



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Dr. Alfred Klaming, Dr. Georg Lamp und Mag. Josef Bramer über die Berufung des A, vertreten durch B, vom 23. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 23. Februar 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe Februar 2008 nach der am 18. März 2011 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg schrieb dem Berufungswerber (Bw.) mit Bescheid vom 17. Oktober 2008 Normverbrauchsabgabe hinsichtlich eines Kraftfahrzeuges der Marke BMW Type X5 3.0d E70 mit dem deutschen behördlichen Kennzeichen „XY“ in Höhe von € 6.428,57 zur Nachzahlung vor, ohne im Spruch den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung auszuweisen. In der Begründung zu diesem Bescheid verwies das Finanzamt auf die Ausführungen in einer angeschlossenen Niederschrift vom 7. Oktober 2008 über die gepflogenen Erhebungen. Darin wurde in Punkt Tz. 2 u. a. der Tag der Entstehung der Steuerschuld mit 10. Jänner 2008 bezeichnet.

Begründend wurde ausgeführt, ausschließlich der Bw. nutze laut eigener Aussage das gegenständliche Fahrzeug in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der C- GmbH mit Sitz in D-M in Deutschland. Nach den Angaben des Bw. sei Eigentümerin des Kraftfahrzeuges die C-

GmbH, die Finanzierung erfolge angeblich über die D- GmbH in München. Ein Leasingvertrag sei vom Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Die Anmeldung und somit der Beginn der Nutzung sei am 10. Jänner 2008 am Landratsamt in D-M auf die C-GmbH erfolgt. Das Fahrzeug sei am 8. Jänner 2008 von der Firma AN GmbH, S. als Vorführfahrzeug an die D- München fakturiert worden. Im zugrunde liegenden Kaufvertrag sei der Bw. als Käufer ausgewiesen. Der Bw. habe als Geschäftsführer das Auto auf Grund eines Leihvertrages in seiner Macht. Die Absicht des Gebrauches liege in der Absolvierung betrieblicher Fahrten. Der Bw. als Geschäftsführer sei somit nach Ansicht des Finanzamtes rechtmäßiger Besitzer im Sinne des § 37 Abs. 2 KFG. Daher könne das Fahrzeug auf ihn zugelassen werden. Als weitere Voraussetzung für eine inländische Zulassung müsse das Kraftfahrzeug gem. § 40 Abs. 1 KFG seinen dauernden Standort im Inland haben. Bei Unternehmensfahrzeugen sei der dauernde Standort jener Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt wird. Die tatsächliche Verfügung über ein Kraftfahrzeug einer juristischen Person erfolge durch die natürlichen Personen, die von der juristischen Person dazu ermächtigt sind. Wenn ein Kraftfahrzeug nur einem einzigen Mitarbeiter zum Gebrauch überlassen wird, der auf Grund eines Leihvertrages ständig über das Fahrzeug verfügen kann, vermeinte das Finanzamt, dass der Hauptwohnsitz des Entleihers den dauernden Standort begründe. Weil im vorliegenden Fall das Fahrzeug im Inland verwendet werde und es nach den Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes zuzulassen wäre, sei der Tatbestand des § 1 Z. 3 NoVAG erfüllt. Steuerschuldner sei gem. § 4 Abs. 2 NoVAG derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird, im Falle der fiktiven Zulassung derjenige, für den das Kraftfahrzeug zuzulassen wäre. Das sei im vorliegenden Fall durch einen Leihvertrag der zum Gebrauch ermächtigte Geschäftsführer.

In der gegen die Nacherhebung der Normverbrauchsabgabe im am 22. Oktober 2008 zugestellten Bescheid vom 17. Oktober 2008 erhobenen Berufung vom 17. November 2008 wendete der Bw. zunächst ein, die Feststellungen des Finanzamtes seien mangelhaft und unrichtig. Sie stützten sich auf einen als Niederschrift vom Betriebsprüfer ohne Mitwirkung des Bw. erstellten Aktenvermerk, der die Angaben des Bw. nicht wiedergebe und aus diesem Grund vom Bw. auch nicht unterfertigt worden sei.

Zum Sachverhalt führte der Bw. aus, das gegenständliche Fahrzeug stehe im wirtschaftlichen Eigentum der C- GmbH, M-Str, Deutschland. Rechtliche Eigentümerin sei die D- GmbH, Straße, D-xx-München, die das Fahrzeug gekauft und im Leasingweg der Leasingnehmerin C-GmbH überlassen habe.

Der Bw. sei weder Eigentümer noch Käufer des Fahrzeuges. Unzutreffend sei die Annahme des Finanzamtes, dass das Fahrzeug ausschließlich durch den Bw. genutzt werde. Vielmehr werde das Fahrzeug durch die C- GmbH eingesetzt und verwendet. Großteils befindet sich das

Fahrzeug nicht in Österreich. Das Fahrzeug werde von der deutschen Gesellschaft unter anderem dem Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der C- GmbH zur Nutzung überlassen, um seinen Geschäftsführeraufgaben und -pflichten nachzukommen. Diese Aufgaben umfassten Projektarbeit, Pflege und Aufbau von Kundenkontakten, Aufbau von Geschäftsfeldern und Akquisition, die sich jedoch nur zu einem proportional geringen Teil auf Österreich beziehen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit liege in Deutschland und im asiatischen Raum. Der Bw. verwende das Kraftfahrzeug demgemäß für die C- GmbH in Deutschland, Österreich und auf den Geschäftsreisen auch in anderen europäischen Ländern.

