

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Adr , über die Beschwerde vom 16.01.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12.12.2014, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung Fahrzeugeinzelbesteuerung 9/2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bisheriges verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren

Strittig ist, ob das gegenständliche in Deutschland gekaufte und in das Inland verbrachte Fahrzeug im Zeitpunkt des Erwerbes ein neues Fahrzeug iSd Art 1 der BMR zum UStG 1994 war und dieser Erwerb somit eine Erwerbsteuerpflicht in Österreich auslöste oder nicht. Fraglich ist insbesondere der Zeitpunkt der Lieferung und somit auch des Erwerbes.

Das Finanzamt setzte mit einem Bescheid vom 12.12.2014 im Wege der Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art 1 Abs. 7 BMR zum UStG 1994 gegenüber der Beschwerdeführerin Bf (in der Folge: Bf) Umsatzsteuer für den Erwerb eines neuen Fahrzeuges iHv € 4.285,71 fest. Das Finanzamt ging dabei davon aus, dass das am 9.4.2013 erstmals in Betrieb genommene Fahrzeug am 26.9.2014 und somit innerhalb der 6-Monatsfrist des Art. 1 der BMR zum UStG 1994 erworben worden sei. Da das Fahrzeug bereits am 26.9.2014 auf den Namen der Bf mit einem Ausfuhrkennzeichen in Deutschland zum Verkehr zugelassen worden sei und man zur Erlangung einer derartigen Zulassung die Fahrzeugpapiere im Original und einen Kaufvertrag sowie eine Rechnung benötige, müsse die Bf bereits an diesem Tag über diese Unterlagen verfügt haben. Da überdies bereits am 6.10.2014 der Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank vom Amt der OÖ LReg erstellt worden sei und auch dafür unter anderem ein Besitznachweis erforderlich sei, müsse davon ausgegangen werden, dass der auf der vorgelegten Rechnung angeführte Rechnungsausstellungstag und Liefertag (10.10.2014) unrichtig

sein müsse. Vielmehr müsse davon ausgegangen werden, dass die Verfügungsmacht am Fahrzeug bereits am 26.9.2014 auf die Bf übertragen worden sei.

Aus den vom Finanzamt dazu vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass am 6.10.2014 die Sperre und am 13.10.2014 nach Entrichtung der NoVA die Freigabe des gegenständlichen Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank erfolgte. Auch der Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank vom 6.10.2014 auf der Genehmigungsgrundlage „EU-Betriebserlaubnis“ liegt auf. Unstrittig und auch hier angeführt erfolgte die Erstzulassung am 9.4.2014 und wies das Fahrzeug im Zeitpunkt des Kaufes bereits 27.411 gefahrene Km auf. In der offensichtlich von der Bf mit der Erklärung zur NoVA vorgelegten Rechnung mit Rechnungsnummer 031985 ist als Rechnungsausstellungsdatum der 10.10.2014 und der Satz angeführt, dass gemäß der verbindlichen Bestellung vom 10.10.2014 am 10.10.2014 das nachfolgend näher beschriebene Fahrzeug geliefert worden sei. Nach der Kopie der Zulassung des Fahrzeuges auf die Bf mit dem deutschen Kennzeichen zur Überstellung des Fahrzeuges wurde diese Zulassung am 26.9.2014 ausgestellt.

Nach einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 20.10.2014 hätte die Bf an diesem Tag telefonisch mitgeteilt, dass das Fahrzeug im Internet entdeckt worden sei. Daraufhin seien „sie“ nach Deutschland gefahren und „sie“ hätten das Fahrzeug einen Tag lang Probe gefahren. Da das Fahrzeug noch jünger als 6 Monate gewesen sei, hätte man es reservieren lassen. Am 10.10.2014 seien sie, ihr Ehemann und ihr Schwiegersohn wieder nach Deutschland gefahren und hätten dann das Auto gekauft und nach Österreich überstellt.

Mit einem Schreiben vom 26.11.2014 hielt das Finanzamt der Bf die bisherigen Erhebungsergebnisse vor und ersuchte insbesondere zur Schlussfolgerung, dass die Verfügungsmacht bereits am 26.9.2014 übergegangen sei, um Stellungnahme.

Die Bf wiederholte im Antwortschreiben vom 9.12.2014 ihre telefonisch bereits erteilten Auskünfte und ergänzte, dass Sie die Überstellungskennzeichen bereits vor dem 10.10.2014 organisieren hätte müssen, da diese am Freitag-Nachmittag (10.10.2014) nicht mehr zu bekommen gewesen wären. Die Verfügungsmacht über das Fahrzeug hätte sie erst am 10.10.2014 erhalten, da sie das Fahrzeug erst an diesem Tag übernommen hätte und auch der Kaufvertrag erst an diesem Tag unterschrieben worden sei.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin nach dem vorgelegten Mailverkehr am 11.12.2014 das Amt der OÖ Landesregierung um Vorlage jener Dokumente, die die Bf zur Erlangung des Datenauszeuges aus der Genehmigungsdatenbank zum Nachweis der Besitzverhältnisse vorgelegt hat. Am selben Tag wurde dem Finanzamt daraufhin per Mail die bereits erwähnte Rechnung Nr 031985 mit Rechnungsdatum 10.10.2014 und dem Hinweis auf die am 10.10.2014 erfolgte Lieferung des Fahrzeuges übermittelt. Dieser Beleg enthält im Gegensatz zum von der Bf dem Finanzamt vorgelegten Beleg einen Datumsstempelaufdruck „26.SEP. 2014“ und einen unleserlichen Text sowie eine Unterschrift.

