



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Anschrift, vertreten durch Fusseis WP u Stb GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4910 Ried, Bahnhofstraße 63, vom 13. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 16. Jänner 2008 betreffend Kraftfahrzeugsteuer - Steuer für die Zeiträume 7-12/2006 und 1-9/2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Bescheiden vom 16. Jänner 2008 wurden Bw (in der Folge: Bw) für die Quartale 7-12/2006 und 1-9/2007 Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug PKW mit dem deutschen Kennzeichen D vorgeschrieben. Begründend wurde in den Bescheiden ausgeführt, dass das genannte Fahrzeug dem Bw nach der Aktenlage zur Verfügung gestanden wäre. Trotz zweier Vorladungen sei der Bw nicht am Finanzamt erschienen und seine schriftlichen Ausführungen seien widersprüchlich bzw. nicht glaubwürdig. So seien seine Angaben, er wäre mit dem Fahrzeug für ein deutsches Unternehmen unterwegs gewesen, nicht richtig, da die von den Prüfern wahrgenommenen nächtlichen Fahrten des Bw nicht betrieblich veranlasst wären, zumal der Bw keine Funktion in dem genannten Unternehmen inne habe. Es wäre auch kein Nachweis über ein zur Verfügung des Bw stehendes Fahrzeug erbracht worden. Da aber aufgrund der Wegstrecke zum Arbeitsplatz und für andere Privatfahrten ein Fahrzeug

erforderlich sei und der Bw auch laufend mit dem Fahrzeug seitens der Prüfer gesehen worden sei, sei davon auszugehen, dass das genannte Fahrzeug mit dem deutschen Kennzeichen im Inland widerrechtlich verwendet worden sei.

Dem Akt des Finanzamtes sind dazu folgende wesentliche Informationen zu entnehmen:

Die Geschäftsführerin des deutschen Unternehmens (Mutter des Bw), für welches der Bw mit dem Fahrzeug gefahren sein soll, gab dazu befragt an, dass das Fahrzeug der Geschäftsführung des Unternehmens zur Verfügung stehe.

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes wurde festgehalten, dass das Fahrzeug seit 1. September 2006 im Betriebsvermögen des deutschen Unternehmens sei und dem Bw zur Nutzung zur Verfügung stehe.

Weiters liegen im Akt eine ZMR-Abfrage, die genannten Ladungen sowie das angeführte Schreiben des Bw auf. In diesem Schreiben gibt der Bw an, dass er das Fahrzeug im Auftrag des deutschen Unternehmens verwende und er für seine Privatfahrten einen PKW mit dem österreichischen Kennzeichen Ö verwende. Dieser PKW gehöre gemeinsam dem Bw und Herrn F, stehe aber ihm zur Verfügung, da F ein eigenes Fahrzeug habe. Der ZMR-Abfrage ist zu entnehmen, dass der Bw am Datum geboren ist und seit 1998 seinen Hauptwohnsitz im Haus der Mutter in StadtinÖsterreich gemeldet hatte.

In der Berufung gegen die gegenständlichen Bescheide brachte der Bw vor, dass das Fahrzeug durch das deutsche Unternehmen seit 17. Juli 2006 als Leasingnehmerin für betrieblich erforderliche Fahrten verwendet werde. Seitens des deutschen Unternehmens werde das Fahrzeug auch der Geschäftsführerin für Privatfahrten überlassen. Diese Dauerüberlassung schließe auch die Nutzung durch deren Sohn (dem Bw) mit ein. Im Rahmen der familiären Unterstützungspflicht führe der Bw auch mit dem Fahrzeug laufend unentgeltlich Fahrten für das Unternehmen aus. Der gesamte Zahlungsverkehr hinsichtlich des Fahrzeuges und sämtliche Verfügungen über das Fahrzeug wären am deutschen Sitz des Unternehmens erfolgt, weshalb kein dauernder Standort im Inland gegeben sei. Die kurzfristigen Verwendungen des Fahrzeuges durch die Geschäftsführerin oder deren Familienangehörigen stelle daher keine widerrechtliche Verwendung dar.

