

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Christoph Kopetzky, RA in 1010 Wien, Nibelungengasse 1-3/8, vom 03.08.2012, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 03.07.2012, betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 05/2012, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Bei einer polizeilichen Kontrolle am 26.04.2012 wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer (Bf) einen PKW Mercedes, XY mit dem ausländischen (rumänischen) Kennzeichen Ro verwendet.

Die Verständigung über die Anzeige wurde an das Wohnsitzfinanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (FA) weitergeleitet.

Das FA führte im Ergänzungsersuchen an den Bf vom 02.05.2012 betreffend Normverbrauchsabgabe (NoVA) aus wie folgt:

„Laut hieramtigen Unterlagen besitzen Sie ein Kraftfahrzeug mit dem Kennzeichen: Ro.

Nach § 82 Abs 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen.

Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.

Sie werden daher aufgefordert, bis zum 04.06.2012 das beigelegte Formular „Erklärung über die Normverbrauchsabgabe“ ausgefüllt zu retournieren und die Unterlagen mitzusenden, die alle jene Informationen enthalten, die für die Berechnung der

Normverbrauchsabgabe ... erforderlich sind (Kaufvertrag, Rechnung, Leasingvertrag, EU-Übereinstimmungsbescheinigung, Zulassungsbescheinigung uä).

Falls die benötigten Unterlagen nicht fristgerecht beigebracht werden, erfolgt die NoVA-Berechnung im Schätzungswege.“

Mit Schreiben vom 04.06.2012 beantwortete der steuerlich vertretene Bf die Fragen iW wie folgt:

Der Bf sei ein in Rumänien zugelassener und praktizierender Zahnarzt und praktiziere durchschnittlich 30 Wochenstunden an einer Klinik in Bukarest. Zum Beweis lege er eine beglaubigte Übersetzung der Bestätigung der rumänischen Zahnärztekammer über die Eintragung in die Liste der Zahnärzte bei. Zusätzlich lege er eine Bestätigung der Dentalklinik bei, welche die durchschnittliche Arbeitszeit des Bf in Bukarest bestätige. Da der Bf einen Großteil seiner Arbeitszeit in Rumänien verbringe, habe dieser einerseits in Bukarest und andererseits in Wien einen amtlich gemeldeten Hauptwohnsitz.

Darüber hinaus sei der Bf Eigentümer eines in Österreich zugelassenen Kfz Golf III, welchen er während seiner Tätigkeit in Österreich benutze. Das Kfz mit dem rumänischen Kennzeichen verwende der Bf ausschließlich während seiner beruflichen Tätigkeit in Bukarest. Grs befinde sich dieses Kfz ausschließlich in Rumänien. Es sei lediglich für einen kurzen Zeitraum nach Österreich gebracht worden, da sich der Golf III in Reparatur befunden habe. Das Kfz sei jedoch innerhalb der Monatsfrist nach Rumänien zurück verbracht worden.

Der Bf könne gerne seinen rumänischen Meldezettel übermitteln. Er könne auch den rumänischen Zulassungsschein übermitteln, in welchem auch sein rumänischer Wohnsitz aufscheinen sollte. Er ersuche um Bekanntgabe, ob er die Übersetzung dieser Dokumente veranlassen solle.

Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass ggstdl Kfz mit rumänischem Kennzeichen keinesfalls in Österreich zuzulassen sei, da es ausschließlich zum Gebrauch in Rumänien bestimmt sei und der Bf dort auch einen Hauptwohnsitz begründet habe.

Beigelegt waren eine Bestätigung der Zahnärztekammer Bukarest vom 25.01.2012, wonach der Bf Mitglied der Zahnärztekammer Bukarest sei und den Beitrag bis einschließlich Dezember 2011 bezahlt habe; sowie eine undatierte Bescheinigung der zahnärztlichen Klinik in Bukarest, wonach der Bf seine Tätigkeit innerhalb der Klinik in der Zeitspanne Juni 2009 – April 2012 und gegenwärtig entfalte, wobei im Durchschnitt 30 Arbeitsstunden pro Woche geleistet worden seien.

