

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Mag. St A., B-Straße 12, D. gegen den Bescheid des FA Feldkirch vom 17.10.2012 betreffend Normverbrauchsabgabe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Laut einer Kontrollmitteilung vom 05.06.2011 über eine am 21.01.2011 um 08.10 Uhr auf dem Atplatz Schmittenbrücke/Lustenau durchgeführte Zollkontrolle des Zollamtes Feldkirch Wolfurt wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz: Bf.) im Inland ein Kraftfahrzeug der Marke Nissan Quashqai 2.0 dCi 4x4 mit dem ausländischen Kennzeichen FL x1, zugelassen am 29.04.2008, verwende. Der Bf. sei seit 7. August 2003 in D., B-Straße 12 wohnhaft und betreibe in FL-xx V., J-Straße 29, eine Rechtsanwaltskanzlei als Einzelunternehmer. Im Sinne der zollrechtlichen Bestimmungen des Art. 4 Nr. 1 und 2 Zollkodex (ZK) begründe dieses Einzelunternehmern keine Ansässigkeit im Drittland, die Ansässigkeit richte sich vielmehr nach dem gewöhnlichen Wohnsitz bzw. Hauptwohnsitz des tatsächlichen Verwenders und Zulassungsinhabers. Das Kraftfahrzeug stehe im Eigentum des Bf. und sei Teil des Betriebsvermögens. Der Bf. verwende das Kraftfahrzeug seinen eigenen Angaben zufolge überwiegend für berufliche Zwecke außerhalb des Gemeinschaftsgebietes in der Schweiz und in Liechtenstein und nur in untergeordnetem Ausmaß für private Zwecke. Zur Standortvermutung gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz habe der Bf. keine Angaben gemacht, weshalb das Finanzamt ersucht werde, diesbezügliche Ermittlungen durchzuführen.

Aufgrund dieser Kontrollmitteilung ersuchte das Finanzamt Feldkirch mit „Ergänzungssuchen“ vom 14. Februar 2012 den Bf. mitzuteilen, welche gesellschaftsrechtliche Stellung ihn in seiner Firma zukomme, welchen Aufgabenbereich er innehabe, ob sich seine gesellschaftsrechtliche Stellung in der Firma geändert habe, wer außer ihm noch in der Geschäftsführung tätig sei, wieviele Kilometer er in den einzelnen Jahren mit dem Firmenfahrzeug zurückgelegt habe, ob er ein Fahrtenbuch

vorlegen könne, wie oft pro Woche er in die Firma gefahren sei und welche anderen Dienstfahrten außer jenen von zu Hause in die Firma und zurück er zurückgelegt habe. Ferner ersuchte ihn das Finanzamt, Nachweise über die Regelung der Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeuges (Arbeitsvertrag, Bestätigung der Firma für die private Nutzung des Fahrzeugs) sowie den Zulassungsschein nachzureichen.

Auf dieses Ersuchen gab der Bf. mit Schreiben vom 8. März 2012 an: Er sei Inhaber des Einzelunternehmens „Rechtsanwaltskanzlei A.“, J-Straße 29, FL xxy V.. Als Inhaber des Einzelunternehmens sei er für sämtliche Angelegenheiten zuständig. Er beschäftige keine Mitarbeiter. Die gesellschaftsrechtliche Stellung in der Firma habe sich nicht geändert, außer ihm sei niemand für die Geschäftsführung zuständig. Ein Arbeitsvertrag mit sich selbst sei nicht möglich. Die Verwendung des Fahrzeugs sei durch eine Vollmacht der Kanzlei vom 1. Juni 2008 geregelt. Danach seien er und seine Lebensgefährtin, Mag. C., bevollmächtigt, jederzeit das Firmenfahrzeug im In- und Ausland für private und berufliche Zwecke zu nutzen. Die Aushändigung des Fahrzeugschlüssels erfolge nur nach Genehmigung des Verwendungszweckes durch den Kanzleileiter. Er habe mit dem Fahrzeug keine privaten Fahrten im Inland durchgeführt. Der derzeitige Kilometerstand betrage 116.000 Kilometer, sämtliche Fahrten seien beruflich veranlasst gewesen. Für private Zwecke verwende er seinen Honda Civic mit dem Kennzeichen 000, der seit November 2011 auf ihn zugelassen sei. Davor habe er für private Fahrten einen auf ihn zugelassenen Fiat Stilo mit dem amtlichen Kennzeichen 001 benutzt. Gelegentlich verwende er für private Fahrten auch das Privatfahrzeug seiner Lebensgefährtin (Marke Opel, Kennzeichen 002). Die Führung eines Fahrtenbuches sei in Liechtenstein für steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gründe nur in Ausnahmefällen erforderlich. Das gegenständliche Fahrzeug sei mit dem gesamten Anschaffungswert in die Bilanz des Einzelunternehmens aufgenommen worden. Es werde jährlich eine Abschreibung in Höhe von 35 % des Buchwertes (im 1. Jahr=Anschaffungswert) vorgenommen und ein Privatanteil in Höhe von 9,6% ausgeschieden und in Liechtenstein versteuert. Dadurch erübrige sich das Führen eines Fahrten- und Kilometerbuches.

