



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 11

GZ. RV/0406-S/07,  
miterledigt RV/0407-S/07

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 23. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25. April 2007 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Jänner 2002 sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 2002 bis 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist deutsche Staatsbürgerin. In einer Kontrollmitteilung teilte das Zollamt Salzburg dem Finanzamt mit, dass der in Deutschland auf die Bw. zugelassene PKW XX mit Kennzeichen YY am 27. Juli 2005, 18. Mai 2006 und 29. Mai 2006 in A, A-Straße, abgestellt gewesen sei. An dieser Adresse sei die Bw. seit 17. Dezember 2001 hauptwohnsitzlich gemeldet. Im deutschen Telefonbuch scheine die Bw. nicht auf. In Österreich verfüge sie über einen Festnetzanschluss. Beigelegt war u. a. ein Auszug aus dem Zentralen Melderegister, der von 27. August 1992 bis 16. Dezember 2001 A, B-Straße, und seit 17.12.2001 die aktuelle Adresse als Hauptwohnsitz der Bw. ausweist.

Mit Schriftsatz vom 10. Juli 2006 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass aufgrund Ihrer beruflichen Tätigkeit als freischaffende Sängerin und Gesangspädagogin eine flexible Handhabung ihres Aufenthaltes zwingend notwendig sei und sie deshalb die beiden Wohnsitze habe. Außerdem erforderten ihre familiären Umstände eine regelmäßige Anwesenheit in Deutschland. Ihr Vater sei seit 10 Jahren schwerstbehindert, die Mutter deshalb auf ihre Hilfe

angewiesen. Auch lebe ihr Lebenspartner an der angegebenen Adresse in Deutschland. Dazu legte sie eine Meldebestätigung des deutschen Marktes D vor, wonach sie seit 22. April 1965 in der D-Straße gemeldet sei.

In der anlässlich einer Nachschau am 28. Februar 2007 aufgenommenen Niederschrift gab die Bw. u. a. an, sie habe ihren Hauptwohnsitz in A, A-Straße. Sie habe ihren Hauptwohnsitz seit 1986 in Österreich. Dieser habe auf Grund Ihres Studiums als Hauptwohnsitz begründet werden müssen. Grundbesitz in Österreich habe sie nicht. Sie habe einen Freund in B. Sie sei in Deutschland selbständig tätig und habe in Österreich keine Einkünfte. Durch ihre berufliche Tätigkeit bleibe ihr nichts anderes übrig als den Wohnsitz in A beizubehalten. Sie habe in F mit Kollegen eine private Musikschule gegründet, wo sie 2 ½ Tage in der Woche selbständig tätig sei.

In der Folge legte sie den Fahrzeugschein und die Rechnung des im Februar 2001 in Deutschland gekauften und zugelassenen PKW vor.

Mit Bescheiden vom 25. April 2007 setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe für Jänner 2002 sowie die Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 fest. Begründend wurde nach Darstellung der Rechtsgrundlagen und der Ermittlungsergebnisse ausgeführt, dass das Finanzamt in Wahrung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung davon ausgehe, dass das Fahrzeug seit Dezember 2001 seinen dauernden Standort in Österreich habe. Hier werde vor allem berücksichtigt, dass die Bw. ihre berufliche Tätigkeit in F ausübe und offensichtlich immer an ihren Wohnsitz in A zurückkehre.

Dagegen erhob die Bw. Berufung. Da sie neben ihrem Wohnsitz in A ihren Hauptwohnsitz in Deutschland habe und dort alle Abgaben (Betriebs-, Nebenkosten ...) zahle und auch ihr Fahrzeug ordnungsgemäß angemeldet und allen Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sei, habe sie nicht mit Problemen gerechnet, zumal nach deutschem Recht der österreichische Wohnsitz ein Nebenwohnsitz sei. Außerdem könne ihr Lebensmittelpunkt nicht eindeutig festgestellt werden. Ihre berufliche Verpflichtung umfasse momentan 19 Stunden als Gesellschafterin einer privaten Musikschule in F, die vertraglich fixiert und somit nachvollziehbar seien. Selbstverständlich wohne sie in dieser Zeit in A, da ihre Familie hier die Wohnung besitze und eine zusätzliche Einmietung in Deutschland keinen Sinn machen würde. Alle weiteren Aufgaben und Arbeitsmöglichkeiten würden sich berufsbedingt mehr oder weniger spontan ergeben und seien nicht vorhersehbar oder ortsgebunden. So richte sich die Dauer ihres Aufenthaltes nach Angebot und Nachfrage. In Österreich beziehe sie keinerlei Einkommen. Auch sei ihre Bindung an die Familie sehr stark. Ihre mittlerweile verwitwete, 79jährige Mutter brauche ständig ihre Hilfe, ihr Lebenspartner wohne in B und noch in diesem

Jahr werde sie ihren deutschen Wohnsitz von D ins 15 Kilometer entfernte B verlegen. Ihr Wohnsitz in Deutschland sei somit kein „Pseudo-Wohnsitz“, die Adresse nicht „geliehen“.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

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

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

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 § 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 auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 79 KFG 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 in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

Gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 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.

§ 82 Abs. 8 KFG 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 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

§ 82 Abs. 8 erster Satz KFG ist als lex specialis zu § 40 Abs. 1 KFG zu sehen (VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#)).

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: Ist dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 79 KFG (mit seiner Jahresregel), ist es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland und gelingt der Beweis nicht, dass der Standort des Fahrzeuges außerhalb Österreichs liegt, so kommt § 82 Abs. 8 KFG zum Tragen (VwGH 21.5.1996, [95/11/0378](#)).

