



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 23. April 2010 und 29. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 22. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 und vom 16. Juni 2010 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der laut Zentralem Melderegister in Ausland geborene Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war je mit Hauptwohnsitz 2004 bis Herbst 2007 in OÖ1, anschließend bis 4. November 2008 in OÖ2 und seit dem genannten Datum an der oben genannten Adresse in OÖ3 gemeldet.

Laut BMI/EKIS vom 16. Oktober 2008 waren auf den Bw im Inland vom 17. Dezember 2004 bis 27. Februar 2007 ein PKW Nr.1 und vom 17. Februar 2005 bis 30. November 2005 ein PKW Nr.2 zugelassen.

Der Bw war ab 2004 neben einer nichtselbständigen Tätigkeit auch gewerblich als Zeitungszusteller für die Fa. Zeitung tätig und machte folgende Kilometergelder als Betriebsausgaben geltend:

	2004	2005	2006	2007
Kilometer	9.138 km	15.644 km	25.723 km	40.154 km

Im Zuge der Veranlagung wurden vom Finanzamt die beantragten Kilometergelder für das Jahr 2006 zunächst um 50% gekürzt, nach Vorlage eines Fahrtenbuches jedoch im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens anerkannt.

Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2007 anerkannte das Finanzamt das amtliche Kilometergeld auch in der Berufungsvorentscheidung für lediglich 30.000 km, weil der Bw den geforderten Nachweis der tatsächlichen Kosten (Benzin, Versicherung etc.) auch im Berufungsverfahren nicht erbracht habe.

In der mit FinanzOnline am 10. August 2009 elektronisch eingebrachten

Einkommensteuererklärung 2008 machte der Bw in der nach dem Umsatzsteuer-Nettosystem erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 des genannten Gewerbebetriebs unter der Kennzahl Reisekosten von 12.000,00 € geltend.

Am 11. August 2009 brachte der Bw als Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 sinngemäß folgende Gewinnermittlung seines Gewerbebetriebes als Zeitungszusteller beim Finanzamt ein:

Einnahmen lt. Mitteilung gem. § 109a EStG	11.877,22
Telefonkosten abzüglich Privatanteil (40%)	-516,85
SV der gewerblichen Wirtschaft	-1.100,00
15.000 km a ´0,38 €	-5.700,00
15.000 km a ´0,42 €	<u>-6.300,00</u>
Verlust ("Überschuss der Ausgaben")	-1.739,63

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom **12. August 2009** veranlagte das Finanzamt den Bw zunächst erklärungskgemäß.

Im ersten Quartal 2010 führte das Finanzamt beim Bw eine **Betriebsprüfung** betreffend die Einkommensteuer und Kraftfahrzeugsteuer 2008 und Normverbrauchsabgabe 2007 durch.

Am 16. März 2010 wurde dem Steuerberater des Bw sinngemäß folgendes **Programm** für die **Schlussbesprechung** übermittelt:

Allgemeines

Der Bw ist im Rahmen eines Werkvertrages für die Fa. Zeitung im Sonn- und Feiertags-Dienst

beschäftigt. Die Betriebsmittel (z.B. KFZ) sind vom Auftragnehmer (Bw) zur Verfügung zu stellen. Der Bw benutzt seit 11/2006 das KFZ Mercedes 190 D, FGN, das ab 2007 auf seine Mutter in Ausland (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Kennzeichen Ausland XY) zugelassen ist. Diese hat aber auch in Österreich einen Nebenwohnsitz an der Adresse ihres Sohnes. Von 13. November 2006 bis 27. Februar 2007 war dieses KFZ auf den Bw in Österreich zugelassen (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Laut im Arbeitsbogen erliegenden Abfrage BMI/EKIS: Erstzulassung am 11. Juli 1989).

Für 2007 wurde dem Bw die Kraftfahrzeugsteuer gem. § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a KfzStG 1992 bereits auf Grund der Verwendung im Inland vorgeschrieben, für 2008 und 2009 wurden keine entsprechenden Abgaben abgeführt oder erklärt.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 3 EStG. Bisher wurden Kilometergelder für (max.) 30.000 km als Aufwand berücksichtigt, zusätzlich 60% der Telefonkosten und Sozialversicherungsbeiträge.