Abschließend wurde in der Berufung eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt. Diese Anträge wurden mit Eingabe vom 17. September 2012 zurück genommen.

In der Stellungnahme zur Berufung führt der Prüfer aus, dass der Geschäftsführerin des deutschen Unternehmens ein weiteres Fahrzeug (mit dem deutschen Kennzeichen D2) für

betriebliche und private Fahrten zur Verfügung stehe. Da dem Bw kein anderes adäquates Fahrzeug zur Verfügung stehe, er aber ein Fahrzeug für das tägliche Erreichen seiner Lehrstelle benötige, könne von keiner untergeordneten Privatnutzung des gegenständlichen Fahrzeuges durch den Bw ausgegangen werden. Die Angaben des Bw über eine im Auftrag erfolgte betriebliche Nutzung seien so allgemein gehalten, dass daraus keine Schlüsse gezogen werden könnten.

Am 26. Juni 2008 gab F zur Sache befragt gegenüber dem Finanzamt an, dass das Fahrzeug mit dem Kennzeichen Ö dem Bw zur Nutzung überlassen gewesen sei. Die Betriebskosten und den Anschaffungspreis hätte man sich geteilt. Die jeweiligen Zahlungen seien in bar erfolgt.

Nach Vorlage der Berufungen und vorübergehender Aussetzung der Entscheidung wegen eines beim VwGH anhängigen und für die maßgeblichen Rechtsfragen wesentlichen Verfahrens erging seitens des UFS ein Fragenkatalog und eine Darstellung der Rechtsansicht des Referenten an das Finanzamt. Das Finanzamt teilte daraufhin mit, dass es sich aufgrund des nicht entscheidungsreifen Sachverhaltes mit einer Aufhebung des Bescheides und der Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz einverstanden erkläre.

Der steuerliche Vertreter des Bw teilte auf Ersuche des UFS mit Mail vom 25. September 2012 die aktuelle Postadresse (Anschrift) des Bw mit.

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

Gemäß [§ 79 KFG 1967](#) ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland (unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften) u. a. nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr (nach der Rechtsprechung unterbrechbare Frist) in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

[§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) bestimmt, dass 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 Fahrzeug 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.

[§ 40 KFG 1967](#) ist für die Feststellung einer Zulassungsverpflichtung ohne jede Bedeutung und regelt nur die Behördenzuständigkeit bei feststehender Zulassungspflicht.

Für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes Kraftfahrzeug im Inland ohne österreichische Zulassung verwendet werden darf, kommt es also darauf an, wo das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Dafür ist entscheidend, wer das Fahrzeug im Inland verwendet: Wird das Fahrzeug für private Zwecke verwendet, knüpft die Standortvermutung an den Hauptwohnsitz der Verwenderin oder des Verwenders an. Bei Verwendung für nichtprivate Zwecke wird der Standort des Fahrzeuges am Sitz des Verwenders, der dann eben zB das verwendende Unternehmen ist, vermutet, wenn dieser im Inland ist. Ist dieser festgestellte (Wohn)Sitz nicht im Inland, gibt es keine Standortvermutung und die Behörde muss für das Bestehen der -an die erforderliche Zulassung anknüpfenden- Steuerpflichten die im Wesentlichen dauernde Verwendung im Inland nachweisen.

Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes und der von der Bw vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht erfolgen kann.

Denn gesichert ist lediglich, dass der Bw und/oder dessen Mutter das gegenständliche Fahrzeug im Inland zumindest fallweise verwendeten und deren Mittelpunkt der Lebensinteressen im maßgeblichen Zeitpunkt am Familienwohnsitz in Österreich war.

Dem Akt bzw. den Bescheiden ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob die Behörde von inländischen Standorten der Fahrzeuge aufgrund nachgewiesener tatsächlicher überwiegender Verwendung der Fahrzeuge im Inland oder aufgrund einer Standortvermutung ausgeht.

