



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn A., vom 1. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 2. März 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juli 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zufolge der Erhebungsergebnisse des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg hat der Berufungswerber (Bw.) seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet der Republik Österreich an seiner Wohnanschrift in X.. Er benütze das Kraftfahrzeug der Marke und Type Mercedes-Benz C 220 CDI mit dem deutschen behördlichen Kennzeichen "a", welches laut Bestellung und Rechnung des Verkäufers, der B., von der C. als Neuwagen angekauft, am 19. Juni 2008 an ihren mit 50 Prozent beteiligten Gesellschafter und Geschäftsführer D. in Graz ausgefolgt, als innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland verbracht und am 25. Juni 2008 für sie in der Bundesrepublik Deutschland am Landratsamt in Y behördlich zum Verkehr zugelassen wurde. Die Fakturierung erfolgte an eine deutsche Finanzierungsgesellschaft. Der Bw. ist weder Dienstnehmer noch Inhaber einer sonstigen Gesellschaftsfunktion der Fahrzeughalterin.

Im Zuge der am 17. Februar 2009 beim Finanzamt St. Veit Wolfsberg niederschriftlich aufgenommenen Angaben des Vaters und steuerlichen Vertreters des Bw. in seiner

Eigenschaft als Geschäftsführer der C und Eigentümervertreter des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges konnte in Erfahrung gebracht werden, der Betriebszweck der C sei unter anderem die Vermietung von Fahrzeugen - es handle sich glaublich um 8 Fahrzeuge - , die in ihrem Eigentum stehen. Die Hauptnutzung des gegenständlichen Fahrzeuges erfolge entgeltlich durch den Bw. auf Grund von Mietverträgen. Der Bw. bezahle die Miete und den Treibstoff, alle übrigen Kosten bis auf einen Versicherungsselbstbehalt würden von der Vermieterin getragen. Dem Bw. sei es überlassen, wie und wo er das Fahrzeug benützt. Das Fahrzeug befand sich im Zeitpunkt der Niederschriftsaufnahme in X beim Bw. Bereits beim Fahrzeugkauf sei der Bw. als Hauptmieter- und -benützer geplant und es sei vorgesehen gewesen, dass der Bw. auch Einfluss auf die Fahrzeugtypenentscheidung nimmt und sich ein Wunschkennzeichen auswählt.

Der Bw. wirkte persönlich trotz Aufforderung durch das Finanzamt an der Sachverhaltsermittlung nicht mit.

Auf Grund des dargestellt erhobenen Sachverhaltes hat das Finanzamt dem Bw. mit Bescheid die nach Ansicht des Finanzamtes im Juli 2009 gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 iVm § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz, BGBl.Nr. 1991/695, idgF (NoVAG) entstandene Normverbrauchsabgabeschuld "07/2008", demnach für Juli 2008, zur Zahlung vorgeschrieben. Nach Zitierung der Bestimmungen des § 40 Abs. 1 lit. d des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG), BGBl.Nr. 267/1967 idgF und des § 1 Z. 3 und des § 7 Abs. 1 Z. 3 NoVAG hob das Finanzamt in der Begründung seines Bescheides im Wesentlichen hervor, der Bw. als Mieter des Fahrzeuges habe seinen Hauptwohnsitz im Inland, weshalb sich der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges auf Grund der unwiderlegbaren gesetzlichen Vermutung des § 40 Abs. 1 lit. d KFG im Inland befinde. Dass der Mieter und nicht der Vermieter als Verwender im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG anzusehen ist, unterliege keinem Zweifel und bedürfe keiner näheren Erörterung. Die Verwendung des Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen sei ohne inländische Zulassung nur während eines Monats zulässig gewesen. Weil das Fahrzeug vom Abgabepflichtigen im Juni 2008 in das Bundesgebiet eingebracht habe und das Fahrzeug nach § 82 Abs. 8 KFG (binnen) einen Monat nach der Einbringung in das Bundesgebiet zuzulassen gewesen wäre, sei der Tatbestand des § 1 Z. 3 NoVAG erfüllt und die Steuerschuld im Juli 2008 entstanden.

In der gegen den Festsetzungsbescheid eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sei entsprechend dem Unternehmensgegenstand der in Y., Deutschland, ansässigen Firma C zu Vermietungszwecken angeschafft und erstmalig am 26. Juni 2008 in Y1, Deutschland, zum Verkehr zugelassen worden.

