

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dr. Anton Tschann, Rechtsanwalt, 6700 Bludenz, Mühlgasse 2, vom 3. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. November 2004 betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgaben für den 23. Juli 1999 und für den 27. Oktober 2000 entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Aufgrund eines Amtshilfeersuchens des LLI wurde der Berufungswerber am 7. Februar 2004 von Organen des GL zweimal mit zwei verschiedenen Fahrzeugen (einem Audi A 3 und einem Audi A 8) mit deutschen Kennzeichen angehalten, wobei die Kennzeichen abgenommen und die Fahrzeuge auf einem Parkplatz abgestellt wurden. Die beiden Fahrzeuge waren am 23.7.1999 (Audi A 8) und am 27.10.2000 (Audi A 3) auf die EGmbH, Z.Straße 1, D-80000 L., zugelassen worden. Gesellschafter der EDILtd sind der Berufungswerber und dessen Gattin. In einem Schreiben vom 23.2.2004 teilte der Gendarmerieposten Lech dem Finanzamt mit, dass die EGmbH vom 10.10.2003 bis 11.2.2004 nicht existent gewesen sei (erst am 12.2.2004 sei sie wieder angemeldet worden, allerdings mit einem anderen Sitz), gleichzeitig aber anzunehmen sei, dass der Berufungswerber in dieser Zeit seinen Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland, sondern aufgrund des Wohnsitzes in L., in Österreich gehabt und die beiden Fahrzeuge auch dort verwendet habe, ohne sie entsprechend versteuert zu haben.

---

Nach der Meldung dieses Sachverhaltes an das Finanzamt Feldkirch forderte dieses mit Schreiben vom 11. März 2004 den Berufungswerber auf, bis zum 25. März 2004 die beiden Fahrzeuge umzumelden sowie die Normverbrauchsabgaben und die Kraftfahrzeugsteuern zu entrichten.

Auf die Aufforderung antwortete der Berufungswerber als Geschäftsführer der EDILtd. am 24. März 2004 mittels Fernkopie, die beiden Fahrzeuge hätten keinen dauernden Standort in Österreich. Sie seien ausschließlich für berufliche Zwecke benutzt worden. Die EGmbH mit Sitz in L. sei seit 6. Mai 1997 handels- und gewerberechtlich in Deutschland protokolliert. Der Geschäftsführer habe keinen Hauptwohnsitz in Österreich, dieser sei in Spanien. In L befindet sich nur ein Zweitwohnsitz.

Am 9. November 2004 setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgaben für die beiden Fahrzeuge fest, und zwar für den Audi A 8 für den 23.7.1999 mit 9.120 € und für den Audi A 3 für den 27.10.2000 mit 1.176 €. Zur Begründung verwies es auf § 1 Z 3 NoVAG. Gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz (KFG) sei bei Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Inland benutzt würden, davon auszugehen, dass diese Fahrzeuge einen dauernden Standort im Inland hätten. Es seien daher die Bemessungsgrundlagen zum Zeitpunkt der erstmaligen widerrechtlichen Verwendungen im Juli 1999 lt. Eurotax-Mittelwert Stand 7/99 mit 57.000 € ((Audi A 8) und im Oktober 2000 lt. Eurotax-Mittelwert Stand 10/00 mit 19.600 € (Audi A 3) ermittelt worden.

