

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, über die Beschwerde vom 31.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 21.03.2018 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 06.10.2017 zu Recht erkannt:

- I.) Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

- 1.) Am 15. März 2018 wurde von GesellschaftG, die Anmeldung der Normverbrauchsabgabe für den Monat Oktober 2017 dem Finanzamt übermittelt. Als Bemessungsgrundlage für einen innergemeinschaftlichen Erwerb wurde ein Betrag von € 10.279,52 ausgewiesen. Die NoVA wurde mit € 2.056,00 errechnet. Das Formular NOVA 1 enthält den händischen Vermerk laut EuGH Urteil sei bei einer von vorhinein bekannten zeitlich befristeten Nutzung im Inland die NoVA vom Wertverlust zu berechnen.
- 2.) Mit Ausfertigungsdatum 21. März 2018 erging der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 06.10.2017. Der Bescheid ist an Bf1 ergangen. Abweichend von der eingereichten Erklärung wurde die NoVA mit € 13.985,00 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, Bf1 würden seit etwa 06.10.2017 den Pkw der Marke X 111111, zugelassen auf IP1 in Staat1, länger als einen Monat in Österreich verwenden. Eine Ummeldung sei nicht erfolgt. Das gegenständliche Fahrzeug werde seit Oktober 2017 „widerrechtlich“ im Inland verwendet. Eine auf den Zeitraum der Nutzung im Inland abgestimmte (anteilige) NoVA-Berechnung sei gesetzlich nicht vorgesehen. Im Übrigen handle es sich um den Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung und nicht um eine NoVA-Pflicht aufgrund einer erstmaligen Zulassung eines Fahrzeuges im Inland.
- 3.) In der gegen den genannten Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde (eingebracht von Bf1) vom 31. März 2018 wurde bestritten, dass ZP das in Rede stehende Fahrzeug widerrechtlich im Inland verwendet habe. Darüber hinaus wurde vorgebracht, der gegenständliche Pkw sei nicht dem Betriebsvermögen der Gesellschaft1

Bf1 zuzuordnen, da es sich um ein Leasingfahrzeug der KLM handle. Die Gattin von ZP (IP1) sei Mitarbeiterin der KLM. Sie mache von ihrem Recht Gebrauch, jährlich zwei Fahrzeuge der Gesellschaft zu günstigen Mitarbeiterkonditionen zu leasen. Ein Fahrzeug stelle sie jeweils für ein Jahr ihrem Gatten (ZP) in Österreich zur Verfügung. Dieser verwende das Kraftfahrzeug sowohl betrieblich als auch privat in Staat1 und Österreich. Eine kraftfahrrechtliche Anmeldung des gegenständlichen Fahrzeuges im Inland sei weder rechtlich noch tatsächlich möglich, da es sich um einen Vermögensgegenstand der KLM handle. ZP sei nur Nutzungsberechtigter. Unter Bezugnahme auf das Unionsrechts (EuGH 19.09.2017, C-552/15, Kommission/Irland) wurde die Ansicht vertreten, dass die österreichische Zulassungssteuer von vornherein nur anteilig erhoben werden dürfe. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH dürfe eine Zulassungssteuer im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung des Kraftfahrzeuges erhoben werden (EuGH 21.3.2002, C-451/99). ZP bzw. die ZP & OP1 GmbR seien nicht berechtigt einen Vergütungsantrag gemäß § 12a Abs.1 NoVAG im Zeitpunkt der Rückgabe des Fahrzeuges (Verlassen Österreichs) zu stellen. Eine Antragstellung durch die KLM werde nicht erfolgen. Ein Vertreter der deutschen Leasinggesellschaft habe dezidiert erklärt, der deutsche Leasinggeber sei weder willens einen derartigen Antrag zu stellen noch werde er eine Vollmacht für eine derartige Antragstellung erteilen.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung direkt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II.) Sachverhalt:

1.) ZP ist mit IP verheiratet und wohnt einerseits in Ort1 andererseits in Ort2. ZP ist sowohl in Ort1 als auch in Ort2 mit Hauptwohnsitz gemeldet. In Ort3 betreibt er mit MN OP eine Gesellschaft¹ in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2019, BFG-Akt, S. 39 ff, ZMR-Abfrage, BFG-Akt, S.21).

2.) IP wohnt in Staat1 (Ort2) und ist bei X beschäftigt. Sie hat die Möglichkeit über die GmbH¹ für sich und nahe Angehörige bis zu drei Neufahrzeuge zu mieten. IP machte von diesem Recht insofern Gebrauch als sie zwei Fahrzeuge gemietet hat, wovon sie eines ZP zur Nutzung überlassen hat. Es wurde keine Verwendungsbeschränkung (Zwecke, Kilometerleistung) mit ZP vereinbart und es bestand auch keine Verpflichtung zur Fahrtenbuchführung (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2019, BFG-Akt, S. 39 ff).