Im Kalenderjahr 2008 sei das Fahrzeug vom Bw., der Steuer- und Unternehmensberatung D.,

der E. und von D. als Geschäftsführer der C genützt worden und in Deutschland, Österreich und Italien zum Einsatz gekommen. Der rechtliche Standort des Fahrzeuges sei jener in Z. Nach den Berufungsausführungen seien die Nutzungsintervalle stets unter 4 Wochen gelegen und das Fahrzeug habe sich nie länger als 4 Wochen in Österreich befunden, weshalb der Tatbestand gem. § 82 Abs. 8 KFG nicht erfüllt sei.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt darauf, dass der Bw. als Dauermieter des Fahrzeuges anzusehen gewesen sei. Er habe bei der Anschaffung Einfluss auf die Typenwahl gehabt, das Wunschkennzeichen sei auf den Bw. gemünzt und die Buchstabenkombination „ab“ stehe für „AB“, den Berufstitel des Bw.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. mit Vorhalt vom 17. Februar 2010 im Wesentlichen aufgefordert unter Beibringung entsprechender beweiskräftiger Unterlagen darzulegen, in welchen Zeiträumen und zu welchen Zwecken im Kalenderjahr 2008 das verfahrensgegenständliche Fahrzeug von ihm im Bundesgebiet Österreichs benützt wurde, wie hoch der vereinbarte und bezahlte Mietpreis war, ob auf ihn im Kalenderjahr 2008 ein anderes Kraftfahrzeug behördlich zugelassen war, und ob es sich beim deutschen behördlichen Kennzeichen a um ein Wunschkennzeichen, welches auf den Bw. als Person Bezug nimmt, gehandelt hat.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 17. Februar 2010 übermittelte der Vertreter des Bw. im Schreiben vom 8. April 2010 der Abgabenbehörde zweiter Instanz das an den Bw. gerichtete Anbot der C vom 10. Juni 2008. Darin wird dem Bw. zunächst mitgeteilt, dass die C das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug anschafft, der Bw. in den Beschaffungsvorgang mit einbezogen wird, Ausstattungswünsche des Bw. mit berücksichtigt werden (Punkt 1), das Fahrzeug zur Vermietung angeschafft wird, der Bw. als Hauptmieter des Fahrzeuges vorgesehen ist, das Fahrzeug aber auch von anderen Mietern verwendet wird (Punkt 2), der Bw. in den nächsten 36 Monaten nach Annahme des Anbots Fahrzeuge der C zu den detailliert genannten Konditionen mieten wird (so den verfahrensgegenständlichen PKW pro Tag um € 15,00 plus USt; Punkt 3), der Bw. primär das verfahrensgegenständliche Fahrzeug nutzen wird, wobei es ihm freisteht auch andere Fahrzeuge der C unter den angeführten Konditionen zu nutzen (Punkt 4), die Fahrzeuge im Eigentum der C stehen, die Versicherung und Wartung der Fahrzeuge durch die C erfolgen, der Mieter die Treibstoff- und sonstigen laufenden Betriebskosten zu tragen hat (Punkt 5), der Mieter sich verpflichtet, das/die Fahrzeug/Fahrzeuge sorgsam zu behandeln und im Falle eines Schadens oder bei Problemen im Zusammenhang mit dem Fahrzeug den Vermieter unverzüglich zu verständigen (Punkt 6), der Mieter das Fahrzeug auch durch Drittpersonen nutzen kann, wobei er dafür haftet, dass

das Fahrzeug nur von Personen, die die notwendigen Voraussetzungen erfüllen, in Betrieb genommen wird (Punkt 7), der Bw. über das Reservierungs-/Buchungssystem der Firma C das jeweilige Fahrzeug abrufen (Punkt 8), die Verrechnung der Fahrzeuge aufgrund der verbindlichen Buchung und der Nutzung des/der Fahrzeuges/Fahrzeuge während eines Kalenderjahres erfolgt, wobei die Abrechnung jeweils mit 31.12. eines Kalenderjahres gelegt wird (Punkt 9) und das Angebot als angenommen gilt, wenn der Bw. einen Betrag von € 15.000,00 als Kautions an die C zur Überweisung bringt (Punkt 10).

Gleichzeitig legte der Bw. zur Nutzung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges ein Nutzungsprotokoll für die Zeit von der 26. Kalenderwoche 2008 bis einschließlich der 1. Kalenderwoche 2009 (das sind 28 Wochen bzw. 196 Tage) vor, in welchem ausgewiesen wird, dass er das Fahrzeug im Jahr 2008 in den Zeiträumen vom 1.7.2008 bis 27.7.2008 (27 Tage), 1.9.2008 bis 28.9.2008 (28 Tage), 3.11.2008 bis 30.11.2008 (28 Tage) und 21.12.2008 bis 31.12.2008 (11 Tage), demnach insgesamt 94 Tage in Nutzung hatte. Zudem dokumentierte der Bw. mit der Rechnung der C vom 31.12.2008, dass ihm für die 94 Tage währende Nutzung laut Nutzungsprotokoll das Nutzungsentgelt in Höhe von € 1.677,90 zur Zahlung vorgeschrieben wurde.

