

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1.04.2011 und 18.05.2011 betreffend Normverbrauchsabgabe und Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe für April 2008, sowie Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2008, Jänner bis Dezember 2009 und Jänner bis Dezember 2010 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und Beschwerdevereinscheidungen werden gemäß § 278 Abs. 1 lit b BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig (§ 25 a Abs. 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

1) Übergangsbestimmung

Mit Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde das Bundesfinanzgericht mit 1.1.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst.

Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben (Abs. 39 leg.cit.)

2) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) hat seinen Wohnsitz im Beschwerdezeitraum in Ort1, und betreibt ein Einzelunternehmen in Ort2.

Im Zuge einer Nachschau hinsichtlich der Nutzung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen wurde dem Bf mit Schreiben des Finanzamtes vom 15. Juni 2010 vorgehalten, dass er in Österreich einen Hauptwohnsitz habe und im Inland Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen verwende.

Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 2010 gab der Bf bekannt, dass es sich bei den Fahrzeugen Opel Combo BGL 111 und Opel Antara BGL 222 um Leasingfahrzeuge handle, die im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens in Ort2, stünden. Das Fahrzeug Opel Combo BGL 111 diene zu 100% der Firmennutzung durch den Bf bzw. Mitarbeiter je nach Bedarf für Einkäufe, Lieferungen, usw. Das Fahrzeug Opel Antara, BGL 222, finde als Firmenfahrzeug für diverse geschäftliche und private Fahrten des Bf, für Fahrten vom Wohnort zum Betrieb, für Kundenbesuche, Neukundengewinnung, Messebesuche, Fahrten auf Großmärkte in Wien, München, Hamburg, Verwendung.

Mit Vorhalt vom 21. Oktober 2010 wies das Finanzamt darauf hin, dass nach der Bestimmung des § 82 (8) KFG bei Fahrzeugen von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland der Standort des Kfz am Wohnsitz angenommen werde. Da für den **Opel Antara** keine überwiegende betriebliche bzw. ausländische Verwendung nachgewiesen worden wäre, sei nunmehr zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer die Vorlage von Kaufvertrag sowie Rechnung erforderlich. Für den Fall der Nichtübersendung der angeforderten Unterlagen erfolge die Ermittlung des damaligen Kaufpreises im Schätzungswege nach § 184 BAO mit € 38.000,-. Bei der NOVA werde ein Steuersatz von 13 % angenommen. Für die Kfz-Steuer gehe das Finanzamt von 110 kW aus.

Der damalige Vertreter des Bf teilte daraufhin in der Stellungnahme vom 18. Jänner 2011 mit, **dass er nach dem Inhalt des Finanzamtsschreibens davon ausgehe, dass eine Vorschreibung von Kfz-Steuer und NOVA lediglich hinsichtlich des Fahrzeuges mit dem Kennzeichen BGL 222 erwogen werde, sodass es offensichtlich für das vom Finanzamt ausdrücklich nicht mehr angeführte Fahrzeug mit dem Kennzeichen BGL 111 keiner sach- und rechtsinhaltenlichen Stellungnahme mehr bedürfe.** Die Stellungnahme des Bf beziehe sich sohin ausschließlich auf das Fahrzeug BGL 222, welches mit dem Nutzungsstandort Ort2 für Fahrten zwischen dem Unternehmen und dem Wohnort Verwendung finde, jedoch überwiegend dem Betriebszweck zur Durchführung von Kundenbesuchen, Neukundenwerbung, Messebesuchen, Fahrten zu Großmärkten in Wien, gleichfalls im deutschen Raum wie München und Hamburg, diene. Aus den vorgelegten Gewerbebeanmeldungen mit der Betriebsstätte Ort2 und den darin angeführten Tätigkeitsbereichen und deren Umfang, ergebe sich nachweislich die Notwendigkeit der überwiegenden betrieblichen Nutzung des Leasingfahrzeuges in Deutschland.

Mit Bescheiden vom 1. April 2011 hat das Finanzamt daraufhin für den Pkw Opel Antara mit dem deutschen Kennzeichen BGL 222 die Normverbrauchsabgabe 01-12/2008,

einen Verspätungszuschlag hinsichtlich Normverbrauchsabgabe in Höhe von 10 %, sowie Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2008 (für 8 Monate) und 01-12/2009 zur Vorschreibung gebracht.

Bescheidbegründend führte das Finanzamt in diesem Zusammenhang Folgendes aus:

„Das Fahrzeug Opel Antara mit dem Kennzeichen BGL 222 ist seit dem 18. April 2008 auf Sie zugelassen. Die Verwendung des Fahrzeuges im Inland wurde am 10. Juni 2010 an der Wohnadresse mit Foto nachgewiesen. Sie haben Ihren Wohnsitz in Ort1, wo sie mit Ihrer Partnerin und zwei Kindern seit 31. Mai 2002 polizeilich gemeldet sind. Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde trotz schriftlicher Aufforderung kein ausreichender Gegenbeweis erbracht. Daher gilt das Inland als Fahrzeugstandort. Weiters wurde festgestellt, dass auf Ihre Lebensgefährtin Frau H kein Fahrzeug zugelassen ist. Bis 21. April 2008 war sie Zulassungsbesitzerin eines Pkw Opel Vectra. Daher geht das Finanzamt davon aus, dass der Pkw Opel Antara, der am 18. April 2008 auf Sie zugelassen wurde, auch von Frau H. privat verwendet wird, was ebenfalls für den Standort im Inland spricht. Am 21. Oktober 2010 ersuchten wir schriftlich um Angaben über den Wert des Fahrzeuges, wobei gleichzeitig für den Fall der ausbleibenden Stellungnahme ein Schätzwert von € 38.000,- bekannt gegeben wurde. Da Sie keine diesbezüglichen Angaben gemacht haben, geht das Finanzamt von diesem Schätzwert aus und wird NOVA gemäß § 1 Z.3 NOVAG und Kfz-Steuer gemäß § 1 Abs 1 Z.3 KfzStG festgesetzt. Der Verspätungszuschlag hinsichtlich der NOVA war wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Erklärung festzusetzen.“