Nach Zitierung der Bestimmungen des § 1 Z 3 NoVAG, des § 40 iVm § 82 Abs. 8 KFG und § 4 Z. 2 NoVAG vermeinte der Bw., Antragsteller im Zulassungsverfahren sei nur der rechtmäßige Besitzer des Kraftfahrzeugs. Ein bloß Gebrauchsberechtigter wie er sei hingegen kein Besitzer. Besitzerin des Fahrzeugs sei die C- GmbH, weshalb dem Bw. keine Pflicht zur Zulassung des Kraftfahrzeugs in Österreich treffe.

Es liege nach der Darstellung des Bw. auch kein dauerhafter Standort des Kraftfahrzeugs in Österreich vor, weil es überwiegend in Deutschland für die C- GmbH zum Einsatz komme. Nach Österreich gelange das Fahrzeug auch in Verwendung für die C- GmbH und nicht durch und für den Bw.

Die Begründung des Finanzamtes, der Bw. nutze das Fahrzeug aufgrund eines Leihvertrages, sei nicht nachvollziehbar. Tatsächlich sei das Kraftfahrzeug dem Bw. durch die C- GmbH zur Erfüllung seiner ihm als Organ der Gesellschaft treffenden Verpflichtungen überlassen worden. Es handle sich um eine in einem unternehmerischen Betrieb übliche Gebrauchsüberlassung zur Erfüllung betrieblicher Aufgaben. Das Kraftfahrzeug werde von der C- GmbH durch ihren Geschäftsführer - hier durch den Bw. – verwendet und nach Österreich verbracht. Als juristische Person kann sie nur durch natürliche Personen agieren. Es werde damit kein dauerhafter Standort im Inland begründet. Die Annahme eines solchen sei im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG widerlegt.

Der Bw. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

In der Folge gab das Finanzamt St. Veit Wolfsberg der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009, Zl. aa, Folge und hob den Bescheid vom 17. Oktober 2008 auf, ohne diese Entscheidung zu begründen.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2009 machte das Finanzamt St. Veit Wolfsberg gegenüber dem Bw. hinsichtlich desselben Fahrzeuges die Nachforderung der Normverbrauchsabgabe neuerlich geltend, wiederum ohne im Spruch den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung auszuweisen.

In der angeschlossenen Bescheidbegründung wurde u.a. festgehalten, dass die Steuerschuld im Februar 2008 entstanden sei.

Zum festgestellten Sachverhalt wiederholte das Finanzamt im Wesentlichen die Bescheidausführungen vom 17. Oktober 2008. Ergänzend wies das Finanzamt auf den Umstand, dass die Nutzung des Fahrzeugs zufolge der Angaben des Bw. zwar in Deutschland erfolge, es fehlten jedoch glaubhafte Hinweise auf deren Dauer und Unterlagen über die Verwendung in Deutschland. Vom Bw. sei auch nicht bekannt gegeben worden, welche weiteren Personen zur Nutzung des Fahrzeugs berechtigt seien und dasselbe nutzen. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass der Bw. selbst überwiegend das Fahrzeug in Österreich verwendet, zumal er hier seinen ordentlichen Wohnsitz innehält und überdies seine berufliche Tätigkeit als Steuerberater in Österreich ausübe. Auch das gewählte Wunschkennzeichen sei Indiz für eine ausschließliche Eigennutzung. Als der Bw. nach dem Standort befragt worden sei, habe er diesen als dort angegeben, wo er sich selbst aufhält. Diese Erklärung deute auch auf eine Verwendung in Österreich hin. Ein weiteres Indiz für den inländischen Standort erkenne das Finanzamt im Umstand, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug faktisch auch privat bzw. im Rahmen seiner Tätigkeit als Steuerberater in AB nutze, zumal er weder privat noch betrieblich im Betriebsvermögen seiner Steuerberatungskanzlei ein weiters Kraftfahrzeug besitze. Da der Bw. sein zuvor benutztes Fahrzeug (BMW 525 TDS, Kz. xyz) am 18. Dezember 2007 abgemeldet hatte, könne der Schluss gezogen werden, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug bereits im Jänner 2008 kurz nach dessen Anmeldung (in Deutschland) nach Österreich einbrachte.

Das Finanzamt erachtete es als erwiesen, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug nicht überwiegend im Interesse und im Auftrag der C- GmbH mit Sitz in Deutschland verwendet hat, weil er als Einzelunternehmer hauptberuflich in Österreich eine Steuerberatungskanzlei betreibe und ihm weder im Betriebsvermögen der Steuerberatungskanzlei noch im Privatvermögen ein weiteres Kraftfahrzeug zur Verfügung stehe. Dass bei dieser Konstellation das einzige dem Bw. zur Verfügung stehende Kraftfahrzeug überwiegend im Interesse und im Auftrag der C- GmbH verwendet werde, entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Standortvermutung als im Inland gelegen nach § 82 Abs. 8 KFG treffe zu.