In einem zweiten Nutzungsprotokoll werden zusätzlich zur Nutzung durch den Bw. die Nutzungszeiträume für die Zeit von der 26. Kalenderwoche 2008 bis einschließlich der 1. Kalenderwoche 2009 und die Nutzungsdauer des Fahrzeuges einerseits durch D1 in der Zeit vom 30.9.2008 bis 26.10.2008 und andererseits durch die C selbst in der Zeit vom 10.8.2008 bis 30.8.2008 und vom 1.12.2008 bis 20.12.2008 ausgewiesen.

Das Finanzamt, welchem die Vorhaltsbeantwortung des Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, äußerte sich hierzu nicht.

Mit der Berufungsentscheidung vom 14. September 2010, GZ. b gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung Folge und hob den vor ihm bekämpften Bescheid (ersatzlos) auf. In der Berufungsentscheidung wurde festgehalten, der Bw. habe dargelegt, dass das in Rede stehende Fahrzeug nach seiner Anschaffung und behördlichen Zulassung in Deutschland im Jahr 2008 auf Mietbasis nicht nur von ihm - allenfalls im Bundesgebiet – sondern auch von anderen Personen oder vom Fahrzeugeigentümer zu anderen Zwecken verwendet worden sei. Der Bw. sei daher nicht als "Dauermieter" des in Rede stehenden Fahrzeuges anzusehen, obwohl im "Anbot" vom 10. Juni 2008 eingeräumt worden sei, dass der Bw. als Hauptmieter dieses Fahrzeuges vorgesehen gewesen sei. Andererseits sei dem Bw. vom Fahrzeugvermieter die Anmietung von zwei anderen Fahrzeugen eröffnet worden. Die vorgelegten Nutzungsprotokolle wiesen im Jahr 2008 eine Nutzung des in Rede stehenden Fahrzeuges durch den Bw. in einem Maß aus, das weniger als 50 % der Gesamtzeit (94 von 196 Tagen) betragen habe. Keiner der ausgewiesenen Nutzungszeiträume übersteige die für Personen mit

Hauptwohnsitz im Bundesgebiet zulässige Verwendungsfrist von einem Monat. Eine anders lautende Sachlage sei nicht aktenkundig. Der dauernde Standort des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges während seiner Verwendung im Bundesgebiet sei infolge des im Bundesgebiet gelegenen Hauptwohnsitzes des Bw. zwar als im Inland gelegen anzusehen. Die Verwendung des Fahrzeuges durch den Bw. ohne Zulassung sei durch längerfristige Zeiträume und durch die Verwendung durch andere Personen unterbrochen worden und daher habe der Nutzungszeitraum jeweils neu zu laufen begonnen, weshalb jede Nutzung für sich gesondert zu beurteilen gewesen sei. Diese Verwendung sei nicht unzulässig gewesen, weil sie jeweils einen Zeitraum betroffen habe, der geringer als einen Monat gewesen sei. Kraftfahrrechtlich sei die Zulassung im Inland daher im Beurteilungszeitraum nicht erforderlich gewesen.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob das Finanzamt St. Veit Wolfsberg Amtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH), in welcher das Finanzamt den Umfang der Anfechtung damit umschrieb, dass die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage die inländische Zulassungspflicht für das in Rede stehende Fahrzeug und damit die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 verneint habe.

Der VwGH hob in seinem Erkenntnis vom 21. November 2012, Zl. 2010/16/0254-7, die Berufungsentscheidung vom 14. September 2010, GZ. b wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Nach Zitierung der für die Entscheidung maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen führte der VwGH begründend aus, im Beschwerdefall habe das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe "07/2008" festgesetzt. Dies bedeute im Zusammenhang mit der Begründung des Bescheides des Finanzamtes vom 2. März 2009, dass eine im Juli 2008 entstandene Normverbrauchsabgabe festgesetzt wurde. Die Steuerschuld entstehe in dem Zeitpunkt, zu welchem die Verwendung des Fahrzeuges ohne Zulassung gemäß § 37 Kraftfahrzeuggesetz (KFG) in Österreich nicht mehr zulässig war. Im vorliegenden Fall sei die Verwendung des Fahrzeuges nach einem Monat ab der Einbringung in das Bundesgebiet, sofern nicht die Unmöglichkeit der vorherigen Zulassung glaubhaft gemacht wird, gemäß § 82 Abs. 8 KFG unzulässig gewesen. Das Gesetz stelle nicht darauf ab, dass die das Fahrzeug in das Bundesgebiet einbringende Person dieses auch anschließend verwendet oder dass die Verwendung durch ein und dieselbe Person erfolgt. Die Normverbrauchsabgabenschuld hänge daher von der Zulässigkeit der Verwendung des Fahrzeuges und der in § 82 Abs. 8 KFG genannten Frist ab, wobei - anders als von der belangten Behörde in der angefochtenen Berufungsentscheidung vorgenommen - nicht darauf abzustellen sei, ob eine einzelne Person dieses Fahrzeug länger als einen Monat verwendet. Verwendet daher eine Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland ein solches Fahrzeug über eine kürzere Frist und

