



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn A., vertreten durch B., vom 1. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 2. März 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe für Juli 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage zufolge der Erhebungsergebnisse des Finanzamtes X. hat der Berufungswerber (Bw.) seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet der Republik Österreich an seiner Wohnanschrift in Y.. Er benützt das Kraftfahrzeug der Marke und Type abc mit dem deutschen behördlichen Kennzeichen „a1b1c1“, welches laut Bestellung und Rechnung des Verkäufers, der C., von der D., Z, als Neuwagen angekauft, am 19. Juni 2008 an ihren mit 50 Prozent beteiligten Gesellschafter und Geschäftsführer B1 in Graz ausgefolgt, als innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland verbracht und am 25. Juni 2008 für sie in der Bundesrepublik Deutschland am Landratsamt in XYZ behördlich zum Verkehr zugelassen wurde. Die Fakturierung erfolgte an eine deutsche Finanzierungsgesellschaft. Der Bw. ist weder Dienstnehmer noch Inhaber einer sonstigen Gesellschaftsfunktion der Fahrzeughalterin.

Im Zuge der am 17. Februar 2009 beim Finanzamt X. niederschriftlich aufgenommenen Angaben des steuerlichen Vertreters des Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der D. und Eigentümervertreter des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges konnte in Erfahrung

gebracht werden, der Betriebszweck der D. sei unter anderem die Vermietung von Fahrzeugen - es handle sich glaublich um 8 Fahrzeuge - , die in ihrem Eigentum stehen. Die Hauptnutzung des gegenständlichen Fahrzeuges erfolge entgeltlich durch den Bw. auf Grund von Mietverträgen. Der Bw. bezahle die Miete und den Treibstoff, alle übrigen Kosten bis auf einen Versicherungsselbstbehalt würden von der Vermieterin getragen. Dem Bw. sei es überlassen, wie und wo er das Fahrzeug benützt. Das Fahrzeug befand sich im Zeitpunkt der Niederschriftsaufnahme in X beim Bw. Bereits beim Fahrzeugkauf sei der Bw. als Hauptmieter- und -benützer geplant und es sei vorgesehen gewesen, dass der Bw. auch Einfluss auf die Fahrzeugtypenentscheidung nimmt und sich ein Wunschkennzeichen auswählt.

Der Bw. wirkte persönlich trotz Aufforderung durch das Finanzamt an der Sachverhaltsermittlung nicht mit.

Auf Grund des dargestellt erhobenen Sachverhaltes hat das Finanzamt dem Bw. bescheidmäßig die nach Ansicht des Finanzamtes im Juli 2009 gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 iVm § 1 Z. 3 NormverbrauchsabgabeG, BGBl.Nr. 1991/695, idgF (NoVAG) entstandene Normverbrauchsabgabeschuld zur Zahlung vorgeschrieben. Nach Zitierung der Bestimmungen des § 40 Abs. 1 lit. d des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG), BGBl.Nr. 267/1967 idgF und des § 1 Z. 3 und des § 7 Abs. 1 Z. 3 NoVAG hob das Finanzamt in der Begründung seines Bescheides im Wesentlichen hervor, der Bw. als Mieter des Fahrzeuges habe seinen Hauptwohnsitz im Inland, weshalb sich der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges auf Grund der unwiderlegbaren gesetzlichen Vermutung des § 40 Abs. 1 lit. d KFG im Inland befinde. Dass der Mieter und nicht der Vermieter als Verwender im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG anzusehen ist, unterliege keinem Zweifel und bedürfe keiner näheren Erörterung. Die Verwendung des Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen sei ohne inländische Zulassung nur während eines Monats zulässig gewesen. Weil das Fahrzeug im Inland verwendet und nach § 82 Abs. 8 KFG (binnen) einen Monat nach der Einbringung in das Bundesgebiet zuzulassen gewesen wäre, sei der Tatbestand des § 1 Z. 3 NoVAG erfüllt.