In seiner Berufung vom 23. März 2009 gegen die neuerliche Festsetzung der Normverbrauchsabgabe mit Bescheid vom 23. Februar 2009 wandte der Bw. ausschließlich „res iudicata“, entschiedene Sache, ein und begehrte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Der nunmehr angefochtene Bescheid sei absolut identisch mit dem durch die Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009 ersatzlos aufgehobenen Bescheid vom 17. Oktober 2008.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2009 als unbegründet ab. Begründend legte das Finanzamt dar, der Bescheid vom 23. Februar 2009

sei nicht mit jenem vom 17. Oktober 2008 identisch. Zwar fehle in beiden Bescheidsprüchen eine Angabe hinsichtlich des Zeitraumes, auf den sich die Abgabenfestsetzung bezieht. Dieser Mangel werde aber durch die jeweiligen Bescheidbegründungen beseitigt. Aus der gesonderten Begründung des Bescheides vom 23. Februar 2009 ergebe sich ohne Zweifel, dass dieser Bescheid den Zeitraum Februar 2008 und aus der Begründung des Bescheides vom 17. Oktober 2008 gleichermaßen, dass jener den Zeitraum Jänner 2008 betrifft. Gleches ergebe sich aus den Buchungsmittelungen, auf welche in den Bescheidsprüchen verwiesen werde. Der Bescheid vom 17. Oktober 2008 sei aufgehoben worden, weil er irrtümlich den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung im Jänner 2008 angenommen habe. Der in Rede stehende PKW sei jedoch im Jänner 2008 nach Österreich eingebraucht worden, sodass die Steuerschuld gem. § 7 Abs. 1 Z. 3 NoVAG iVm § 82 Abs. 8 KFG erst einen Monat danach, demnach im Februar 2009 entstanden sei. Die Aufhebung eines Bescheides, der für einen falschen Zeitraum erlassen wurde, stehe einer neuerlichen Bescheiderlassung für den richtigen Zeitraum mangels Sachidentität nicht entgegen.

In der Eingabe vom 9. Juli 2009 begehrte der Bw. die Vorlage der Berufung 23. März 2009 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. mit Vorhalt vom 10. März 2010 aufgefordert unter Beibringung entsprechender beweiskräftiger Unterlagen darzulegen, aus welchen Gründen er vermeint im bisherigen Verfahren widerlegt zu haben, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug durch den Bw. genützt wird, sein Vorbringen, das Kraftfahrzeug befindet sich „großteils“ nicht in Österreich, allenfalls durch entsprechende Beweise, etwa durch Fahrtenbuchaufzeichnungen, zu belegen, darzulegen, welchen Personen die in Deutschland ansässige C- GmbH, die das Fahrzeug in Österreich angekauft und im innergemeinschaftlichen Verkehr ausgeführt hatte und deren Geschäftsführer der Bw. ist, im Jahr 2008, abgesehen vom Bw., zur Nutzung zur Verfügung gestellt hat, allfällige Namen und Anschriften dieser Personen zu benennen und zutreffendenfalls möglichst belegt mitzuteilen, in welchem Nutzungsgrad die einzelnen nutzungsberechtigten Personen das Fahrzeug im Jahr 2008 in Österreich und/oder Ausland verwendet haben,

den Leasingvertrag zwischen der C- GmbH und der D- GmbH, welche den Ankauf des Fahrzeuges finanziert hatte, beizubringen, darzulegen, wer Kostenträger für den Betrieb und Erhalt des verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuges im Jahr 2008 gewesen ist, mitzuteilen, ob es für die Gebrauchsberechtigung des Fahrzeuges durch den Bw. in der C- GmbH schriftlich belegte Vereinbarungen oder sonstige Aufzeichnungen oder Dokumente gibt, mitzuteilen, ob es sich beim behördlichen Kennzeichen „XY“ um ein im Interesse des Bw.

erwirktes Wunschkennzeichen handelt,  
darzulegen, weshalb im mit der Fa. AN, S, abgeschlossenen, im Akt aufliegenden Kaufvertrag  
der Bw. als Käufer ausgewiesen wird, und  
mitzuteilen, ob und zutreffendenfalls welche andere Kraftfahrzeuge außer dem  
verfahrensgegenständlichen, in Deutschland zum Verkehr zugelassenen Fahrzeug der Bw. im  
Jahr 2008 im Inland privat oder beruflich zu welchen Zwecken und in welchen  
Nutzungsgraden verwendet hat, weil die Annahme nahe liegend erscheint, dass der Bw. für  
seine beruflichen Tätigkeiten als Steuer- und Unternehmensberater mit Sitz in Österreich und  
privat mit seinem Wohnsitz in Österreich auch ein Kraftfahrzeug benutzt hat.