Das FA führte in einem weiteren Ergänzungsersuchen an den Bf vom 15.06.2012 betreffend Normverbrauchsabgabe (NoVA) aus wie folgt:

„ Sie werden ersucht, den Typenschein, Kaufvertrag od. Rechnung, Zulassungsschein und ein Serviceheft vom VW Golf III vorzulegen.

Ein lückenloses Fahrtenbuch vom Mercedes und vom VW Golf III.

Rechnungen bzw Flugtickets od. Bahntickets wo ersichtlich ist, wie Hr. Bf. von Österreich nach Rumänien und retour gereist ist.“

Mit Schreiben vom 27.06.2012 beantwortete der Bf die Fragen iW wie folgt:

Er übersende den Zulassungsschein des in Österreich zugelassenen VW Golf III sowie einen Datenauszug aus dem Typenschein des VW Golf III.

Für den VW Golf III existiere kein Serviceheft und Fahrtenbuch würde für keines der erwähnten Fahrzeuge geführt.

Die Strecke zwischen dem Arbeitsplatz in Rumänien und Wien werde fast immer mit dem VW Golf III zurückgelegt.

Der Zulassungsschein des VW Golf III, lautend auf Bf. Import-Export GesmbH und der Datenauszug aus dem Typenschein des VW Golf III waren beigelegt.

Am 03.07.2012 erließ das FA den Bescheid über die Festsetzung der NoVA für den Zeitraum 05/2012 betreffend ggstdl Kfz Marke Mercedes. Die NoVA wurde, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage vom EUR 38.913,79, einem Steuersatz von 16%, einem Malus gemäß § 6a NoVAG 1991 iHv EUR 3.469,78,00 und einer Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991 iHv 20%, sohin EUR 1.939,20, somit insgesamt iHv EUR 11.635,19 festgesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieb.“

Gegen den Bescheid wurde am 03.08.2012 Berufung erhoben iW ausgeführt:

"1. Sachverhalt

Der Berufungswerber (id Folge „Bf“) ist ein in Rumänien zugelassener und praktizierender Zahnarzt. In dieser Funktion praktiziert der Berufungswerber durchschnittlich 20 Wochenstunden an der ... in Bukarest. Da Herr Dr. Bf. einen Großteil seiner Arbeitszeit in Rumänien verbringt, hat der Bf einen in Rumänien gemeldeten Hauptwohnsitz. Herr Dr. Bf. ist jede Woche von Freitag bis inklusive Sonntag in der eben genannten rumänischen Dentalklinik im eben beschriebenen Ausmaß tätig. Darüber hinaus ist der Bf als Unternehmer in Rumänien tätig. Zu diesem Zweck wurde von diesem die Bf. Company Impex S.R.L gegründet.

Weiters ist der Bf bei Zahnarzt Dr. A. B. in Wien als Zahnarzthelfer im Ausmaß von 20 Wochenstunden angestellt.

Um während seiner Tätigkeit in Österreich „mobil“ zu sein, ist Herr Dr. Bf. Eigentümer eines in Österreich zugelassenen Volkswagens Golf. Dieses Fahrzeug dient der überwiegenden Verwendung durch den Bf während seines Aufenthaltes in Österreich. Für ein zweites Fahrzeug in Österreich ha der Bf keine Verwendung, da der während seines Aufenthaltes in Österreich zur Verfügung stehende Golf ausreichend ist.