verwendet unmittelbar anschließend eine andere Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet dasselbe Fahrzeug im Inland, so werde mit Ablauf des Monats der Verwendung ohne Zulassung im Bundesgebiet die Steuerschuld entstehen. Die vom "ersten Verwender" begonnene Frist werde daher für dasselbe Fahrzeug durch den "zweiten Verwender" fortgesetzt, der nach Ablauf der Frist dann Steuerschuldner wird.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage bedeute dies nach Ansicht des VwGH, dass eine im Juli 2008 entstandene Steuerschuld nach § 1 Z 3 zweiter Fall NoVAG in der geltenden Fassung den Beginn der Verwendung des Fahrzeuges im Juni 2008 erfordert. Während das Finanzamt in seinem Bescheid vom 2. März 2009 noch davon ausgegangen sei, dass der Mitbeteiligte (Mb, der Bw.) das in Rede stehende Fahrzeug im Juni 2008 in das Bundesgebiet verbracht habe, fehlten im angefochtenen Bescheid, der von einer Verwendung des Fahrzeuges durch den Bw. ab 1. Juli 2008 ausgehe, Feststellungen dahingehend, welche Person das Fahrzeug im Juni 2008 (in Betracht kommen dabei nur die Tage nach der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges in Deutschland am 25. Juni 2008) nach Österreich eingebracht hat oder im Juni 2008 in Österreich verwendet hat.

Soweit die belangte Behörde daher die tragende Begründung der angefochtenen Berufungsentscheidung darauf beschränkt hat, der Mb habe das in Rede stehende Fahrzeug im Juli 2008 lediglich für einen geringeren Zeitraum als einen Monat verwendet, und sich dabei auf die vom Mb vorgelegten "Nutzungsprotokolle" stützt, erweise sich der Sachverhalt als ergänzungsbedürftig. Für die Tage zwischen der Erstzulassung am 25. Juni 2008 und dem 1. Juli 2008 (dem ersten Tag der angeblichen Verwendung durch den Mb) gäben die Nutzungsprotokolle keinen Hinweis auf die erfolgte Verwendung überhaupt. Die belangte Behörde hätte das Entstehen der Steuerschuld während der von ihr angenommenen Verwendung des Fahrzeuges durch den Mb zwischen dem 1. und dem 27. Juli 2008 nur dann ausschließen dürfen, wenn in den Tagen zuvor des dies ad diem zu rechnenden Monats nach § 82 Abs. 8 KFG (an den Tagen vom 27. Juni bis 30. Juni 2008) keine Verwendung durch eine Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet erfolgt ist, etwa weil das Fahrzeug erst durch den Mb am 1. Juli 2008 in das Bundesgebiet eingebracht worden wäre oder wenn an diesen Tagen etwa die Vermieterin, die C, das Fahrzeug in das Bundesgebiet eingebracht und verwendet hätte.

Weil die belangte Behörde keine Feststellungen zur Verwendung des Fahrzeuges während der angeführten Tage im Juni 2008 getroffen hat, sei der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben gewesen.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Bw. mit Vorhalt vom 28. Jänner 2013 aufgefordert mitzuteilen, ab welchen Zeitpunkt er das verfahrensgegenständliche Fahrzeug in Österreich benützt hat, ob und zutreffendenfalls wann er das Fahrzeug erstmals nach der Erstzulassung

in Deutschland nach Österreich eingebracht hat, und für den Fall, dass er – wie im Nutzungsprotokoll ausgewiesen – das Fahrzeug erst ab 1. Juli 2008 benützt hat durch eine Ergänzung des Nutzungsprotokolles bei der Vermieterin des Fahrzeuges in Erfahrung zu bringen, ob und durch welche Person das Fahrzeug nach seiner Erstzulassung in Deutschland in Österreich im Juni 2008 benützt hat.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 2013 teilte der Bw. mit, das Fahrzeug nach der Erstzulassung erstmals am 1. Juli 2008 von Deutschland nach Österreich eingebracht und benützt zu haben; zuvor sei das Fahrzeug von keiner anderen Person benützt worden.

