



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 10

GZ. RV/0730-S/09,
miterledigt RV/0731-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Sybille Marek, Steuerberaterin, 5020 Salzburg, Plainstraße 141/55, vom 5. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. September 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe und Verspätungszuschlag entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Am 16. April 2009 hat das Finanzamt von der Berufungserwerberin (nachstehend mit "Bw" bezeichnet) im Zusammenhang mit Erhebungen gegen ihren früheren Lebensgefährten B Auskunft verlangt. Dabei gab die Bw, die auf Provisionsbasis für die GmbH in Deutschland arbeitet, laut vorliegender Niederschrift auf Nachfrage an, das betriebliche Fahrzeug der Marke Mercedes-Benz, Typ: 170, Handelsbezeichnung: SLK 200, mit dem damaligen amtlichen deutschen Kennzeichen 1, Fahrzeug-Identifizierungsnummer: WDB, Erstzulassung: 1998, ab Ende 2004 betrieblich (fallweise privat) genutzt zu haben.

Laut dem zwischen der GmbH und der Bw am 16. Dezember 2005 abgeschlossenen Handelsvertretervertrag ist die Bw ab dem 1. Jänner 2006 als selbständiger Handelsvertreter mit der Vertretung für den Bereich Österreich betraut (§ 1) und erhält ua einen Dienstwagen (amtliches Kennzeichen: 1) für Besuche bei Kunden und geschäftliche Erledigungen (§ 4).

Am 20. Mai 2009 wurde die Bw im Zusammenhang mit der Verwendung des genannten Fahrzeugs neuerlich befragt. Dabei gab Sie zusammenfassend an, die GmbH seit 2005 als selbständige Handelsvertreterin zu vertreten (Vertrag ab 2005 mündlich, seit 2006 schriftlich).

Sie habe ihren Hauptwohnsitz in Österreich und selbst kein Fahrzeug angemeldet. Sie verwende den Personenkraftwagen mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen: 2 (vormals: 1). Dieses Fahrzeug stehe ihr seit Beginn der selbständigen Tätigkeit 2005 zur Verfügung und werde auch für die private Nutzung verwendet. Serviceleistungen würden von ihr organisiert und im benachbarten Deutschland durchgeführt. Die Rechnungen darüber würden direkt an das vertretene Unternehmen gehen.

Die Bw hat die Zulassungsbescheinigung sowie das Fahrtenbuch 2009 vorgelegt. Der Vertrag über den Ankauf des Fahrzeuges durch die GmbH vom 15. Oktober 2004 wurde dem Finanzamt nachträglich per Telefax übermittelt.

Laut Aktenlage hat die Bw dem zuständigen Finanzamt den ausgefüllten *Fragebogen für natürliche Personen Verf 24* vom 20. Juli 2005 betreffend Eröffnung/Beginn ihres Betriebes übermittelt. Laut den Angaben im Fragebogen wurde die Tätigkeit (Handel von Werbemittel und Kosmetika) am 1. August 2005 begonnen.

In ihrer Provisionsabrechnung vom 31. Oktober 2005 scheinen Leistungen ab März 2005 auf (in Österreich ab Mai 2005).

Mit Bescheid vom 10. Juni 2009 hat das Finanzamt gegenüber der Bw die Normverbrauchsabgabe für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sowie einen Verspätungszuschlag festgesetzt. In der Begründung wird ausgeführt, die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei. Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, seien nach § 82 Abs 8 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967) bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 sei nur während eines Monats (in begründeten Ausnahmefällen 2 Monate) ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist seien der ausländische Zulassungsschein und die ausländischen Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.

Ob die Anwendung des § 82 Abs 8 KFG 1967 zur Voraussetzung habe, dass die Person mit Hauptwohnsitz im Inland (Verwender) der Eigentümer, Mieter (Leasingnehmer) oder Entlehrner des eingebrachten oder verwendeten Fahrzeuges sei, werde aus der Tatsache, dass § 82 Abs 8 KFG 1967 auch den (längerfristigen) Benutzer eines Leihwagens oder eine Person, die ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen eines Verwandten (auf Dauer) im Inland benutzt, zur Abgabe des ausländischen Kennzeichens und Zulassungsscheines verpflichtet, der Schluss gezogen, dass unter dem "Verwender" die Person zu verstehen sei, die den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges im Inland ziehe. Dies sei regelmäßig der rechtmäßige Besitzer, wie zB der Entleiher oder Mieter (Leasingnehmer), aber auch jeder sonstige

Benutzer, der das Fahrzeug im Inland nicht nur vorübergehend nutzt.