Gegen sämtliche Bescheide wurde seitens des damaligen Vertreters des Bf fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und auszugsweise ausgeführt:

„Der Bf betreibt in Ort2., Deutschland, das Einzelunternehmen „ABC“. Weitere Einkünfte, insbesondere inländische, bezieht der Bf nicht. Das Fahrzeug der Marke Opel Antara mit dem polizeilichen Kennzeichen BGL 222 ist auf den Bw unter der Anschrift seines Betriebes gemeldet. Der Bf betreibt die Einzelfirma „ABC“ seit dem Jahr 2000, wobei ihm lediglich eine Angestellte, nämlich seine Lebensgefährtin Frau H, welche auch ordnungsgemäß im Betrieb angemeldet ist, zur Verfügung steht. Laut beiliegender Abrechnung, exemplarisch für den Monat Oktober 2010, hat diese für Oktober 2010 einen Nettolohn in der Höhe von € 1.500,- bezogen.

Der Bf verarbeitet in seinem Betrieb gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin ca. 20 Tonnen Obst pro Monat, wobei je nach Auftragslage die Arbeitszeiten variieren. Der Bf fährt jedoch täglich gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin von Ort1. in seinen Betrieb in Ort2., wobei für diese Fahrt jeweils das Fahrzeug mit dem polizeilichen Kennzeichen BGL 222 benützt wird. Der Dienstbeginn ist variabel, zumeist jedoch gegen 7.30 Uhr, wobei die Tätigkeit meistens zwischen 16 und 17.00 Uhr endet. Großteils nach diesem

Zeitraum sind noch die von der Firma ABC produzierten Fruchtsalate auszuliefern, wobei diese Lieferungen je nach Ertragslage auch mit dem Fahrzeug Opel Antara, BGL 222 durchgeführt werden. Wenn nunmehr jedoch 20 Tonnen Obst pro Monat zu Obstsalat verarbeitet werden, ist es auch nachvollziehbar, dass die einzelnen Kunden, welche von dem Betrieb des Bf zu beliefern sind, nicht nur mit einem Auto beliefert werden können. Es werden sohin mit dem gegenständlichen Fahrzeug insbesondere die Fahrten von dem Wohnsitz zu dem Betrieb durchgeführt, weiters jedoch auch Messebesuche, Fahrten zu Kunden, welche regelmäßig zu betreuen sind sowie zu potentiellen Neukunden, um diese als Abnehmer für die ABC gewinnen zu können. Es werden jedoch von dem Bf bzw. dessen Lebensgefährtin auch die Einkäufe getätigt, wobei das gegenständliche Fahrzeug verwendet wird. Einkäufe sind vor allem auf den Märkten in Wien, München oder bei Bedarf vereinzelt auch in Hamburg durchzuführen, wofür wiederum ausschließlich das gegenständliche Fahrzeug verwendet wird.

Dieses wird somit beinahe ausschließlich für betriebliche Zwecke verwendet. Das Fahrzeug befindet sich im Betriebsvermögen und wird nach den geltenden deutschen Steuerbestimmungen für eine allfällige Privatnutzung ein entsprechender steuerrechtlicher Ansatz durchgeführt. Zugestanden wird jedoch, dass der Bf für das Kfz kein Fahrtenbuch geführt hat, da dies nach den deutschen steuerrechtlichen Bestimmungen nicht erforderlich ist. Das Fahrzeug wird insbesondere fast ausschließlich vom Standort des Betriebes in Deutschland aus geplant und betrieben.

In der Gesamtbetrachtung der gegenständlichen Sachlage ist der Standort des Fahrzeuges damit am Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Bf in Deutschland und nicht am Wohnsitz in Österreich, mag das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen dem Wohnsitz und dem Betrieb des Bw verwendet werden. Diese Fahrten vermögen jedoch bei der gegenständlichen Sachlage keinen dauernden Standort im Bundesgebiet zu begründen. Das Finanzamt führt Bescheid begründend aus, dass auf die Lebensgefährtin des Bf kein Fahrzeug zugelassen ist, auf diese jedoch bis 21. April 2008 ein Pkw der Marke Opel Vectra zugelassen war. Dies spreche dafür, dass der gegenständliche Opel Antara, der am 18. April 2008 zugelassen wurde, von dieser auch privat verwendet wird. Diese Feststellung hat das Finanzamt ohne weitere Begründung, insbesondere ohne den Bf bzw. seine Lebensgefährtin zu einer Stellungnahme aufgefordert zu haben, getroffen. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass der Bf stets gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin, der einzigen Angestellten im Betrieb, mit dem Opel Antara, BGL 222 gefahren ist. Aus diesem Grund benötigt diese auch kein eigenes Fahrzeug. Der Umstand, dass das gegenständliche Fahrzeug beinahe ausschließlich betrieblich genutzt wird, zeigt sich auch daran, dass Tochter G -nunmehr im Besitz einer Lenkerberechtigung für Pkws -selbst ein Fahrzeug mit dem polizeilichen Kennzeichen X123 angemeldet hat. Wäre der Opel Antara überwiegend im Inland, wie dies das Finanzamt vermeint, hätte sich die Tochter keinen eigenen Pkw anschaffen müssen.