Tatsächlich aber ist die tatsächliche "im Wesentlichen dauernde Verwendung" eines Fahrzeuges aber letztlich entscheidungswesentlich. Entweder kann mit dem erfolgreichen Nachweis dieser Verwendung von vornherein der Standort im Inland oder Ausland nachgewiesen oder die Standortvermutung widerlegt werden.

Für die Anwendbarkeit der Vermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) muss aber zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland auch seitens der Behörde nachgewiesen sein, wer der Verwender der Fahrzeuge ist. Erst dann kann beurteilt werden, ob die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) überhaupt greift. Werden die Fahrzeuge überwiegend privat verwendet, würde der Standort bei Vorliegen des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Verwenders bzw. der Verwenderin im Bundesgebiet auch im Inland vermutet werden. Wird ein Fahrzeug allerdings nicht privat sondern zB im Interesse eines Unternehmens genutzt, wird dessen Standort dann im Inland vermutet, wenn die Entscheidungen über den unternehmerischen Einsatz des Fahrzeuges von einem Sitz des Unternehmens im Inland aus getroffen werden. Auch wenn ein Fahrzeug vom Geschäftsführer einer GesmbH gefahren wird, muss nach Ansicht des UFS geprüft werden, ob dieser das

Fahrzeug überwiegend für private Zwecke nutzt oder das Fahrzeug überwiegend durch den Geschäftsführer im Interesse des Unternehmens genutzt wird. Wie sich aus der unten näher beschriebenen Entscheidung des **VwGH vom 24.11.2011, [2009/16/0212](#)** ergibt, ist allerdings dann, wenn über ein Fahrzeug sowohl uneingeschränkt privat als auch betrieblich für mehrere verschiedene Unternehmen verfügt wird, davon auszugehen, dass der Standort des Fahrzeuges am Hauptwohnsitz des Geschäftsführers ist, weil dann offensichtlich davon auszugehen ist, dass an diesem Ort über den Einsatz des Fahrzeuges entschieden wird.

[§ 3 KfzStG 1992](#) bezeichnet als Abgabenschuldner im Fall einer widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges ohne inländische Zulassung die Person, die das KFZ auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Das KfzStG 1992 enthält jedoch keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Nach Ansicht des Referenten ist auch hier die Rechtsprechung des VwGH zum NoVAG (VwGH vom 27.01.2010, [2009/16/0107](#)) analog anzuwenden. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich nach der Rechtsprechung des VwGH in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des **Halters des Kraftfahrzeugs 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 in 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 (vgl. dazu etwa OGH, 18. Dezember 2000, [9 Ob A 150/00z](#)).

Aus der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes (OGH 18.10.2000, [9ObA150/00z](#)), auf welche der VwGH verweist, ist zu entnehmen, dass der Betrieb **auf eigene Rechnung** des Halters erfolgt, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt. Der Nutzen kann dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen; für die Tragung der Kosten ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc abzustellen. Die freie Verfügung ermöglicht es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden; der Halter muss tatsächlich in der Lage sein, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, kommt es bei der Entstehung der Kraftfahrzeugsteuerschuld ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Frist hinaus an. 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.

Für das Verwenden bzw die Ermittlung des Verwenders sind im Ergebnis folgende Kriterien maßgeblich:

Wer zieht den Nutzen aus der Verwendung (wirtschaftliche oder ideelle Vorteile)

Wer trägt die Kosten für die Verwendung

Wer kann tatsächlich über die Verwendung (wie, wann, wo) des Fahrzeuges verfügen und so (iZm Haftungen evtl. von Bedeutung) Gefahren abwenden oder (iZm dem Entstehenmüssen für die Nutzung) über die Nutzung auf inländischen Straßen entscheiden.