Das Finanzamt nahm dazu im Schriftsatz vom 26. Februar 2013 Stellung.

Die Vorhaltbeantwortung des Bw. sei als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren. Es gebe keinen Grund, warum das Fahrzeug nach der Zulassung in der Zeit vom 25. Juni bis 1. Juli 2008 unbenutzt in Deutschland gestanden sein sollte. Für den Fall, dass sich der Unabhängige Finanzsenat außerstande sieht, eine Verwendung des Fahrzeuges durch den Bw. schon ab 25. Juni 2008 im Inland festzustellen, halte das Finanzamt seine in der Amtsbeschwerde vertretene Ansicht aufrecht und bringe sie im Folgenden auch im wieder offenen Berufungsverfahren vor. Die Steuerschuld sei demnach nicht im Juli 2008 sondern, weil es zu keinem Mieterwechsel und zu keiner rechtlich relevanten Verwendungsänderung am 27. Juli 2008 gekommen sei, eben erst im August 2008 entstanden.

Nach der Intention des § 82 Abs. 8 KFG 1967 sei entscheidend, ob das Fahrzeug von einer Person für einen längeren Zeitraum gesehen überwiegend im Inland benützt wird, wobei es auf kurzfristige Unterbrechungen in Form von Auslandsfahrten oder in Bezug auf die Person des (Haupt-)Verwenders nicht ankomme, da ansonsten missbräuchlichen Gestaltungsweisen Tür und Tor geöffnet wäre.

In der Folge wiederholte das Finanzamt sein Vorbringen aus dem Vorverfahren. Neu hinzugekommen sei der Umstand, dass der Bw. mit Kaufvertrag vom 7. Jänner 2013 das gegenständliche Fahrzeug nach Ablauf des Leasingvertrages von der F. - offenbar einer Nachfolgegesellschaft der C - erworben und somit seinen bisherigen Fahrzeugbesitz "legitimiert" habe. Es seien die laut Nutzungsprotokoll auf den Bw. entfallenden abgeschlossenen Nutzungszeiträume nicht gesondert zu beurteilen, weil eine insgesamt längerfristige Verwendung ein- und desselben Fahrzeuges durch den Bw. von vornherein geplant gewesen sei und auch tatsächlich stattgefunden habe. Bei den "anderen Personen bzw. dem Fahrzeugeigentümer" handle es sich um niemand anderen als um die Person des D. in verschiedenen Eigenschaften, nämlich u.a. in seiner Eigenschaft als Steuer- und Unternehmensberater und als Geschäftsführer der Fahrzeugeigentümerin. D. sei der Sohn des Bw. und habe seinen Hauptwohnsitz wie der Bw. in X, demnach im Bundesgebiet. Auch

der Firmensitz seines Einzelunternehmens (Unternehmens- und Steuerberatung D.) befände sich dort. Letztlich habe der Vater jeweils vor Ablauf der Monatsfrist das Fahrzeug für kurze Zeit seinem Sohn überlassen, was nicht zu einer Unterbrechung der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 führen könne. Dies stehe auch mit den Angaben des steuerlichen Vertreters im Vorverfahren in der Niederschrift vom 17. Februar 2009 im Einklang, wonach es dem Mieter freistehe, das "Fahrzeug auch Dritten zur Nutzung zu überlassen, im konkreten ist es die fallweise Nutzung durch mich". D. habe das Fahrzeug nicht von der Vermieterin überlassen bekommen, sondern vom Bw. auf dessen Risiko in Ausübung der diesem in Punkt 7.) des Anbots eingeräumten Befugnisse. Die Nutzung durch "andere Personen" habe nicht kraft Überlassung durch die Vermieterin selbst stattgefunden; vielmehr sei keine Unterbrechung jeder Verwendung durch den Bw. anzunehmen.

Der Unabhängige Finanzsenat habe keine Feststellungen zur praktischen Abwicklung des angeblichen Mieter- bzw. Nutzerwechsels getroffen. Ein relevanter Mieterwechsel habe gar nicht stattgefunden. Einerseits wäre eine Rückstellung des Fahrzeuges nach Deutschland zur Vermieterin anlässlich eines jeden Mieterwechsels völlig wirklichkeitsfremd, zumal sowohl der Bw. als "Übergeber" als auch D. als "Übernehmer" ihren Wohnsitz am selben Ort im Bundesgebiet haben. Ein "fliegender Wechsel" am Wohnsitz von Vater und Sohn stelle keinen förmlichen Mieterwechsel dar, weil es zu keiner ordnungsgemäßen Rückgabe an die Vermieterin in Deutschland gegeben habe. Insbesondere wäre zu hinterfragen, wie und wo das Auto konkret am 27. Juli 2008 zurückgestellt wurde und wo es sich während der Lücke im Nutzungsprotokoll zwischen 27. Juli 2008 und 10. August 2008 befunden hat.