Am 12.12.2014, zugestellt am 16.12.2014, erging der oben bereits angeführte Bescheid.

In der dagegen am 16.1.2015 persönlich eingebrachten Beschwerde, brachte die Bf im Wesentlichen vor, dass der Abschluss des Kaufvertrages am 10.10.2014 für die Beurteilung des Vorliegens eines neuen Fahrzeuges maßgeblich sei. Nach der bloßen Bestellung des Fahrzeuges am 26.9.2014 sei als Vertragsabschluss- und Lieferdatum sowie als Zeitpunkt der Schlüsselübergabe der 10.10.2014 vereinbart gewesen. Tatsächlich sei es erst am 10.10.2014 zur Schlüsselübergabe und Vertragsunterzeichnung gekommen. Unter Punkt 9. des Vertrages sei auch ein Eigentumsvorbehalt vereinbart worden. Die Verfügungsmacht sei daher erst mit der vollständigen Abwicklung des Kaufes und der Schlüsselübergabe übergegangen. Die zuvor ausgestellten Belege stellten lediglich eine Bestellbestätigung zur Beantragung der Überstellungskennzeichen dar. Der Beschwerde beigelegt war der von beiden Seiten unterfertigte Kaufvertrag, datiert mit 10.10.2014.

Nach einem weiteren Aktenvermerk des Finanzamtes vom 30.4.2015 wurde seitens der Verkehrsabteilung des Landes OÖ mitgeteilt, dass im Fall der Ausstellung des Datenauszeuges am 6.10.2014 der Behörde ein Besitznachweis in Form eines Vertrages oder einer Rechnung vorgelegen sein müsse.

In einem weiteren Ergänzungersuchen vom 5.5.2015 wurde die Bf dann unter Hinweis auf ihre bei Auslandssachverhalten gegebene erhöhte Mitwirkungspflicht ersucht, Zahlungsbelege bzw Quittungen und Beweismittel zum behaupteten Zeitpunkt der Lieferung vorzulegen. In diesem Schreiben wurden auch die auf der vorgelegten Rechnung angeführten Ausstellungs- und Lieferdaten angezweifelt, da die Rechnung nach Ansicht des Finanzamtes bereits am 26.9.2014 bei der deutschen Zulassungsstelle und am 6.10.2014 beim Amt der OÖ Landesregierung vorgelegt worden sei.

In der Beantwortung führte die Bf aus, dass die am 6.10.2014 dem Land OÖ vorgelegte Rechnung ausschließlich zum Zweck der Freischaltung ausgestellt worden sei, der Kauf und die Übernahme von Beginn an für den 10.10.2014 vorgesehen gewesen wäre. Die Anmeldung in Deutschland sei zwar erfolgt, diese deutschen Kennzeichen seien aber beim Verkäufer hinterlegt gewesen und das Fahrzeug sei bis 10.10.2014 beim Verkäufer belassen worden. Am 10.10.2014 hätte sie das Fahrzeug abgeholt, die KFZ-Papiere, Schlüssel und den Kaufvertrag übernommen und die Bezahlung sei in bar erfolgt. Eine Zahlungsbestätigung habe sie nicht, ohne Zahlung wäre das Fahrzeug aber nicht übergeben worden.

Nachdem ein Auskunftersuchen an den deutschen Autohändler erfolglos verlief, ersuchte das Finanzamt im Wege des Informationsaustausches nach der Verordnung 904/2010/EU die deutschen Finanzbehörden um Auskunft. Seitens der deutschen Finanzverwaltung wurde darauf mitgeteilt, dass nach den gepflogenen Erhebungen, der deutsche Lieferant das Rechnungsdatum auf Wunsch der Bf von 23.9.2014 auf 10.10.2014 geändert hätte. Das Fahrzeug sei am 26.9.2014 von der Bf abgeholt und bar bezahlt worden (siehe Rechnung vom 23.9.2014). Beigelegt war

- Eine Rechnung mit Rechnungsnummer 031970 mit Ausstellungsdatum 23.9.2014 und dem Hinweis: „Gemäß ihrer verbindlichen Bestellung über ein gebrauchtes Kraftfahrzeug vom 23.9.2014 lieferten wir ihnen am 2.10.2014 das nachfolgend angeführte Fahrzeug:“. Auf dieser Rechnung findet sich auch ein Hinweis darauf, dass der Kaufpreis am 26.9.2014 „kompl. bar 26.9.14“ bezahlt wurde. Ebenso findet sich auf diesem Beleg eine Kontierung und ein Verbuchungsvermerk.
- Eine Stornorechnung mit Nr 031984, mit der offenbar die Rechnung vom 23.9.2014 storniert wurde.
- Ein Auszug aus einem Kassabuch, nach dem am 26.9.2014 € 25.500,00 mit Text „KV Bf“ gezahlt worden wären
- Ein Auszug aus dem Erlöskonto, nach dem am 23.9.2014 bereits der Nettoerlös aus dem Verkauf des gegenständlichen Fahrzeuges verbucht worden sei.
- Eine Kopie des Reisepasses der Bf mit dem handschriftlichen Vermerk „25.500,- 26.9.2014“

Mit der Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 21.10.2015, zugestellt am 22.10.2015, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der ursprüngliche Bescheid insofern abgeändert, als die Fahrzeugeinzelbesteuerung für September 2014 durchgeführt wurde. Nach Schilderung des Verfahrensganges und der wesentlichen rechtlichen Grundlagen kam das Finanzamt in der BVE zu dem Ergebnis, dass es erwiesen sei, dass am 26.9.2014 der Kaufpreis bezahlt, die Ausfuhrkennzeichen auf die Bf zugelassen worden und das Fahrzeug abgeholt worden sei. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse müsse daher von einer Lieferung am 26.9.2014 ausgegangen werden.