Im einfachsten Fall treffen alle drei Kriterien auf eine Person zu und diese Person ist Halter bzw. Verwender iSd KfzStG 1992 bzw. des NoVAG. In der Realität gibt es aber Fälle, bei denen diese Kriterien in unterschiedlicher Ausprägung auf mehrere Personen zutreffen. Letzteres fällt insbesondere in jenen Fällen auf, bei denen zum Zweck der Vermeidung von Abgaben dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden. Da aber der Auffangtatbestand der widerrechtlichen Verwendung gerade diese Fälle erfassen soll, ist dieser Gesetzeszweck bei der Lösung der Frage, wem bei einem Auseinanderfallen der entscheidenden Kriterien die Verwendung zuzurechnen ist, von besonderer Bedeutung. Zu bedenken ist auch, dass das Auseinanderfallen der Kriterien ja keinesfalls dazu führen kann, dass niemand Halter/Verwender des Fahrzeuges ist.

Ganz allgemein ist davon auszugehen, dass es auch mehrere Halter eines KFZ geben kann, die gegebenenfalls für die Verwendung des KFZ einzustehen haben (siehe § 5 Abs. 2 EKHG und Schwimann ABGB, § 5 EKHG, Rz 15 mwN). Der Rechtsprechung dazu ist zu entnehmen, dass dies immer dann anzunehmen ist, wenn bei Würdigung der rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehung zum Betrieb des Fahrzeuges die Merkmale, die für die Haltereigenschaft wesentlich sind, bei mehreren Personen in so großer Zahl und so sehr gegeben sind, dass nach dem Zweck des Gesetzes mehrere Halter haften sollen, auch von der Existenz mehrerer Halter auszugehen sei. Daraus und aus dem Zweck der genannten Auffangbestimmung kann geschlossen werden, dass es für eine Annahme einer Verwendung (einer Mithalterschaft) ausreichend sein muss, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck des KfzStG 1992 für das Entstehen der Abgabenschuld maßgeblich sind. Man wird somit zu prüfen haben, welchen Kriterien nach dem Zweck der maßgeblichen Bestimmungen die wesentliche Bedeutung zukommt und bei wem diese Kriterien überwiegend erfüllt sind. Aus diesem Grund wird den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens, des tatsächlichen Bestimmens des Einsatzes des Fahrzeuges wohl mehr Bedeutung zukommen müssen als der bloßen Kostentragung. Sind diese Kriterien

ausreichend erfüllt, wird man zumindest von einer zur Vorschreibung der KfzSt ausreichenden Mithalterschaft ausgehen können, wenn man nicht überhaupt zu dem Ergebnis kommt, dass nach den maßgeblichen Bestimmungen und dem Gesetzeszweck jene Kriterien, die für das Entstehen der KfzStpflicht maßgeblich sind, bei einer Person derart stark überwiegen, dass von einer Alleinhalterschaft durch diese Person auszugehen ist.

Da das KfzStG 1992 das tatsächliche Benützen öffentlicher Straßen im Inland erfassen möchte, muss überwiegend auf den Nutzen aus der Verwendung abgestellt werden. Der Nutzer hat für das Verwenden im Inland einzustehen, auch wenn im Einzelfall hinsichtlich der Kostentragung vertraglich anderes vereinbart ist. Der tatsächliche Nutzer wird im Regelfall auch derjenige sein, der über das wann, wo und wie des Einsatzes des Fahrzeuges auf den Straßen im Inland entscheidet.

Im Ergebnis ist bei der Feststellung des Verwenders (Halters iSd EKHG) abwägend festzustellen, zu welcher Person aufgrund des zukommenden Nutzens und der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über das KFZ die größte Nähe besteht.

Hinsichtlich dieser Umstände ist den angefochtenen Bescheiden und den vorgelegten Akten nichts Wesentliches zu entnehmen. Aufgrund der dem UFS übermittelten Akten kann nicht abschließend beurteilt werden, ob der Bw, die Mutter des Bw oder ein inländisches oder ausländisches Unternehmen als Verwender des Fahrzeuges anzusehen ist. Die den Bescheid erlassende Behörde hat keine entscheidungsrelevanten Feststellungen hinsichtlich des Verwenders bzw. der Verwenderin im Sinn der angeführten Judikatur getroffen. Die bloßen Hinweise auf eine Aktenlage oder Wahrnehmungen der Prüfer können diese erforderlichen Feststellungen insbesondere dann nicht ersetzen, wenn im Akt weder konkrete Hinweise auf die den Abgabenanspruch begründenden Fakten noch auf die näheren Umstände der Wahrnehmungen (Ort, Zeit) der Prüfer zu finden sind.

