



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, AnschriftBw, vom 12. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax und HR Dr. Christa Scharf, vom 22. Juli 2011 betreffend Normverbrauchsabgabe April/2011 und Kraftfahrzeugsteuer April bis Juli/2007 entschieden:

Der angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer April bis Juli/2011 wird aufgehoben.

Der angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe April/2011 wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Bescheiden vom 22. Juli 2011 wurden Bw (idF: Bw) Normverbrauchsabgabe für April/2011 sowie Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Juli/2011 festgesetzt und vorgeschrieben. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (idF: NoVA) betraf nach dem Bescheid einen Pkw der Marke KFZD mit dem amtlichen Kennzeichen "D1" und einen Pkw der Marke KFZE mit dem amtlichen Kennzeichen "D2". Es handle sich dabei jeweils um deutsche Kennzeichen und die NoVA sei gemäß § 1 Z 3 NoVAG vorzuschreiben.

In der Begründung dazu wird zunächst der festgestellte Sachverhalt dargestellt. Aufgrund der Anzeige der Finanzpolizei sei bekannt geworden, dass der Bw und dessen Familienangehörigen für dienstliche und private Zwecke ausschließlich die genannten Firmenfahrzeuge der Firma dtGmbH mit Sitz in dtAnschrift1 in Österreich verwenden würden. Der Bw sei Gesellschafter der genannten Firma und wäre bis zu seiner Pensionierung im Jahre 2008 als Geschäftsführer im Unternehmen tätig gewesen. Der Bw hätte gegenüber dem Prüfer angegeben, dass sich der Firmenhauptsitz des Unternehmens ursprünglich in dtOrt1 bei Y und eine Zweigniederlassung dieser Firma in dtAnschrift2 befunden hätte. Ende März 2011 wäre der Firmenhauptsitz in dtOrt1 und die Zweigniederlassung in dtAnschrift2 aufgegeben worden und der Firmensitz mit April 2011 in die dtAnschrift1 verlegt worden. Im Zuge der BP sei festgestellt worden, dass die neue Firmenanschrift dtAnschrift1 mit der Adresse des Steuerberaters der deutschen Firma ident sei. Nach Auskunft des Bw habe er ein Zimmer für Arbeitszwecke seit der Verlegung der Firma im Haus des Steuerberaters angemietet. Weiters hätte der Bw angegeben, dass er eigentlich für die Büroarbeit nur ein Notebook mit Internet-Anschluss benötige. Am 15. Juni 2011 hätte der Bw dem Prüfer bestätigt, dass auch Familienangehörige mit dem Hauptwohnsitz in Österreich die Firmenfahrzeuge dienstlich und privat verwenden würden. Bei den Firmenfahrzeugen handle es sich neben den bereits genannten Fahrzeugen weiters um einen PKW3, der von der Tochter mit dem amtlichen Kennzeichen "D3" benutzt werde. Das Firmenfahrzeug der Marke KFZD werde überwiegend von der Ehegattin des Bw, die Geschäftsführerin des deutschen Unternehmens sei, für dienstliche und private Zwecke verwendet. Aus den EKIS-Auszügen des Bundesministeriums für Inneres ist zu entnehmen, dass weder auf den Bw noch auf seine Familienangehörigen Fahrzeuge in Österreich zum Verkehr zugelassen seien. Über Verlangen seien zwei Fahrtenbücher bezüglich des KFZD und des KFZE vorgelegt worden. Hinsichtlich weiterer detaillierterer Sachverhaltsdarstellungen sowie hinsichtlich der Einwendungen des Bw wurde im Bescheid auf die Niederschrift zur Betriebsprüfung bzw. zum Bericht dazu verwiesen.

In rechtlicher Hinsicht würdigte das Finanzamt den festgestellten Sachverhalt in der Form, dass das Finanzamt davon ausgehe, dass mit der Auflassung des Firmenhauptsitzes in dtOrt1 und der Zweigstelle in dtAnschrift2 und der Verlegung des Sitzes in die Kanzlei des Steuerberaters der tatsächliche Firmensitz der GesmbH nun nicht mehr in Deutschland sondern am Hauptwohnsitz des Bw in Österreich sei, sodass auch der dauernde Standort der Firmenfahrzeuge an dieser Anschrift in Österreich gelegen sei. Nach Ansicht des Prüfers sei das Datum der Auflassung der Firmensitze als Zeitpunkt der Änderung des dauernden Standortes anzusehen. Nach einem Verweis auf § 82 Abs. 8 des KFG wurde noch festgehalten, dass die die NoVA für beide Fahrzeuge im beiderseitigen Einverständnis dem Bw vorgeschrieben werde.