Kraftfahrzeugsteuer 2008-2009

Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG unterliegen in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden, der Kraftfahrzeugsteuer. Die Berechnung der Steuer ist im § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a sublit. cc KfzStG geregelt (24 kW frei). Steuerschuldner ist bei fehlender Inlandszulassung der Verwender.

Jahr	kW	€/kW	Monate	€
2008	53,00	0,60	12	208,80
2009	53,00	0,60	12	208,80

Kosten Kraftfahrzeug 2008

Laut Fahrtenbuch wurden 2008 35.420 km betrieblich zurückgelegt. Unter Berücksichtigung der behaupteten Kilometerstände ergibt sich bis 28. Dezember 2008 eine betriebliche Nutzung von 50,3%. Die Kilometerstände können durch keine Belege nachgewiesen werden (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Das im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte "Fahrtenbuch" 2008 besteht aus Excel-Ausdrucken). Die Privatnutzung von fast 50% erscheint jedoch nicht glaubwürdig, weil sich die Kilometerleistung weder durch Heimfahrten (4* aus der Kilometerdifferenz möglich), noch aus den Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte (beides OÖ3) erklären lässt. Bei der Berücksichtigung der Kosten wurde jedoch bisher von einer überwiegenden Privatnutzung und von max. Kilometergeld für 30.000 km ausgegangen. Im Zuge der Betriebsprüfung werden eine überwiegende betriebliche Nutzung angenommen

und die Kosten mangels vorliegender Belege geschätzt.

Das angenommene Kilometergeld beinhaltet sämtliche Kosten, wie Versicherung, Treibstoff, AfA, Reparaturen, Vignette etc. (Diesel, 10l, 1.279 €; sonst. betriebliche Kosten rund 2.550 €).

	€/km	€
35.420,00 km	0,2	7.084,00
Aufwand bisher		<u>12.000,00</u>
Aufwandskürzung		4.916,00
bisher Verlust		-1.739,63
Ergebnis lt. BP		3.176,37

Am **19. März 2010** fand in Anwesenheit der Beamtin² die **Schlussbesprechung** zwischen dem Bw und der Betriebsprüferin statt, worüber in der Niederschrift sinngemäß Folgendes festgehalten wurde:

Nach Einwand des Bw, er verstehe das Programm der Schlussbesprechung nicht, wurde er aufgefordert, sich einen Dolmetsch zu nehmen. Hierauf erklärte der Bw, er verstehe die Sprache, nicht jedoch den steuerrechtlichen Inhalt.

Der Bw gab an, das KFZ habe derzeit 329.000 km. Er habe das KFZ um einige hundert Euro bei einem Händler in Ü gekauft. Zur Frage, warum die Kilometerstände nicht stimmen, äußerte der Bw, es könne sein, dass der Tachometer ausgetauscht wurde. Das sei jedoch nicht vom Bw, sondern eventuell von seinen Eltern gemacht worden.

Der Bw habe keine Belege über den Aufwand. Die Versicherung zahle nicht der Bw, diese sei in Ausland aber niedriger als in Österreich. Alle Kosten zahlten die Eltern des Bw.

Über Nachfrage der Prüferin, ob dies auch für den Treibstoff gelte, gab der Bw an, den Treibstoff zahle der Bw selbst, pro Fahrt brauche er ungefähr einen Tank, etwas mehr als 10 Liter bei den betrieblichen Fahrten. Er benutze das Auto zu mehr als 50% für Privatfahrten, könne die Kilometerstände jedoch nicht nachweisen.

Die Prüferin wies den Bw darauf hin, dass, wenn er nur die Treibstoffkosten trage, auch nur diese als Aufwand berücksichtigt bekomme.

Abschließend erklärte die Prüferin dem Bw die Möglichkeit einer Berufung.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 22. März 2010 wurde auf die Feststellungen des Besprechungsprogramms verwiesen.

Mit **Bescheid vom 22. März 2010** nahm das Finanzamt das Verfahren unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die Einkommensteuer 2008 gemäß § 303

Abs. 4 BAO wieder auf.

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** selben Datums erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 3.176,37 €, berechnete die Einkommensteuer für das Einkommen von 20.947,74 € mit 3.963,29 € und setzte unter Anrechnung der unveränderten Lohnsteuer von 2.804,66 € die Einkommensteuer mit 1.158,63 € fest (Abgabennachforderung von 1.884,46 €).