In seiner Stellungnahme vom 10. September 2010 bekräftigte der Bw. dass das  
verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug im wirtschaftlichen Eigentum der in Deutschland  
ansässigen C- GmbH stehe und von dieser auch betrieblich genutzt werde. Der Bw. selbst sei  
weder Eigentümer noch Käufer des Kraftfahrzeuges; dieses werde überwiegend für den  
betrieblichen Einsatz des deutschen Unternehmens verwendet.

Ein Fahrtenbuch könne nicht beigebracht werden, weil bei der C- GmbH keine einschlägigen  
betriebsinternen Richtlinien zur Führung von Fahrtenbuchaufzeichnungen existierten.  
Deshalb sei es auch nicht möglich, Auskünfte über nutzungsberechtigte Personen zu erteilen.  
Dem Bw. sei es bislang nicht möglich gewesen, den zwischen dem Fahrzeugeigentümer und  
der Leasingnehmerin abgeschlossenen Leasingvertrag beizubringen. Die Vorlage des  
Leasingvertrages könne im Übrigen nicht zur Klärung der entscheidungsrelevanten Fragen  
beitragen.

Das gegenständliche Kraftfahrzeug stehe im wirtschaftlichen Eigentum der C- GmbH und  
werde von dieser auch betrieblich genutzt. Es seien daher alle Lasten für dieses Kraftfahrzeug  
von der deutschen C- GmbH getragen worden.

Es bestünden in der C- GmbH keine betriebsinternen Richtlinien über die Ausstellung von  
Gebrauchsberechtigungen, weshalb darüber im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb keine  
Urkunden errichtet worden seien.

Beim behördlichen Kennzeichen „XY“ handle es sich um ein bei der Zulassungsstelle gegen  
Bezahlung von € 11,00 frei wählbares Kennzeichen nach Maßgabe der Verfügbarkeit.

Der Umstand, dass der Bw. als Käufer im mit der Firma AN abgeschlossenen Kaufvertrag  
ausgewiesen ist, erkläre sich dadurch, dass die Ausfertigung des Leasingvertrages einige Tage  
gedauert habe, das Fahrzeug jedoch dem Leasingnehmer sogleich übergeben worden sei.

Der Bw. habe sich sowohl im Jahr 2008 als auch in den Folgejahren überwiegend im Ausland  
aufgehalten und mit dem Aufbau des ABCB und damit einher gehend mit der  
Kundenakquisition von Unternehmungen aus dem fernen Osten, der Pazifikregion bis  
Australien befasst. Der Bw. habe im Ausland unterschiedliche Fortbewegungsmittel benutzt.

Dies sei jedoch nicht entscheidungsrelevant. Die Annahme, der Bw. würde das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug sowohl beruflich als auch privat in Österreich nutzen, treffe nicht zu. Großteils befindet sich das Fahrzeug nicht in Österreich. Es werde von der deutschen Gesellschaft unter anderem dem Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der C- GmbH überlassen, um seinen Geschäftsführungsaufgaben und –pflichten nachzukommen. Diese Aufgaben umfassten Projektarbeit, Pflege und Aufbau von Kundenkontakten, Aufbau von Geschäftsfeldern und Akquisition, die sich jedoch nur zu einem proportional geringen Teil auf Österreich beziehen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit liege in Deutschland und im asiatischen Raum. Der Bw. verwende das Kraftfahrzeug demgemäß für die C- GmbH in Deutschland, Österreich und auf den Geschäftsreisen auch in anderen europäischen Ländern. Dass der Bw. neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der C- GmbH auch eine Tätigkeit als Steuerberater ausübt, sei für die Tatsache der Verwendung des Kraftfahrzeugs im Rahmen seiner Haupttätigkeit als Geschäftsführer der C- GmbH unbeachtlich, weil das Fahrzeug dennoch für die C- GmbH verwendet werde. Der Betrieb einer Steuerberatungskanzlei indiziere noch nicht notwendig die Nutzung des streitgegenständlichen Fahrzeugs hierfür. Ob der Bw. seinen Steuerberatungsbetrieb mit oder ohne eigenem Fahrzeug betreibt, bleibe allein seiner unternehmerischen Disposition vorbehalten. Überdies liege kein dauerhafter Standort des Kraftfahrzeugs im Inland vor, weil es überwiegend in Deutschland und angrenzenden Ländern für die C- GmbH verwendet werde. Nach Österreich gelange das Kraftfahrzeug auch in Verwendung durch die C- GmbH und nicht durch und für den Bw. Dem Bw. sei das Kraftfahrzeug durch die C- GmbH zur Erfüllung seiner ihm als Geschäftsführer der Gesellschaft treffenden Verpflichtungen überlassen worden. Es handle sich um eine in einem unternehmerischen Betrieb übliche Gebrauchsüberlassung zur Erfüllung betrieblicher Aufgaben.