Wiederholt wird, dass mit dem Pkw vom Wohnsitz an die Betriebsadresse gefahren und am Abend bzw. in der Nacht nach den Auslieferungen wieder retour gefahren wird.“

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. Mai 2011 wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sowie Verspätungszuschlag hinsichtlich Normverbrauchsabgabe für April 2008 und Kraftfahrzeugsteuer für 2008 und 2009, jeweils vom 1. April 2011, als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde in diesem Zusammenhang Folgendes ausgeführt:

1) Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer:

*„Der Bf und seine Familie haben unbestrittenermaßen ihren alleinigen Wohnsitz seit Mai 2002 in Ort1. . Das berufungsgegenständliche Fahrzeug Opel Antara (BGL 222) ist seit 18. April 2008 auf den Bf unter der Adresse des deutschen Einzelunternehmens zugelassen. Ebenfalls auf diese Adresse zugelassen ist ein Opel Combo (pol. Kennzeichen BGL 111). Der Prüfer hat am **10. Juni 2010** am Standort Ort1. , Straße1 , eine Nachschau gehalten und eine beschilderte Garage vorgefunden. Beim Schild mit der Aufschrift „Parkplatz für Haus Straße 1 , Parterre“ (ehemalige Adresse des Bf in Ort1.), **war das berufungsgegenständliche Fahrzeug an diesem Tag untertags abgestellt.** Im Rahmen der Ermittlungen wurde der Bf aufgefordert, einen allfälligen Gegenbeweis im Sinne des § 82 (8) KFG zu erbringen. Am 5. Oktober 2010 wurde schriftlich die Auskunft gegeben, es handle sich bei beiden Kraftfahrzeugen um Leasingfahrzeuge seiner Firma in Ort2. / Deutschland. Da er in Deutschland nicht verpflichtet wäre, ein Fahrtenbuch zu führen, könne keine Auflistung der getätigten Fahrten übermittelt werden. Der Opel Combo (BGL 111) diene zu 100 % der Firmennutzung für Einkäufe, Lieferungen usw., durch den Bf bzw. Mitarbeiter je nach Bedarf. Der Opel Antara (BGL 222) sei ein Firmenfahrzeug für Fahrten vom Wohnort in den Betrieb, Kundenbesuche, Neukundengewinnung, Messebesuche, für Fahrten auf Großmärkte in Wien, München, Hamburg und diene weiterer geschäftlicher und privater Nutzung.*

Weder auf den Bf noch auf seine Lebensgefährtin war im gegenständlichen Zeitraum ein weiteres Fahrzeug in Österreich zugelassen. Die Lebensgefährtin hat ihr letztes Fahrzeug Opel Vectra drei Tage nach der Anmeldung des berufungsgegenständlichen Fahrzeuges abgemeldet (21. April 2008).

Es ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass sich der Hauptwohnsitz des Bf in Österreich befindet. Es ergibt sich somit die Standortvermutung des § 82 (8) KFG, wobei ein Gegenbeweis zulässig ist. Der geforderte Gegenbeweis macht hierbei Feststellungen erforderlich, durch welche erwiesen wird, dass über das Fahrzeug auf Dauer hauptsächlich vom Ausland aus verfügt wird. Auf Grund der Tatsache, dass einerseits das Fahrzeug täglich zur Fahrt von und zum Betrieb verwendet wird und somit nachts sowie in der Freizeit seinen Standort am Hauptwohnsitz hat und andererseits weder der Bf noch seine Lebensgefährtin privat in Österreich ein Auto besitzen, erscheint es wenig glaubhaft, dass das Fahrzeug ausschließlich für betriebliche und nicht für private Zwecke verwendet wird. Es ist daher nach der allgemeinen Lebenserfahrung

anzunehmen, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeuges im Sinne des KFG in Österreich befindet, auch wenn das Fahrzeug unbestrittenermaßen auch für betriebliche Zwecke verwendet wird. Da ein stichhaltiger Gegenbeweis trotz mehrfacher Aufforderung nicht erbracht werden konnte, greift die Standortvermutung des § 82 (8) KFG, sodass die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer zu Recht erfolgte.

2) Verspätungszuschlag betreffend Normverbrauchsabgabe:

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, BAO, § 135 Tz 4 und 10).

Was die Verhängung eines Verspätungszuschlages betrifft, so erscheint die Festsetzung auf Grund der nicht entschuldbaren Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärung (Zeitdauer beinahe drei Jahre) sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gerechtfertigt. Im Übrigen wurden im Rahmen der Berufung keine konkreten Einwendungen hinsichtlich des Verspätungszuschlages gemacht.

Über Antrag des Bf vom 13. Mai 2011 erfolgte am 26. Mai 2011 die Vorlage der Berufungen betreffend Normverbrauchsabgabe, Verspätungszuschlag (NoVA), Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2008 und 01-12/2009 zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 18. Mai 2011 Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2010 fest. Die dagegen erhobene Berufung wurde am 27. Dezember 2011 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 11. April 2012 übermittelte der UFS folgendes Schreiben an den Bf:

„Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0276, aus, dass nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz 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 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Aus dieser Entscheidung ist abzuleiten, dass die Standortvermutung nicht nur auf

von Privatpersonen verwendete Fahrzeuge, sondern auch auf von Unternehmungen verwendete Fahrzeuge anzuwenden ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 nicht im Inland hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht.

Nach Aktenlage außer Streit steht gegenständlich, dass Sie Ihren Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich haben und das in Rede stehende Kraftfahrzeug Opel Antara mit dem Kennzeichen BGL 222 , ebenso wie das Fahrzeug Opel Combo mit dem Kennzeichen BGL 111 , unter der Anschrift Ihres Einzelunternehmens in Deutschland zugelassen ist.

Da dieses Kraftfahrzeug Opel Antara unstrittig im Inland verwendet wird, wäre es an Ihnen gelegen, den diesbezüglichen Beweis für den behaupteten Standort im Ausland zu erbringen. Als Beweis kommt alles in Betracht, was der Erhellung des Sachverhaltes dienlich ist.

Sie werden daher eingeladen, insbesondere Fahrtenbücher, Tankstellenabrechnungen, Servicehefte, Rechnungen über Reparaturen, Service, Reifenwechsel etc., beizubringen. Die von Ihnen angeführten Mess- und Kundenbesuche, Einkaufsfahrten sowie sonstige dienstliche Fahrten mögen detailliert dargestellt werden, ebenso die durchgeführten Privatfahrten, jeweils unter Bekanntgabe des Fahrers und des Fahrzeuges.