In der gegen den Festsetzungsbescheid eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sei entsprechend dem Unternehmensgegenstand der in XY, Deutschland, ansässigen Firma D. zu Vermietungszwecken angeschafft und erstmalig am 26. Juni 2008 in XYZ., Deutschland, zum Verkehr zugelassen worden.

Im Kalenderjahr 2008 sei das Fahrzeug vom Bw., der Steuer- und Unternehmensberatung B, der E und von B als Geschäftsführer der D. genützt worden und in Deutschland, Österreich und Italien zum Einsatz gekommen. Der rechtliche Standort des Fahrzeuges sei jener in XY.. Nach den Berufungsausführungen seien die Nutzungsintervalle stets unter 4 Wochen gelegen

und das Fahrzeug habe sich nie länger als 4 Wochen in Österreich befunden, weshalb der Tatbestand gem. § 82 Abs. 8 KFG nicht erfüllt sei.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt darauf, dass der Bw. als Dauermieter des Fahrzeuges anzusehen gewesen sei. Er habe bei der Anschaffung Einfluss auf die Typenwahl gehabt, das Wunschkennzeichen sei auf den Bw. gemünzt und die Buchstabenkombination „RR“ stehe für „Regierungsrat“, den Berufstitel des Bw.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. mit Vorhalt vom 17. Februar 2010 im wesentlichen aufgefordert unter Beibringung entsprechender beweiskräftiger Unterlagen darzulegen, in welchen Zeiträumen und zu welchen Zwecken im Kalenderjahr 2008 das verfahrensgegenständliche Fahrzeug von ihm im Bundesgebiet Österreichs benützt wurde, wie hoch der vereinbarte und bezahlte Mietpreis war, ob auf ihn im Kalenderjahr 2008 ein anderes Kraftfahrzeug behördlich zugelassen war, und ob es sich beim deutschen behördlichen Kennzeichen a1b1c1 um ein Wunschkennzeichen, welches auf den Bw. als Person Bezug nimmt, gehandelt hat.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 17. Februar 2010 übermittelte der Vertreter des Bw. im Schreiben vom 8. April 2010 der Abgabenbehörde zweiter Instanz das an den Bw. gerichtete Anbot der D. vom 10. Juni 2008. Darin wird dem Bw. zunächst mitgeteilt, dass die D. das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug anschafft, der Bw. in den Beschaffungsvorgang mit einbezogen wird, Ausstattungswünsche des Bw. mit berücksichtigt werden (Punkt 1), das Fahrzeug zur Vermietung angeschafft wird, der Bw. als Hauptmieter des Fahrzeuges vorgesehen ist, das Fahrzeug aber auch von anderen Mietern verwendet wird (Punkt 2), der Bw. in den nächsten 36 Monaten nach Annahme des Anbots Fahrzeuge der D. zu den detailliert genannten Konditionen mieten wird (so den verfahrensgegenständlichen PKW pro Tag um € 15,00 plus USt; Punkt 3), der Bw. primär das verfahrensgegenständliche Fahrzeug nutzen wird, wobei es ihm freisteht auch andere Fahrzeuge der D. unter den angeführten Konditionen zu nutzen (Punkt 4), die Fahrzeuge im Eigentum der D. stehen, die Versicherung und Wartung der Fahrzeuge durch die D. erfolgen, der Mieter die Treibstoff- und sonstigen laufenden Betriebskosten zu tragen hat (Punkt 5), der Mieter sich verpflichtet, das/die Fahrzeug/Fahrzeuge sorgsam zu behandeln und im Falle eines Schadens oder bei Problemen im Zusammenhang mit dem Fahrzeug den Vermieter unverzüglich zu verständigen (Punkt 6), der Mieter das Fahrzeug auch durch Drittpersonen nutzen kann, wobei er dafür haftet, dass das Fahrzeug nur von Personen, die die notwendigen Voraussetzungen erfüllen, in Betrieb genommen wird (Punkt 7), der Bw. über das Reservierungs-/Buchungssystem der Firma D. das jeweilige Fahrzeug abrufen (Punkt 8), die Verrechnung der Fahrzeuge aufgrund der