Gegen diese Steuerfestsetzungen wandte sich der Berufungswerber mit den am 3. Dezember 2004 erhobenen Berufungen. Gegen die Festsetzung der 9.120 € für den Audi A 8 wandte sein Rechtsvertreter ein, der angefochtene Bescheid sei mit der geltenden Rechtslage unvereinbar. Der Berufungswerber habe keinen Hauptwohnsitz im Inland, er wohne nachweislich in Spanien. An der Anschrift in L habe er sich nur vorübergehend zur Erledigung einer Erbsache aufgehalten. Aber selbst dann habe er sich nicht ständig in L aufgehalten, er sei vielmehr täglich in seine Firma in Deutschland gefahren oder habe im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit zahlreiche internationale zahnmedizinische Händler in europäischen Staaten aufgesucht. Daraus ergebe sich, dass der Berufungswerber das Fahrzeug auch nie überwiegend im Inland verwendet habe. Die Benützung dieses Fahrzeuges sei ganz überwiegend im Ausland am Wohnsitz des Berufungswerbers in Spanien sowie im Zuge seiner beruflichen Tätigkeiten erfolgt. Er habe sich auch nie einen ganzen Monat ohne Unterbrechungen im Inland aufgehalten, sondern sei ständig an seinen Wohn- und (Zweit)Firmensitz in Spanien zurückgekehrt oder sei in den europäischen Staaten beruflich unterwegs gewesen. Das Fahrzeug des Berufungswerbers habe daher nie seinen dauernden Standort im Inland gehabt. Ein solcher liege nur vor, wenn die Verfügung über das Fahrzeug auf Dauer im Inland ausgeübt werde. Bloßes vorübergehendes Verfügen über ein Fahrzeug,

selbst über mehrere Monate, könne schon begrifflich keinen dauernden Standort eines Fahrzeuges begründen. Die gemäß § 82 Abs. 8 KFG maximal zulässige Verwendungsfrist von 1 Monat sei im vorliegenden Fall daher nicht relevant. Es treffe auch nicht zu, dass der Berufungswerber das Fahrzeug vor mehr als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht habe und sohin dessen Verwendung gemäß § 79 Abs. 2 KFG (1-Jahrsesfrist) unzulässig wäre, denn der sporadische Aufenthalt des Berufungswerbers im Inland sei immer wieder unterbrochen worden. Zudem sei das in Rede stehende Fahrzeug ein Leasingfahrzeug der EGmbH als Leasingnehmerin. Der Berufungswerber sei Angestellter dieser Firma und dürfe das Fahrzeug zusammen mit anderen Firmenangehörigen benützen. Allfällige Verpflichtungen nach dem KFG und dem NoVAG träfen daher ausschließlich die Leasingnehmerin.

Der Audi A 3 hingegen sei seit jeher ausschließlich von der Ehegattin des Berufungswerbers verwendet worden. Auch diese habe ihren Hauptwohnsitz nicht im Inland, sondern in Spanien. Auch habe sie dieses Fahrzeug nie überwiegend im Inland, sondern nahezu ausschließlich im Ausland verwendet. Der Berufungswerber habe dieses Fahrzeug überhaupt nie verwendet. Auch in diesem Fall sei nicht der Berufungswerber, sondern die EDILtd Leasingnehmerin des Fahrzeugs.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. März 2006 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, der Berufungswerber habe trotz mehrfacher Aufforderung keine Ansässigkeitsbescheinigung der spanischen Steuerbehörde beigebracht, weshalb in freier Beweiswürdigung davon auszugehen sei, dass die Voraussetzungen für eine positive Erledigung der Berufungen nicht vorlägen.

Mit Schreiben vom 19. April 2006 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galten die Berufungen wiederum als unerledigt.

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

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG, BGBl.1991/695, unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeugs, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Nach § 79 Kraftfahrgesetz (in der Folge: KFG) ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern 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 eingebraucht wurden. Haben hingegen Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen ihren dauernden Standort im Inland, so dürfen diese ohne Zulassung gemäß § 37 KFG nur während eines Monats ab Einbringung in das Bundesgebiet im Inland verwendet werden.

Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt gemäß § 40 Abs. 1 KFG der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. Im Falle einer Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat gilt jedoch gemäß § 40 Abs. 1 lit. d KFG der Hauptwohnsitz des Mieters als dauernder Standort des Fahrzeuges.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen.

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 9. November 2004 Normverbrauchsabgaben für die beiden Fahrzeuge Audi A 8, Kennzeichen LI-XX 39, und Audi A 3, Kennzeichen LI-JE 89, für die jeweiligen Tage der Erstzulassung in Deutschland am 23. Juli 1999 (Audi A 8) und 27. Oktober 2000 (Audi A 3) dem Berufungswerber vorgeschrieben. Damit hat es unterstellt, dass die Normverbrauchsabgabenschuld für diese Fahrzeuge am 23. Juli 1999 und am 27. Oktober 2000 entstanden und dass der Berufungswerber der Schuldner dieser Abgaben ist. Diese Annahmen teilt der unabhängige Finanzsenat nicht.