In diesem Zusammenhang wird Ihnen in der Anlage auch die Stellungnahme des Prüfers vom 6.5.2011 zur Berufungsschrift mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Des Weiteren wird um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1) Bekanntgabe der Anzahl der Dienstnehmer und detaillierte Darstellung deren und Ihrer eigenen Tätigkeit für den Betrieb.

*2) Laut Berufungsschrift vom 22. Dezember 2011 wäre Ihre Lebensgefährtin Frau H Ihre einzige Dienstnehmerin im Betrieb in Deutschland. Wer fährt dann mit dem Opel Combo BGL 111 . Verwiesen wird auf die Eingabe vom 5.10.2010, in der ausgeführt wird „100%ige Firmennutzung für Einkäufe, Lieferungen **von mir und Mitarbeiter nach Bedarf**“ .*

4) Wenn der Opel Combo BGL 111 zu 100% für das Unternehmen für Einkäufe, Lieferungen etc. Verwendung finde, wird zu klären sein, wie sich die Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges Opel Antara darstellt .

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der damalige Rechtsvertreter des Bf mit Eingabe vom 14. Mai 2012 folgende Unterlagen:

- „Rechnungen des Autohauses Autohaus GmbH, Ort, BRD für sämtliche Reparaturen, Wartungsarbeiten und Inspektionen für das Fahrzeug Opel Antara.

- Leasingantrag des Bw bei der X Leasing GmbH in Deutschland.

- Einnahmen-Überschussrechnung für den Zeitraum 2008. Aus Punkt A (Betriebseinnahmen) sei der Eigenverbrauch zu ersehen. Weiters könne dieser Einnahmenüberschussrechnung auch entnommen werden, dass die gesamten Aufwendungen für das Fahrzeug betrieblich erfasst wurden. In Deutschland bestehe keine Verpflichtung zur Führung eines Fahrtenbuches, weshalb auch keines geführt wurde.

- Exemplarisch vorgelegte Rechnungen der Fa. D CC. Österreich GmbH für den Monat März 2010: Daraus seien die beinahe täglich anfallenden Einkäufe bei D (Land Salzburg) ersichtlich.

Der Bw habe nur bei zwei Tankstellen im Inland getankt. Bei diesen Tankstellen handelt es sich um die P Tankstelle, Y Bundesstraße sowie die Z Tankstelle, in unmittelbarer Nähe zur D. Aus dem Umstand, dass das Tanken in Österreich erfolgt, kann jedoch keinesfalls zwingend der Schluss gezogen werden, dass das gegenständliche Fahrzeug überwiegend im Inland befindlich ist. Von dem Wohnort des Bf zu den beiden vorangeführten Tankstellen sind jeweils ca. 25 Kilometer zurückzulegen. Der Grund für das Tanken an diesen beiden Tankstellen ist darin gelegen, dass diese auf dem Anfahrtsweg zum Betriebsgebäude des Bf bzw. bei seiner Haupteinkaufsstelle D gelegen sind. Überdies erfolgt das Tanken auf Grund der günstigeren Treibstoffpreise aus wirtschaftlichen Gründen in Österreich. Die Erfüllung der behördlichen Aufforderung, die Mess- und Kundenbesuche, Einkaufsfahrten sowie sonstige Fahrten detailliert darzustellen, ist auf Grund der Vielzahl der Fahrten unmöglich, da es einen übersichtlichen Rahmen sprengen würde. Es werden jedoch die Auftrags/Lieferscheinbücher für die Monate Jänner bis einschließlich April 2008, Mai bis einschließlich August 2009 und September bis Dezember 2010 vorgelegt, aus denen die Fahrten für Auslieferungen bzw. Einkäufe ersichtlich sind. Die Bücher wurden hinsichtlich der angeführten Zeiträume deshalb so ausgewählt, damit ein repräsentativer Querschnitt über sämtliche Monate, jedoch aufgeteilt auf drei Jahre dargelegt werden kann. Es können selbstverständlich auch noch weitere Auftrags/Lieferscheinbücher vorgelegt werden.“

Der UFS übermittelte dem Finanzamt diese Eingabe vom 14. Mai 2012 samt Beilagen zur Stellungnahme hinsichtlich der neu vorgebrachten Argumente und Unterlagen.

In einer Gegenäußerung vom 20. Dezember 2012 führte das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes aus:

Weder auf den Bf noch auf seine Lebensgefährtin sei im Berufszeitraum ein weiteres Fahrzeug in Österreich zugelassen. Die Lebensgefährtin habe ihr letztes Fahrzeug Opel Vectra drei Tage nach der Anmeldung des Opels Antara abgemeldet.

Das Finanzamt halte auf Grund der Bauart die weitaus überwiegende Verwendung des Opels Combo für Warentransporte und sonstige betriebliche Fahrten für glaubwürdig.

Für das Fahrzeug Opel Antara, das das einzige Fahrzeug darstelle, welches dem Bf und seiner Lebensgefährtin privat zur Verfügung stehe, treffe dies jedoch nicht zu. Eine weitaus überwiegende Nutzung im Ausland wäre daher entsprechend nachzuweisen. Auf Grund der nun erstmals vorgelegten Unterlagen im Schreiben vom 14. Mai 2012 könne die durchschnittliche Jahreskilometerleistung des berufungsgegenständlichen Fahrzeuges in etwa nachvollzogen werden:

Datum	Beleg	Km-Stand	Differenz Tage	Differenz km	umgerechnet in Jahres-km
14.04.2008	Leasingantrag	21.500			
14.04.2009	Re. Autohaus Autohaus, Winterräder	45.705	360	24.205	24.205
14.10.2009	Re. Autohaus Autohaus, Jahresinspektion	55.479	180	9.774	19.548
20.04.2010	Re. Autohaus Autohaus, Sommerräder	64.378	186	8.899	17.224
04.11.2010	Re. Autohaus Autohaus, Jahresinspektion	74.008	194	9.630	17.870
03.06.2011	Re. Autohaus Autohaus, Sommerräder	83.666	209	9.658	16.636
17.08.2011	Re. Autohaus Autohaus, Jahresinspektion	87.729	74	4.063	19.766
			im Schnitt	Jahres-km	19.208