Bei Fahrzeugen von Unternehmungen gelte gemäß § 40 Abs 1 KFG 1967 der Ort als dauernder Standort, von dem aus "über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt" werde. Darüber hinaus stelle § 82 Abs 8 KFG 1967 als lex specialis zu § 40 Abs 1 KFG 1967 im ersten Satz folgende Standortvermutung für Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen auf:

"Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht und in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen."

Als "Fahrzeuge von Unternehmungen" iSd KFG 1967 würden jedoch lediglich Fahrzeuge gelten, deren rechtmäßiger Besitzer keine natürliche Person sei. Ist der Antragsteller (= rechtmäßiger Besitzer im Verfahren der Zulassung) eine physische Person, so gelte auch dann, wenn ein Gewerbe (Unternehmen) betrieben werde, als dauernder Standort des Fahrzeugs der Hauptwohnsitz der physischen Person. Auf Grund der arbeitstäglichen Rückkehr (laut vorgelegtem Fahrtenbuch der Bw) zum österreichischen Wohnsitz sei von einem dauernden Standort in Österreich auszugehen. Eine inländische Zulassung nach § 82 Abs 8 KFG 1967 hätte daher erfolgen müssen.

Laut dem Spruch des Bescheides ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass das betreffende Fahrzeug von der Bw ab Oktober 2004 widerrechtlich in Österreich verwendet wurde.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2009 hat die Bw durch ihre Steuerberaterin form- und fristgerecht Berufung gegen den Bescheid vom 10. Juni 2009 erhoben und die ersatzlose Aufhebung beantragt. In der Begründung wird zum Zeitpunkt der Vorschreibung im Wesentlichen ausgeführt, die Vorschreibung einer Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2004 entbehre einer Rechtsgrundlage. Die Steuerschuld entstehe an dem Tag, an dem die Zulassung nach dem KFG 1967 hätte erfolgen müssen. Aus den vorgelegten Fahrzeugpapieren sei ersichtlich gewesen, dass das gegenständliche Fahrzeug am 20. Oktober 2004 auf die GmbH in Deutschland zugelassen worden sei. Selbst wenn die Finanzbehörde annehmen würde, die Bw hätte dieses Fahrzeug noch am selben Tag in Österreich verwendet, wäre dies zumindest einen Monat lang in Einklang mit den Vorschriften des KFG 1967 gewesen. Erst nach Ablauf dieser Frist hätte eine Verpflichtung zur Zulassung bestanden. Der NoVA-Bescheid für 10/2004 sei daher schon deshalb rechtswidrig.

Erstaunlich sei, dass im Zuge der finanzbehördlichen Ermittlungen nicht hinterfragt worden sei, wann das gegenständliche Fahrzeug in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem erstmals verwendet wurde.

Soweit sich die Bw an die mehr als vier Jahre zurückliegenden Geschehnisse erinnern könne, sei das gegenständliche Fahrzeug vorerst auch nach der Zulassung bei der GmbH in Deutschland verblieben. In der zweiten Novemberhälfte 2004 sei die Bw in Vorbereitung ihrer

selbständigen Handelsvertretertätigkeit dorthin gereist, um ein mehrwöchiges Einschulungs- bzw Trainingsprogramm zu absolvieren. Auf Einladung des Geschäftsführers habe sie die Weihnachtsfeiertage bzw das Neujahrsfest in Deutschland verbracht und sei mit dem betreffenden Fahrzeug im Verlauf des Monats Jänner 2005 erstmals nach Österreich gefahren.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2009 wurde die Bw vom Finanzamt um Ergänzung ersucht. Im Zuge der Nachschau sei angegeben worden, das gegenständliche Fahrzeug werde seit Zulassung in Österreich verwendet. Im Rahmen der Berufung sei der Jänner 2005 genannt worden. Die Bw werde daher ersucht, mitzuteilen, an welchem Standort sich das Fahrzeug zwischen Zulassung und Jänner 2005 befunden hat und wer es in diesem Zeitraum benutzte. Es werde gebeten, diese Aussagen in irgendeiner Form zu belegen oder glaubhaft zu machen.

Nach Urgenz durch das Finanzamt wurde das Ergänzungersuchen mit Schreiben vom 17. August 2009 beantwortet, wobei lediglich die vorstehenden Ausführungen aus der Berufungsschrift wiederholt wurden. Darüber hinaus wurden weder ergänzende Angaben gemacht noch Unterlagen vorgelegt.

