



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 14

GZ. RV/0657-S/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Dr. Heinrich Giglmayer, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Solaristrasse 7, vom 8. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Heitger-Leitich, vom 8. Oktober 2007 betreffend Kraftfahrzeugsteuer - Steuer 1-12/2002; 1-12/2003; 1-12/2004; 1-12/2005; 1-4/2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 28.2.2007 wurde gem § 5 Abs 1 Z 2 lit a KfzStG für ein Fahrzeug der Marke Mercedes Benz E 200 mit dem behördlichen Kennzeichen BBB Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von insgesamt € 2.736,00 vorgeschrieben. Im Spruch des Bescheides war im "Betreff" der Zeitraum 1-12/2006 angeführt. In der Beilage, die als zum Spruch des Bescheides zugehörig zu werten ist, waren die Kalenderjahre 2002 - 4/2006 angeführt. In der Begründung des Bescheides war ausgeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die Selbstberechnung unterblieb und das Kraftfahrzeug ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet worden sei.

Mit Schreiben vom 29.3.2007 wurde dagegen Berufung eingebracht. Mit Schreiben vom 9. Mai 2007 wurde der Bw. wie folgt gebeten weitere Nachweise vorzulegen:

---

"In Ihrer Berufung schreiben Sie, dass der Mercedes ab November 2003 bis zu seinem Verkauf im April 2006 am Gebrauchtwagenplatz der Firma F1 in F und der Fa. A gestanden sei, ebenso bei einem Händler in L und dieses Fahrzeug in diesem Zeitraum überhaupt nicht gefahren wurde".

Darauf folgend wurde eine Bestätigung der Fa. F3 für den genannten Zeitraum vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.7.2007 wurde der angefochtene Bescheid aufgehoben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart nach § 201 Abs 4 BAO für mehr als ein Kalenderjahr nicht zulässig sei. Die bescheiderlassende Behörde führte des Weiteren aus, dass sie damit keine Aussage über die inhaltliche Richtigkeit des Bescheides getroffen habe.

Mit einer Bescheidbegründung vom 18.7.2007 wurde - unter Bezugnahme auf eine Berufungsvorentscheidung bzgl. Kraftfahrzeugsteuer 2002 bis 2006 - dargelegt, dass die Ausführungen des Bw. jeglicher Grundlage entbehren, weshalb die Erledigung von seinem Begehrten abweiche.

Mit mehreren als "Berufungsvorentscheidung" bezeichneten Bescheiden vom 13.8.2007 für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 1-4/2006 wurde pro Kalenderjahr die Kraftfahrzeugsteuer neuerlich festgesetzt.

Gegen diese Entscheidungen wurde mit 18. September 2007 eine neuerliche Berufung/Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Mit mehreren Bescheiden vom 8. Oktober 2007 wurden die Bescheide betreffend Festsetzung der KFZ-Steuer 1-12/2002, 1-12/2003, 1-12/2004, 1-12/2005 und 1-4/2006 nach § 299 Abs. 1 BAO wieder aufgehoben. Begründet wurde die Aufhebung damit, dass die Bescheide vom 13.8.2007 fälschlicherweise als "Berufungsvorentscheidung" "betitelt" waren.

Mit mehreren Bescheiden – ebenfalls vom 8.10.2007 - wurden jeweils - wiederum getrennt nach Kalenderjahren - neuerlich die Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben. Dagegen wurde form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben, das Gegenstand dieses Verfahrens ist.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 8.November 2007 brachte der Bw. vor, dass er den gegenständlichen Mercedes in Deutschland gekauft und am 21. März 1997 in Deutschland angemeldet habe. Zu diesem Zeitpunkt habe er seinen Wohnsitz in F\_in\_Deutschland, nicht aber in Österreich gehabt. Als Beweisantrag werden die Einvernahme des Bw. und eine Versicherungspolizze angeboten.

Erst mit 26. August 1997 habe er in Österreich einen Wohnsitz begründet und zwar in Eugendorf. Am 1. August 1997 sei er von der Wohnung nach A\_in\_Deutschland übersiedelt. Der Mercedes sei vorwiegend für Fahrten in Deutschland verwendet worden.

Als Beweis werde seine Einvernahme und die von Frau Z1 angeboten.

Am 24. April 1998 habe er in E\_in\_Osterreich seine Mietwohnung gekündigt und sich eine Eigentumswohnung in H\_in\_Osterreich gekauft. Er habe somit zu diesem Zeitpunkt sowohl einen Wohnsitz in Deutschland als auch einen Wohnsitz in Österreich gehabt.