Mit **Schriftsatz vom 23. April 2010** erhob der oben genannte Vertreter des Bw in dessen Namen **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008** vom März 2010 (Mitteilung vom 7. Juli 2010 nach Mängelbehebungsauftrag vom 21. Juni 2010), beantragte zumindest für 30.000 km das amtliche Kilomergeld zu berücksichtigen und begründete dies sinngemäß wie folgt:

Angefochten werde die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Behörde gehe davon aus, dass im Jahr 2008 laut Fahrtenbuch 35.420 km betrieblich zurückgelegt worden seien. Hierbei sei der Behörde jedoch offensichtlich ein Rechenfehler unterlaufen. Zähle man die im Fahrtenbuch 2008 angeführten Kilometer zusammen, ergäben sich **34.620 km**. Sohin ergebe laut Fahrtenbuch 2008 bei insgesamt 70.419 gefahrenen Kilometern der betriebliche zurückgelegte Teil 34.620 km und daher 49,162%.

Bestritten werde, dass sich die Privatnutzung von 50.838% nicht erklären lasse. Durch Heimfahrten bzw. Urlaubsfahrten, sowie Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung sei der gefahrene Kilometeraufwand erklärbar und nachvollziehbar.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2010** erhöhte das Finanzamt mit folgender Begründung die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 5.389,68 €, das Einkommen auf 23.161,05 €, ermittelte die Einkommensteuer mit 4.811, 73 € und setzte nach Abzug der unveränderten Lohnsteuer die Einkommensteuer mit 2.007,07 € fest (weitere Abgabennachforderung von 848,44 €):

Der Berufung könne nicht entsprochen werden, weil die Kilometerstände durch keine Belege nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden konnten (betrieblicher Km-Anteil lt. Fahrtenbuch angeblich 2007: 49,68%; 2008: 49,16%) und aufgrund des knappen Überwiegens angenommen werden könne, dass tatsächlich eine überwiegende betriebliche Nutzung vorliege und somit die tatsächlichen Kosten für die KFZ-Nutzung Berücksichtigung fänden. Im Zuge der Schlussbesprechung habe der Bw erklärt, dass er lediglich die Treibstoffkosten für das KFZ seiner Mutter getragen habe und für ihn keine weiteren Kosten angefallen seien.

Im Zuge der Berufungserledigung würden deshalb im Schätzungswege die Treibstoffkosten von 11l/100 km zu 1,279 €/l für 34.620 km angesetzt (Zusatz der Rechtsmittelbehörde:

4.870,68 € - bisher lt. BP 7.084,00 € ergibt Gewinnerhöhung gegenüber BP um 2.213,33 €). Dies sei dem Bw bereits anlässlich der Schlussbesprechung angekündigt worden.

Mit **Schriftsatz vom 2. Juni 2010** stellte der oben genannte Vertreter des Bw namens des Bw einen **Vorlageantrag**.

Im **Vorlagebericht** vom **21. Juli 2010**, der der damals Zustellbevollmächtigten des Bw übermittelt wurde, wies das Finanzamt darauf hin, dass im Zuge der Außenprüfung Aufzeichnungsmängel im Fahrtenbuch festgestellt wurden, die die Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machten. Seitens der BP sei eine überwiegende betriebliche Nutzung des Kfz angenommen und die Kosten mangels Belege geschätzt worden. Das angenommene Kilometergeld in Höhe von 0,2 €/km sei für 35.420 km gewährt worden (Reisekosten von 7.084,00 €).

Am **10. Juni 2010** wurde mit dem Bw als Abgabepflichtigen vom Finanzamt auf Grund einer polizeilichen Anzeige betreffend den *PKW BMW 525 DS mit dem Kennzeichen YZ (Ausland)* folgende **Niederschrift betreffend Verwendung eines ausländischen Kfz in Österreich aufgenommen**:

Gegenständliches Fahrzeug BMW 525 tds, Baujahr 1995, 300.000 km, 143 PS, gehört dem Vater der Lebensgefährtin des Bw, Identität, die es gelegentlich in Österreich benutze. Seit Ende April 2010 sei das Fahrzeug erstmals ständig in OÖ3. Der Bw habe selbst kein Fahrzeug. Auch die Freundin des Bw habe kein weiteres Fahrzeug.