Dem Finanzamt wurde die Stellungnahme des Bw. zur Kenntnis gebracht. In seiner Stellungnahme vom 24. September 2010 dazu kritisierte das Finanzamt, der Bw. habe die konkret gestellten Fragen nur ausweichend und im Ergebnis nicht beantwortet. Tatsächlich sei das gegenständliche Fahrzeug vom Bw. weder überwiegend im Ausland noch überwiegend im Interesse der C- GmbH, sondern praktisch ausschließlich im Inland für Zwecke, die mit der Geschäftsführungstätigkeit für die C- GmbH in keinem Zusammenhang stehen, nämlich einerseits für private Zwecke und andererseits für Zwecke der inländischen Steuerberatungskanzlei, allenfalls auch noch für andere berufliche oder betriebliche Tätigkeiten des Bw. verwendet worden. Das Finanzamt vermeinte, das Vorbringen des Bw., das Fahrzeug werde nicht überwiegend im Inland und überwiegend für Geschäftsführungsaufgaben betreffend die C- GmbH verwendet, stehe im krassen Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, weil der Bw. über kein sonstiges Fahrzeug

verfügt habe, welches er für Privatzwecke und für seine Tätigkeit als Steuerberater in AB verwendet haben könnte. Dass er für diese Tätigkeit und für Privatzwecke überhaupt kein Kraftfahrzeug benötigt habe, sei undenkbar. Nach den Ausführungen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung müsste die Tätigkeit als Geschäftsführer der C- GmbH einen Großteil seiner Zeitressourcen in Anspruch nehmen. Tatsächlich gebe es keinen Anhaltspunkt für irgendeine operative Tätigkeit der C- GmbH. Sie sei - nach Ansicht des Finanzamtes - allem Anschein nach nur dazu gegründet worden, um im Inland ansässigen Personen Kraftfahrzeuge ohne inländische Zulassung zur Steuer schonenden Verwendung im Inland zur Verfügung zu stellen.

Dem Finanzamt seien mittlerweile fünf im Inland ansässige Personen bekannt, welche Kraftfahrzeuge der C- GmbH ohne inländische Zulassung im Inland Steuer schonend verwenden würden.

Gleichzeitig teilte das Finanzamt mit, in Deutschland habe bei der C- GmbH eine Betriebsprüfung mit dem Ergebnis stattgefunden, dass es sich bei der C- GmbH nicht um eine in Deutschland ansässige Firma handelt, sondern dass sich der Ort der Geschäftsleitung in Österreich befindet. Es könne daher nicht der Schwerpunkt der Tätigkeit und auch nicht damit zusammenhängend eine überwiegende Verwendung des gegenständlichen Kraftfahrzeugs in Deutschland liegen. Weil die C- GmbH keine operative Tätigkeit ausübe, könne von einer aufwendigen und zeitintensiven Geschäftsführertätigkeit in Form von Projektarbeit, Aufbau von Kundenkontakten, Aufbau von Geschäftsfeldern und Akquisition etc. keine Rede sein. Der Bw. und nicht die C- GmbH ziehe den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeugs. Der Bw. habe das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber. Der Bw. mit Hauptwohnsitz im Inland sei als Verwender des Kraftfahrzeugs zu qualifizieren, weshalb zufolge der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG bis zum Gegenbeweis der dauernde Standort im Inland anzusehen sei. Ein Gegenbeweis sei vom Bw. nicht erbracht worden.

Nachdem das Finanzamt eingeladen worden war, seine Vorbringen in der Stellungnahme vom 24. September 2010 zu erläutern und entsprechend zu belegen, erstattete das Finanzamt mit Schreiben vom 11. November 2010 eine ergänzende Stellungnahme, in welcher es die im Inland ansässigen Personen, die Kraftfahrzeuge der C- GmbH ohne inländische Zulassung „Steuer schonend“ im Inland verwenden bzw. verwendet hätten, namentlich benannte. Gleichzeitig wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ein Bericht des Finanzamtes YX vom 8.6.2010 über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der C- GmbH, deren sämtliche Gesellschafter bzw. Geschäftsführer ihren Wohnsitz nicht in Deutschland sondern in Österreich hatten, in Kopie vorgelegt. Darin wurde u.a. hinsichtlich des Ortes der Geschäftsleitung die am 6. Juli 2009 getroffene Feststellung festgehalten, dass als Firmensitz ein Büro der

Steuerkanzlei FH im Untergeschoß des Gebäudes MStr in H. diene. Dabei handle es sich um einen Besprechungsraum ohne besondere firmenspezifische Ausstattung wie z.B. PC-Anlagen oder Aktenschränke. Entgegen den Bezug habenden schriftlich niedergelegten Ausführungen im Mietvertrag befände sich nach Aussage des Auskunft erteilenden Steuerberaters sowie der Gesellschafter der tatsächlich genutzte Büroraum der Gesellschaft im ersten Obergeschoß des Gebäudes. Ein Nachweis, dass dieser Raum tatsächlich von der Gesellschaft für Zwecke der Unternehmensleitung verwendet wird, habe nicht erbracht werden können. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei davon auszugehen, dass es sich bei der C- GmbH hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht um ein in Deutschland ansässiges Unternehmen handelt. Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg verwies insbesondere auch auf die Feststellung im Prüfungsbericht des Finanzamtes YX, wonach das geprüfte Unternehmen in den Voranmeldungen des Jahres 2008 Umsätze in der Höhe von nur € 3.364,00 gemeldet habe. Erst in der am 26.2.2010 eingegangenen Jahreserklärung sei eine Nachmeldung von Umsätzen aus der Vermietung der Fahrzeuge sowie aus Beratungsleistungen erfolgt. Nach den Prüfungsfeststellungen wurden 2008 steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von € 48.515,00 erbracht.