Zu diesem Zwecke werde als Beweis seine Einvernahme angeboten.

Seit 22. April 1996 verfüge er über eine Aufenthaltsbewilligung für Deutschland, die am 17. April 2001 unbefristet verlängert worden sei. Für Fahrten in Österreich habe er sich am 24. September 1998 einen Kleinwagen (Suzuki Swift) gekauft, der später an die Lebensgefährtin weiterkauft wurde. Der Mercedes sei nahezu ausschließlich in Deutschland verwendet worden oder für Urlaubsfahrten nach Italien. Für kurze Strecken in Österreich sei nahezu ausschließlich der Suzuki Swift verwendet worden.

Als Beweis werde wieder die Einvernahme und die Haftpflichtpolizze der Salzburger Landesversicherung angeboten.

Am 14. November 2003 habe er sich einen Mercedes Benz C 200 Kompressor mit dem Kennzeichen AAA gekauft, welcher bis heute in Gebrauch sei. Ab dem 14. November 2003 sei der Mercedes Benz E 200 zum Verkauf am Gebrauchtwagenplatz der genannten Firmen gestanden. Von diesem Datum an wurde der PKW bis zum Verkauf am 26. April 2006 im Wesentlichen nur mehr im Rahmen von Urlaubsfahrten und Langstreckenfahrten verwendet. Ein Zeitraum von 1 Monat ab Einbringung sei niemals überschritten worden. Der Bw. verweist des Weiteren ausführlich auf Verfahrensfehler des Finanzamtes im Zuge der Erlassung der angefochtenen Bescheide und Zustellungsfehler.

Die abweisende Berufungsentscheidung des UFS v. 11.3.2010, RV/0713-S/07 wurde im weiteren Verfahren vom VwGH wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben (VwGH 29.10.2010, 2010/16/0075-6). Gestützt wurde die Aufhebung durch den VwGH ausschließlich auf den Umstand, dass sich die Berufungsentscheidung des UFS im Spruch des Bescheides explizit auf die Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz vom 28.2.2007 stützte, obwohl die Abgabenbehörde darüber in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 4.7.2007 bereits rechtskräftig entschieden hatte.

Gegenstand dieses Verfahrens bleibt nun nach Spruch und Begründung die angefochtenen Bescheide vom 8.10.2007 über die noch nicht entschieden wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 KfzStG unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer auch Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Steuerschuldner ist entweder der Verwender oder die Person für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist (§ 3 Z 2 KfzStG).

Die Steuer wird für jeden Monat berechnet und ist gemäß § 6 KfzStG selbst zu berechnen und abzuführen.

Ob und wann ein Kraftfahrzeug zuzulassen ist, richtet sich nach dem Kraftfahrgesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967 (KFG). Entscheidend ist dabei der dauernde Standort eines Fahrzeugs.

Hat ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen seinen dauernden Standort im Inland, so ist seine Verwendung ohne Zulassung nur während eines unmittelbar auf seine Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig (82 Abs. 8 KFG).

§ 82 Abs. 8 KFG enthält dabei eine wichtige Standortvermutung: Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht und in diesem verwendet wurden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen.

Zunächst ist fest zu halten, dass die in den angefochtenen Bescheiden unterlassenen Anführungen der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen im Spruch bzw. in der Begründung - noch - keinen so wesentlichen Verfahrensmangel darstellen, der zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide führt, da aufgrund der Eindeutigkeit des Gegenstandes kein Zweifel darüber besteht, welche gesetzlichen Grundlagen heranzuziehen sind (Stoll, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 93 Tz 9 mwN.).

Dem Bw. ist vorerst Recht zu geben, wenn der konkrete Verfahrensablauf vor der Abgabenbehörde erster Instanz - auf den ersten Blick - als wenig nachvollziehbar erkannt wird. Zuerst deswegen, weil der zuerst erlassene Bescheid vom 28.2.2007 im "Betreff" des Bescheides den Zeitraum 1-12/2006 angibt, in der Festsetzung der Abgaben und in der Begründung hingegen, die aber als Teil des Spruchs gilt, die Zeiträume 2002-4/2006. Die diesen Bescheid aufhebende Berufungsvorentscheidung vom 4.7.2007 konkretisiert in der Betreffzeile den Zeitraum 1-12/2006 und nimmt doch auf § 210 Abs 4 BAO Bezug. Unklar bleibt auch die Begründung vom 18.7.2007, wenn hier die Rede ist, dass dem Bw. nicht gefolgt werden könne. Dass das Finanzamt mit Bescheiden vom 13.8.2007 - nach Jahren getrennt - neuerlich die Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben hat, ist nachvollziehbar; nicht jedoch dass diese Bescheide die Bezeichnung "Berufungsvorentscheidung" tragen, da der