Jenes Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen Ro, für welches der bekämpfte Bescheid die Normverbrauchsabgabe vorschreibt, verwendet der Bf ausschließlich während seiner beruflichen Tätigkeit in Bukarest. Das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen Ro wurde auf den Wohnsitz des Bf in Bukarest zugelassen, um diesem ausschließlich dort

zur Verfügung zu stehen. Das eben genannte Kfz ... wurde lediglich für den Zeitraum von 1 Woche im April 2012 nach Österreich gebracht, da der in Österreich zugelassene und in Verwendung stehende Golf kurzzeitig nicht zur Verfügung stand. Während dieser Zeit wurde auch die erstinstanzliche Behörde auf ggstdl Fahrzeug aufmerksam. Jedoch wurde das Kfz ... noch innerhalb der Monatsfrist – nach 7 Tagen – nach Rumänien zurück verbracht, um Hrn Dr. Bf. während seiner dortigen beruflichen Tätigkeit auch weiterhin zur Verfügung zu stehen. Seit diesem Zeitpunkt befindet sich das ggstdl Fahrzeug ... in Bukarest und wird – auf Grund der mit dem kurzzeitigen Aufenthalt verbundenen ungerechtfertigten massiven Problemen – auch nicht mehr nach Österreich verbracht werden.

Zusammenfassend hätte die belangte Behörde davon auszugehen gehabt, dass das Kfz mit dem amtlichen Kennzeichen Ro (Ro) keinesfalls in Österreich zuzulassen ist, da es ausschließlich zur Verwendung in Bukarest/Rumänien bestimmt ist und folglich auch keine Normverbrauchsabgabe vorzuschreiben ist. Darüber hinaus wurde das ggstdl Fahrzeug innerhalb einer Woche wieder nach Rumänien verbracht. Der Bf verfügt ausschließlich im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit in Rumänien über dieses Fahrzeug.

Beweis: Parteieneinvernahme, ZV von C. D. ...; ZV von E. F. ...; Bescheinigung der ... Clinica, Beilage 1; Zulassungsschein des in Österreich zugelassenen ;Kfz, Beilage 2; Rumänischer Meldezettel des Bf, Beilage 3; Registrierungsbestätigung der Bf. Company Impex S.R.L., Beilage 4; Rumänisches Arztdiplom des Bf, Beilage 5.

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Anhand des ... Sachverhalts hätte die belangte Behörde feststellen müssen, dass das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen Ro (Ro) überwiegend in Rumänien durch den Bf verwendet wird und folglich nicht als Fahrzeug mit dauerndem Standort in Österreich anzusehen ist. Dies wird durch die Tatsache gestützt, dass das eben genannte Fahrzeug innerhalb von einer Woche wieder nach Rumänien verbracht wurde und davor und danach ausschließlich einer Verwendung außerhalb Österreichs zugeführt wurde. Ein weiteres starkes Indiz dafür, dass das eben genannte Fahrzeug keinen dauernden Standort in Österreich obliegt, ist überdies die Tatsache, dass der Bf über ein in Österreich angemeldetes Kfz verfügt, welches seinen gesamten Bedarf (in Österreich) an der Benützung eines Fahrzeuges deckt.

Die belangte Behörde hätte somit feststellen müssen, dass das bescheidgegenständliche Fahrzeug nicht als Fahrzeug mit dauerndem Standort in Österreich anzusehen ist. AG dieser Feststellung hätte die belangte Behörde zu dem Ergebnis kommen müssen, dass für das ggstdl Fahrzeug keine Normverbrauchsabgabe vorzuschreiben ist.

3. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Behörde hat sorgfaltswidrig und trotz gegenteiliger Indizien jegliche Ermittlung darüber unterlassen, in welchem Staat die überwiegende Verwendung des ggstdl Fahrzeuges stattfindet. Die belangte Behörde hat lediglich Erhebungen betreffend den in Österreich angemeldeten Volkswagen Golf unternommen. Die Tatsache, dass der Bf ein seinem

ausschließlichen Gebrauch in Österreich dienendes Fahrzeug (Volkswagen Golf) besitzt und dieser in Österreich gemeldet ist, stellt lediglich ein Indiz dafür dar, dass das bescheidgegenständliche Fahrzeug als mit dauerndem Standort in Rumänien anzusehen ist. Darüber hinaus hat die belangte Behörde keine Zeugen einvernommen, welche bestätigen können, dass das bescheidgegenständliche Fahrzeug lediglich von 16.04.2012 bis 20.04.2012 in Österreich durch den Bf verwendet wurde.