Im Vorlageantrag vom 4.11.2015 beantragte die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat. Im Übrigen wiederholte sie ihr bisheriges Vorbringen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 19.11.2015 dem BFG zur Entscheidung vor. Mit Verfügung vom 3.12.2018 wurde die Beschwerde dem nunmehr zuständigen Richter zur Entscheidung übertragen.

Am 7.10.2019 teilte der Richter der Bf unter Beifügung der maßgeblichen Gesetzesstellen schriftlich mit, dass ihre Rechtsansicht, dass bei einer die 6000 Km-Grenze bei weitem überschreitenden Kilometerleistung unabhängig von der 6-Monatsgrenze jedenfalls ein gebrauchtes Fahrzeug vorliege, unrichtig sei. Weiters wurde mitgeteilt, dass nach der Aktenlage und den näherhin dargestellten Beweisergebnissen (insbesondere wurden auch die Mitteilungen der dt. Finanzverwaltung angeführt) von einer vor Fristablauf stattgefundenen Lieferung auszugehen sei. Die Bf wurde unter Hinweis auf die sie betreffende erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten um Vorlage von Beweisen für ihre Ausführungen ersucht. Hinsichtlich der beantragten mündlichen Verhandlung wurden Terminvorschläge unterbreitet.

Der Schwiegersohn der Bf gab in einem längeren Telefonat mit dem Richter am 14.10.2019 an, dass er und seine Gattin beim Kauf des Fahrzeuges dabei gewesen

seien. Der Händler sei nicht gewillt gewesen, das Fahrzeug ohne Mehrwertsteuer zu verkaufen. Auf die Frage, warum man diese Vorgangsweise wegen der Differenz von 1% (20% MwSt in Ö gegenüber 19% MwSt in D) gewählt habe, gab er an, dass die Bf das Fahrzeug unbedingt kaufen hätte wollen und man auch in Erfahrung gebracht hätte, dass man die deutsche MwSt in derartigen Fällen erstattet bekommen würde, diese Rückzahlung würde aber erst nach ca. einem halben Jahr erfolgen. Um diese Vorfinanzierung zu vermeiden, habe man das Fahrzeug bis zum Ablauf der 6-Monatsfrist in Deutschland belassen. Der Kaufvertrag und die Fahrzeug-Papiere seien bereits vor Ablauf der 6-Monatsfrist zum Zweck der Freischaltung in Österreich und zur Beantragung der Überstellungskennzeichen übergeben worden. Mit dem Verkäufer sei aber vereinbart gewesen, dass das Fahrzeug und die dazu gehörenden Schlüssel tatsächlich erst am 10.10.2014 übergeben werden. Vor diesem Tag hätte die Bf somit keinesfalls faktisch über das Fahrzeug verfügen können. Der Anrufer teilte überdies mit, dass er „Bescheide“, die er im Internet recherchiert habe, vorlegen werde, nach denen die Übergabe der Schlüssel für den Lieferzeitpunkt maßgeblich sei. Hinsichtlich einer begehrten Akteneinsicht wurde ihm mitgeteilt, dass diese seitens der Bf jederzeit beantragt werden könne.

Eine Internet-Recherche des Richters hinsichtlich der erforderlichen Unterlagen zur Erlangung eines Zollkennzeichens/Überstellungskennzeichens/ Kurzzeitkennzeichen/ Ausfuhrkennzeichen in Deutschland ergab folgendes Ergebnis: Übereinstimmend wird auf den diversen Internet-Seiten (zB oesterreich.gv.at; [ÖAMTC](http://oamtc.at),...) unter anderem darauf hingewiesen, dass ein Besitznachweis in Form eines Kaufvertrages oder einer Rechnung sowie ein Typenschein bzw. die Zulassungsbescheinigungen I und II erforderlich seien. Nach den deutschen Internetseiten zu diesem Thema ([ADAC](http://adac.de), kfz-kennzeichen-abc.de,...) ist jedenfalls der Fahrzeugbrief und der Fahrzeugschein und bei Zulassung auf Ausländer ein Kaufvertrag erforderlich.

Seitens der Bf wurde dem Richter mit Mail vom 31.10.2019 die Entscheidung des UFS vom 11.12.2009, RV/3851-W/08, sowie ein weiterer Internetauszug bezüglich des umsatzsteuerlichen Lieferbegriffes übermittelt. Daraus ergäbe sich, dass durch den Abschluss eines Kaufvertrages noch keine Lieferung iSd UStG erfolge. Erst die Einräumung der wirklichen Möglichkeit über einen Gegenstand tatsächlich zu verfügen, werde die maßgebliche Lieferung bewirkt. Offensichtlich sollte damit die Ansicht der Bf bekräftigt werden, dass die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht und damit die Lieferung erst im Moment der Übergabe der Schlüssel am 10.10.2014 stattgefunden hätte.

