im Wege einer Erstattung in Frage, für die §§ 12 und 12a NoVAG 1991 Regeln bereithalten. Hier haben diese Vorschriften schon deshalb keine Bedeutung, weil nicht die Erstattung der NoVA an die Käuferin, sondern deren Verschreibung an die Verkäuferin zu beurteilen sind. Diese kann aber immer nur den Verkäufer treffen.

3.2.3 Abgabenschuldner

Abgabenschuldner ist gem. § 4 NoVAG 1991 in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4 NoVAG 1991), der gewerblichen Vermietung (§ 1 Z 2 NoVAG 1991) sowie des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4 NoVAG 1991) der Unternehmer, der die Lieferung oder die gewerbliche Vermietung ausführt. Im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3 NoVAG 1991) ist der Abgabenschuldner, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird bzw. der das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet (vgl. VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107). Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Mit § 1 NoVAG 1991 normierte der Gesetzgeber eine Hierarchie der Steuertatbestände. Z 3 kommt nur dann in Frage, wenn nicht schon vorher Steuerpflicht nach den Z 1 und 2 eingetreten ist. Das ist dann der Fall, wenn ein Unternehmer einen PKW im Inland gegen Entgelt liefert, ohne dass eine Steuerbefreiung gem. § 3 Z 1 NoVAG 1991 gegeben ist. Wie oben zur Umsatzsteuer schon ausführlich dargestellt, erfüllte seine Lieferung keinen Befreiungstatbestand.

Damit wurde durch die Verkäuferin der Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG 1991 erfüllt, ohne dass eine NoVA-Befreiung zur Anwendung gelangen kann. Dies schließt die Anwendung des Tatbestandes gem. § 1 Z 3 NoVAG 1991 aus, was dem bekämpften Bescheid seine Rechtsgrundlage entzieht. Eine Vertrauensschutzregel wie das UStG 1994 kennt das NoVAG 1991 nicht, weshalb die Verschreibung der auf die Lieferung des BMW entfallenden NoVA ohne Gutglaubensschutz zwingend bei der Lieferantin zu erfolgen hat (vgl. auch UFS 15.10.2012, RV/1147-L/10).

Auch der hier bekämpfte Bescheid, mit dem der Bf. und nicht der Verkäuferin NoVA vorgeschrieben wurde, war deshalb aufzuheben.

3.3 Verspätungszuschlag zum Normverbrauchsabgabebescheid

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 135 BAO).

Der Verspätungszuschlag ist formell akzessorisch (vgl. VwGH 11.5.2000, 98/16/0163; 19.1.2005, 2001/13/0167). Wird die Abgabenhöhe des die Bemessungsgrundlage

für den Verspätungszuschlag bildenden Bescheides geändert, so ist der Verspätungszuschlagsbescheid ebenfalls zu ändern bzw. aufzuheben. Ob dafür § 295 Abs. 2 oder 3 BAO die Rechtsgrundlage bildet, kann dahingestellt bleiben (vgl. etwa *Ritz*, BAO⁵, § 135 Tz 17 unter Hinweis auf *Ellinger/Wetzel*, BAO, 98; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167; 22.2.2008, 2005/17/0266; 27.8.2008, 2006/15/0150).

Da der Normverbrauchsabgabenbescheid aufzuheben ist, teilt der darauf basierende Verspätungszuschlagsbescheid dessen Schicksal und war ebenfalls aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

3.4 Zuständigkeit, Befangenheit, Unschuldsvermutung

Schriftstücke mit der Bezeichnung der Behörde und einer Unterschrift (§ 96 BAO) sowie einem Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) gelten als Bescheide (§ *Ritz*, BAO⁵, § 93 Tz 22 unter Hinweis auf VwGH 14.12.2000, 95/15/0171; 28.9.2004, 2002/14/0035; 21.12.2005, 2004/14/0111, 2005/14/0006). Dass diese Voraussetzungen gegeben sind, steht außer Zweifel.

Bescheide werden durch ihre Bekanntgabe rechtlich existent (§ 97 Abs. 1 lit. a BAO). Auch diese Tatsache ist zweifellos gegeben. Damit wurden die zu beurteilenden Bescheide wirksam und waren – entgegen dem Beschwerdevorbringen – nicht nichtig.

Aufgrund ihrer ersatzlosen Aufhebung erübrigt sich eine weitere Behandlung der von der Bf. diesbezüglich ins Treffen geführten Argumente.

3.5 Antrag auf Senat

Die Entscheidung über eine Beschwerde obliegt dem Senat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und b BAO idgF). Ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 284 Abs. 1 BAO alte Fassung wirkt gem. § 323 Abs. 38 BAO auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Der Antrag ist also in der Berufung bzw. Beschwerde oder im Vorlageantrag selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (*Ritz*, BAO⁵, § 272 Tz 4 unter Hinweis auf VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; 16.9.2003, 2000/14/0116; 24.3.2004, 98/14/0179). Das ist hier der Fall, da der Antrag erst im Schreiben vom 22. März 2013 und nicht schon in der Berufung vom 18. November 2011 oder im Vorlageantrag vom 17. Jänner 2013 gestellt wurde.

Die Zuständigkeit ging deshalb vom Unabhängigen Finanzsenat nicht auf den Senat, sondern auf den Einzelrichter des Bundesfinanzgerichts über (Gerichtsabteilung 7013).

3.6 Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche nationale und unionsrechtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz.

Die Zulässigkeit einer Revision war deshalb zu versagen.

Salzburg-Aigen, am 8. April 2014