Dem Bw. wurden die bezeichneten Stellungnahmen des Finanzamtes und der Prüfungsbericht des Finanzamtes YX mit Schreiben vom 24. November 2010 zur Kenntnis gebracht.

Der Bw. äußerte sich dazu im Schriftsatz vom 31. Jänner 2011.

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sei nach Darstellung des Bw. im Jahr 2008 überwiegend für den betrieblichen Einsatz der C- GmbH verwendet worden, um mit deutschen Beratungsunternehmen Geschäftskontakte aufzubauen. Zu diesem Vorbringen legte der Bw. eine kalendarische Auflistung und Darstellung über die Verwendung des Fahrzeuges in Österreich, Deutschland, Schweiz und Italien sowie über seine Asienaufenthalte im Jahr 2008 vor. Aus dieser Darstellung gehe hervor, dass sich der Bw. im Jahr 2008 an 113 Tagen in Asien aufgehalten und sich das gegenständliche Fahrzeug im Jahr 2008 an 136 Tagen in Österreich, an 191 Tagen in Deutschland, an 18 Tagen in Italien und an 12 Tagen in der Schweiz befunden habe; es sei somit hauptsächlich im Ausland von und im Interesse der C- GmbH verwendet worden.

Der Bw. sei als Geschäftsführer der C- GmbH im Jahr 2008 hauptsächlich mit dem Aufbau einer europäisch-asiatisch-europäischen Beratungsschiene (Inbound-Outbound Geschäfte) und der Errichtung von Business- und Kompetenzzentren in Asien beschäftigt gewesen. Dies habe die intensive Bearbeitung des deutschen Wirtschaftsraumes vorausgesetzt, was auch die überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland belege. Zum Beweis hierfür legte der Bw. ein Erstkontaktschreiben der C- GmbH an ein deutsches Unternehmen, wie es im Jahr 2008 an mehr als 1000 deutschsprachige Beratungsunternehmen ergangen sei, vor. Der Bw.

ziehe weder einen privaten Nutzen aus der Fahrzeugverwendung noch gebrauche er es auf eigene Rechnung.

Die Annahme des Finanzamtes, das Fahrzeug werde praktisch ausschließlich im Inland zu Zwecken, die nicht mit der Tätigkeit als Geschäftsführer der C- GmbH im Zusammenhang stehen bzw. privater Natur oder für Zwecke der inländischen Steuerberatungskanzlei sind, verwendet, entziehe sich der Kenntnis des Bw. und stelle sich als haltlose Unterstellung dar. Hiefür gebe es keine Beweise. Das Argument des Widerspruchs zur allgemeinen Lebenserfahrung und dass es undenkbar sei, dass der Bw. für private Zwecke oder seine inländische Steuerberatungskanzlei kein sonstiges Fahrzeug benötige, gingen an der Sache vorbei. Übersehen werde, dass der Bw. nicht in das typische Berufsbild eines Steuerberaters in ländlichem Gebiet passt, und er sich auch anderen Geschäftsfeldern im Ausland widmet. Der Bw. sei in Deutschland für ein Beratungsunternehmen tätig und baue in Asien ein Business Center auf, das für Wirtschaftstreibende in Europa ebenso notwendig sein könne wie für Wirtschaftstreibende in Asien. Das intensive Auslandsengagement des Bw. – nunmehr stehe am 5.3.2011 die Eröffnung des XYZ-Center bevor – lasse das Erfordernis eines eigenen Kraftfahrzeuges in AB in den Hintergrund treten.

Das Nichtaufscheinen einer Telefonnummer auf der Homepage der C- GmbH sage nichts über die Verwendung des gegenständlichen Kraftfahrzeuges aus; in den angesprochenen Kontaktschreiben sei die Telefonnummer der C- GmbH angeführt. Nicht von rechtlicher Relevanz sei das Anführen von Personen, die Kraftfahrzeuge der C- GmbH verwenden. Nach Ansicht des Bw. sei es wenig überraschend, dass sowohl der Bw. als auch der zweite Geschäftsführer der C- GmbH C Kraftfahrzeuge für und im Interesse der deutschen GmbH verwenden.

Zum Bericht des Finanzamtes YX bemerkte der Bw., dass die C- GmbH gegen den Bezug habenden Bescheid Berufung erhoben habe, worin dargelegt worden sei, dass die geschäftliche Oberleitung in Deutschland gelegen sei und die strategischen Entscheidungen in Deutschland getroffen worden seien; diesbezüglich liege noch keine rechtskräftige Entscheidung vor. Der C- GmbH sei in den betreffenden Räumlichkeiten der Firma H, mit der ein Mietvertrag bestanden habe, ein Raum zugewiesen gewesen. Das deutsche Finanzamt habe das Fehlen von PC-Anlagen bemängelt. Im Hinblick auf die Tätigkeit der C- GmbH sei es üblich mit tragbaren Geräten (Laptops) zu arbeiten, um flexibler zu sein.