Er sei viele hunderte Male ausschließlich beruflich zwischen seiner Firma und dem Landgericht in V., diversen Mandanten in Liechtenstein und der Schweiz, zahlreichen Besprechungen und Fortbildungsveranstaltungen hin- und hergefahren.

Die Kontrollmitteilung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt sei insofern unrichtig, als der darin geschilderte Sachverhalt offenbar von einer Person wiedergegeben worden sei, die bei der Amtshandlung nicht anwesend gewesen sei. Er habe nämlich weder in der Tatbeschreibung noch sonst jemals behauptet, dass er mit dem in Rede stehenden Fahrzeug von zu Hause in die Firma und zurück gefahren sei. Auch habe er zu keiner Zeit behauptet, dass er das Fahrzeug in untergeordnetem Ausmaß auch für private Zwecke verwende. Er habe vielmehr behauptet, den PKW ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet zu haben. Diese Aussage halte er ausdrücklich aufrecht.

Zur Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG halte er fest:

- Der dauernde Standort des in Rede stehenden Fahrzeuges befindet sich an der Adresse seiner Rechtsanwaltskanzlei in V..
- Nur von dieser Adresse aus werde über das Fahrzeug verfügt.
- Das Fahrzeug befindet sich im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens.
- Das Fahrzeug werde mit wenigen Ausnahmen nur im Ausland genutzt, in Österreich werde es nur für berufliche Zwecke verwendet.
- Über Nacht, an Wochenenden und zur Urlaubszeit befindet sich das Fahrzeug grundsätzlich in V. bzw. im Ausland.
- Für private Fahrten verwende er sein Privatfahrzeug Honda Civic bzw. das Fahrzeug seiner Lebensgefährtin. Zu diesen privaten Fahrten zählten auch die Fahrten von zu Hause zur Kanzlei bzw. zum ausländischen Standort des fraglichen Fahrzeugs.
- Darüber hinaus bilde er Fahrgemeinschaften mit seinem Bruder, welcher in Buchs arbeitet. Auch mit seiner Lebensgefährtin, die von 2005 bis 2010 ebenfalls in Liechtenstein gearbeitet habe, habe er eine Fahrgemeinschaft gebildet. Dadurch habe er immer zum ausländischen Standort des in Rede stehenden Fahrzeugs gelangen können.
- Sämtliche Reparaturen sowie Wartungsarbeiten würden im Ausland vorgenommen. Auch werde das Fahrzeug im Ausland garagiert, und zwar entweder auf dem Parkplatz seiner Rechtsanwaltskanzlei oder auf einem der Pendlerparkplätze in der Gemeinde Widnau, Schweiz.