Dem Bw und seiner Freundin sei bekannt, dass ein Fahrzeug bei einer Verwendung länger als 6 Monate im Inland umzumelden bzw. in Österreich zum Verkehr zuzulassen ist. Von einer Ummeldepflicht ab 1 Monat sei dem Bw nichts bekannt.

Laut der im Akt erliegenden Abfrage im Zentralen Melderegister vom 21. Mai 2010 ist die genannte Lebensgefährtin seit 4. November 2008 an derselben Adresse wie der Bw (Unterkunftgeber) gemeldet.

Mit **Bescheid vom 16. Juni 2010** schrieb das Finanzamt mit folgender Begründung dem Bw für den Zeitraum **2010 Normverbrauchsabgabe** (NOVA) in Höhe von 100,00 € vor:

"Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in Verbindung mit dem Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 haben Sie es zumindest seit 1. Mai 2010 unterlassen das Fzg PKW BMW YZ (Ausland) innerhalb eines Monats ab Verwendung im Inland zum Verkehr zuzulassen bzw. umzumelden.

Auf Grund der Anzeige der Autobahn Polizeiinspektion OÖ3 vom 12. Mai 2010 wurde der Finanzverwaltung bekannt, dass von Ihnen gegenständliches Fahrzeug verwendet wird.

Steuerschuldner ist die Person, die ein Fahrzeug länger als 1 Monat in Österreich verwendet.

Als Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wurde ein Fahrzeugwert mit 833,00 € angenommen. NOVA Satz 12%."

Mit **Schriftsatz** vom **29. Juni 2010** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Bescheid über die Festsetzung der **Normverbrauchsabgabe** für das Jahr **2010** vom 16. Juni 2010 und beantragte sinngemäß mit der Begründung, er habe keine Vergütung der NOVA erhalten und sei der Meinung, die NOVA nicht zweimal zahlen zu müssen, eine persönliche Besprechung und die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen den "NOVA-Bescheid 2010 vom 16.06.2010" sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Der Bw habe es zumindest seit 10. Mai 2010 entgegen § 82 Abs. 8 KFG 1967 iVm KfzStG 1992 unterlassen, den PKW BMW mit dem Kennzeichen YZ (Ausland) innerhalb eines Monats ab Verwendung im Inland zum Verkehr zuzulassen bzw. umzumelden. Auf Grund einer Anzeige der Autobahnpolizeidirektion OÖ3 vom 12. Mai 2010 sei der Finanzverwaltung bekannt, dass das gegenständliche Fahrzeug vom Bw verwendet wird. Auch bei der Abgabe der Berufung am 29. Juni 2010 sei der Bw dabei beobachtet worden, wie er mit dem gegenständlichen Fahrzeug beim Finanzamt vorgefahren sei.

Steuerschuldner sei jene Person, die ein Fahrzeug länger als 1 Monat in Österreich verwendet. Dabei sei der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgeblich. Die Eigentumsverhältnisse (Zulassungsbesitzer ist der Vater der Lebensgefährtin des Bw) blieben dabei unberücksichtigt.

Auf Grund des Verwendungstatbestandes sei die NOVA zu Recht vorgeschrieben worden.

Mit **Schriftsatz** vom **4. August 2010** stellte der oben genannte Vertreter des Bw in dessen Namen auch einen **Vorlageantrag** betreffend den NOVA-Bescheid 2010 vom 16. Juni 2010.

Im auch dem oben genannten Vertreter des Bw übermittelten Vorlagebericht gab das Finanzamt zum Streitpunkt Folgendes an:

"Der Bw war länger als 1 Monat mit ausländischem (WP) Kennzeichen im Inland unterwegs. Dadurch kam es zur Vorschreibung der NoVA."

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkommensteuer 2008

Strittig ist im gegenständlichen Fall, in welcher Höhe Kosten iZm mit Fahrten des Bw mit dem in Ausland mit dem Kennzeichen XY auf die Mutter des Bw zugelassenen PKW Mercedes 190 D als Betriebsausgaben im Rahmen seiner gewerblichen Einkünfte als Zeitungszusteller abzugsfähig sind.