Die Äußerung des Bw. vom 31. Jänner 2011 wurde dem Finanzamt St. Veit Wolfsberg gleichzeitig mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht.

Am 11. März 2011 übermittelte das Finanzamt St. Veit Wolfsberg dem Unabhängigen Finanzsenat die Einspruchsentscheidung des deutschen Finanzamtes YX vom 26. Jänner 2011, Aktenzeichen yz, mit welcher die Feststellungen der die Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der

C- GmbH bestätigt und die Einsprüche der D GmbH, der Rechtsnachfolgerin der C- GmbH, gegen die Steuerbescheide 2007 und 2008 als unbegründet zurückgewiesen wurden. Zufolge der Mitteilung des Finanzamtes YX sei die Klagefrist zur Einbringung einer Klage gegen diese Einspruchentscheidung abgelaufen; eine Klage sei beim Finanzamt M. nicht eingebracht worden.

Die Überprüfung des Vorbringens des Bw. in seiner Stellungnahme vom 31. Jänner 2011, in den angesprochenen Kontaktschreiben an deutschsprachige Beratungsunternehmen sei die Telefonnummer der C- GmbH angeführt, ergab durch eine Internetrecherche, dass die im als Beispiel vorgelegten Kontaktschreiben vom 24. März 2008 ausgewiesenen Telefon- und Faxnummern abcde dem in D-M-Str., ansässigen Steuerberater FH gehören.

In der am 12. Mai 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden der nach der Aktenlage bekannte Sachverhalt und der bisherige Verfahrensverlauf sowie die Einspruchentscheidung des Finanzamtes YX und das Ergebnis der angesprochenen Internetrecherche bezüglich der Telefonnummer am Standort D-M-Str., vorgetragen. Die Parteien wiederholten im Wesentlichen ihre bisherigen Vorbringen.

Der Vertreter des Bw. betonte neuerlich, es liege entschiedene Sache vor, weil sich der Sachverhalt der verfahrensgegenständlichen Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe nicht von der Vorschreibung des Bescheides, der rechtskräftig durch Berufungsvorentscheidung aufgehoben worden sei, unterscheide. Die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe beziehe sich tatbestandsmäßig nicht auf einen Zeitraum sondern auf ein zeitpunktbezogenes Geschehen.

Zudem verwies der Vertreter des Bw. neuerlich auf den Umstand, dass der hauptsächliche Teil des beruflichen Wirkens des Bw. im asiatischen Raum gelegen und sein geschäftliches Wirken nicht mit dem eines gewöhnlichen Steuerberaters zu vergleichen sei. Sein Asienengagement sei im Wege der C- GmbH abgewickelt worden. Die Einspruchentscheidung des Finanzamtes YX sei ihm erst in der Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht worden; es sei ihm daher zum Zwecke einer Stellungnahme eine Frist einzuräumen, widrigenfalls das Verfahren mit dem Mangel der Verletzung des Parteiengehörs behaftet wäre. Im Übrigen sei die Einspruchentscheidung des Finanzamtes YX nicht präjudizell für eine Entscheidung im vorliegenden Berufungsverfahren.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem Einwand der entschiedenen Sache entgegen, das Finanzamt habe den zweiten Normverbrauchsabgabebescheid auf Grund der damaligen ihm bekannten Rechtslage, wonach in derart gelagerten Fällen, in welchen der Zeitpunkt der Steuerentstehung zu korrigieren ist, mit der Behebung der Erstvorschreibung und neuerlichen Abgabenvorschreibung vorzugehen ist, erlassen. Das Finanzamt sei nach wie vor der Ansicht, dass der Rechtsgrundsatz der entschiedenen Sache diesfalls nicht zu gelten habe.

Der Finanzamtsvertreter verwies ergänzend darauf, dass die vom Bw. erst gegen Ende des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens vorgelegte kalendarische Darstellung der Fahrzeugverwendung im Jahr 2008, nachdem ihm eine solche offensichtlich früher nicht möglich gewesen ist, unrichtig sei. Ein in der Darstellung ausgewiesener Aufenthalt des Fahrzeugs in Italien in der Zeit vom 2. bis 9.8.2008 erweise sich als unzutreffend, weil sich das verfahrensgegenständliche Fahrzeug zufolge einer Rechnung der Firma AN GmbH, VStr., A-S-, vom 11.08.2008, Rechnungsnummer cde, über in der Zeit 06.08.2008 bis 08.08.2008 am verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeug vorgenommene Service- und Reparaturarbeiten, in Österreich befunden habe. Dadurch erscheine die gesamte Verwendungsdarstellung als nachträglich konstruiert und erweise sich als nicht beweiskräftig. Das berufliche Asienengagement habe der Bw. nicht überwiegend über die C- GmbH geführt. Dies bezeuge der Umstand, dass er sich im Jahr 2010 von der C- GmbH nach Veräußerung seiner Geschäftsanteile getrennt und bei ihr die Geschäftsführungsaufgaben aufgegeben habe. Einen erheblichen Teil seines Asiengeschäftes habe der Bw. von seinem Standort in Österreich aus geleitet, was auch durch seine Internetauftritte dokumentiert werde. Der Bw. habe - anders als ein gewöhnlicher Arbeitnehmer - als Geschäftsführer selbstständig über das Fahrzeug verfügen können und auch so darüber verfügt. Dem Bw. sei es nicht gelungen, die in Österreich gelegene gesetzliche Standortvermutung durch einen Gegenbeweis zu widerlegen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Das Finanzamt hat den Bescheid vom 17. Oktober 2008 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe in Stattgebung der Berufung vom 17. November 2008 in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009 aufgehoben und die Normverbrauchsabgabe für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug mit dem nunmehr vor dem Unabhängigen Finanzsenat mit der Berufung vom 23. März 2009 angefochtenen Bescheid vom 23. Februar 2009 neuerlich in gleicher Höhe festgesetzt. Es war daher zunächst zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall Sachidentität vorliegt.