An Beweisunterlagen legte der Bf. vor:

- Eine Vollmacht der Rechtsanwaltskanzlei A. über die Nutzung des Nissan Qashqai
- Eine Zulassungsbescheinigung des Fürstentums Liechtenstein über dieses Fahrzeug
- Eine Zulassungsbescheinigung der Republik Österreich vom 23.11.2011 über einen Honda Civic 5D 1,8i SpXesd, ausgestellt auf den Bf.
- Eine Zulassungsbescheinigung der Republik Österreich vom 08.09.2003 über einen Fiat Stilo 192/BXE1A/09, ausgestellt auf den Bf.
- Eine Zulassungsbescheinigung der Republik Österreich vom 14.08.2008 über einen Opel ASTRA-G-CC, ausgestellt auf Mag. C.
- Auszüge aus der Bilanz des Bf. zum 31.12.2010 mit dem Ausweis der Aktivierung des Nissan Quashqai mit 13.940,50 CHF und der Ausscheidung eines Privatanteiles in Höhe von 4.318,95 CHF
- Rechnungen der K- AG, K-Gasse, FL-xxz M. über Serviceleistungen und Reparaturen am Nissan Qashqai vom 09.11.2010, Rechnungsnummer (RN) 11727, vom 12.04.2010, RN 10462, vom 22.12.2009, RN 9931, vom 29.10.2009, RN 9465, vom 04.07.2009, RN 8887, vom 23.04.2009, RN 8527 und vom 13.03.2009, RN 8298
- Einen zwischen Theodor S., FL-xxv V. und dem Bf. am 03.09.2007 abgeschlossenen Mietvertrag über die Miete von Betriebsräumlichkeiten samt 2 Autoabstellplätzen in der J-Straße 29, FL-xxv V..

Mit Bescheid vom 17.Oktober 2012 setzte das Finanzamt für das gegenständliche Fahrzeug Normverbrauchsabgabe in Höhe von 739,26 Euro fest. Zur Begründung führte

es aus, aufgrund der jahrelangen Verwendung dieses Fahrzeuges im Inland werde davon ausgegangen, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 3 NoVAG 1991 erfüllt sei und werde die NoVA rückwirkend mit Jänner 2008 festgesetzt. Berechnungsstichtag war laut beiliegendem Berechnungsblatt der 20.01.2008, die Bemessungsgrundlage in Höhe von 10.392,65 Euro wurde der Kontrollmitteilung entnommen, der CO₂ Ausstoß in Höhe von 188 g/km wurde im Schätzungswege ermittelt.

In der gegen diesen Bescheid am 12. November 2012 erhobenen Berufung wandte der Bf. ein, die im Bescheid vorgenommenen Sachverhaltsfeststellungen stünden im Widerspruch zu den Verfahrensakten und sei seine schriftliche Stellungnahme vom 08. Dezember 2012 von der belangten Behörde vollkommen ignoriert worden. Des Weiteren sei seine Gegenbeweisführung hinsichtlich der Standortvermutung gem. § 82 Abs. 8 KFG im angefochtenen Bescheid mit keinem Wort gewürdigt worden. Darüber hinaus verfüge der angefochtene Bescheid über keine ausreichende Begründung iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Ferner sei aus der Bescheidbegründung nicht ersichtlich, wie die Behörde auf die Bemessungsgrundlage gekommen sei. Der UFS Salzburg habe in einem Parallelverfahren zur Zahl RV/0085-Z2L/19 vom 19.10.2012 den Zollwert des betreffenden Fahrzeuges mit 9.328,03 Euro festgelegt. Diese unterschiedliche Festlegung der Bemessungsgrundlage verstöße gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung und müsse daher die Bemessungsgrundlage herabgesetzt werden. Er beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, in eventu dessen Abänderung dergestalt, dass die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe neu festgesetzt werde.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2012 insoferne teilweise statt, als es die Bemessungsgrundlage auf 10.260,83 Euro abänderte und die NoVA mit 726,00 Euro neu festsetzte. Begründend führte es dazu aus, bei einfuhrumsatzsteuerpflichtigen Einfuhren sei die für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer maßgebende Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Hinweis:

Gem. Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über.