Laut Berufungsausführungen wäre das Fahrzeug vom Bf täglich gemeinsam mit seiner im Unternehmen angestellten Lebensgefährtin für die Fahrt von Ort1. zur Betriebsstätte in Ort2. und zurück (laut Routenplaner ca. 40 km in einfacher Richtung) benutzt worden. Zudem würden mit diesem Fahrzeug noch Lieferungen, Kunden- und Messebesuche sowie Fahrten zu potentiellen Neukunden durchgeführt. Auch hätten der Bw und seine Lebensgefährtin regelmäßig ausschließlich mit diesem Fahrzeug Einkäufe auf den Großmärkten in Wien, München und vereinzelt in Hamburg durchgeführt. In der

zunehmenden Stellungnahme werde an Hand von exemplarischen Rechnungen der Fa. D in Ort3 ausgeführt, dass der Bw beinahe täglich dort einkaufe.

Betrachte man alle diese behaupteten Fahrten, wobei noch zu berücksichtigen sei, dass das Fahrzeug auch das einzige Privatfahrzeug des Bw und seiner Lebensgefährtin sei und somit alle Privatfahrten mit diesem unternommen würden, so könne dies mit der nachgewiesenen Jahreskilometerleistung nicht in Einklang gebracht werden. Allein die Fahrten von und zur Betriebsstätte (laut Routenplaner etwa 80 Kilometer) würden bei angenommenen 20 Fahrten pro Monat bereits die volle durchschnittliche Jahreskilometerleistung ergeben.

Die Annahme des Finanzamtes, dass das berufsgegenständliche Fahrzeug weitaus überwiegend für Fahrten von und zur Arbeitsstätte sowie für private Zwecke - und für rein betriebliche Zwecke das weitere Fahrzeug Opel Combo verwendet werde - könne dabei durchaus als denkmöglich und glaubhaft bezeichnet werden. Jedenfalls könne der Gegenbeweis aufgrund der Widersprüche zwischen den behaupteten Fahrten und der Jahreskilometerleistung ohne tatsächlich nachprüfbare Nachweise über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben könnten, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem Ort im Ausland zugeordnet werden müsse oder nicht, nicht als erbracht angesehen werden.

Dieser Gegenbeweis könne ohne konkrete Nachweise, welche betrieblichen Fahrten mit welchen der beiden im Betrieb genutzten Fahrzeuge durchgeführt wurden, nicht erbracht werden .

Wesentlich erscheine weiters die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges. Würden -wie auf Grund der Jahreskilometerleistung angenommen werden müsse - weitaus überwiegend Fahrten lediglich vom Wohnsitz zum Betrieb und wieder zurück und „draußen“ nahezu keine betrieblichen Fahrten mit dem Kfz absolviert, könne ein dauernder Standort im Ausland nicht begründet werden.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass der vom Gesetz geforderte Gegenbeweis mit den bisher vorgelegten Unterlagen und den sich daraus ergebenden Ungereimtheiten nicht als erbracht angesehen werden könne.

Am 20. Mai 2015 übermittelte das BFG folgenden Schriftsatz an das Finanzamt:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, festgestellt, dass die einmonatige Frist gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung bei einem Verbringen des KFZ mit ausländischem Kennzeichen in das Ausland unterbrochen werde und bei einem nochmaligen Einbringen desselben KFZ in das Bundesgebiet von Neuem beginne.

Im gegenständlichen, oben angeführten, Beschwerdefall wird seitens des Finanzamtes in der Begründung des NOVA- und der Kfz-Steuerbescheide für den Bf entscheidungsrelevant davon ausgegangen, dass das berufsgegenständliche

Fahrzeug Opel Antara mit ausländischem Kennzeichen regelmäßig für Fahrten vom Wohnort in Österreich zur Arbeitstätte in Deutschland Verwendung gefunden hätte.

Das Finanzamt wird in diesem Zusammenhang aufgefordert, binnen Monatsfrist zu folgender Sachverhaltsfrage Stellung zu nehmen:

Kann seitens des Finanzamtes sachverhaltsmäßig außer Streit gestellt werden, dass das Fahrzeug Opel Antara im gesamten Streitzeitraum von April 2008 bis inklusive Dezember 2010 regelmäßig zumindest einmal innerhalb der Frist des § 82 Abs. 8 KFG (Monatsfrist) vorübergehend ins Ausland verbracht wurde, sodass der oben zitierten Judikatur des VwGH vom 21. November 2013, 2011/16/0221 folgend, das Fahrzeug nie über die in § 82 Abs. 8 KFG normierte Frist von einem Monat hinausgehend, in Österreich verblieben wäre.

Diesfalls könnte dahingestellt bleiben, ob der in § 82 Abs. 8 KFG genannte Gegenbeweis gelungen ist."

In Beantwortung dieser Anfrage vom 20.5.2015 betreffend Unterbrechung der Monatsfrist des § 82 (8) KFG teilte das Finanzamt Folgendes mit:

"Da ein konkreter eindeutig nachvollziehbarer Beweis für die tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges bislang nicht erbracht wurde und der vom Bf dargestellte Sachverhalt nur aufgrund von Behauptungen glaubhaft zu machen versucht wurde, kann das Verbringen des Fahrzeuges in Ausland regelmäßig zumindest innerhalb der Monatsfrist des § 82 (8) KFG von Seiten des Finanzamtes keinesfalls außer Streit gestellt werden. Im Übrigen liegt die Beweislast beim Bf und nicht beim Finanzamt."

3) Rechtslage

Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung), der Kraftfahrzeugsteuer.

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..

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem 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. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig (VwGH 25.1.2006, 2001/1470170).

Aus den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass die sogenannte Standortvermutung widerlegt werden kann.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, festgestellt, dass die einmonatige Frist gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 bei einem Verbringen des KFZ mit ausländischem Kennzeichen in das Ausland unterbrochen werde und bei einem nochmaligen Einbringen desselben KFZ in das Bundesgebiet von Neuem beginne.