Das Nutzungsprotokoll sei kritisch zu hinterfragen und nicht mangels Aktenkundigkeit eines anderen Sachverhaltes für bare Münze zu nehmen. Das offensichtliche Unvermögen des Bw, den vom Unabhängigen Finanzsenat angeforderten Zahlungsbeleg zur Mietabrechnung vom 31.12.2008 vorzulegen, mit welcher genau 94 Tage abgerechnet wurden, wäre schlüssiger Weise dahingehend zu würdigen, dass es keine Zahlung für genau 94 Tage gibt. Es könne daher nicht eine Verwendung des Fahrzeuges durch den Bw im Jahr 2008 für nur 94 Tage als gegeben angenommen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 Z 3 NoVAG – in der im Berufungsfall noch anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitungsgesetzes 2007, BGBl.I Nr. 24, lautet:

"§ 1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:....

.....

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung

eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht."

§ 4 Z 2 NoVAG in der im Berufungsfall noch anwendbaren Stammfassung lautet:

"§ 4. Abgabenschuldner ist

.....

2. Im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Da § 4 NoVAG in der Stammfassung keine Regelung des Steuerschuldners für den Fall der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall leg.cit. enthielt, ist in solchen Fällen derjenige der Steuerschuldner, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht, somit derjenige, welcher das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet (vgl. VwGH, 27.1.2010, 2009/16/0107).

Dass im Berufungsfall der Bw. als Mieter des in Rede stehenden Fahrzeuges in dem im Erstverfahren zugrunde gelegten Zeitraum im Juli 2008 als Verwender anzusehen ist, ist nicht zweifelhaft.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben gem. § 4 Abs. 3 BAO unberührt.

§ 7 Abs. 1 NoVAG in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007 lautet:

"§ 7. (1) Die Steuerschuld entsteht:

1. Im Falle der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauches und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4)
2. Im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 für den Unternehmer, der Kraftfahrzeuge gewerblich veräußert, mit Ablauf des Kalendermonats dieser Zulassung.
3. In allen anderen Fällen mit dem Tag der Zulassung."

Gemäß § 36 KFG dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen des § 82 leg.cit. über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37

bis 39 leg.cit.) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden und weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllt sind.

§ 82 Abs. 8 KFG lautet:

"(8) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptsitz 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 Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist 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."

Im Berufungsfall hat das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe "07/2008" festgesetzt. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21. November 2012, Zl. 2010/16/0254, ausgeführt hat, bedeutet dies im Zusammenhang mit der Begründung des Bescheides des Finanzamtes vom 2. März 2009, dass eine im Juli 2008 entstandene Normverbrauchsabgabe festgesetzt wurde.

Da § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34, wonach die Steuerschuld bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland entsteht, im Berufungsfall noch nicht anzuwenden ist, bestimmte sich mangels abweichender Regelung in § 7 NoVAG in der hier anzuwendenden Fassung im Falle des § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch nach § 4 Abs. 1 BAO.

Nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre. Die Steuerschuld entsteht somit in dem Zeitpunkt, zu welchem die Verwendung des Fahrzeuges ohne Zulassung gemäß § 37 KFG in Österreich nicht mehr zulässig war.

Bei Einbringen oder Verwenden eines nicht in Österreich zugelassenen Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen durch eine Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland - abgesehen vom hier nicht interessierenden Fall des erbrachten Gegenbeweises, dass das Fahrzeug nicht mit dauernden Standort im Inland anzusehen ist - ist die Verwendung dieses Fahrzeuges nach einem Monat ab der Einbringung in das Bundesgebiet, sofern nicht die

Unmöglichkeit der vorherigen Zulassung glaubhaft gemacht wird, gemäß § 82 Abs. 8 KFG unzulässig.

Das Gesetz stellt nicht darauf ab, dass die dieses Fahrzeug in das Bundesgebiet einbringende Person dieses auch anschließend verwendet oder dass die Verwendung durch ein und dieselbe Person erfolgt. Die Normverbrauchsabgabenschuld hängt daher von der Zulässigkeit der Verwendung des Fahrzeuges und der in § 82 Abs. 8 KFG genannten Frist ab, wobei nicht darauf abzustellen ist, ob eine einzelne Person dieses Fahrzeug länger als einen Monat verwendet. Verwendet daher eine Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland ein solches Fahrzeug über eine kürzere Frist und verwendet unmittelbar anschließend eine andere Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet dasselbe Fahrzeug im Inland, so wird mit Ablauf des Monats der Verwendung ohne Zulassung im Bundesgebiet die Steuerschuld entstehen. Die vom "ersten Verwender" begonnene Frist wird daher für dasselbe Fahrzeug durch den "zweiten Verwender" fortgesetzt, der nach Ablauf der Frist dann Steuerschuldner wird.