Gem. § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 1 Z 3 NoVAG 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 Kraftfahrgesetz (KFG 1967) zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. Durch die Einführung dieses Auffangtatbestandes mit dem BGBI. I Nr. 122/1999 sollten all jene Fälle, in denen nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe dauerhaft dem Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden, der Normverbrauchsabgabe unterworfen werden (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0064).

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 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 Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Aus der Formulierung in § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967, wonach „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 Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen“ sind, ist abzuleiten, dass diese Standortvermutung nicht nur auf von Privatpersonen verwendete Fahrzeuge, sondern auch auf von Unternehmungen verwendete Fahrzeuge anzuwenden ist. § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 ist als lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg. cit. zu sehen, welcher hinsichtlich des dauernden Standortes eines Fahrzeuges den Grundsatz normiert, „als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragsteller, bei Fahrzeugen von Unternehmungen, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt“. Daher ist auch für Fahrzeuge von Unternehmungen der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG zuzulassen (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Um diesen Gegenbeweis zu erbringen, sind vor allem Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges notwendig, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, dass das Fahrzeug bei Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss (vgl. VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288). Einzelne Sachverhaltselemente stellen hingegen nur Indizien für die Zuordnung eines Fahrzeuges zu einem bestimmten Ort dar. Zu diesen Indizien gehören bspw. die im Ausland gefahrenen Kilometer, der Mittelpunkt der Lebensinteressen (VwGH 25.01.2006, 2001/14/0170) sowie die Verwendungsdauer des Fahrzeuges im Inland bzw. Ausland (UFS vom 02.06.2003, ORV/0179-I/03).

Gelingt dieser Gegenbeweis, ist davon auszugehen, dass trotz Vorliegen eines inländischen Hauptwohnsitzes des Bf. der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht im Bundesgebiet ist. Befindet sich der dauernde Standort eines Fahrzeuges im Ausland, besteht eine kraftfahrrechtliche Zulassungspflicht in Österreich erst, wenn das Fahrzeug im Inland ohne Unterbrechung länger als ein Jahr genutzt wird (§ 79 KFG 1967).

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der Bf. seinen Wohnsitz im Inland und den in Rede stehenden PKW Nissan Quashqai mit dem liechtensteinischen Kennzeichen im Inland verwendet hat. Somit greift die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967.

Allerdings erachtet das Bundesfinanzgericht den Gegenbeweis des Bf., dass dieses Fahrzeug seinen dauernden Standort im Ausland hatte, als erbracht an:

Es ist erwiesen, dass das in Rede stehende Fahrzeug auf den Bf. mit der Standortadresse der Rechtsanwaltskanzlei (Einzelunternehmen) zugelassen wurde und zum Betriebsvermögen der Rechtsanwaltskanzlei des Bf. gehört (Beweis: Zulassung; Bilanz per 31.12.2010). Es ist ferner erwiesen, dass auf den Bf. weitere Fahrzeuge im Inland zugelassen waren, und zwar seit dem 23.11.2011 ein PKW der Marke Honda Civic mit dem amtlichen Kennzeichen 000 und davor ein Fiat Stilo mit dem amtlichen Kennzeichen 000, zugelassen am 08.08.2003 (Beweis: Zulassungen). Schließlich steht fest, dass auch die damalige Lebensgefährtin und nunmehrige Ehefrau des Bf., Mag. C., mit der er seit 07.08.2003 in einem gemeinsamen Haushalt in D., B-Straße 12, lebt, über ein Fahrzeug der Marke Opel Astra-G-CC mit österreichischem Kennzeichen, zugelassen am 14.08.2008, verfügte (Beweis: Zulassung).