Das Beweisverfahren ist daher insgesamt als mangelhaft zu betrachten. Die Entscheidung der Behörde ist nicht nachvollziehbar, da in der Begründung des Bescheides keine gesetzeskonforme Beweiswürdigung vorgenommen wurde. Weder wurden Beweismittel angeführt noch die Beweise hinreichend ihrer Plausibilität geprüft.

Der Bf stellt folglich den Antrag:

- Parteieneinvernahme*
- auf Einvernahme von C. D., ... sowie*
- auf Einvernahme von E. F., ...*

Diese Zeugen können bezeugen, dass sich ggstdl Fahrzeug ausschließlich in Rumänien befindet und seit dem oben genannten Zeitraum im April auch nicht mehr nach Österreich gebracht wurde.

Der Bf stellt daher den Antrag, der zuständige UFS Wien möge den Bescheid ... aufheben.“

Beigelegt waren eine Bescheinigung der Zahnarztklinik in Bukarest vom 30.05.2012, wonach der Bf in der Gegenwart eine Tätigkeit von durchschnittlich 20 Wochenstunden in der Klinik ausübe; der Zulassungsschein des VW Golf III; eine Registrierungsbestätigung der Bf. Company Impex S.R.L. (in rumänischer Sprache); ein Diplom der Sozialistischen Republik Rumänien, wonach dem Bf das Arztdiplom, Fach Stomatologie erteilt werde;

Am 23.10.2012 erging ein Vorhalt des FA an den Bf folgenden Inhalts:

„Sie werden ersucht, folgende Unterlagen zur Klärung des str Sachverhalts vorzulegen:

- 1) Vorlage der Reparaturrechnung des VW Golfes III mit dem Kennzeichen ... samt damaligem Kilometerstand*
- 2) Kaufvertrag betreffend den Mercedes- Benz ... sowie Mitteilung des Kilometerstandes im Zeitpunkt der Anhaltung durch die Polizei am 17.4.2012*
- 3) Fotografie oder sonstige Belege über den Ankauf der für die Fahrt zum rumänischen Arbeitsplatz notwendigen Autobahnvignetten des Jahres 2012*
- 4) Vorlage der schriftlichen Zeugenaussagen der in der Berufung angeführten Zeugen“*

Mit Schreiben vom 03.12.2012 übersendete der Bf folgende Dokumente:

- Schriftliche Zeugenaussage von Dr. A. B.*
- Schriftliche Zeugenaussage von C. D.*
- Reparaturrechnung vom 24.04.2012 (Golf)*
- Reparaturrechnung vom 13.05.2012 (Golf)*

- Reparaturrechnung vom 24.05.2012 (Golf)

Bei Dr. B. handele es sich um den Arbeitgeber des Bf, welcher das gesamte Vorbringen des Bf bestätigen könne. Der Zeuge E. F. könne nicht mehr rechtzeitig stellig gemacht werden.

Fahrtenbuch werde für keines der betreffenden Kfz geführt. Folglich könnten auch die Kilometerstände nicht angegeben werden.

Ein Kaufvertrag des Mercedes liege nicht mehr vor.

Auch Belege über die Fahrt zum rumänischen Arbeitsplatz würden nicht mehr vorliegen.

Am 24.01.2013 legte das FA die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung als unbegründet.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf ist seit 2009 österreichischer Staatsbürger. Er hatte von 15.02.2001 bis 25.06.2012, so auch im Streitzeitraum, den Hauptwohnsitz in Wien. Dann meldete er den Hauptwohnsitz in Wien ab und hat seit 19.07.2012 einen Nebenwohnsitz in Wien.

Er ist alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer der Firma Bf. Import-Export GesmbH mit Sitz in Wien. Er erzielte im Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 10.780 (Kz. 245) als Zahnarzthelfer bei Dr. A. B., einem Zahnarzt in Wien.