verbindlichen Buchung und der Nutzung des/der Fahrzeuges/Fahrzeuge während eines Kalenderjahres erfolgt, wobei die Abrechnung jeweils mit 31.12. eines Kalenderjahres gelegt wird (Punkt 9) und das Angebot als angenommen gilt, wenn der Bw. einen Betrag von € 15.000,00 als Kautions an die D. zur Überweisung bringt (Punkt 10).

Gleichzeitig legte der Bw. zur Nutzung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges ein Nutzungsprotokoll für die Zeit von der 26. Kalenderwoche 2008 bis einschließlich der 1. Kalenderwoche 2009 (das sind 28 Wochen bzw. 196 Tage) vor, in welchem ausgewiesen wird, dass er das Fahrzeug im Jahr 2008 in den Zeiträumen vom 1.7.2008 bis 27.7.2008 (27 Tage), 1.9.2008 bis 28.9.2008 (28 Tage), 3.11.2008 bis 30.11.2008 (28 Tage) und 21.12.2008 bis 31.12.2008 (11 Tage), demnach insgesamt 94 Tage in Nutzung hatte. Zudem dokumentierte der Bw. mit der Rechnung der D. vom 31.12.2008, dass ihm für die 94 Tage währende Nutzung laut Nutzungsprotokoll das Nutzungsentgelt in Höhe von € 1.677,90 zur Zahlung vorgeschrieben wurde.

In einem zweiten Nutzungsprotokoll werden zusätzlich zur Nutzung durch den Bw. die Nutzungszeiträume für die Zeit von der 26. Kalenderwoche 2008 bis einschließlich der 1. Kalenderwoche 2009 und die Nutzungsdauer des Fahrzeuges einerseits durch „DI“ in der Zeit vom 30.9.2008 bis 26.10.2008 und andererseits durch die D. selbst in der Zeit vom 10.8.2008 bis 30.8.2008 und vom 1.12.2008 bis 20.12.2008 ausgewiesen.

Das Finanzamt, welchem die Vorhaltsbeantwortung des Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, äußerte sich hierzu nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG 1991) unterliegt der Normverbrauchsabgabe – abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen – die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt u.a. die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Nach § 4 Z 2 NoVAG 1991 ist Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 8 Abs. 1 BAO).

Nach § 36 Kraftfahrzeuggesetz 1967, BGBl.Nr. 267/1967 (KFG 1967), dürfen Kraftfahrzeuge nur dann auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden, wenn sie u.a. zum Verkehr zugelassen sind.

Nach § 37 Abs. 2 KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 dürfen Kraftfahrzeuge und Anhänger u.a. nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige

Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat, wenn er seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat oder bei Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, jedenfalls der Mieter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet hat.

Kraftfahrzeuge und Anhänger sind nach § 38 Abs. 1 KFG 1967 auf Antrag für die Dauer von höchstens einem Jahr vorübergehend zuzulassen, wenn der Antragsteller seinen Hauptwohnsitz, seine Hauptniederlassung oder seinen Sitz nicht im Bundesgebiet hat und die im § 37 Abs. 2 angeführten Unterlagen und Nachweise ordnungsgemäß erbracht sind.

Gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Gemäß § 79 KFG 1967 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) u.a. nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 bestimmt, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 2010, Zl. 2009/16/0107, ausgeführt, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges der Normverbrauchsabgabe unterliegt, wenn es nach dem KFG 1967 zum Verkehr zuzulassen wäre.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt (§ 79 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG 1967). Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (§ 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Wird ein Fahrzeug beispielsweise durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so kommt § 79 Abs. 1 KFG 1967 (mit seiner Jahresregel) zum Tragen. Wird das Fahrzeug – wie hier – hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zu beurteilen.