Vor dem Hintergrund dieser Tatsachen erachtet es das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung auch ohne Vorlage eines Fahrtenbuches als glaubhaft, dass über das in Rede stehende Fahrzeug vom Betriebsstandort aus verfügt und dieses zumindest weit überwiegend im Ausland verwendet wurde. Da sowohl der Bf. als auch seine Lebensgefährtin über weitere, im Inland zugelassene, PKWs verfügten, ist es nachvollziehbar, dass der Bf. für private Fahrten im Inland diese Fahrzeuge und nicht das in Rede stehende Fahrzeug verwendet hat. Ebenso plausibel erscheint es dann, dass der Bf. als Rechtsanwalt mit Rechtsanwaltsprüfung und Rechtsanwaltskanzlei in Liechtenstein das beschwerdegegenständlich PKW, wenn nicht ausschließlich, so doch weit überwiegend zu beruflichen Zwecken im Ausland, vornehmlich in Liechtenstein und in der Schweiz, verwendet hat. Für einen dauernden Standort im Ausland sprechen auch die vom Bf. vorgelegten Rechnungen über in Liechtenstein durchgeführte Serviceleistungen und Reparaturen am PKW sowie der Mietvertrag über zwei Autoabstellplätze am Firmensitz in Liechtenstein. Auch wenn der Bf. das in Rede stehende Fahrzeug gelegentlich für Fahrten an seinen Wohnsitz verwendet hat, ist davon auszugehen, dass dieser PKW weit überwiegend im Ausland genutzt wurde und seinen dauernden Standort am Betriebsstandort hatte.

Eine Zulassungsverpflichtung aufgrund des § 82 Abs. 8 KFG 1967 hat daher im Beschwerdefall nicht bestanden. Da auch eine Zulassungspflicht nach § 79 KFG auszuschließen ist, liegt kein Fall des § 1 Abs. 3 NoVAG vor. Der Beschwerde war daher statzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Der angefochtenen Bescheid wäre aber noch aus einem anderen Grund aufzuheben gewesen: Der Spruch des angefochtenen Bescheides lässt zwar nicht erkennen, in welchem Zeitpunkt die Normverbrauchssteuerschuld entstanden ist. Der Begründung und

dem Berechnungsblatt zu diesem Bescheid ist aber zu entnehmen, dass das Finanzamt die Steuerschuld am 20.01.2008 als entstanden angesehen hat.

Dies kann nicht richtig sein. Vor Anwendung des § 7 Abs. 2 NoVAG idF BGBl. I Nr. 34/2010, d.h. bei einer Einbringung oder inländischen Verwendung eines Fahrzeugs vor dem 16.06.2010, richtete sich die Entstehung der Normverbrauchsabgabenschuld nach § 4 Abs. 1 BAO iVm § 82 Abs. 8 KFG 1967. Die Steuerschuld entstand somit in dem Zeitpunkt, in dem die Verwendung des Fahrzeuges ohne Zulassung gemäß § 37 KFG in Österreich nicht mehr zulässig war (Vgl. VwGH vom 21.11.2012, 2010/16/0254). Unzulässig war die Einbringung oder Verwendung eines Fahrzeugs nach einem Monat ab der Einbringung in das Bundesgebiet, sofern nicht die Unmöglichkeit der vorherigen Zulassung glaubhaft gemacht wurde (vgl. VwGH vom 21.11.2012, 2010/16/0254).

Abgesehen davon, dass es nicht zulässig, aus einer Zulassung allein bereits auf die für die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 erforderliche Einbringung oder Verwendung eines Fahrzeugs im Inland zu schließen, hätte bei einer angenommenen Entstehung der Steuerschuld am 20.01.2008 die Einbringung oder Verwendung des Fahrzeugs durch den Bf. bereits am 20.12.2007 angenommen werden müssen. Das ist aber bei einem Fahrzeug, das laut Zulassungsbescheinigung erst am 25.01.2008 zum ersten Mal in Verkehr gesetzt und 29.04.2008 auf den Bf. zugelassen wurde, unmöglich.

Da der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld Bestandteil des Spruches bildet und die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes durch die Angabe des Entstehungszeitpunktes im Erstbescheid in der Sache begrenzt ist, wäre der angefochtene Bescheid auch dann aufzuheben gewesen, wenn die Normverbrauchsabgabeschuld in irgend einem späteren Zeitpunkt entstanden wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu behandelnden Rechtsfragen sind bereits durch die im Beschwerdefall zitierte höchstgerichtlichen Entscheidungen geklärt. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind daher grundsätzlich keiner Revision zugängig.

Feldkirch, am 26. September 2014