Der Bf ist ein in Rumänien (und mittlerweile auch in Österreich) zugelassener und praktizierender Zahnarzt und praktizierte im Streitzeitraum durchschnittlich 20 Wochenstunden an einer Klinik in Bukarest. Diese Tätigkeit übte er regelmäßig Freitag bis inklusive Sonntag aus. Darüber hinaus ist der Bf auch als Unternehmer in Rumänien tätig.

Der Bf hat auch in Rumänien einen Wohnsitz.

Zur Zeit praktiziert der Bf als selbständiger Zahnarzt in Wien und ist Mitglied der Landeszahnärztekammer in Wien. Die Ordinationszeiten sind von Montag bis Donnerstag ganztägig und Freitag am Vormittag. Er ist an derselben Adresse in Wien wie früher Dr. B. tätig.

Der Bf verwendete im Streitzeitraum einen in Österreich auf die Firma Bf. Import-Export GesmbH zugelassenen Kfz Marke VW Golf III sowie einen in Rumänien auf ihn zugelassenen Mercedes mit dem rumänischen Kennzeichen Ro.

Der VW Golf III war am 24.04.2012, am 13.05.2012 und am 24.05.2012 in einer Kfz Werkstätte in Wien zur Reparatur und zum Service.

Am 17.04.2012 wurde der Bf von der Polizei als Lenker des Kfz, Marke Mercedes, mit dem rumänischen Kennzeichen Ro, in Wien angehalten.

Der Bf hatte das Kfz Marke Mercedes vor diesem Vorfall aus Rumänien in das Bundesgebiet eingebracht.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Der Hauptwohnsitz des Bf in Wien im Streitzeitraum, die nachfolgende Abmeldung nach Rumänien und Begründung eines Nebenwohnsitzes in Wien ist durch eine Abfrage aus dem ZMR des Bundes erwiesen.

Seine Tätigkeit als Gesellschafter/Geschäftsführer einer GmbH ist durch eine Firmenbuchabfrage erwiesen.

Dass er als Zahnartzthelfer bei Dr. B. tätig war, ist durch das Vorbringen des Bf, die Bestätigung des Dr. B. sowie Abfragen aus dem AIS des Bundes erwiesen.

Dass der Bf im Streitzeitraum ein in Rumänien zugelassener und praktizierender Zahnarzt war, wurde durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen, ebenso wie seine unternehmerische Tätigkeit in Rumänien.

Auch der Wohnsitz des Bf in Rumänien ist glaubhaft.

Internetrecherchen ergaben, dass der Bf nunmehr als selbständiger Zahnarzt in Wien mit den genannten Öffnungszeiten an der genannten Adresse praktiziert (vgl zB <http://www.xyz>).

Dass der Kfz Marke VW Golf III auf die Firma Bf. Import-Export GesmbH zugelassen ist, ist durch die Vorlage des Zulassungsscheines erwiesen. Die Verwendung dieses Kfz durch den Bf ist unbestritten.

Dass der in Rumänien zugelassene Kfz Marke Mercedes auf den Bf zugelassen und von diesem ebenfalls verwendet wurde, ist unbestritten.

Die Reparaturen bzw das Service des Kfz Marke VW Golf III in Wien an den genannten Tagen wurde durch die Vorlage der Reparatur- bzw Servicerechnungen nachgewiesen.

Die Anhaltung des Bf durch die Polizei ist unbestritten, ebenso wie die Einbringung des Kfz in das Bundesgebiet.

Folgende relevante Sachverhaltselemente sind auf Grund der Aktenlage nicht feststellbar:

Wann das Kfz Marke Mercedes erstmals in das Bundesgebiet eingebracht wurde, kann nicht festgestellt werden.

Wie lange der Bf das Kfz im Bundesgebiet verwendete, kann nicht festgestellt werden.

Ob und in welchen Monaten der Bf das Kfz ununterbrochen im Inland verwendete, kann nicht festgestellt werden.