Die Anzahl der betrieblich gefahrenen Kilometer wurde vom Bw in der Berufung unter Hinweis auf das Fahrtenbuch von 35.420 km auf 34.620 km berichtigt. Diese geringere Kilometerzahl hat auch das Finanzamt seiner Berechnung in der Berufungsvorentscheidung zu Grunde gelegt. Die Berufungsbehörde sieht keinen Anlass an der Richtigkeit der zwischen den beiden Parteien offensichtlich nicht mehr strittigen Kilometerzahl von 34.620 zu zweifeln.

Wird ein Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt, befindet es sich im Betriebsvermögen. Dies bedeutet, dass die tatsächlichen Aufwendungen – allenfalls gekürzt um einen Privatanteil – als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Auch bei betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuges sind grundsätzlich die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Dennoch wird es vielfach mangels vorliegender Informationen über die exakte Höhe der Aufwendungen zu einer Schätzung kommen. Dabei wird die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen (Jakom/Lenneis EStG, 2013, § 4 Rz 330 Stichwort Kfz-Aufwendungen, unter Hinweis auf VwGH 08.10.1998, 97/15/0073).

Der Bw hat in der Schlussbesprechung am 19. März 2010 einbekannt, dass er nur die Treibstoffkosten des auf seine Mutter in Ausland zugelassenen PKW bezahlt. Das Finanzamt hat dieser Angabe folgend in der Berufungsvorentscheidung als Kfz-Aufwendungen nur noch die mit 4.870,68 € geschätzten Treibstoffkosten als Betriebsausgaben abgezogen.

Die Berufungsbehörde sieht keinen Anlass, an der zwischen beiden Parteien des Verfahrens nun unstrittigen Feststellung, dass die Eltern des Bw außer den Treibstoffkosten alle mit dem Betrieb dieses PKW anfallenden Kosten zahlen, zu zweifeln.

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Zur Beurteilung von **Nutzungseinlagen** im Einkommensteuerrecht ist der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 18.02.1999, 98/15/0192**) Folgendes zu entnehmen (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

In § 4 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 werden Entnahmen als nicht betrieblich veranlaßte Abgänge von Werten bezeichnet; dabei werden vom Gesetzgeber im erläuternden Klammerausdruck die Wirtschaftsgüter einerseits und die Nutzungen andererseits aufgezählt. Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich, dass das EStG 1988 bloße Nutzung nicht als Wirtschaftsgüter verstanden wissen will. Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 führen aus, dass neben der Entnahme von Wirtschaftsgütern auch die

Überführung anderer Vorteile von der betrieblichen in die außerbetriebliche Sphäre, wie eben die Entnahme von Nutzungen, als Entnahme anzusehen sei (vgl. Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 210 f). § 6 EStG 1988 regelt die Bewertung der "Wirtschaftsgüter" des Betriebsvermögens. § 6 Z. 4 EStG 1988 ist daher für die Entnahme von Nutzungen nicht einschlägig.

In dem zum EStG 1967 ergangenen hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1975, 1919/74, SlgNF 4785/F, hatte der Verwaltungsgerichtshof noch zum Ausdruck gebracht, dass die Nutzungsentnahme gemäß § 6 Z. 4 mit dem Teilwert zu bewerten sei. Das EStG 1967 hat allerdings, wie auch das EStG 1972, bei der Definition der Entnahmen in § 4 Abs. 1 die Nutzungen ausdrücklich unter den Wirtschaftsgütern aufgezählt. Durch das EStG 1988 hat sich sohin die Rechtslage geändert.

Der **Zweck der Entnahmeregulierung des § 4 Abs. 1 EStG 1988** besteht darin sicherzustellen, **dass der steuerliche Gewinn nicht durch außerbetriebliche Vorgänge gemindert wird**. Aus dem Zweck der Regelung ergibt sich, dass die Nutzungsentnahme nicht mit dem "Mietwert" (Teilwert) zu bewerten ist. Es sind vielmehr die **Vorgänge im Betriebsvermögen zu neutralisieren, soweit sie der privaten Nutzung zuzuordnen sind**. Dem wird durch die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem entsprechenden Anteil an den Betriebsausgaben entsprochen (vgl. Doralt, EStG3, § 6 Tz 350; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 196 f). Insbesondere werden daher die auf den privat genutzten (wegen seines untergeordneten Ausmaßes zum Betriebsvermögen zählenden) Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen anzusetzen sein.