§ 4 Z 2 NoVAG 1991 bezeichnet als Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) denjenigen, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Damit wird aber nur der Abgabentatbestand des ersten Satzes des § 1 Z 3 NoVAG 1991 (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) fehlt es aber – mangels Zulassung – an jener Person, für die zugelassen worden ist. § 4 NoVAG sah bis zur Novelle durch Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 dafür keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor.

Der VwGH hat in seiner vorzitierten Entscheidung darauf verwiesen, dass nach dem, dem Steuerrecht innewohnenden Grundgedanken derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, Bundesabgabenordnung, 77), und in einem solchen Fall jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte, zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen ist. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung des Steuerentstehungstatbestandes nicht an. Diese Auslegung des NoVAG 1991 findet ihre Bestätigung auch in der vom Gesetzgeber durch die Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 vorgenommene „Klarstellung“ (vgl. die Materialien zu dieser Novelle 113 BlgNr XXIV. GP 79) durch die Ergänzung des § 4 NoVAG. Dessen nunmehr angefügte Z 3 bestimmt im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3) auch denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Abgabenschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Weil das NoVAG keine Regelung darüber enthält, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist, bietet sich nach der Rechtsprechung des VwGH im zitierten Erkenntnis Zl. 2009/16/0107, auf Grund der gleichartigen Zielsetzung, nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeuges nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz – EKHG zurückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung im Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

Für die Entstehung der Normverbrauchsabgabenschuld hat der VwGH resumierend festgestellt, dass es ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Frist hinaus ankommt. Ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem

Fahrzeug zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich.

Im ergänzenden Ermittlungsverfahren legte der Bw., der unbestrittenermaßen seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet hatte, dar, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug im Jahr 2008 nach seiner Anschaffung und behördlichen Zulassung in Deutschland auf Mietbasis nicht nur von ihm – allenfalls im Bundesgebiet – sondern auch von anderen Personen bzw. vom Fahrzeugeigentümer zu anderen Zwecken verwendet wurde. Er war daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht als „Dauermieter“ des gegenständlichen Fahrzeuges „abc.“ anzusehen, obschon im „Anbot“ vom 10.6.2008 eingeräumt ist, dass der Bw. als Hauptmieter dieses Fahrzeuges vorgesehen war. Andererseits wurde dem Bw. vom Fahrzeugvermieter die Anmietung von zwei anderen Fahrzeugen eröffnet. Die vorgelegten Nutzungsprotokolle weisen im Jahr 2008 eine Nutzung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges durch den Bw. in einem Maß aus, das weniger als 50 Prozent der Gesamtzeit (94 von 196 Tagen) betrug. Keine der ausgewiesenen Nutzungszeiträume überstieg die zulässige Verwendungsfrist von einem Monat des § 82 Abs. 8 KFG 1967 für Personen mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet. Eine anders lautende Sachlage, die allenfalls den angefochtenen Bescheid stützen könnte, ist nicht aktenkundig.

Der dauernde Standort des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges während seiner Verwendung im Bundesgebiet war infolge des im Bundesgebiet gelegenen Hauptwohnsitzes des Bw. zwar im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 als im Inland gelegen anzusehen. Seine Verwendung durch den Bw. ohne Zulassung, die durch längerfristige Zeiträume und die Verwendung durch andere Personen unterbrochen wurde und daher bei jedem Nutzungszeitraum neu zu laufen begann, weshalb jede Nutzung für sich gesondert zu beurteilen war, war nicht unzulässig, weil sie jeweils einen Zeitraum betraf, der geringer als einen Monat war. Kraftfahrrechtlich war die Zulassung im Inland daher in Beurteilungszeitraum nicht erforderlich.

Da der Steuerschuldentstehungstatbestand des § 1 Z. 3 NoVAG 1991 nicht erfüllt wurde, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. September 2010