3.) Das Fahrzeug wurde von ZP für private und betriebliche Zwecke (G ZP-OP) in Staat1 und Österreich verwendet. Im Beschwerdejahr wurde das gegenständliche Fahrzeug überwiegend für betriebliche Zwecke der G verwendet. Die aus der Gebrauchsüberlassung auflaufenden Kosten wurden nach Abzug eines Privatanteiles von der Gesellschaft¹ bezahlt bzw. IP ersetzt und sind als Betriebsausgaben geltend gemacht worden (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2019, BFG-Akt, S. 39 ff).

4.) Der Mietvertrag für das gegenständliche Fahrzeug begann am 6. Oktober 2017 und sollte am 5. Oktober 2018 enden. Tatsächlich endete der Mietvertrag am 09.11.2018.

Der Mietvertrag wurde zwischen IP und der GmbH1 abgeschlossen. Es wurde eine Fahrleistung von 21.000 km vereinbart und musste Frau IP eine Jahresmiete von € 10.279,52 (12 x € 839,96 und eine Schlussrate von € 200) und eine Kautions von € 1.500 zahlen. Aufgrund dieser besonderen Möglichkeit wurde der X in Staat1 auf Frau IP angemeldet und zwar mit dem Kennzeichen XXX (Abrechnung Mietvertrag vom 09.11.2018, BFG-Akt, S. 46, Zulassungsschein, BFG-Akt, S. 15).

5.) Das gegenständlichen Fahrzeug wurde nach Ablauf des Mietvertrages an die GmbH1 zurückgestellt. Für das Verwenden des Kraftfahrzeuges wurde von der Gesellschaft1 ZP-OP sowohl österreichische als auch deutsche Kraftfahrzeugsteuer (laufend) bezahlt (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2019, BFG-Akt, S. 39 ff).

III.) Beweiswürdigung:

Die Feststellungen ergeben sich aufgrund der in Klammern angeführten Dokumente sowie aufgrund nachstehenden Überlegungen (§ 167 BAO):

Das Finanzamt hat hinsichtlich der Verwendung des Fahrzeuges kann Ermittlungsverfahren durchgeführt und auch keine konkreten Feststellungen getroffen. Im Jahr 2014 erfolgte eine Außenprüfung bei der Gesellschaft1 ZP-OP. Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass das in Staat1 zugelassene Fahrzeug mit dem Kennzeichen XXX in Österreich verwendet werde. Der Standort des Fahrzeuges sei in Österreich. Die Leasingraten (Miete) und die Betriebskosten würden als Betriebsausgaben von der Gesellschaft1 abgesetzt (vgl. Außenprüfungsbericht vom 09.07.2014, BFG-Akt, S. 31-32). Der Außenprüfungsbericht vom 9. Juli 2014 enthält keine Feststellungen zur Person bzw. zu den Personen des Halters bzw. des Verwenders, sondern lediglich Feststellungen zur Kostentragung. Dennoch erfolgte ab diesem Zeitpunkt die NoVA-Festsetzung an Bf1.

Im gegenständlichen Fall wurde aber bereits in der Beschwerde vom 31. März 2018 bestritten, dass ZP das in Rede stehende Fahrzeug widerrechtlich im Inland verwendet habe. Weiters wird in der Beschwerde dargelegt, dass (jeweils) ein Fahrzeug von IP ihrem Gatten in Österreich zur Verfügung gestellt werde. ZP fahre damit sowohl betrieblich als auch privat in Staat1 und Österreich. Bei einem derartigen Vorbringen kann aber nicht - wie das Finanzamt in der Eingabe vom 8. November 2019 behauptet hat -, davon ausgegangen werden, dass die Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges im Inland durch Bf1 unstrittig sei. Hinzu kommt noch, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2019 zur Frage, wo, von wem und zu welchen konkreten Zwecken das gegenständliche Fahrzeug verwendet werde, dezidiert ausgeführt wurde, die Verwendung erfolge durch ZP und zwar überwiegend für betriebliche Zwecke der Gesellschaft1 (vgl. BFG-Akt, S. 41). Das diesbezügliche Vorbringen ist als glaubhaft zu bezeichnen, zumal eine Verwendung bzw. ein Nutzen des Fahrzeuges durch OP im gesamten Verfahren nicht behauptet worden ist und dies vom Finanzamt auch nicht festgestellt wurde.

Darüber hinaus ist in der Eingabe vom 24. Mai 2019 darlegt worden, dass es keinen Nachweis über die Gestattungsgenehmigung (durch die GmbH1, Anmerkung des