Aufgrund der Gesetzeslage hat die Behörde (falls nicht ohnehin die im Wesentlichen dauernde Verwendung im Inland feststeht) für das Greifen der Vermutung des Standortes im Inland eine Benutzung des Fahrzeuges im Inland auf öffentlichen Straßen durch eine Person mit (Hauptwohn)-Sitz im Inland nachzuweisen. Den Verwender, der dagegen einen dauernden Standort im Ausland behauptet, trifft schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (**Beweisvorsorgepflicht**) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen und zB namhaft gemachte Zeugen auch stellig zu machen. Nach der Entscheidung des VwGH vom 21.9.2006, [2006/15/0025](#) trifft den Verwender bei nachgewiesenem Vorliegen der Voraussetzungen für die Standortvermutung nach § 82 Abs 8 die Beweislast. Er hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist. Aufgrund des

Gesetzeswortlautes ist auch eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland nach UFS RV/0077-I/04 nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs 8 KFG vermutet.

Die offene Frage des Verwenders (siehe oben) wird auch für die Feststellung des Abgabenschuldners von Bedeutung sein. Sollte als Abgabenschuldner das deutsche Unternehmen festgestellt werden, würde eine Zuständigkeit auf § 25 AVOG gestützt werden können. Zu beachten ist dabei auch, dass sich auch dann nach [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) eine Standortvermutung für das Inland ergibt, wenn der Sitz des Verwenders im Inland ist. Dabei handelt es sich nicht um den Sitz laut Statut, Firmenbuch, Gesellschaftsvertrag oder ähnliches sondern um jenen Ort, an dem die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen (und somit auch die Verfügungen über das Fahrzeug) getroffen werden.

Weiters wird die Abgabenbehörde 1. Instanz angesichts des Geburtsdatums des Bw (Datum) gegebenenfalls zu untersuchen haben, ob der Bw im Zeitpunkt des angenommenen Entstehens der Steuerschuld überhaupt über eine Lenkerberechtigung verfügte und ab wann ein Fahrzeug für das Erreichen der Lehrstelle erforderlich war.

Die vom Bw in der Berufung genannte EuGH Entscheidung ist insofern nicht von Bedeutung, als der EuGH in ständiger Judikatur festgehalten hat, dass die KFZ-Steuern zwar nicht harmonisiert seien, aber die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechtes (zB die Freizügigkeiten) dennoch zu beachten seien. Diese würden aber jedenfalls dann nicht verletzt werden, wenn man bei der Zulassungspflicht und der daran anknüpfenden KFZ-Besteuerung auf den Ort der im Wesentlichen dauernden Verwendung abstellt.

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 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 die Bw eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht trifft, da ein Sachverhalt verwirklicht worden ist, dessen Wurzeln im Ausland liegen.

Die Ermittlungstätigkeit obliegt primär der Abgabenbehörde erster Instanz. Gemäß [§ 276 Abs. 6 Satz 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Vorlage zu bringen.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die - nach der obigen Judikatur - erforderlichen und maßgebenden Feststellungen über den Verwender bzw. die Art der Verwendung der Fahrzeuge sowie die im Fall des Nichtgreifens der gesetzlichen Standortvermutung erforderlichen Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges zur Frage, wo das Fahrzeug letztlich seinen dauernden Standort im Sinne eines "im Wesentlichen dauernden Verwenden" hatte, wurden vom Finanzamt nicht getroffen.

Die Bescheidaufhebung liegt im Ermessen des UFS. 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.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme spätestens nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. 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 Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)), kommt - unter Inanspruchnahme der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der Abgabepflichtigen - in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Sachverhaltsermittlungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich daher nicht zuletzt aus Gründen der Erhaltung des vollen Instanzenzuges und der Verfahrensökonomie dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß [§ 289 BAO](#) aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlicher Entscheidung an erste Instanz zurückzuverweisen.

Linz, am 27. September 2012