Laut den beiden im Akt befindlichen Leasingverträgen wurden die beiden Audi auf die EGmbH zugelassen. Es handelt sich somit um Fahrzeuge von Unternehmungen. Als dauernder Standort von Fahrzeugen von Unternehmungen gilt gemäß § 40 Abs. 1 KFG der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, sind gemäß § 82 Abs. 8 KFG bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Nur wenn der Nachweis gelingt, dass über das Fahrzeug vom Ausland aus verfügt wurde, ist der dauernde Standort im Ausland.

Unter der Annahme also, dass der Berufungswerber seinen Hauptwohnsitz im Inland hatte und in dieser Zeit die Audi verwendet hat und der Gegenbeweis, dass über die Verwendung der Fahrzeuge überwiegend durch die EGmbH verfügt wurde, nicht gelänge, wäre der Standort dieser Fahrzeuge im Inland gelegen.

Die Frage ist aber, wer in diesem Falle als Abgabenschuldner anzusehen wäre. Gemäß § 4 Z 2 NoVAG ist Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3 NoVAG) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Da Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen gerade nicht im Inland zugelassen wurden, gilt in diesen Fällen aufgrund der Fiktion des § 1 Z 3 NoVAG letzter Satz der als Abgabenschuldner, auf den das Kraftfahrzeug zuzulassen wäre.

Gemäß § 37 Abs. 2 KFG 1967 ist eine Zulassung von Fahrzeugen nur auf den rechtmäßigen Besitzer oder auf den, der das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehält, zulässig. Rechtmäßig ist der Besitzer, der zum Besitz berechtigt ist, d.h., dessen Besitz auf einem gültigen Titel beruht. Als Titel kommt ein gültiges Rechtsgeschäft, ein richterlicher Ausspruch oder das Gesetz selbst in Betracht (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht<sup>13</sup>, S 261). Rechtmäßiger Besitzer ist demnach zB der Käufer oder auch der Mieter. Als rechtmäßiger Besitzer und damit Verwender ist in den Berufungsfällen somit die EGmbH als Leasingnehmerin, nicht aber der Berufungswerber, der vielleicht die Kraftfahrzeuge tatsächlich verwendet hat, sich dafür aber auf keinen Titel stützen konnte, anzusehen (in diesem Sinne zB Gurtner/Herger, SWK 2005, S 543, Punkt 2.2. und UFS GZ. RV/0494-G/07).

Das Finanzamt hat somit zu Unrecht den Berufungswerber als Steuerschuldner in Anspruch genommen. Die angefochtenen Bescheide waren daher bereits aus diesem Grunde (ersatzlos) aufzuheben. Denn der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz kann zwar den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO in jede Richtung abändern. Diese Änderungsbefugnis setzt aber dieselbe Sache, das ist die Angelegenheit, die durch den Spruch der ersten Instanz gebildet wurde, voraus. Ein neuer Abgabenschuldner geht über die „Sache“ des Erstbescheides hinaus und darf daher nicht in die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgenommen werden (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 38 f.). Auf die Frage, ob und wann der Berufungswerber seinen Hauptwohnsitz im Inland hatte, ob und wann die Fahrzeuge ihren dauernden Standort im Inland hatten und ob der Berufungswerber tatsächlich überwiegend diese Fahrzeuge verwendet hat, war daher nicht mehr einzugehen. Es sei in diesem Zusammenhang aber darauf hingewiesen, dass genaue Angaben zu diesen Fragen den angefochtenen Entscheidungen nicht zu entnehmen sind. Angemerkt sei auch, dass laut Aktenlage von Seiten des Berufungswerbers stets die Aussage getroffen wurde, dass der Audi A 3 nicht von ihm, sondern von seiner Frau verwendet wurde. Es ist daher nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt dennoch den Berufungswerber als Verwender beider Fahrzeuge eingestuft hat.