Anlässlich einer Vorsprache der Bf und deren Schwiegersohnes am 12.11.2019 gaben diese dem Richter gegenüber an, dass am 23.9.2014 infolge eines Anrufes beim Händler die ursprüngliche Rechnung (datiert mit 23.9.2014) mit Mail übermittelt worden sei. Am 26.9.2014 sei man dann zum deutschen Händler gefahren und nachdem dieser das Fahrzeug nicht steuerfrei als ig Lieferung eines neuen Fahrzeuges fakturieren wollte, hätte man sich darauf geeinigt, dass die Unterzeichnung des schriftlichen Kaufvertrages und die Übergabe des Fahrzeuges erst am 10.10.2014 nach Ablauf der 6-Monatsfrist stattfinden sollten. Auf Wunsch der Bf sei dann auch eine neue Rechnung mit Datum

10.10.2014 ausgestellt worden, auf welcher dann mit einem Stempel und Datum 26.9.2014 auch die an diesem Tag erfolgte Bezahlung bestätigt worden sei. Diese Rechnung sowie Kopien der Fahrzeugpapiere seien dann auch zur Erlangung des Überstellungskennzeichens und des Datenauszeuges eingereicht worden.

Der Antrag auf Vernehmung des Verkäufers wurde seitens der Bf zurückgenommen, nachdem der Richter der Bf erklärte, dass dessen gewünschte Bestätigung der Vereinbarung der späteren Vertragsunterzeichnung und Abholung des KFZ nicht erforderlich sei, da der Richter die diesbezüglichen Ausführungen der Bf für glaubhaft hält. Nachdem der Richter der Bf die Rechtslage darlegte, nach der mit der Willenseinigung hinsichtlich des beabsichtigten Eigentumsüberganges und dem Verbleiben des KFZ bis zum Fristablauf beim Käufer, der bereits erfolgten vollen Bezahlung, der Übergabe der Papiere und der Rechnung bereits die Verfügungsmacht auf die Bf übergegangen sei und dieser Umstand in wirtschaftlicher Betrachtung nicht auf einen willkürlichen Zeitpunkt nach Ablauf der Frist verschoben werden könne, nahm die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Erstattung der deutschen Umsatzsteuer gab der Richter an, dass er nur beurteilen könne, wie man in Österreich vorgehen müsse, es aber in Deutschland aufgrund der Harmonisierung der MwSt in der Union vermutlich nicht anders sein werde. Schon nach den Aussagen des Verkäufers gegenüber der deutschen Finanzverwaltung (Übergabe am 26.9.2014 erfolgt) und auch nach diesem Erkenntnis, dass zu dem gleichen Ergebnis kommt (Übergabe am 26.9.2014 erfolgt), steht fest, dass ein neues Fahrzeug (Erstzulassung am 9.4.2014) geliefert wurde. Diese Lieferung hätte ohne deutsche Umsatzsteuer fakturiert werden müssen. Da es für eine Rechnungsberichtigung keine Befristung gebe, müsse die Rechnung seitens des deutschen Verkäufers berichtigt und die deutsche Umsatzsteuer der Bf vom Verkäufer zurückbezahlt werden. Der Verkäufer müsste die Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum der Rechnungskorrektur von der deutschen Finanzverwaltung zurückbekommen.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Ausnahmsweise wird hier aufgrund der vielen Widersprüche die Beweiswürdigung im Interesse eines besseren Verständnisses vorweggenommen. Aufgrund der Widersprüche in den Aussagen der Bf, aber auch in den Unterlagen, die der deutsche Händler der deutschen Finanzverwaltung übergeben hat, kann nur jener Sachverhalt unterstellt werden, der den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Nach den aus Deutschland übermittelten Unterlagen (Kassaeingangsbuch, Vermerk auf der Rechnung vom 23.9.2014) erfolgte die Zahlung spätestens am 26.9.2014. Es ist kein Grund erkennbar, warum der Kassaeingang beim Verkäufer am 26.9.2014 festgehalten werden sollte, wenn die tatsächliche Zahlung erst am 10.10.2014 erfolgt wäre (wie von

der Bf behauptet). Es ist daher auch mit höchster Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass auch der Kaufvertrag in diesem Zeitpunkt schon unterschrieben und die Rechnung ausgestellt war, da nach der allgemeinen Lebenserfahrung niemand ohne Kaufvertrag und ohne Rechnung einen Betrag in der Größenordnung von € 25.000,00 bezahlt. Allenfalls wäre zu Reservierungszwecken eine geringere Anzahlung geleistet worden. Aufgrund der Verbuchung des Erlöses per 23.9.2014 und der übermittelten ursprünglichen Rechnung vom 23.9.2014 muss ebenfalls davon ausgegangen werden, dass es zu diesem Zeitpunkt bereits zumindest eine mündliche Willenseinigung und jedenfalls eine Rechnung gab.