Dem entspricht auch die hg. Rechtsprechung zur Bewertung von Nutzungseinlagen. Für die **Nutzungseinlage in Form der betrieblichen Verwendung eines zum Privatvermögen gehörenden Gebäudes** hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom **18. März 1997, 93/14/0235**, ausgesprochen, dass diese mit der anteiligen AfA (und sohin nicht mit einem Mietwert) anzusetzen sei. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes hat die Bewertung der Nutzungsentnahmen aus Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach den gleichen Grundsätzen zu erfolgen wie die Bewertung der Nutzungseinlagen.

Im Lichte dieser Überlegungen erweist sich die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung offensichtlich auf der Überlegung des Verbotes des Abzuges eines Drittaufwandes (vgl. Doralt, EStG¹¹ § 4 Tz 245ff unter Hinweis auf VwGH 29.06.1982, 82/14/0054) vorgenommene weitere Aufwandskürzung im Geltungsbereich des EStG 1988 als verfehlt.

Der Bw hat offensichtlich keinen Rechtsanspruch auf Überlassung des auf seine Mutter in Ausland zugelassenen PKW, hat dies jedenfalls nicht behauptet. Mangels Bestreitung der laufenden Kosten – mit Ausnahme der für den Treibstoff - durch den Bw kann er auch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer dieses PKW qualifiziert werden. Der Aufwand des Dritten (Mutter bzw. Vater des Bw) ist auf privaten Motiven (Unterstützung des Sohnes) basierenden Gründen erfolgt und deshalb als Einlage aus dem außerbetrieblichen Bereich zu qualifizieren, die durch Abzug des entsprechenden Aufwandes als Betriebsausgabe zu neutralisieren ist.

Bei der Bemessung der Höhe des entsprechenden Aufwandes sind jedoch die besonderen Umstände des gegenständlichen Falles zu berücksichtigen:

Der gegenständliche PKW Mercedes 190 D wurde erstmals am 11. Juli 1989 zum Verkehr zugelassen, war deshalb im Berufszeitraum 2008 schon über 18 Jahre alt. Der Bw hat diesen PKW 2006 (Zulassung auf den Bw vom 13. November 2006 bis 27. Februar 2007) nach eigenen Angaben um lediglich einige hundert € gekauft. Die jährliche AfA des an die Mutter übertragenen PKW kann deshalb ebenfalls nur gering sein. Der Bw hat weiters selbst angegeben, dass die Versicherung in Ausland niedriger als in Österreich ist. Seitens des Bw wurde die Zahl der 2008 insgesamt gefahrenen Kilometer mit 70.410 angegeben.

Trotz Aufforderung wurde vom Bw kein Nachweis der mit dem Betrieb und der Wartung dieses PKW verbundenen Ausgaben (Versicherung, Reparaturen, ...) erbracht.

Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid eine Schätzung durch Ansatz eines Betrages von 0,2 € pro betrieblich gefahrenem Kilometer vorgenommen.

Der Bw hat nicht behauptet, dass diese Schätzung der Höhe nach zu niedrig oder nicht sachgerecht wäre, geschweige denn dies dargetan. Das vom Bw beantragte Kilometergeld von 0,38 € (1.1. bis 30.6.2008) bzw. 0,42 € (1.7. bis 31.12.2008) beruht auf durchschnittlichen Erfahrungswerten. Die oben aufgezeigten besonderen Umstände (sehr niedrige AfA, niedrige Versicherung und sehr hohe Kilometerzahl p.a.) lassen im gegenständlichen Fall den Ansatz von lediglich ca. der Hälfte dieses Betrages sachlich geboten erscheinen.

Dem Umstand, ob der Bw das ihm von seiner Mutter ohne besonderen Rechtstitel zur Nutzung überlassene Fahrzeug mehr betrieblich oder privat genutzt hat, kommt mangels Anspruches auf Ansatz des amtlichen Kilometergeldes bei der Gewinnermittlung (vgl. § 26 Z 4 lit. a EStG 1988) keine Bedeutung zu. Die vorgelegte Kopie des "Fahrtenbuches" besteht aus offensichtlich mit Excel erstellten Ausdrucken. Tatsächliche Kilometerstände hat der Bw trotz Aufforderung etwa durch Vorlage von Werkstattrechnungen nie nachgewiesen. Diesem leicht veränderbaren "Fahrtenbuch" kommt deshalb, insbesondere für das behauptete Überwiegen

der privaten über die betrieblichen Fahrten keine Beweiskraft zu (vgl. UFS 14.02.2011, RV/0431-I/08; und UFS 22.06.2007, RV/0676-I/06). In Ansehung der hohen betrieblich gefahrenen Kilometerzahl, teilt die Berufungsbehörde die diesbezügliche Ansicht des Finanzamtes.