Bundesfinanzgerichtes) durch ZP in Österreich gebe. IP stelle ein Fahrzeug dauerhaft ihrem Gatten zur Verfügung, der an ihrem Hauptwohnsitz in Ort2 auch mit Hauptwohnsitz gemeldet sei. Eine Zweitwohnsitzanmeldung in Staat1 sei nicht möglich. Dies sei eine Auflage von KLM1 für die Nutzung des gegenständlichen Kraftfahrzeuges durch ZP gewesen (vgl. BFG-Akt, S. 40). Gegen ein Nutzen bzw. Verwenden des gegenständlichen Fahrzeuges durch OP spricht auch der Umstand, dass eine Überlassung von Mitarbeiterfahrzeugen an Dritte (wenn auch zu nicht gewerblichen Zwecken) nur an in häuslicher Gemeinschaft lebende Partner und Familienangehörige gestattet war (vgl. Mail des Finanzamtes vom 26. Juli 2019, BFG-Akt, S. 77 ff).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass beim BFG noch weitere Verfahren zum gleichen Sachverhalt anhängig sind. Auffallend ist, dass bis zur Außenprüfung beim U Bf1) ZP als Steuerschuldner angesehen worden ist (vgl. Bescheide über die Festsetzung von NoVA für die Zeiträume 34567 vom 9. Juli 2014, 30. März 2017, 25. Juli 2017 und 12. April 2017). Erst nach Durchführung der angeführten Außenprüfung erfolgte eine NoVA - Festsetzung an Bf1, obwohl - wie bereits dargelegt worden ist - keine Feststellungen zur Person des Halters bzw. Verwenders getroffen worden sind (vgl. Außenprüfungsbericht vom 19. Juli 2014, Tz 2, Leasingaufwand ZP, Leasingaufwand OP, VBN, BFG-Akt, S-31-33). Ermittlungsschritte des Finanzamtes außerhalb der angeführten Außenprüfung sind nicht aktenkundig.

IV.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz BGBl 1991/695 idF BGBl. I 1999/122 (NoVAG) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach § 1 Z 1 und Z 2 NoVAG eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 NoVAG 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 Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

2.) Die Steuerschuld entsteht im Falle der Zulassung nach § 1 Z. 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland (§ 7 Abs. 1 Z. 2 NoVAG).

3.) Abgabenschuldner ist im Falle der Verwendung eines Kraftfahrzeuges 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).

4.) Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei Ermittlung des „Verwender“ auf den Begriff des Halters im Sinne des § 5 Abs.1 EKHG zurückzugreifen. Halter ist nach der Rechtsprechung des OGH (18.12.2000, 9 Ob A 150/00z) jene Person, die das Fahrzeug

auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat, was anhand objektiver Kriterien zu beurteilen ist. Der Halter muss tatsächlich in der Lage sein die Verfügungsmacht über das Fahrzeug auszuüben (vgl. Haller, NoVAG, Kommentar, § 1 Rz 91, VwGH 24.11.2011, 2009,16/0212).

Dem Urteil des OGH vom 18.12.2009, 9 Ob A 150/00z, ist zu entnehmen, dass der Betrieb auf eigene Rechnung des Halters erfolgt, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt. Der Nutzen kann dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Bei der Kostentragung ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Die freie Verfügung ermöglicht es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden; der Halter muss tatsächlich in der Lage sein, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Freie Verfügung über das Fahrzeug ist dann gegeben, wenn über das „wie, wann und wo“ der Verwendung entschieden werden kann, ohne dass es auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis ankommt.

Treffen die Kriterien Nutzenziehung und freien Verfügung auf unterschiedliche Personen zu, dann kommt es nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung darauf an, welchen Kriterien im konkreten Fall die größere Bedeutung zukommt. Sofern die Kriterien Nutzen, Kostentragung und Verfügungsmöglichkeit in unterschiedlichem Ausmaß auf mehrere Personen zutreffen, so ist nach bisheriger Judikatur des BFG den Kriterien des Nutzens und der Verfügungsmöglichkeit gegenüber dem Kriterium der Kostentragung der Vorrang einzuräumen (vgl. Haller, NoVAG, Kommentar, § 1 Rz 95). Erfolgt der Betrieb eines Fahrzeuges im wirtschaftlichen Interesse und auf Kosten einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, so sind die Teilhaber (zumindest solange, als nicht besondere Umstände behauptet und nachgewiesen werden, aus denen sich die mangelnde Verfügungsgewalt eines Teilhabers ergibt) als Mithalter zu behandeln (vgl. OGH 10.09.1981, 8Ob138/81). Überträgt man die angeführten Grundsätze auf den Beschwerdefall kann aber von einer Mithalterschaft von OP nicht ausgegangen werden.

IP hat das gegenständliche Fahrzeug einzig ZP zur Nutzung überlassen; es gab keine Verwendungsbeschränkung und keine Pflicht zur Fahrtenbuchführung. ZP hatte sohin die Dispositionsmöglichkeit über das gegenständliche Fahrzeug inne, das er sowohl für betriebliche als auch für private Fahrten verwendet hat. Den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens und des tatsächlichen Bestimmen des Einsatzes des Fahrzeuges kommt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall mehr Bedeutung zu als der Kostentragung durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Gesellschaft¹). Ein (tatsächliches) Verwenden des gegenständlichen Kraftfahrzeuges durch OP bzw. das Vorliegen einer Verfügungsmacht von ZP wurde weder behauptet noch vom Finanzamt festgestellt. Gleiches gilt für das Bestehen einer Nutzungsvereinbarung zwischen IP und OP. Auf die Punkte II. und III. dieses Erkenntnisses wird verwiesen. Bei einer derartigen Sachlage kann aber nur ZP als Halter und Verwender und damit als Steuerschuldner angesehen werden. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt, und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH (24.11.2011, 2009/16/0212) und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 27. Dezember 2019