Wenn die Bf dagegen ausführt, die Bezahlung sei erst am 10.10.2014 erfolgt, ist dies nachweislich unrichtig, sodass auch davon auszugehen ist, dass auch die Angaben der Bf hinsichtlich der Vertragsunterzeichnung und der Rechnung unrichtig sind. Da die erste Rechnung offensichtlich am 23.9.2014 ausgestellt wurde und an diesem Tag auch der Nettoerlös am Erlöskonto des Lieferanten verbucht wurde, ist auch davon auszugehen, dass an diesem Tag die tatsächliche Willenseinigung und der Verkauf unter den im Vertrag angeführten Eigentumsvorbehalt erfolgte. Einen Eigentumsvorbehalt am 10.10.2014 zu vereinbaren, wenn die Zahlung nachweislich bereits am 26.9.2014 erfolgte, würde auch sinnlos sein. Warum dann in der Rechnung vom 23.9.2014 angeführt ist, dass die Lieferung am 2.10.2014 erfolgt sei, konnte ebenfalls nicht geklärt werden und bleibt widersprüchlich. Angesichts dieser Umstände und der aus Deutschland übermittelten objektiven Belegnachweise muss davon ausgegangen werden, dass die Angaben des deutschen Verkäufers gegenüber der deutschen Finanzverwaltung zumindest insofern richtig sind, als er angab, dass das Rechnungsdatum auf Wunsch der Bf von 23.9.2014 auf 10.10.2014 geändert worden sei und die Bezahlung des KFZ in bar am 26.9.2014 erfolgt sei. Dies wurde letztlich auch durch die Bf am 12.11.2019 bestätigt. Ob am 26.9.2014 auch das Fahrzeug tatsächlich durch die Bf abgeholt wurde (oder am 2.10.2014 wie auf der ursprünglichen Rechnung angeführt), bleibt dagegen unklar. Hier kann aber nach Ansicht des Richters den übereinstimmenden und glaubwürdigen Aussagen aus dem Umfeld der Bf geglaubt werden, dass man das Fahrzeug zur Vermeidung der Erwerbsteuerpflicht in Österreich noch bis 10.10.2014 beim deutschen Händler stehen ließ. Ob für die Erlangung des Überstellungskennzeichen im Jahr 2014 ein Kaufvertrag erforderlich gewesen ist, lässt sich heute nicht mehr mit Sicherheit klären. Jedenfalls waren aber die Fahrzeugpapiere erforderlich, welche zu diesem Zweck auch unbestritten bereits übergeben waren und der deutschen Zulassungsbehörde bereits am 26.9.2014 vorgelegt wurden. Auch beim Amt der OÖ Landesregierung wurde jedenfalls bereits vor dem 6.10.2014 die Rechnung zum Nachweis des rechtmäßigen Besitzes vorgelegt.

Der Richter legt seinem Erkenntnis nach den glaubwürdigen und mehrmals getroffenen telefonischen Aussagen des in den Kauf involvierten Schwiegersohnes und den aufliegenden Unterlagen in einer Gesamtschau der vorhandenen teilweise widersprüchlichen Informationen folgenden Sachverhalt zugrunde. Aufgrund der jedenfalls am 26.9.2014 stattgefundenen Zahlung und des Umstandes, dass es jedenfalls eine Rechnung vom 23.9.2014 gibt, muss davon ausgegangen werden, dass es auch einen - zumindest mündlichen- Kaufvertrag mit Datum 23. oder 26.9.2014 gibt.

Aufgrund der vollständigen Zahlung des Kaufpreises am 26.9.2014 muss mit höchster Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass es an diesem Tag auch bereits einen schriftlichen und unterfertigten Kaufvertrag (evtl. mit Datierung 10.10.2014) gab. Aufgrund der erfolgten Zahlung muss aber zumindest bereits ein mündlicher Kaufvertrag vorgelegen haben. Möglicherweise stimmt auch der Liefertag (2.10.2014) laut Rechnung. Jedenfalls ist aber davon auszugehen, dass vor Ablauf der 6-Monatsfrist das Fahrzeug mit Kennzeichen zugelassen beim deutschen Händler zur Abholung bereitstand und es ist kein tatsächliches Hindernis erkennbar, warum man das Fahrzeug nach der erfolgten Zahlung nicht auch abholen hätte können. Offensichtlich wollte die Bf dieses Fahrzeug unbedingt käuflich erwerben, wollte aber nicht in Kauf nehmen, dass sie neben der anfallenden österreichischen Erwerbsteuer auch die deutsche MwSt ein halbes Jahr vorfinanzieren muss. Der deutsche Händler war nicht bereit, das Fahrzeug als neues Fahrzeug im Wege einer steuerfreien ig Lieferung ohne MwSt zu fakturieren. Die Bf war in weiterer Folge der irrigen Meinung, dass in Österreich keine Erwerbsteuer anfallt, wenn sie das Fahrzeug noch bis 10.10.2014 beim deutschen Händler stehen lässt. Es ging der Bf nicht um die einprozentige MwSt-Differenz sondern darum, dass nicht doppelt MwSt für das Fahrzeug anfallen sollte. Nach Ablauf der 6-Monatsfrist wurde das Fahrzeug dann nach Österreich verbracht. Die Bf hatte aber bereits vor Ablauf dieser Frist die volle Verfügungsgewalt über das erworbene und bezahlte Fahrzeug. Sie hatte die Fahrzeugpapiere, die Rechnung und den Vertrag in Händen. Überdies hat sie bereits in Deutschland um Zulassung und in Österreich die Ausstellung des Datenauszeuges aus der Genehmigungsdatenbank beantragt. Sie hat insofern über das Fahrzeug und die Schlüssel verfügt, als beide nach ihrer Anordnung bzw. nach der Vereinbarung mit dem deutschen Händler noch bis 10.10.2014 beim Lieferanten bleiben sollten. Die nach den Angaben der Bf erfolgte Vereinbarung, dass ihr das Fahrzeug erst am 10.10.2014 übergeben werden soll, kommt unter den gegebenen Verhältnissen einer Vereinbarung gleich, nach der der Verkäufer das Fahrzeug bis zum Ablauf der Sechsmonatsfrist noch im Auftrag der Käuferin verwahren bzw für sie innehaben soll (Übergabe in Form eines Besitzkonstitutes).