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (zB VwGH 20.11.1997, 96/15/0059).

Identität der Sache liegt vor, wenn einerseits weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Parteibegehrens maßgebenden tatsächlichen Umständen eine Änderung eingetreten ist und sich andererseits das neue Parteibegehr im Wesentlichen (von Nebenumständen, die für die rechtliche Beurteilung der Hauptsache unerheblich sind, abgesehen) mit dem früheren deckt (vgl VwGH 06.09.2009, 2005/03/0065).

Im vorliegenden Fall unterscheidet sich der Bescheid vom 17. Oktober 2008 von jenem vom 23. Februar 2009 lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld. Die maßgebenden tatsächlichen Umstände und die Rechtslage sind unverändert geblieben. Die „Sache“, um die es geht, ist die Verwendung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland durch den Bw. als Person mit Hauptwohnsitz im Inland und welches demnach nach § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz einen Monat nach seiner Einbringung in das Bundesgebiet zuzulassen gewesen wäre. Ursprünglich hatte das belangte Finanzamt im Bescheid vom 17. Oktober 2008 die Ansicht vertreten, die Steuerschuld sei bereits mit der Einbringung in das Bundesgebiet am 10. Jänner 2008 entstanden. Im Hinblick darauf, dass das Fahrzeug erst einen Monat nach seiner Einbringung in das Bundesgebiet zuzulassen gewesen wäre und mit diesem Zeitpunkt die Steuerschuld entstanden sei, wurde der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld im (zweiten) Bescheid vom 23. Februar 2009 um ein Monat als im Februar entstanden nach hinten verschoben.

Bei der Frage, wann die Steuerschuld entsteht, handelt es sich jedoch um eine reine Rechtsfrage. Kommt das Finanzamt im Berufungsverfahren zu dem Schluss, dass die Steuerschuld nicht mit der Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet sondern erst einen Monat danach in jenem Zeitpunkt, in welchem das Fahrzeug zuzulassen gewesen wäre, entstand, und erlässt es nach Aufhebung des angefochtenen Erstbescheides durch vollinhaltliche Stattgabe der Berufung einen neuen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, bedeutet die bloße Angabe eines anderen Monats als Steuerentstehungszeitpunkt daher nicht, dass die neue Entscheidung über einen anderen Gegenstand ergeht als über den, der bereits vom Erstbescheid erfasst war (UFS, 8.3.2010, RV/0432-S/09; siehe Klumpner, Aufhebung einer Nova-Vorschreibung wegen Vorliegens einer „res iudicata“, UFSjournal2010, 278ff).

Ist die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Die Entscheidungsbefugnis bei Berufungsvorentscheidungen umfasst die (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen Bescheides, wenn kein Bescheid zu erlassen gewesen wäre.

Das belangte Finanzamt hat den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 17. Oktober 2008 antragsgemäß in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009 aufgehoben. Ebenso wie bei einer Berufungsentscheidung darf eine solche Aufhebung (als meritorische Berufungserledigung) nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl. Ritz, BAO3, Tz 33 zu § 289).

Da der Bescheid vom 17. Oktober 2008 mit der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009 ersatzlos aufgehoben worden war, hätte in dieser Sache somit – wie vom Bw. in der Berufung zu Recht gerügt wird – wegen bereits entschiedener Sache keine neuerliche Entscheidung ergehen dürfen. Der Begriff „res iudicata“ ist wie jener der „Rechtskraft von Bescheiden“ ein Ausfluss des Grundsatzes „ne bis in idem“, einer der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensordnungen, und somit auch im Abgabenverfahrensrecht unbedingt anwendbar (siehe Bichler, ÖstZ 1995, 233; UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08; Barth, res iudicata nach Bescheidaufhebung mittels Berufungsvorentscheidung, UFSjournal2011, 64ff). Er besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitsprinzip).

Der Berufung vom 23. März 2009 war daher wegen „res iudicata“ stattzugeben und es erübrigte sich auf die übrigen Berufungseinwendungen und die bezüglichen Gegenargumente des Finanzamtes einzugehen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. März 2011