Weiters sei darauf hingewiesen, dass auch die im Spruch der angefochtenen Bescheide zum Ausdruck gekommene Annahme, die Steuerschulden seien an den jeweiligen Tagen der

Erstzulassung in Deutschland am 23. Juli 1999 (Audi A 8) und 27. Oktober 2000 (Audi A 3) entstanden, vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt werden könnte. Gemäß § 7 Z 3 NoVAG entsteht die Steuerschuld in den Fällen des § 1 Z 3 NoVAG mit dem Tag der Zulassung. Unter Berücksichtigung der Fiktion des § 1 Z 3 letzter Satz NoVAG entsteht sie bei im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen mit dauerndem Standort im Inland mit Ablauf von einem, höchstens zwei Monaten nach Einbringung ins Bundesgebiet, bei Kraftfahrzeugen mit dauernden Standort im Ausland am 366. Tag nach Einbringung in das Bundesgebiet. Die Fahrzeuge hätten somit zumindest einen Monat vor der Erstzulassung ins Bundesgebiet eingebracht worden sein müssen. Vor der Erstzulassung konnten die Fahrzeuge aber nicht verwendet und somit auch nicht ins Bundesgebiet eingebracht worden sein. Auch ist nicht anzunehmen, dass die beiden Fahrzeuge bereits vor Abschluss der Leasingverträge vom Berufungswerber im Inland verwendet wurden. Die in den angefochtenen Bescheiden angenommenen Zeitpunkte der Entstehung der Normverbrauchsabgabenpflicht sind daher jedenfalls unrichtig. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ist aber nicht zuletzt auch deshalb entscheidend, weil die Bemessungsgrundlage für diesen Zeitpunkt ermittelt werden muss. Infolge der verfehlten Annahme der Steuerentstehungszeiten sind somit auch die Bemessungsgrundlagen für die Steuerfestsetzungen unrichtig. Dies, zumal die angenommenen Zeitpunkte nicht nur hinsichtlich der in den angefochtenen Bescheiden angegebenen Tage, sondern auch der Jahre (1999 und 2000) unrichtig sind. Denn aus den im NoVA-Akt befindlichen Berichten des GL ergibt sich, dass der Berufungswerber im Februar der Jahres 2004 aufgrund der Verwendung der in Rede stehenden Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen angehalten wurde. Die Abnahme der Kennzeichen wie auch die Aufforderung zur Ummeldung der Fahrzeuge durch die BH Bludenz und in der Folge die Vorschreibung der Normverbrauchsabgaben durch das Finanzamt Feldkirch stützen sich auf Ermittlungen, die einen Zeitraum zwischen Oktober 2003 und April 2004 betrafen. So heißt es etwa im Schreiben des GL an das Finanzamt Feldkirch: „*....Da die Firma des E vom 10.10.2003 bis 11.02.2004 nicht existent (in Lindau gemeldet) war, ist anzunehmen, dass E in dieser Zeit seinen Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland, sondern in L., hatte und die beiden Fahrzeuge, ohne sie entsprechend zu versteuern, in Österreich genutzt hat. Zudem wurde bei der Handelsregistereintragung der Wohnsitz der Geschäftsführer mit L., angegeben, was weiters daraus hindeutet, dass der Lebensmittelpunkt der Familie E in Österreich und nicht Deutschland besteht.*“

Die Annahme des dauernden Standortes der in Rede stehenden Fahrzeuge im Inland bezieht sich somit offensichtlich auf diesen Zeitraum. Dafür, dass der dauernde Standort der Fahrzeuge bereits im Jahr 1999 bzw 2000 sich im Inland befunden hat, finden sich jedenfalls

---

keine ausreichenden Indizien und lassen die angefochtenen Bescheide auch nicht erkennen, aufgrund welcher Umstände die Steuerschuld bereits in diesen Jahren entstanden sein soll.

Da Gegenstand der angefochtenen Bescheide die Festsetzung der Normverbrauchsabgaben für den für den 23. Juli 1999 und für den 27. Oktober 2000 war, derartige Abgabenschulden aber nicht (d.h. jedenfalls nicht an diesen Tagen und auch nicht in diesen Jahren) entstanden sind, wären die angefochtenen Bescheide auch aus diesem Grunde ersatzlos aufzuheben gewesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Mai 2008