Mit einer Novelle zum KFG 1967, die am 23. April 2014 kundgemacht wurde (BGBl. I 26/2014), wurde § 82 Abs. 8 KFG 1967 geändert und mit dem neu eingefügten § 135 Abs. 27 KFG 1967 rückwirkend ab 14. August 2002 in Kraft gesetzt. Dadurch wurde festgelegt, dass die einmonatige Frist nur beim erstmaligen Einbringen nach Österreich beginne und eine vorübergehende Verbringung des KFZ aus dem Bundesgebiet diese nicht unterbreche. § 82 Abs. 8 KFG 1967 in dieser Fassung lautet:

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung."

Nach § 135 Abs. 27 KFG in der Fassung nach der am 23. April 2014 kundgemachten Novelle tritt § 82 Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2014 mit 14. August 2002 in Kraft.

Mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014, G 72/2014, hat der Verfassungsgerichtshof § 135 Abs. 27 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1967 über das Kraftfahrwesen (Kraftfahrgesetz 1967), BGBl. Nr. 267/1967 in der Fassung BGBl. I Nr. 26/2014, als verfassungswidrig aufgehoben. Mit dem Bundesgesetzblatt vom 21. Jänner 2015, BGBl. I Nr. 26/2015, wurde kundgemacht, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014, G 72/2014-11, zu Recht erkannt hat, dass § 135 Abs. 27 des Bundesgesetzes vom 23.

Juni 1967 über das Kraftfahrwesen (Kraftfahrgesetz 1967 - KFG 1967), BGBl. Nr. 267/1967 in der Fassung BGBl. I Nr. 26/2014, als verfassungswidrig aufgehoben wurde und die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Da die Novelle zum KFG 1967, mit welcher § 82 Abs. 8 KFG 1967 geändert wurde, am 23. April 2014 kundgemacht wurde, ist § 82 Abs. 8 KFG 1967 in dieser Fassung für den gegenständlichen Streitzeitraum nicht anzuwenden. Damit gilt für den gegenständlichen Fall § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der vor der am 23. April 2014 kundgemachten Novelle geltenden Fassung. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, festgestellt, dass die einmonatige Frist gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 bei einem Verbringen des KFZ mit ausländischem Kennzeichen in das Ausland unterbrochen werde und bei einem nochmaligen Einbringen desselben KFZ in das Bundesgebiet von Neuem beginne.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben notwendig sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO idF BGL. I 2013/14 kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter *Zurückverweisung* der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

4) Erwägungen

Der Bw lebt mit seiner Lebensgefährtin und den beiden Töchtern (sechzehn und elf Jahre) im gemeinsamen und einzigen Wohnsitz in Ort1., Österreich und betreibt in Ort2., Deutschland, ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand der Fruchtsalatproduktion, in welchem seine Lebensgefährtin als Dienstnehmerin beschäftigt ist. Nach Aktenlage beziehen weder der Bw noch seine Lebensgefährtin im Inland Einkünfte.

Zum Betriebsvermögen dieses Unternehmens in Deutschland gehören zwei Fahrzeuge, ein Opel Antara mit dem amtlichen Kennzeichen, BGL 222, und ein Opel Combo mit dem amtlichen Kennzeichen BGL 111, welche beide in Deutschland geleast, zum Verkehr zugelassen und auch versichert sind. Für beide Fahrzeuge wird in den deutschen Jahresabschlüssen steuerlicher Eigenverbrauch in Ansatz gebracht.

Das Fahrzeug Opel Vectra mit dem österreichischen Kennzeichen SL-Kz, zugelassen auf die Lebensgefährtin des Bf, wurde am 21. April 2008, somit 3 Tage nach der Anmeldung des streitgegenständlichen Opel Antara, abgemeldet.

Am 10. Juni 2010 hat ein Prüfungsorgan der Finanzverwaltung eine Nachschau am Wohnsitz des Bf gehalten und die (**einzig**) Feststellung getroffen, dass das beschwerdegegenständliche Fahrzeug an diesem Tag untertags in einer Garage abgestellt war.

Streitpunkt bildet die Frage einer Zulassungsverpflichtung für das am 18. April 2008 auf ein deutsches Kennzeichen zugelassene Kraftfahrzeug Opel Antara BGL 222 im Inland.

Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes und der vom Bf vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht vorgenommen werden kann und zwar aus folgenden Gründen:

Den Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes, der Opel Antara stehe ausschließlich für Privatfahrten zur Verfügung, wohingegen sich das zweite Fahrzeug Opel Combo ausschließlich zur betrieblichen Nutzung eigene, können lediglich Vermutungen zugrunde liegen, zumal diesbezügliche Erhebungen für den Opel Combo bisher gar nicht und für den Opel Antara nicht im erforderlichen Ausmaß vorgenommen wurden.

Zudem stehen diese Vermutungen nicht im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung. Denn dem BFG erscheint es naheliegend, dass bei gegebenen Familienverhältnissen mit 2 Kindern, einem Familienwohnsitz in einer Landgemeinde und einem Arbeitsort sowohl des Bf als auch seiner Lebensgefährtin 40 Kilometer in einfacher Wegstrecke vom Wohnsitz entfernt, möglicherweise beide Fahrzeuge sowohl einer betrieblichen als auch privaten Nutzung zugeführt wurden, welche Annahme letztendlich auch in der Darstellung eines Eigenverbrauches für beide Fahrzeuge in den deutschen Steuerklärungen Deckung findet.