Im Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer wurde hinsichtlich der Begründung zunächst auf die Niederschrift und den Bericht zur Betriebsprüfung verwiesen. Weiters wurde ausgeführt, dass gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Kfz Steuergesetz Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden würden, der Kfz-Steuer unterliegen würden. Die Steuerschuld würde vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet, dauern. Steuerschuldner sei die Person, welche das Fahrzeug im Inland verwende. Auch die Kraftfahrzeugsteuer wurde für beide Fahrzeuge für 4 Monate ermittelt und dem Bw vorgeschrieben.

In dem vom Finanzamt vorgelegten Akt finden sich zunächst die bereits genannten EKIS-Abfragen sowie die Anzeige der Finanzpolizei vom 27. Mai 2011. Demnach wäre am 26. Mai 2011 durch die Finanzpolizei das Kfz der Marke KFZD mit dem Kennzeichen D1 in der offenen Garage vor dem Haus des Bw in AnschriftBw gesehen worden. Der Bw hätte dazu befragt angegeben, dass das Fahrzeug hauptsächlich von der Gattin, welche Geschäftsführerin der Firma dtGmbH sei, verwendet werde. Sowohl er als auch seine Gattin und die Tochter hätten ihren Hauptwohnsitz an der genannten Anschrift. Der Kilometerstand sei mit 20.031 festgestellt worden. Es werde auch noch mit weiteren Firmenfahrzeugen (D2 ,D3) in Österreich gefahren. Einer der Anzeige beiliegenden Abfrage im Zentralen Melderegister ist zu entnehmen, dass der Bw seit 4. Jänner 1957 seinen Hauptwohnsitz an der Anschrift AnschriftBw hat.

Am 15. Juni 2011 gab der Bw nach Vorhalt des bis dahin ermittelten Sachverhaltes an, dass die Fahrzeuge für Dienstfahrten zur Post, Bank, Steuerberater, Kunden und Lieferanten durch ihn, seine Tochter und seine Frau verwendet werden würden.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2011 legte der Bw die Zulassungsbescheinigungen der Fahrzeuge D3 und D2 vor und betonte in dem Schreiben, dass die Zulassung der Fahrzeuge in Deutschland nicht unter einem Steuereinsparungsaspekt erfolgt wäre. Es handle sich um Fahrzeuge eines ausländischen Unternehmens, welches die Fahrzeuge zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit benötige. Aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 28.10.2009, 2008/15/0276, gehe er davon aus, dass weder eine Zulassungspflicht noch eine NoVA-Pflicht bestehe. Die Fahrzeuge würden im Interesse und auf Veranlassung des Fahrzeughalters benutzt werden, die überwiegende Nutzung erfolge in Deutschland und es würden nachweislich alle Wartungs- und Reparaturarbeiten sowie anfallende Kfz-Kosten in Deutschland erbracht werden. Über die Fahrzeuge werde von Deutschland aus verfügt, weshalb deren Standorte sich in Deutschland befinden würden. In Tz 1 und Tz 2 des Berichtes vom 12. Juli 2011 werden die Feststellungen der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit den

hier gegenständlichen Fahrzeugen nochmals dargestellt. Ergänzend zu den bereits im Bescheid getroffenen Aussagen wird hier auch festgehalten, dass der Bw im Zuge der Schlussbesprechung angab, dass die Nutzung der Firmenfahrzeuge nur auf Anweisung der Geschäftsführung erfolgt sei. An seiner Anschrift in Österreich würde sich weder ein Firmensitz noch eine Betriebsstätte befinden. Zu beachten sei auch, dass Herr Geser, wohnhaft in dtOrt2 in der BRD, bis zu seinem Ausscheiden am 31. März 2011 Gesellschafter und Geschäftsführer der dtGmbH gewesen sei und auch sämtliche genannte Fahrzeuge für das Unternehmen benutzt hätte. Weiters wird im Bericht darauf hingewiesen, dass im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die neue Firmenanschrift der deutschen GesmbH in dtAnschrift1 mit der Adresse des Steuerberaters der deutschen GesmbH ident sei. Nach Auskunft des Bw hätte er dort für Arbeitszwecke seit der Verlegung der Firmenadresse ein Zimmer angemietet. Eigentlich sei aber nach Auskunft des Bw für die eigentlich erforderliche Büroarbeit nur ein Notebook mit Internet-Anschluss notwendig. Der Bw hätte am 15. Juni 2011 überdies angegeben, dass weitere Familienangehörige mit dem Hauptwohnsitz in Österreich die Firmenfahrzeuge dienstlich und privat verwenden würden. Die private Nutzung der Fahrzeuge erfolge durch den Bw sowie dessen Ehegattin. Einvernehmlich werde die NoVA und die Kfz-Steuer aber dem Bw vorgeschrieben. Die Ehegattin, derzeit Geschäftsführerin der deutschen GmbH verwende das Fahrzeug der Marke Golf überwiegend für dienstliche und private Zwecke. Der Bw hätte in weiterer Folge darauf hingewiesen, dass aus den vorgelegten Fahrtenbüchern die überwiegende Nutzung der Fahrzeuge in Deutschland hervorgehen würde und dass Tank- und Reparaturrechnungen vorgelegt werden könnten (Anmerkung des Referenten: Eine Würdigung der Angabe, dass den Fahrtenbüchern die überwiegende Nutzung in Deutschland zu entnehmen sei, ist den Akten nicht zu entnehmen. Die angebotenen Belege wurden offensichtlich nicht abverlangt und eingesehen.)