Durch Belassung der Kraftfahrzeugkosten in Höhe von 7.084,00 € wie im bekämpften Bescheid erhöht sich bei der unstrittigen Absenkung (Berichtigung) der 2008 gefahrenen Kilometer - wie in der Berufung beantragt - auf 34.620 das geschätzte Kilometergeld auf ca. 0,21 €/km ($7.084,00:34.620=0,2046$).

Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Normverbrauchsabgabe 2010

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe dem Grunde, nicht jedoch der Höhe nach.

Der Bw hat nach obigen Feststellungen unbestritten am 10. Mai 2010 und am 29. Juni 2010 den auf den Vater seiner Lebensgefährtin in Ausland zugelassenen PKW *BMW YZ im öffentlichen Verkehr gelenkt. Die Lebensgefährtin ist laut Zentralem Melderegister seit 4. November 2008 an derselben Adresse wie der Bw gemeldet.* Der Bw hatte damals kein eigenes Fahrzeug, gab jedoch an, dass sich dieses Fahrzeug seit Ende April 2010 erstmals ständig in OÖ3 befindet. Nach Ansicht der Berufungsbehörde besteht auf Grund obiger Feststellungen betreffend die intensive Verwendung des anderen, ebenfalls in Ausland zugelassenen PKW, im Jahr 2008 auch zu privaten Zwecken (über 30.000 km) durch den Bw kein Zweifel, dass dieser den BMW ab Mai 2010 ebenfalls laufend, jedenfalls länger als einen Monat in Österreich verwendet hat. Bei der Betretung am 10. Mai 2010 hat der Bw selbst angegeben, von einer Ummeldepflicht ab einem Monat nichts zu wissen.

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen gemäß **§ 1** Normverbrauchsabgabegesetz, BGBl. Nr. 695/1991 in der 2010 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 34/2010 (**NoVAG**) die folgenden Vorgänge (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

2. Der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung.

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 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 Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4.

Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Gemeinden Mittelberg und Jungholz.

Nachstehende Ausführungen zu den Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes sind der Entscheidung des **VwGH 17.10.2012, 2010/16/0218**, zur dem § 1 Z 3 NoVAG vergleichbaren Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 entnommen:

Nach **§ 36** des Kraftfahrzeuggesetzes (**KFG**) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen des § 82 KFG über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhänger mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

Gemäß **§ 79 KFG** ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften des § 82 KFG eingehalten werden.

Gemäß **§ 82 Abs. 8 KFG** sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit 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 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass das in Rede stehende Kraftfahrzeug mit ausländischen Kennzeichen vom Bw im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet wurde und der Bw seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet hatte.

Die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG, dass die Fahrzeuge als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind, wurde durch einen in dieser Bestimmung eingeräumten Gegenbeweis vom Bw nicht widerlegt.

Der Bw macht in der Berufung jedoch geltend, er habe für dieses Fahrzeug keine Vergütung der NoVA erhalten und sei der Meinung, die NoVA nicht zweimal zahlen zu müssen.

Der Bw hat jedoch nicht behauptet, für den gegenständlichen PKW NoVA entrichtet zu haben, hat jedenfalls ungeachtet der ergangenen Berufungsvorentscheidung die durch § 1 Z 3 NoVAG vom Gesetz eingeräumte Möglichkeit zur Abwendung der Vorschreibung auf Grund der Verwendung im Inland durch Nachweis der Entrichtung der NoVA nicht genützt.

Das Finanzamt hat deshalb die Vorschreibung der NoVA auf Grund der Erfüllung des Verwendungstatbestandes nach § 1 Z 3 NoVAG zu Recht vorgenommen.

Deshalb konnte auch dieser Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 15. Juli 2013