Das Finanzamt ist in seinem Bescheid vom 2. März 2009 - ohne hierfür Feststellungen zu treffen - davon ausgegangen, dass der Bw. das in Rede stehende Fahrzeug im Juni 2008 in das Bundesgebiet verbracht habe.

Im fortgesetzten Verfahren war die Rechtsmittelbehörde auf Grund der diesbezüglichen Bemänglung im Erkenntnis des VwGH Zl. 2010/16/0254 verhalten, Feststellungen dahingehend nachzuholen, welche Person das Fahrzeug im Juni 2008 (in Betracht kamen dabei nur die Tage nach der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges in Deutschland am 25. Juni 2008) nach Österreich eingebracht oder im Juni 2008 in Österreich verwendet hat.

Vom Bw. konnte hierzu in Erfahrung gebracht werden, dass nach der behördlichen Erstzulassung in Deutschland keine Benützung des Fahrzeuges durch andere Personen und die erste Einbringung in das österreichische Bundesgebiet erst durch den Bw. am 1. Juni 2008 erfolgt ist. Zuvor ist das Fahrzeug im Bundesgebiet nicht in Verwendung gestanden.

Die in der Stellungnahme des Finanzamtes eingewendeten Wiederholungen aus dem Vorverfahren und sonstigen Einwendungen fußen auf Mutmaßungen, die nicht durch Sachverhaltsfeststellungen gestützt werden und deren Schlussfolgerungen das im Gegenstand ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2012, Zl. 2020/16/0254, welchem der zu beurteilende Sachverhalt mit Ausnahme der im fortgesetzten Verfahren in Erfahrung gebrachten Feststellung, dass das Fahrzeug erstmalig vom Bw. am 1. Juli 2008 in das Bundesgebiet eingebracht und zuvor von ihm nicht benützt worden war, zugrunde gelegen ist, ignoriert.

Die Behauptung des Finanzamtes, es gebe keinen Grund, warum das Fahrzeug nach seiner

Zulassung in der Zeit vom 25. Juni bis 1. Juli 2008, demnach 6 Tage, unbenutzt in Deutschland gestanden sein soll, ist durch keinen diesen Umstand entkräftenden Hinweis und durch keine sachbezogene Feststellung untermauert. Weshalb nicht ein neu zugelassenes zur Vermietung vorgesehenes Fahrzeug eine relativ kurze Zeitspanne von 6 Tagen ohne Nutzung bleiben konnte, wird auch vom Finanzamt nicht aufgezeigt.

Nach der Darstellung des Finanzamtes im Einklang mit den Darstellungen des Bw. im Nutzungsprotokoll ist das Fahrzeug vom Bw. anlässlich seiner erstmaligen Einbringung in der Zeit vom 1. Juli 2008 bis 27. Juli 2008, demnach weniger als einen Monat lang, im Inland benützt worden. Eine weitere Nutzung durch den Bw. erfolgte erst wieder ab dem 1. September 2008 bis zum 28. September 2008. Dazwischen liegt eine Zeitspanne von immerhin 35 Tagen, in welcher das Fahrzeug nicht vom Bw. benutzt wurde. Einen anderen Kenntnisstand hat weder das Finanzamt noch der Unabhängige Finanzsenat. Von einer nur kurzfristigen Unterbrechung der Verwendung, allenfalls in Form von Auslandsfahrten oder in Bezug des Hauptverwenders, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bei einem Zeitraum von 35 Tagen nicht gesprochen werden.

Der Umstand, dass das Fahrzeug letztlich am 7. Jänner 2013 nahezu 5 Jahre nach dem zu beurteilenden sachverhaltsbezogenen Zeitraum vom Bw. käuflich erworben wurde, konnte nicht entscheidungsrelevant sein um zu beurteilen, wodurch eine erstmalige unzulässige Verwendung die Steuerpflicht beim Bw. ausgelöst hätte.

Es mag zutreffen, dass eine längerfristige Verwendung des Fahrzeuges durch den Bw. von vornherein geplant gewesen ist. Der Unabhängige Finanzsenat hatte aber objektiv nur von belegten, erhobenen und ihm zur Verfügung gestandenen Sachverhaltsfeststellungen auszugehen. Dass es sich allenfalls bei dem von der Person des Bw. verschiedenen Nutzer um seinen Sohn D., wenn auch in verschiedenen Eigenschaften, gehandelt hat, beseitigt nicht die unwidersprochen gebliebene Feststellung, dass es nach dem Zeitraum 1. Juli 2008 bis 27. Juli 2008 nicht der Bw. war. Nicht anzunehmen ist ferner, denn hierfür gibt es keine stichhaltigen Anhaltspunkte, dass in den nach der Erstnutzung nächstfolgenden 35 Tagen eine Nutzung des Fahrzeuges durch D. für den Bw. gekommen ist.