Wie auch der deutsche Verkäufer der deutschen Finanzverwaltung mitteilte, kommt auch das BFG zu dem Ergebnis, dass die Verfügungsmacht an dem Fahrzeug am 26.9.2014 auf die Bf übergegangen ist. Warum der Verkäufer angab, dass das KFZ auch an diesem Tag abgeholt worden sei, bleibt dagegen unklar.

Dem Erkenntnis unterstellter Sachverhalt im Zeitablauf:

23.9.2014

Telefonische Reservierung des Fahrzeuges durch die Bf, Verbuchung des Erlöses beim Verkäufer, Ausstellung der ursprünglichen Rechnung und Übermittlung dieser Rechnung per Mail an die Bf

26.9.2014

Zumindest Abschluss eines mündlichen Kaufvertrages; Vermutlich bereits schriftlicher Kaufvertrag mit Datierung 10.10.2014 unterzeichnet, weil andernfalls die volle Bezahlung

unwahrscheinlich wäre; volle Bezahlung des Kaufpreises und Zahlungseingang beim Verkäufer; Übergabe aller erforderlichen Unterlagen zur Erlangung der Überstellungskennzeichen und des Datenauszeuges; Vereinbarung, dass das Fahrzeug bis zum Ablauf der Sechsmonatsfrist zur Vermeidung der sonst erfolgenden Erwerbsbesteuerung in Österreich beim Verkäufer verbleibt;
Zulassung des KFZ mit deutschen Überstellungskennzeichen;
KFZ steht zur jederzeitigen Abholung aus Deutschland bereit;
Die Käuferin (Bf) verfügt über das Fahrzeug mit Zustimmung des Verkäufers in der Weise, dass das KFZ und die Schlüssel bis zum Ablauf der Sechsmonatsfrist in der Gewahrsame des Verkäufers verbleiben; eine weitere tatsächliche Verfügungshandlung der Bf über das KFZ ist darin zu sehen, dass die Bf bei der deutschen Zulassungsbehörde die Zulassung mit Überstellungskennzeichen erwirkte;
Auch nach der Mitteilung der deutschen Finanzverwaltung ging der deutsche Verkäufer davon aus, dass das Fahrzeug am 26.9.2014 geliefert wurde.

6.10.2014

Ausstellung des Datenauszeuges aus der Genehmigungsdatenbank; In der Zeit zwischen 23.9.2014 und 6.10.2014 verfügte die Bf über das KFZ tatsächlich in der Weise, dass sie beim Amt der OÖ Landesregierung die Ausstellung dieses Auszeuges für das KFZ beantragte; Nachweis des rechtmäßigen Besitzes gegenüber dem Amt der OÖ Landesregierung durch Vorlage der jedenfalls vor dem 6.10.2014 ausgestellten aber mit Rechnungsdatum 10.10.2014 versehenen Rechnung

9.10.2014

Letzter Tag der Sechsmonatsfrist

10.10.2014

Abholung des KFZ aus Deutschland und Überstellung nach Österreich

Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung

Vorweg muss darauf hingewiesen werden, dass es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt, wenn im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen angenommen wird, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und die anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe beispielsweise VwGH vom 23.9.2010, 2010/15/0078). Wie oben dargestellt wurde, beruht der hier unterstellte Sachverhalt auf dieser höchsten Wahrscheinlichkeit, die sich aus der dargestellten Aktenlage ergibt.

Nach Art. 1 Abs. 7 ff BMR zum UStG 1994 ist der Erwerb eines PKW durch eine Person, die nicht Unternehmer ist, aus einem anderen Mitgliedstaat der EU im Inland steuerpflichtig, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbes nicht mehr als 6 Monate zurückliegt oder der PKW noch nicht mehr als 6000 km zurückgelegt hat (Vorliegen eines neuen Fahrzeuges). Bezüglich der Kriterien für das Vorliegen eines neuen Fahrzeuges hat der EuGH in seinem Urteil EuGH 18.11.2010, C-84/09,

X, ausgesprochen, dass auf den Zeitpunkt der Lieferung und nicht auf den Zeitpunkt des Einlangens im Bestimmungsland abzustellen ist. **Eine Erwerbsbesteuerung ist daher insbesondere auch dann vorzunehmen, wenn die innergemeinschaftliche Warenbewegung lediglich zum Zweck der Steuergestaltung verzögert wird** (Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art. 1 Tz 78).

Eine Lieferung liegt nach § 3 UStG 1994 (vereinfacht für die gegenständliche Sachlage) vor, wenn ein Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Lieferung und somit auch des Erwerbes ist somit auf jenen Zeitpunkt abzustellen, in dem die Verfügungsmacht an dem Fahrzeug vom liefernden Unternehmer auf den Erwerber übergeht.