Wille der Behörde darauf gerichtet war, als erste Instanz tätig zu sein. Unverständlich bleibt deswegen auch die nachfolgende Bescheidaufhebung nach § 299 Abs 1 BAO vom 8.10.2007. Zunächst deswegen, da es sich bei der Falschbezeichnung offenbar um einen Schreibfehler handelt, der aber nach § 293 BAO zu berichtigen wäre. Dann deswegen, da nach § 299 Abs 2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden wäre. Insbesondere aber deswegen, da sich ja - nach der Begründung des aufhebenden Bescheides - nicht der Spruch des aufgehobenen Bescheides als rechtswidrig erwies, sondern lediglich die Bezeichnung als unrichtig. Nach stRsp des VwGH kommt es aber auf die Bezeichnung eines Hoheitsaktes nicht zwingend an; vielmehr ist der dahinter stehende konkrete normative Wille maßgeblich. Das Fehlen der Bezeichnung oder eine falsche Bezeichnung ist für den konkreten hoheitlichen Charakter einer Erledigung nämlich dann unerheblich, wenn sich aus dem Spruch eindeutig ergibt, dass die Behörde normativ, also entweder rechtsgestaltend oder rechtsfeststellend, eine Angelegenheit des Verwaltungsrechtes entschieden hat (Hinweis B VS 15.12.1977, 934/73 und 1223/73, VwSlg 9458 A/1977).

Fest zu halten ist aber, dass die aufhebenden Bescheide unangefochten blieben und somit Rechtskraft entfalteten. Deswegen gehen die Ausführungen des Bw. ins Leere, da die Aufhebungsbescheide jedenfalls in Rechtsbestand sind. Die bescheiderlassende Behörde war infolge der Aufhebungsbescheide berechtigt, neuerlich erstinstanzliche Bescheide zu erlassen, in denen - im Gegensatz zu den als "Berufungsvorentscheidung" bezeichneten Bescheiden - auch eine Nachzahlung ausgesprochen wurde.

Zur Frage der vorgeschriebenen Kraftfahrzeugsteuer:

Das Finanzamt begründete die Vorschreibung damit, dass nachgewiesen sei, dass das ggstl. Fahrzeug im Zeitraum Mai 2001 bis Juni 2005 insgesamt 7 mal in Salzburg repariert wurde und die in diesem Zeitraum erbrachte Kilometerleistung 26.000 km betrug, folglich könne die vorgelegte Bestätigung, dass das Fahrzeug im Zeitraum Juni 2003 bis April 2006 an einem Gebrauchtwagenplatz gestanden sei, nicht stimmen.

Dazu wird ausgeführt:

Die Beweisanträge hinsichtlich des Zeitraums 26.8.1997 bis 01.08.1997 werden abgelehnt, da diese Zeitpunkte nicht verfahrenserheblich sind, ebenso für den 24.4.1998. Die Beweisanträge hinsichtlich des Kaufes des Fahrzeugs, Anmeldung des Fahrzeugs und Nichtvorhandensein eines Wohnsitzes am 21.3.1997 werden ebenfalls abgelehnt, da dieser Zeitpunkt nicht verfahrenserheblich ist.

---

Für den Zeitraum ab 20.10.2000 bis Herbst 2003 wurde Frau Z1 durch die Berufungsbehörde einvernommen. Für den Zeitraum danach konnte durch die Zeugin keine Aussage getroffen werden, da sie darüber nicht Bescheid wusste. Für die anderen Beweisthemen wurde der Bw. einvernommen, da sie verfahrenserheblich sind.

Soweit der Bw. darauf verweist, dass er zum Zeitpunkt der Zulassung des ggstl. Fahrzeuges am 21. März 1997 keinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe, ist auszuführen, dass dieser Zeitpunkt vom Finanzamt ohnehin nicht herangezogen wurde. Diesem Einwand kommt aus diesem Grunde keine verfahrenserhebliche Bedeutung zu.

Auch dem Vorbringen hinsichtlich der Jahre 1997 und Folgejahre kommt keine verfahrenserhebliche Bedeutung zu, da die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer erstmalig für das Jahr 2002 erfolgte. Das Vorbringen des Bw. in der Berufungsschrift, dass das genannte Fahrzeug im Zeitraum 14.11.2003 bis 26.4.2006 überhaupt nicht gefahren wurde und im genannten Zeitraum bei Händlern in Deutschland gestanden sein soll, ist in diesem Verfahren aber von Bedeutung, da es sich um einen Zeitraum nach dem 01/2002 handelt.