Sollte eine Nachnutzung durch eine andere im Bundesgebiet den Hauptwohnsitz oder Sitz innehabende Person erfolgt sein, so wäre durch diese Person die vom Bw. begonnene Nutzungsdauer fortgesetzt worden und wäre bei Überschreiten der Monatsfrist bei dieser Person, aber nicht beim Bw., die Steuerschuld entstanden (siehe VwGH 2010/16/0254).

Da D. Geschäftsführer der Fahrzeugeigentümerin gewesen ist und - nach dem Dafürhalten des Finanzamtes - auch seinen Wohnsitz am Standort des Bw. in X innegehabt hat, wo dieser das Fahrzeug vom Bw. zur Nutzung übernommen hat, erscheint es zutreffend als wirklichkeitsfremd, wenn es einer Rückführung nach Deutschland bedurft hätte um das

Fahrzeug einer Nachnutzung durch D. zuzuführen. Dieser Umstand hat aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinen rechtserheblichen Einfluss darauf, dass auf die Nutzung durch den Bw. keine kurzfristige Unterbrechung seiner Nutzung sondern eine länger währende 35 tägige Phase der Nichtnutzung durch den Bw. gefolgt ist. Eine ordnungsgemäße Übergabe bedingt wirtschaftlich gesehen nicht in jedem Fall eine Rückführung des Fahrzeuges zum Standort des Vermieters oder der Vermieterin im Ausland. Ob D. nach Beendigung der Nutzung durch den Bw ab 28. Juli 2008 das Fahrzeug für die Eigentümerin oder sein Einzelunternehmen oder privat übernommen hat oder die Vermieterin durch ihren Geschäftsführer das Fahrzeug allenfalls bis zur Nachnutzung ab 10. August 2008 ungenützt im Bundesgebiet belassen hat, ist für die Beurteilung der Frage nach der Steuerschuldentstehung beim Bw. nicht entscheidungsrelevant.

Dass der Bw - aus welchen Gründen immer - keinen Zahlungsbeleg zur Mietabrechnung vom 31.12.2008 vorgelegt hat, durfte ihm nicht zur Last gelegt werden. Er war nicht verhalten einen Zahlungsbeleg zu verlangen oder aufzubewahren. Die Nichtvorlage des Zahlungsbeleges berechtigt es nicht Gegenteiliges, nämlich dass es keine Zahlung für den betreffenden Nutzungszeitraum gegeben habe, als zutreffend anzunehmen.

Trotz einer kritischen Beurteilung des Nutzungsprotokolles und aller übrigen Sachverhaltsfeststellungen war in Anbetracht der im Gegenstand ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis 2010/16/0254 den sachverhaltsbezogenen Einwendungen des Finanzamtes mangels stichhaltiger Anhaltspunkte und Beweise nicht näher zu treten.

Es war vielmehr mangels anderer Anhaltspunkte der Entscheidung als Sachverhalt die Feststellung zugrunde zu legen, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug erstmalig und zwar vom Bw. in das österreichische Bundesgebiet eingebracht und hier zufolge der Mitteilungen im Nutzungsprotokoll in der Zeit vom 1. bis 27. Juli 2008, demnach in einem Zeitraum von weniger als einem Monat, nämlich nur 27 Tage lang vom Bw. verwendet wurde.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage bedeutet dies für den Berufungsfall, dass eine im Juli 2008 entstandene Steuerschuld nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG in der angeführten Fassung den Beginn der Verwendung des Fahrzeuges oder allenfalls der Einbringung in das Bundesgebiet ohne Zulassung im Juni 2008 erfordert hätte. Wie das Beweisverfahren im fortgesetzten Verfahren gezeigt hat, war sohin für den Bw. weder im Juli 2008 noch in weiterer Folge im Jahr 2008 die Steuerschuld entstanden.

Ob im Anschluss einer Verwendung durch den Bw. eine andere Person allenfalls in der Person des D. mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet das Fahrzeug im Bundesgebiet verwendet hat, diese Person die vom Bw. begonnene Monatsfrist fortgesetzt hat und bei dieser Person die

Steuerschuld entstanden ist, war in Bezug auf den Bw. als Adressat des angefochtenen Bescheides nicht zu überprüfen und nicht zu beurteilen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. März 2013