Unter der „Verschaffung der Verfügungsmacht“ ist allgemein die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Liefergegenstand faktisch verfügen zu können, zu verstehen. Dabei ist erforderlich, dass der Erwerber die Befähigung erhält, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr. Dem Abnehmer muss die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zugewendet werden, der Gegenstand muss zur Disposition des Abnehmers bereitstehen. Die tatsächliche Verwendung des Gegenstandes durch den Erwerber ist nicht erforderlich. **Er kann dadurch über den Gegenstand verfügen, dass er den Liefergegenstand -aus welchem Grund auch immer- vorerst beim Lieferanten belässt.** Zur umfangreichen Judikatur des EuGH und VwGH dazu siehe Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 3 Tz 31ff.

So wird etwa auch beim sogenannten Besitzkonstitut, bei dem der bisherige Eigentümer aufgrund einer Vereinbarung zum Besitzer (zB Mieter) oder Inhaber (zB Verwahrer) wird und der Liefergegenstand beim Verkäufer verbleibt von einer stattgefundenen Verschaffung der Verfügungsmacht ausgegangen. Der Erwerber hat eben über den Liefergegenstand insofern verfügt, als die Sache eben beim Lieferanten verbleiben soll, der Lieferant die Ware zB bis zur Abholung verwahren soll. Er hätte auch anders darüber verfügen können. Siehe dazu auch VwGH vom 23.9.2010, 2010/15/0078.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass eine Lieferung und der Erwerb in dem Zeitpunkt vorliegt, in dem vereinbarungsgemäß das vertraglich gekaufte und bereits bezahlte Fahrzeug zur Abholung bereitsteht und nicht mehr der Lieferant sondern die Erwerberin jederzeit wie ein Eigentümer über das Fahrzeug verfügen und auch die Herausgabe der Fahrzeugschlüssel verlangen kann. Als Indiz zur Feststellung dieses Zeitpunktes wird neben der vollen Bezahlung des Kaufpreises auch der Zeitpunkt der Übergabe der Fahrzeugpapiere sowie andere Verfügungshandlungen, wie zB die Veranlassung der Freischaltung des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank oder die Beantragung eines Überstellungskennzeichens zu werten sein. Wenn die Erwerberin insoweit über das Fahrzeug und die Schlüssel verfügt, dass dieses noch einige Tage bis zum Ablauf einer für sie bedeutsamen Frist beim Lieferanten bleiben soll, hat diese bereits wie eine Eigentümerin darüber verfügt. Im Gegensatz dazu kann der Lieferant über

das Fahrzeug (ohne die bereits übergebenen Papiere) nicht mehr wie ein Eigentümer verfügen.

Anders wäre der Fall evtl. zu beurteilen, wenn zwischen den Parteien vereinbart wäre, dass das Eigentum und die Verfügungsmacht über das Fahrzeug erst übergehen soll, wenn eine bestimmte Bedingung eingetreten ist (zB ein anderer Interessent vom Kauf zurückgetreten ist, bestimmte Reparaturen durchgeführt sind und dergleichen). Derartige aufschiebende Bedingungen sind aber nicht vorgebracht worden und auch sonst nicht zu erkennen.

Wenn aber, wie hier mehrfach aus dem Umfeld der Bf bestätigt und auch nach der Aktenlage naheliegend, das jederzeit für die Erwerberin zur Abholung bereit stehende Fahrzeug beim Lieferant lediglich bis zum Ablauf der 6-Monatsfrist belassen wird, damit im Bestimmungsland Österreich keine zweite Umsatzsteuerbelastung anfallen soll, dann beruht diese Vorgangsweise auf einer irrtümlichen rechtlichen Beurteilung, vermag aber den Lieferzeitpunkt nicht hinaus zu schieben. Bei beweglichen Sachen kann der Eigentumsübergang bzw. die Verschaffung der Verfügungsmacht eben nicht nur durch körperliche Übergabe sondern auch durch Zeichen oder auch durch Erklärung erfolgen. Wenn aufgrund der Willenseinigung der Parteien der bisherige Besitzer des an sich abholbereiten Liefergegenstandes dieses weiterhin bis zum Ablauf einer für den Käufer bedeutsamen Frist innehaben haben (in seiner Gewahrsame haben) soll, ist auch zivilrechtlich von einem Eigentumsübergang in Form eines Besitzkonstitutes auszugehen (§ 428 ABGB). Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, 2010/15/0078 sind Übergabsarten, die zivilrechtlich zum Erwerb von Eigentum und Besitz ausreichen, auch umsatzsteuerlich zur Verschaffung der Verfügungsmacht ausreichend (siehe auch BFG vom 13.5.2014, RV/5100483/2013 und VwGH 4.9.2014, Ra 2014/15/0014). Dass auch die tatsächliche Verfügungsmacht über das KFZ auf die Bf bereits im September 2014 übergegangen ist, zeigt sich auch in der Beantragung der Überstellungskennzeichen und des Datenauszeuges durch die Bf (siehe dazu insbesondere UFS vom 24.3.2010, RV/0898-L/08). Gemäß § 28b KFG kann ein Antrag auf Eintrag der Genehmigungsdaten in die Datenbank nur vom rechtmäßigen Besitzer gestellt werden. Hier wurde offensichtlich der rechtmäßige Besitz am KFZ durch Vorlage einer Rechnung nachgewiesen. Diese vorgelegte Rechnung weist zwar das Rechnungsdatum 10.10.2014 auf, muss aber jedenfalls bereits vor dem 6.10.2014 (Tag der Ausstellung des beantragten Datenauszeuges) ausgestellt worden sein. Der rechtmäßige Besitzer ist derjenige, der rechtmäßig die tatsächliche Herrschaft über eine Sache mit dem Willen, die Sache als die seinige zu behalten, hat. Hier ist somit die Bf gegenüber dem Amt der OÖ Landesregierung als jene Person aufgetreten, die rechtmäßig und tatsächlich die Verfügungsmacht über das Fahrzeug hat.