Ob das Kfz den dauernden Standort im Inland hatte, kann nicht festgestellt werden.

Beweiswürdigung :

Das FA geht offenbar davon aus, dass das Kfz Marke Mercedes erstmals im Mai 2012 in das Bundesgebiet eingebracht wurde. Fest steht jedoch, dass der Bf am 17.04.2012 im Zuge einer polizeilichen Kontrolle in Wien mit diesem Kfz angehalten wurde.

Wann das Kfz erstmals in das Inland eingebracht wurde, lässt sich daraus jedoch noch nicht erschließen.

Warum das FA den Tag der Einbringung im Mai 2012 annimmt, wird nicht begründet.

Ob bzw in welchen Monaten der Bf das Kfz ununterbrochen im Inland verwendete, steht nicht fest.

Aktenkundig ist nur, dass der Bf 2 Kfz zur Verfügung hatte, wovon eines – nämlich der Golf III, am 24.04.2012, am 13.05.2012 und am 24.05.2012 zur Reparatur bzw zum Service in einer Werkstatt in Wien war.

Das Vorbringen des Bf, er habe das Kfz Marke Mercedes nur einige Tage im Inland und dann nie wieder verwendet, ist deswegen wenig überzeugend, weil der Bf am 17.04.2012 das Kfz Marke Mercedes in Wien verwendete und jedenfalls an den Tagen, an denen das Kfz Marke VW Golf III in der Werkstatt war, nämlich laut vorgelegten Bestätigungen der Kfz Werkstatt am 24.04.2012, am 13.05.2012 und am 24.05.2012, anzunehmen ist, dass der Bf ebenfalls das Kfz Marke Mercedes verwendet hat.

Für das Vorbringen des Bf spricht, dass er jedes Wochenende in Bukarest verweilte und dass er 2 Kfz in Wien tatsächlich nicht unbedingt benötigte. Denkbar ist aber auch, dass er das Kfz Marke VW Golf III als Firmenfahrzeug und das Kfz Marke Mercedes privat verwendete.

Die vorgelegten schriftlichen Zeugenaussagen sind insofern wenig aussagekräftig, als weder klar ist, woher die Zeugen wissen wollen, dass der Bf das Kfz Marke Mercedes ausschließlich in Rumänien verwendete, und auch aG des ähnlichen Wortlautes nicht ausgeschlossen werden kann, dass es sich um Gefälligkeitsbestätigungen handelt.

Gegen den Bf spricht, dass er für ein auf ihn zugelassenes Kfz keinen Kaufvertrag vorlegen kann, ebenso dass er den Kilometerstand des Kfz nicht mitteilen konnte und auch keine Belege für den Ankauf der Autobahnvignetten vorlegte.

Rechtliche Beurteilung:

Abgabenschuld, Abgabenschuldner, Entstehen der Steuerschuld, Festsetzung, Bemessung:

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG 1991) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre. Damit unterliegt auch die widerrechtliche Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen im Inland der Normverbrauchsabgabe.

§ 4 Z 3 NoVAG 1991 in der ab 18.06.2009 gF lautet:

„Abgabenschuldner ist

3. im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).“

Gemäß § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 in der ab 18.06.2009 gF entsteht die Steuerschuld „im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Tag, an dem die Zulassung zu erfolgen hat.“

Gemäß § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 in der ab 18.06.2010 gF entsteht die Steuerschuld *„im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.“*

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

Nach § 36 Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen uA des § 82 leg cit über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

§ 82 Abs 8 KFG 1967 lautet:

„Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.“

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der NoVA unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Mit Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221 hat das Höchstgericht entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginnt.