Der Hauptwohnsitz des Verwenders des Kraftfahrzeuges ist somit erster Anknüpfungspunkt für die Ermittlung des Standortes des Kraftfahrzeuges. Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen einer Person auf mehrere Wohnsitze zu, so hat sie jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem sie das überwiegende Naheverhältnis hat. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es auf eine Gesamtschau an: Am Wohnsitz muss nicht der Schwerpunkt der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen bestehen, sondern es muss sich bei Betrachtung des beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeldes eines Menschen ergeben, dass er dort den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen hat. Hierbei ist es durchaus möglich, dass am Hauptwohnsitz wenige oder gar keine beruflichen Lebensbeziehungen bestehen. Bei mehreren Wohnsitzen vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (VwGH 16.05.1974, 946/73).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt seinen Rechtsstandpunkt im Wesentlichen damit begründet, dass die Bw. seit 17. Dezember 2001 mit Hauptwohnsitz in A, A-Straße, gemeldet sei, unter dieser Adresse ein Festnetzanschluss bestehe und ihr nichts anderes übrig bleibe als diesen Wohnsitz beizubehalten, da sie ca. 2,5 Tage in der Woche in F selbständig tätig sei. Dabei bleibt das Vorbringen der Bw., wonach ihre berufliche Tätigkeit eine flexible Handhabung ihres Aufenthaltsortes bedinge, außerdem ihre familiären Umstände (schwerstbehinderter Vater, Unterstützung der 79jährigen Mutter) eine regelmäßige Anwesenheit an ihrem deutschen Wohnsitz erforderten und auch ihr Lebenspartner in Deutschland (B) wohne, bei Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen völlig außer Acht. Auch vor Vorlage der Berufung, in welcher die Bw. nochmals ihre berufliche und private Situation darstellt und auf ihren Hauptwohnsitz in Deutschland verweist, wurden keine weiteren Feststellungen zu den beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen der Bw. getroffen. Ermittlungen zur Berufstätigkeit, zu den wirtschaftlichen Verhältnissen (Vermögens- und Besitzverhältnissen), zum privaten Umfeld (familiäre Beziehungen, Freundeskreis) sind daher ebenso wie Feststellungen zur Aufenthaltsdauer an den beiden Wohnsitzen noch vorzunehmen, um den tatsächlichen Hauptwohnsitz der Bw. im Streitzeitraum feststellen zu können.

Der aktenkundige Sachverhalt reicht auch zur Bestimmung des dauernden Standortes des Fahrzeuges nicht aus. Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs 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 (VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#); VwGH 23.10.2001, [2001/11/0288](#)). Das Finanzamt hat dazu lediglich die Feststellungen getroffen, das Fahrzeug sei zumindest am 27. Juli 2005, 18. Mai 2006 und 29. Mai 2006 an der Adresse in A abgestellt gewesen, die Bw. übe ihre berufliche Tätigkeit in F aus und kehre offensichtlich immer an ihren Wohnsitz im Inland zurück. Nach der Rechtsprechung gehören zu den Indizien für die Zuordnung der Fahrzeuge zu einem bestimmten Ort u. a. die im In- und Ausland zurückgelegten Kilometer, die Verwendungsdauer im In- und Ausland und der Mittelpunkt der Lebensinteressen (vgl. zB UFS 28.06.2006, RV/0107-L/06 mwV). Entsprechende Ermittlungen sind daher noch anzustellen.

Nach § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG entsteht die Steuerschuld bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, das nach dem KFG zuzulassen wäre, mit dem Tag, an dem die Zulassung hätte erfolgen sollen. Sollten sowohl der Hauptwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) als auch

der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland sein, wäre das Fahrzeug nach § 82 Abs. 8 KFG spätestens einen Monat nach der erstmaligen Einbringung zuzulassen gewesen.

Laut Aktenlage wurde das gegenständliche Fahrzeug am 28. Februar 2001 von der Bw. in Deutschland gekauft und dort am gleichen Tag auf sie zugelassen. Demgegenüber ist das Finanzamt im Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom Entstehen des Abgabeananspruches im Kalendermonat Jänner 2002 ausgegangen. Aus der Aktenlage kann hierzu lediglich das in der Auskunft des Zentralen Melderegisters angeführte Datum 17. Dezember 2001, ab welchem der Hauptwohnsitz der Bw. an der Adresse A, A-Straße, ausgewiesen ist, in Zusammenhang gebracht werden. Wie dieser Meldeauskunft weiters entnommen werden kann, war die Bw. aber auch schon im unmittelbar vorangehenden Zeitraum - vom 27. August 1992 bis 16. Dezember 2001 – in A mit Hauptwohnsitz gemeldet und zwar in der B-Straße. Ermittlungen, die die Einbringung und die Verwendung des Fahrzeuges im Inland vor Dezember 2001 und damit das Entstehen des Abgabeananspruches in einem Zeitpunkt vor Jänner 2002 ausschließen würden, können dem Akt nicht entnommen werden.

Im gegenständlichen Verfahren hat das Finanzamt somit Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide erlassen werden bzw. eine Bescheiderlassung gänzlich hätte unterbleiben können.

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. Es entspricht nicht der in der BAO vorgegebenen Aufgabenteilung, den (auf Grund einschlägiger VwGH-Rechtsprechung erforderlich werdenden) Ermittlungsaufwand auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu verlagern. Mit der Aufgabenstellung als unabhängige Kontroll- und Rechtsschutzeinrichtung ließe sich eine solche Aufgabenverlagerung nicht in Einklang bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 20. Juli 2011