Die - ursprünglich vorgebrachte - Behauptung, dass das Fahrzeug, so wörtlich: "überhaupt nicht gefahren wurde", ist nicht nur nicht nachweisbar, sondern im Gegenteil: Die Abgabenbehörde erster Instanz hat nachgewiesen, dass das Fahrzeug im Zeitraum 21.3.2002 bis 22.6.2005 insgesamt knapp 26.000 km bewegt wurde und in diesem Zeitraum auch mehrere Reparaturen bei der PM in S durchgeführt wurden. Von einem Nichtbewegen des Fahrzeugs kann folglich nicht die Rede sein und diese Behauptung widerspricht diametral dem Ermittlungsergebnis und - was den Standort betrifft - auch den vorgebrachten Beweismitteln des Bw. selbst, wie noch zu zeigen sein wird. Auch wenn in späterer Folge, nämlich mit der diesem Verfahren zugrunde liegenden Berufung nunmehr eingeräumt wird, dass das Fahrzeug tatsächlich doch bewegt wurde, aber eingeschränkt wurde, dass nur Urlaubs- und Langstreckenfahrten vorgenommen wurden, bleiben eine Reihe von Indizien, die darauf hindeuten, dass das Fahrzeug mit einer großen Regelmäßigkeit in Österreich verwendet wurde, nicht nur aufgrund des Umstandes, dass sich der Bw. eine Jahresvignette für die Autobahn gekauft habe. Auch wurden nachweislich nach Aussage der Zeugin (bis zum Herbst 2003) - auch Fahrten bzw. Urlaube in die Steiermark, nach Kärnten unternommen. Wie der Bw. auch selbst zugibt, habe er Fahrten zum Grab der Eltern oder einen regelmäßiger Besuch von Einkaufszentren; auch Wochenendfahrten nach Wien habe er unternommen (mit Ausnahme: 2002, wie der Rechtsvertreter betont). Überdies entspricht es nicht logischen Denkgesetzen und kann überdies als unwahrscheinlich gelten, dass der Bw. trotz seiner Berufstätigkeit das ggstl. Fahrzeug - in einem Zeitraum von wenigen Jahren - 26.000 km benutzt hat, ohne nicht auch in einem gewissen Zeitraum in Österreich. Auch die regelmäßig

---

stattgefundenen mehrmaligen Reparaturen in Österreich entsprechen diesem Schluss. Der Bw. hingegen widerspricht sich überdies in seiner Aussage: Während er nämlich zunächst eine Bestätigung vorbringt, dass das Fahrzeug im gesamten Zeitraum Juni 2003 bis April 2006 nicht bewegt wurde (so noch in der Berufung vom 29.3.2007: "wurde das Fahrzeug überhaupt nicht mehr gefahren" oder das Fahrzeug wurde "vom November 2003 bis zum Verkauf im April 2006 niemals im Bundesgebiet eingesetzt") wird danach vorgebracht, dass es doch teilweise verwendet wurde. Und der Abgabepflichtige selbst räumt ein, dass er das Fahrzeug im ggstl. Zeitraum doch benutzt hat.

Der UFS kommt in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass es bewiesen ist, dass die Nutzung des Fahrzeugs überwiegend im Inland erfolgte. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass der Ort sowie die Art und Weise der Verwendung der Fahrzeuge im Rahmen der dabei erforderlichen Gesamtbetrachtung überwiegend Deutschland zugeordnet werden könnte. Die Nutzung des Fahrzeugs erfolgt ohne Zweifel überwiegend in Österreich.

Soweit der Bw. auf Buchungsmittelungen etc verweist, ist fest zu halten, dass diese nicht Gegenstand des Verfahrens sind. Konkrete Zustellungsfehler konnten nicht glaubhaft gemacht werden und konnten - bezüglich der angefochtenen Bescheide - auch nicht erkannt werden, da der Bw. selbst angibt, dass die Bescheide ordnungsgemäß der Kanzlei zugestellt wurden und auf eine Zustellvollmacht erst mit Schreiben vom 15.5.2007 hingewiesen wurde. Alle darauf folgenden Bescheide wurden zu Handen des Parteienvertreters zugestellt.

Aus den oa. Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Salzburg, am 9. Dezember 2010