Mit Berufungvorentscheidung vom 1. September 2009 hat das Finanzamt der Berufung stattgegeben und den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 10/2004 sowie diesbezüglicher Verspätungszuschlag aufgehoben. In der Begründung wird ausgeführt, im gegenständlichen Zeitraum falle keine Normverbrauchsabgabe an, da die Nutzung des Fahrzeugs im Inland erst ab Jänner 2005 erfolgte.

Mit Bescheid vom 3. September 2009 wurden die Normverbrauchsabgabe für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sowie der Verspätungszuschlag gleichlautend festgesetzt. Im Spruch des neuen Bescheides wird der Monat 02/2005 angeführt.

In der Begründung wird dazu ausgeführt:

"Es wird auf die Begründung zum ursprünglichen Normverbrauchsabgabenbescheid 10/2004 vom 10.06.2009 verwiesen. Die Änderung des Zeitpunktes war notwendig, da sich aus den Ermittlungen ergab, dass das Fahrzeug erst im Lauf des Jänners 2005 nach Österreich verbracht wurde und die Steuerpflicht somit nach Ablauf eines Monats entstand."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 5. Oktober 2009, ergänzt mit Schreiben vom 29. August 2010, die an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden ist.

Hinsichtlich der Begründung wird darin auf die Berufungsschrift vom 10. Juli 2009 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt hat den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und über einen Verspätungszuschlag vom 10. Juni 2009 aufgehoben und die Normverbrauchsabgabe

für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug samt Verspätungszuschlag mit dem angefochtenen Bescheiden vom 3. September 2009 neuerlich festgesetzt. Aus diesem Grund ist 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 dann 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 06.09.2005, 2005/03/0065, mwN).

Im vorliegenden Fall unterscheidet sich der Spruch des Bescheides vom 3. September 2009 von jenem vom 10. Juni 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 Fahrzeugs mit ausländischen Kennzeichen bzw dessen widerrechtliche Verwendung im Inland durch die Bw.

Im aufgehobenen Bescheid hat die belangte Behörde die Ansicht vertreten, die Steuerschuld sei bereits im Oktober 2004 (Zeitpunkt des Ankaufes des Fahrzeugs durch die GmbH) entstanden, obwohl laut Aktenlage keine Hinweise vorlagen, dass das Fahrzeug bereits im Jahr 2004 nach Österreich verbracht worden wäre. Es war von Anfang an aktenkundig und unstrittig, dass die Bw ihre Tätigkeit als selbständige Handelsvertreterin für das deutsche Unternehmen, das ihr den Dienstwagen zur Verfügung stellte, erst im Jahr 2005 aufgenommen hat. Nachdem in der Berufungsschrift vom 10. Juli 2009 auf diesen Umstand hingewiesen worden war und als Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung in Österreich – wie bereits anlässlich der Einvernahme am 20. Mai 2009 – neuerlich der Jänner 2005 genannt wurde, sah sich das Finanzamt veranlasst, den Entstehungszeitpunkt zu berichtigen. Statt jedoch den angefochtenen Bescheid entsprechend abzuändern, ist der Bescheid vom 10. Juni 2009 antragsgemäß aufgehoben worden.

Wann die Steuerpflicht tatbestandsmäßig tatsächlich eintritt, ist eine materiellrechtliche Frage. Kommt das Finanzamt im Berufungsverfahren zu dem Schluss, dass man sich geirrt hat und erlässt es nach Aufhebung des angefochtenen Erstbescheides einen neuen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sowie über einen Verspätungszuschlag, bedeutet die bloße Angabe eines anderen Monats im Spruch des Bescheides nicht, dass die Entscheidungen über einen anderen Gegenstand ergehen, als über den, der bereits vom Erstbescheid erfasst war. Um den Gegenstand der Vorschreibung mit dem notwendigen, unverwechselbaren

Bestimmtheitsgrad zu bezeichnen, kommt es beim gegenständlichen NoVA-Tatbestand in erster Linie auf die ausreichende Bezeichnung des abgabepflichtigen Fahrzeuges an und nicht auf den genauen Zeitpunkt der Entstehung einer Steuerschuld.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen nach 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 hiebei 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.

Die belangte Behörde hat den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sowie über einen Verspätungszuschlag vom 10. Juni 2009 gemäß § 276 Abs 1 BAO antragsgemäß 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 genannte Bescheid mit der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen vom 1. September 2009 ersatzlos aufgehoben worden ist, hätte in dieser Sache keine neuerliche Entscheidung ergehen dürfen. Der Berufung vom 5. Oktober 2009 war daher wegen "res iudicata" stattzugeben.

Salzburg, am 22. September 2010