In der Stellungnahme vom vom 18. Jänner 2011 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass er nach dem Inhalt des Finanzamtsschreibens davon ausgehe, dass eine Vorschreibung von Kfz-Steuer und NOVA lediglich hinsichtlich des Fahrzeuges mit dem Kennzeichen BGL 222 erwogen werde, **sodass es offensichtlich für das vom Finanzamt ausdrücklich nicht mehr angeführte Fahrzeug mit dem Kennzeichen BGL 111 keiner sach- und rechtsinhaltlichen Stellungnahme mehr bedürfe.**

Daraus ergibt sich, dass Ermittlungsergebnisse, in welchem Ausmaß sich Privatfahrten, betriebliche Fahrten, Fahrten zur Betriebsstätte, Urlaubsfahrten, usw. auf beide Fahrzeuge verteilen, zur Gänze fehlen.

Aber auch die Ausführungen des Bf, mit dem PKW Opel Antara auf zahlreiche Messen (Hamburg, München, Wien etc) gefahren zu sein und überdies alle Privatfahrten mit dem Antara getätigt zu haben, sind nicht nur unglaubwürdig sondern schlichtweg unmöglich: Denn wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme zu Recht ausgeführt hat, könnten auf Grund der Gesamtkilometerstände auf den Opel Antara rein rechnerisch nur dann

nennenswerte private Fahrten aber auch Fahrten zu Messen und Großhändlern usw. entfallen sein, wenn dieser nicht überwiegend für Fahrten zwischen Wohnsitz und Betrieb Verwendung fand. Da aber diesbezügliche Erhebungen und insbesondere auch Befragungen des Bf und seiner Lebensgefährtin noch ausständig sind, und Erhebungen fehlen, in welchem Umfang die mittels vorgelegter Lieferscheinbücher dargestellten Auslieferungsfahrten mit dem Opel Antara erfolgten, ist die Sache nicht entscheidungsreif.

Die bisher **einzig** aktenkundige Sachverhaltsfeststellung, dass der Opel Antara **einmal und zwar am 10. Juni 2010** am Standort Ort1. geparkt war, welcher Umstand fotografisch festgehalten wurde, lässt (auch mangels genauer Zeitangabe zur Erhebungstätigkeit) eine Klärung der Frage, warum an diesem Tag gegenständliches Kfz am Wohnort des Bf geparkt war genauso so wenig zu, wie die Klärung der Frage, ob dieses Kfz dort regelmäßig, auch tagsüber geparkt wird, und ob gegebenenfalls die Doppelgarage für ein weiteres Fahrzeug des Bf Verwendung findet. Des Weiteren stellt sich die Frage, ob an diesem Tag der Betrieb in Deutschland geschlossen war, oder ob für Fahrten vom Wohnort zum Betrieb doch (auch) der Opel Combo Verwendung findet.

Die vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes als auch das ergänzende Beschwerdevorbringen des Bf lassen weder

1. eine abschließende Beurteilung der Frage, ob das Fahrzeug Opel Antara während des *gesamten Streitzeitraumes von April 2008 bis inklusive Dezember 2010* zumindest regelmäßig innerhalb der Monatsfrist des § 82 (8) KFG ins Ausland verbracht wurde, noch
2. die - für den Fall des Nichtunterbrechens der Monatsfrist des § 82 (8) KFG zu irgendeinem Zeitpunkt im Streitzeitraum - erforderliche Beurteilung, ob der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gelungen ist, zu.

Denn nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind (zu Pkt.2) Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung notwendig, aus denen sich hinreichend Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem Ort im Ausland zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276).

Wie das Finanzamt zu Recht in seiner Stellungnahme vom vom 20. Dezember 2012 ausführt, **"könne ein Gegenbeweis ohne konkrete Nachweise, welche betrieblichen Fahrten mit welchem der beiden im Betrieb genutzten Fahrzeuge durchgeführt wurden, nicht erbracht werden."**

Nach Aktenlage war jedoch das zweite Fahrzeug Opel Combo bisher überhaupt noch nicht Gegenstand der abgabenbehördlichen Sachverhaltsermittlung. Da eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist, sind einzelne Sachverhalte nur Indizien für die Zuordnung des Fahrzeuges zu einem bestimmten Ort. Trotzdem geht das Finanzamt gedanklich nicht nachvollziehbar davon aus, dass der Opel Combo als Kastenwagen für einen privaten Gebrauch nicht genutzt werden kann, hingegen ausschließlich der Opel Antara eine private Verwendung zulässt.

Entscheidend für die Beurteilung, ob das Fahrzeug vom Ort des Unternehmens aus betrieben wurde, ist eine Überprüfung, ob und in welchem Ausmaß vom deutschen Unternehmen aus tatsächlich die behaupteten betrieblichen Fahrten, wie Auslieferungen der produzierten Ware (insbesondere auch auf dem Heimweg) mit dem Opel Antara erfolgten, ob die Lebensgefährtin ein Fahrzeug als Dienstfahrzeug im Rahmen ihres Dienstverhältnisses nutzte, **wann und von wem und mit welchem Fahrzeug** Auslieferungsfahrten, Messebesuche udgl. durchgeführt wurden.

Die zwischenzeitig noch vom UFS angeforderten Unterlagen, wie Leasingverträge, Reparaturrechnungen, Lieferscheinbücher über Auslieferungen von Obstsalaten, Einkaufsrechnungen über Obsteinkäufe, usw. machen diesfalls die weitere Einholung von Detailinformationen (wie Fahrer, Kraftfahrzeug, Uhrzeiten usw.) erforderlich.

Auch besteht nach Aktenlage derzeit Unklarheit über das Ausmaß der getätigten Privatfahrten, wobei nach allgemeiner Lebenserfahrung bei einer Familie mit zwei Kindern davon auszugehen ist, dass auch Privatfahrten, mit welchem Fahrzeug auch immer, in nicht unbeträchtlichem Ausmaß anfallen. In diesem Zusammenhang ist auch nicht außer Acht zu lassen, dass die Lebensgefährtin de facto zeitgleich mit der Anmietung des Opel Antara ihren Pkw abgemeldet hat.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Abgaben wesentlich sind. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben, wobei im Übrigen auch den Bw eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht trifft, da ein Sachverhalt verwirklicht worden ist, dessen Wurzeln im Ausland liegen.