Über das KFZ und die Schlüssel verfügte die Bf mit Zustimmung des Verkäufers in der Form, dass das KFZ bis zum Ablauf der für sie bedeutsamen Frist beim Verkäufer verbleiben sollte.

Erforderlich ist für eine tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist. Dies setzt nach VwGH (VwGH 2.7.2002, 2001/14/0153 mwN) nicht ausnahmslos die körperliche Übergabe voraus. Wenn das KFZ bereits voll bezahlt ist, Überstellungskennzeichen von der Käuferin beantragt wurden und bereits vorliegen, eine Willenseinigung über den Eigentumsübergang vorliegt, die Fahrzeugpapiere bereits übergeben sind und auch bereits der Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank für die Zulassung in Österreich vorliegt und das KFZ nur noch bis zum Ablauf der alleine für die Käuferin bedeutsamen Frist beim Verkäufer belassen wird, ist davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Substanz des KFZ bei gegenständlicher Sachlage bereits Ende September auf die Bf übergegangen ist und dies auch von beiden Beteiligten so gewollt war. Der Verkäufer verwahrte das KFZ nur mehr bis zur tatsächlichen Abholung für die Bf. Nach dem maßgeblichen Gesamtbild der Verhältnisse ist die Verfügungsmacht an dem KFZ spätestens in dem Zeitpunkt auf die Bf übergegangen, in dem das Fahrzeug zur jederzeitigen Abholung durch die Bf bereit stand (26.9.2014).

Hinsichtlich der von der Bf eingewandten Entscheidung des UFS vom 11.12.2009, RV/3851-W/08 ist anzumerken, dass aus dieser für die Bf nichts zu gewinnen ist. Ohne die konkreten Hintergründe dieser Entscheidung zu kennen, kann dieser nicht entnommen werden, welcher Sachverhalt der Entscheidung überhaupt unterstellt wurde. Einerseits wird der Vorsteuerabzug verweigerte, weil dem Berufungswerber angeblich keine Verfügungsmacht verschafft worden wäre, andererseits geht man davon aus, dass er seinem Abnehmer an dem KFZ Verfügungsmacht verschafft hat. Der Entscheidung ist nicht zu entnehmen, ob hier ein Reihengeschäft (nach Ansicht des hier zuständigen Richters wahrscheinlich) vorlag. Bei einem Reihengeschäft wird allgemein davon ausgegangen, dass jedem Unternehmer in der Reihe auch ohne Gewahrsame an der Sache Verfügungsmacht verschafft wird. Der Entscheidung ist auch nicht zu entnehmen, ob ein Karussellbetrug oder sonst ein die Mehrwertsteuer betreffender Betrug vorlag, der zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen hätte können. Wie bereits ausgeführt, kann ohne das erforderliche Hintergrundwissen auch nicht beurteilt werden, warum diese Entscheidung nicht beim VwGH bekämpft wurde. Die in der Entscheidung allgemein gültigen Ausführungen zur Verschaffung der Verfügungsmacht werden auch im gegenständlichen Erkenntnis des BFG angeführt und stehen nicht im Widerspruch zu der hier vertretenen Rechtsansicht.

In diesem Sinn hat das BFG erst kürzlich (hier wurde das Fahrzeug sogar noch nicht bezahlt und unter Eigentumsvorbehalt geliefert) in seinem Erkenntnis BFG 13.6.2019, RV/5101440/2017, entschieden. Siehe dazu auch BFG vom 3.5.2016, RV/5100785/2013.

Im Ergebnis ist in Übereinstimmung mit den Angaben des deutschen Verkäufers davon auszugehen, dass das Fahrzeug am 26.9.2014 vor Ablauf der Sechsmonatsfrist als neues Fahrzeug geliefert wurde. Eine Verschiebung dieses Lieferdatums ohne tatsächliche wirtschaftliche Begründung nur zur Vermeidung der Erwerbsbesteuerung

in Österreich kommt in wirtschaftlicher Betrachtung einer bloßen Verzögerung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung gleich und ist ebenso nicht anzuerkennen. Die Erwerbsteuer wurde daher durch das Finanzamt zu Recht vorgeschrieben und die Beschwerde war abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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. Es entspricht der ständigen Judikatur des VwGH, dass auch durch die Vereinbarung eines Besitzkonstitutes (hier: das abholbereite KFZ soll bis zum Ablauf der Sechsmonatsfrist beim Verkäufer verbleiben) Verfügungsmacht verschafft werden kann. Das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung in wirtschaftlicher Betrachtung ist eine Frage der Sachverhaltsfeststellung und keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage, weshalb die Revision als unzulässig zu erklären war.

Linz, am 12. November 2019