Die in Reaktion auf dieses Erkenntnis mit BGBl I 2014/26 erfolgte, am 23.4.2014 kundgemachte und rückwirkend bis 14.8.2002 in Kraft getretene Änderung des § 82 Abs 8 KFG dahingehend, dass nur die erstmalige Einbringung eines Kfz in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst, innerhalb derer ein Verwenden eines Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ohne Zulassung zulässig ist, ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist die mit BGBl I 2014/16 erfolgte Novellierung des § 82 Abs 8 KFG erst am 24.04.2014 in Kraft getreten und ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG im Sinne des vorzitierten Erkenntnisses des VwGH zu verstehen (vgl auch BFG 29.09.2015, RV/4100147/2012).

Demnach entsteht eine Zulassungspflicht für ein Fahrzeug mit Standort im Inland erst, wenn es nach seiner Einbringung ununterbrochen länger als ein Monat im Inland verwendet wird.

Die Anwendung dieser eindeutigen Rechtslage auf vorliegenden Fall bedeutet, dass wesentliche Sachverhaltselemente nicht feststehen.

Das FA wird daher einerseits zu klären haben, ab wann das Fahrzeug seinen Standort im Inland hat bzw wann es eingebracht wurde.

Anschließend wird zu klären sein, ab wann das Kfz länger als einen Monat ununterbrochen im Inland verwendet wurde.

Mit Erkenntnis vom 21.11.2012, 2010/16/0254, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass sich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vor dem zeitlichen Anwendungsbereich des AbgÄG 2010, BGBl 2010/34, im Falle des § 1 Z 3 zweiter Fall NoVAG mangels abweichende Regelung in § 7 NoVAG noch nach 4 Abs 1 BAO bestimmt. Die NoVA-Schuld hängt daher von der Zulässigkeit der Verwendung des Fahrzeuges und der im KFG genannten Fristen ab.

Ab 16.06.2010, und somit auch im ggstdl Fall, richtet sich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld allerdings nach § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG idF AbgÄndG 2010, BGBl 2010/34, und somit nach dem Zeitpunkt der Einbringung.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt.

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen. Dabei gelten dieselben Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs 1 KFG zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs 8 KFG zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378).

Neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland, muss die Behörde für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs 8 leg cit nachweisen, dass der Hauptwohnsitz des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist dieser Nachweis gelungen, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Dessen Verwendung ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Nach Ablauf der im § 82 Abs 8 KFG 1967 genannten Fristen fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung. Durch den Nachweis eines tatsächlichen dauernden Standortes in einem anderen Staat kann diese Vermutung allerdings widerlegt werden.

Im ggstdl Fall steht fest, dass der Bf im Streitzeitraum einen Hauptwohnsitz im Inland hatte.

Unter der Voraussetzung, dass die länger als ein Monat dauernde ununterbrochene Verwendung im Inland festgestellt würde, käme die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs 8 KFG zum Tragen und der dauernde Standort des Fahrzeuges würde im Inland vermutet.

Diese Vermutung ist allerdings widerlegbar.

Hierzu vertritt der VwGH die Ansicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraussetzt, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht. Ein Fahrzeug kann zwar in mehreren Staaten verwendet werden, jedoch nur in einem Staat einen dauernden Standort haben. Daher wäre nachzuweisen, dass das Fahrzeug zu einem bestimmten Staat eine größere Bindung als zu Österreich hat.

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen

Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich gelegen ist (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("Gegenbeweis") ist eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs 8 KFG vermutet (UFS RV/0077-I/04).

Derjenige, für den das Kfz nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen zuzulassen wäre, im vorliegenden Fall der Bf, ist nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 iVm § 1 Z 3 NoVAG 1991 Abgabenschuldner der NoVA. Die Steuerschuld entsteht (ab 16.06.2010) mit dem Tag der Einbringung. Daher würde für den Bf als Verwender ggstdl Kfz bei Feststellung der über ein Monat ununterbrochenen Verwendung im Inland und bei Nichtwiderlegung der dann bestehenden Standortvermutung auch die Abgabenschuld für die NoVA entstehen.

Die NoVA ist eine Selbstberechnungsabgabe iSd § 201 BAO. Im ggstdl Fall ist die Anmeldung nicht eingereicht worden. Die NoVA wäre daher bei Bestehen einer NoVA-Pflicht festzusetzen.