Die - nach der obigen Judikatur - erforderlichen und maßgebenden Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges zur Frage, wo das Fahrzeug letztlich seinen dauernden Standort hatte, wurden vom Finanzamt nicht getroffen bzw. nicht dokumentiert.

Insoweit reicht der aktenkundige Sachverhalt zur Bestimmung des dauernden Standortes des Fahrzeuges nicht aus und ist diesbezüglich umfassend ergänzungsbedürftig.

Der Bf hat über schriftliche Anfrage des UFS nach dem Ort der Durchführung von Serviceleistungen, Garagierung und Reparaturen als maßgebliche Kriterien datumsmäßig fortlaufende Rechnungen über Jahresinspektion, Einkauf von Sommer- bzw. Winterreifen sowie Lieferscheinbücher vorgelegt.

So ist diesen Lieferscheinen zu entnehmen, dass beispielsweise im Zeitraum eines Monats von 10.08.2010-09.09.2010 (Lieferschein Nr. 2010/264-303) rund 800 Kübel mit einem Gesamtfüllvolumen von ca. 4000 kg diverser Fruchtsalate aus dem deutschen Erzeugungsbetrieb Ort2. nahe der österreichischen Grenze an diverse in- und

ausländische Betriebe in Deutschland (Molkerei A, Hotel B, Ort) und Österreich (Firma C, Fa. D, Hotel E jeweils in Salzburg) geliefert wurden.

Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Sachverhaltsvorbringen auch über Aufforderung des UFS nicht ausreichend auseinandergesetzt, sondern ihre Entscheidung lediglich auf die Tatsache des österreichischen Wohnsitzes gestützt. Nach Auffassung des BFG reichen die bisherigen Verfahrensergebnisse nicht aus, um annehmen zu können, dass dem Bf die rechtlich vorgesehene Widerlegung der Standortvermutung misslungen sei.

Insbesondere wäre zu erheben, wer (Bf und/oder Lebensgefährtin) zu welchen Zeiten bzw. mit welchem der beiden Kraftfahrzeuge die Auslieferungen durchführte, genauso, wie generell die Einkäufe und Verkäufe der zu verarbeitenden Früchte abgewickelt wurden. Zu diesem Zweck wird auch das Ausmaß der Anwesenheit der Lebensgefährtin im Betrieb im Hinblick auf deren Nutzung eines Fahrzeuges als Dienstfahrzeug im Rahmen des Dienstverhältnisses zu überprüfen sein.

Sollten weitere noch vorzunehmende Erhebungen des Finanzamtes insgesamt zu dem Ergebnis führen, dass von einem inländischen Standort hinsichtlich des strittigen Fahrzeuges Opel Antara mit ausländischem Kennzeichen auszugehen ist, wird zu erheben sein, ob das strittige Fahrzeug tatsächlich während des gesamten Streitzeitraumes mindestens einmal im Monat nach Deutschland verbracht wurde.

Das BFG sieht sich auf Grund einer einmaligen Feststellung des Finanzamtes am 10.2.2010 am Wohnort des Bf außer Stande, eine abschließene Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob der Standort des Fahrzeuges Opel Antara im In- oder Ausland gelegen ist, bzw für den Fall des Zutreffens des Umstandes des dauernden Standortes im Inland, Aussagen darüber zu treffen, ob bzw. gegebenenfalls wann im dreijährigen Streitzeitraum (beispielsweise auf Grund von Urlaub, Krankheit bzw. privater Verwendung im Inland) die Frist des § 82 Abs. 8 KFG nicht unterbrochen wurde.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, „**Vermutungen**“ durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann. Die Abgabenbehörden haben Angaben des Abgabepflichtigen auch zu seinen Gunsten zu prüfen und zu würdigen, wobei aber auch den Bf eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht trifft, da ein Sachverhalt verwirklicht worden ist, dessen Wurzeln im Ausland liegen.

Die Aufhebung unter *Zurückverweisung* liegt im Ermessen.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe *Ritz*, BAO⁵, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen):"Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens

eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zu einer bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315).

Die zitierten höchstgerichtlichen Ausführungen sind analog auf das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anzuwenden.

Will das Bundesfinanzgericht der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss es sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. *Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde das Bundesfinanzgericht im beschwerdegegenständlichen Fall die fehlenden Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme spätestens nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals durchführen, würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten. Das Bundesfinanzgericht sieht sich daher nicht zuletzt aus Gründen der Erhaltung des vollen Instanzenzuges und der Verfahrensökonomie dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlungen und zur neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuverweisen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die *Zurückverweisung* im gegenständlichen Fall jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche Ermittlungen notwendig sind, die zu tätigen dem Verwaltungsgericht die Kapazitäten fehlen. Billig ist die *Zurückverweisung*, weil es dem Bf nicht zumutbar ist, das Verfahren durch umständliches Erhebungsverfahren des Verwaltungsgerichtes weiter zu verzögern und durch die Verfahrensverlagerung zum Verwaltungsgericht den Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen einzuschränken.

Die Erhebungen, die notwendig sind, um eine abschließende rechtliche Würdigung durchführen zu können, gehen weit über jenes Ermittlungsmaß hinaus, das hg. wahrgenommen werden kann.

Die Abgabenbehörde wird daher gegebenenfalls die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

5) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idF BGBl. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) kann gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revisionserhebung ist im gegenständlichen Fall unzulässig.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf solche, die durch die VwGH-Judikatur bereits beantwortet wurden (VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276; 21.10.2013, 2011/16/0221). Insgesamt liegt eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage nicht vor.

Die Formalerledigung der Aufhebung und *Zurückverweisung* bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 22.4.2009, 2007/15/0074; 2.2.2010, 2009/15/0206).

In Anbetracht der Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 22.03.2006, 2001/13/0290, und der hier fehlenden Ermittlungen war bei vorliegendem Sachverhalt eine Revision an den VwGH als nicht zulässig zu erachten.

Salzburg-Aigen, am 28. Mai 2015