Bemessung: Die Bemessungsgrundlage ist nach § 5 Abs 2 NoVAG 1991 der gemeine Wert.

Dieser wurde vom FA im Schätzungswege ermittelt. Gegen die Schätzung wurden keine Einwendungen erhoben.

Das FA wird im behördlichen Verfahren die unterlassenen Ermittlungen nachzuholen haben, etwa den Bf nochmals aufzufordern, geeignete Nachweise für das Widerlegen der Standortvermutung vorzulegen, insbesondere Belege für Vignettenkäufe, Glaubhaftmachungen der Kilometerstände und Daten zum Nachweis der Verwendung des Kfz für die Fahrten nach Rumänien und retour, Vorlage des Kaufvertrages des Kfz Marke Mercedes etc.

Darüber hinaus wird das FA den Bf aufzufordern haben, die beantragten Zeugen stellig zu machen, um sie persönlich einzuvernehmen und sich ein Bild von deren Glaubwürdigkeit zu machen.

Anschließend wird das FA zu begründen haben, aus welchen Gründen es in welchem Zeitraum die länger als ein Monat dauernde ununterbrochene Verwendung ggstdl Kfz

im Inland annimmt oder ob es annimmt, dass ggstdl Kfz nicht länger als ein Monat ununterbrochen im Inland verwendet wurde.

Sollte die dauernde Verwendung feststehen, wird das FA in freier Beweiswürdigung zu begründen haben, wieso es zum Ergebnis gelangt, dass dem Bf die Widerlegung der Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG gelungen ist oder nicht.

Auch der Zeitraum des Entstehens einer allfälligen NoVA-Steuerschuld wird nachvollziehbar darzulegen sein.

Zurückverweisung:

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann

„das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufheben den Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.“

Wie dargelegt, hat das FA bei der Erlassung des gegenständlichen Bescheides wesentliche Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, was das BFG dazu berechtigt, die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen.

In Anbetracht des oben dargelegten Umfangs der noch zu tätigenden Ermittlungen, der insbesondere wegen des weniger zeitaufwändigen Einparteienverfahrens der ersten Instanz bei der Ermessensentscheidung zu beachten ist, und angesichts dessen, dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch führen hätte können, liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des BFG vor.

Im Rahmen der Ermessensübung ist überdies zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Zurückverweisung an die erste Instanz auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen wird. Denn der Bf bekommt dadurch die Möglichkeit, seinen Standpunkt unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges zu vertreten. Es widerspricht der Ratio des anzuwendenden Abgabenverfahrensrechts, diesen Verfahrensweg durch Verlagern von Ermittlungsbedarf

auf die Ebene der gerichtlichen Kontrolle abzukürzen und damit im Ergebnis auf eine Instanz zu beschränken (siehe dazu BFG 30.0.2015, RV/2100838/2010).

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache ist zweckmäßig, weil die Abgabenbehörde – auch in Unkenntnis der nunmehr durch den VwGH geklärten Rechtslage – die erforderlichen Ermittlungen bisher nicht in ausreichendem Maße angestellt und deshalb für eine inhaltliche Entscheidung nicht nur ergänzende Ermittlungen zu erwarten sind.

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache ist zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Es wird auch darauf hingewiesen, dass durch die Aufhebung und Zurückverweisung einem neuerlichen Bescheid des FA nicht das Hindernis der entschiedenen Sache entgegen steht (VwGH 29.01.2015, Ra 2014/16/0025). Das FA darf daher den Sachverhalt (Tatsachenkomplex) anders würdigen und etwa den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld oder die Bemessungsgrundlage ändern (VwGH 11.09.2014, 2013/16/0156).

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Das BFG folgt bei der Beurteilung der NoVA-Pflicht betreffend Verwendung von Kfz mit ausländischen Kfz-Kennzeichen im Bundesgebiet der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025), sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2017