Festgehalten wurde noch, dass der Bw im Zuge der Schlussbesprechung angegeben hätte, dass von ihm für die deutsche GesmbH keine entgeltliche Tätigkeit ausgeübt werde, die durchgeführten Fahrten allerdings überwiegend im betrieblichen Interesse und im Ausland gelegen wären. Er würde auch keine Planungstätigkeit ausüben, diese sei in der Vergangenheit und werde auch nun durch Geser vorgenommen.

(Anmerkung des Referenten: Insgesamt ist zur Berichtsabfassung festzuhalten, dass diese etwas ungewöhnlich und eventuell auch missverständlich ist, da hier im Bericht Aussagen die mit dem Buchstaben "SB:" eingeleitet werden, unkommentiert wiedergegeben werden. Da nach der im Akt aufliegenden Niederschrift über die Schlussbesprechung bei dieser kein Steuerberater des Bw anwesend gewesen wäre, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass sich hinter dem Kürzel "SB" der Steuerberater verbirgt. Wenn es sich aber bei dem Kürzel "SB" um das Ergebnis der Schlussbesprechung handeln sollte, würde sich die Frage

stellen, warum es dann zur Vorschreibung der Abgaben gekommen ist, wenn sich etwa aus den Fahrtenbücher die überwiegende Nutzung der Fahrzeuge im Ausland ergeben hätte. Die hier offenen Fragen konnten auch seitens der Amtspartei beim Erörterungstermin nicht geklärt werden.)

In der am 12. August 2011 eingereichten Berufung gegen die Festsetzung der NoVA führte der Bw abermals aus, dass die Fahrzeuge im Bestand der deutschen dtGmbH seien und überwiegend für dienstliche Fahrten für Zwecke dieses Unternehmens in Deutschland eingesetzt werden würden. Der dauernde Standort der Fahrzeuge sei der Ort der Zulassung am Sitz des Unternehmens. Aus der Sitzverlegung in die Kanzlei des Steuerberaters dürften keine Schlüsse gezogen werden. Der Sitz eines Unternehmens sei in der EU frei wählbar. Die Sitzverlegung hätte betriebsinterne Gründe. Privatfahrten würden mit den Fahrzeugen höchstens zu 10 % der jeweiligen Fahrlaufleistung und überdies überwiegend in Deutschland erfolgen. Für beide Fahrzeuge wäre ein Fahrtenbuch vorgelegt worden, aus dem dieser Umstand zweifelsfrei ersichtlich sei. Überdies würden die Fahrzeuge auch von weiteren Firmenangehörigen verwendet werden. Als Beweise für seine Aussage führe er die vorgelegten Fahrtenbücher sowie Tank- und Reparaturenrechnungen und Service-Belege an. Weiters könnten seine Aussagen auch durch den Mitinhaber der dtGmbH , Geser, sowie dem Steuerberater Stb bestätigt werden. Gemäß der Entscheidung des VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276, bestehe für Fahrzeuge, die zu mehr als 50 % im Ausland genutzt werden weder eine Zulassungspflicht noch eine NoVA-Pflicht. Abschließend wies der Bw darauf hin, dass hinsichtlich des Fahrzeuges D2 eine unrichtige Berechnung der Malus-Gebühr erfolgt sei und der Zuschlag gemäß § 6 NoVAG nicht EU-konform sei.

Am 12. August 2011 wurde mit in etwa gleicher Begründung gegen die Festsetzung der Kfz-Steuer berufen.

Im Akt des Finanzamtes finden sich dann neben den Zulassungsbescheinigungen für die Fahrzeuge noch unvollständige Kopien des Fahrtenbuchs beider Fahrzeuge, die Leasing-Verträge zu beiden Fahrzeugen, sowie ein Schreiben des Bw an das Finanzamt, in dem der Bw bekannt gibt, dass er seit 1.1.2009 Pensionist ohne weiteres Beschäftigungsverhältnis oder einer selbständigen Tätigkeit sei. Ferner wurde durch das Finanzamt erhoben, dass die im Internet für die Firma dtGmbH angeführte Homepage "www" nicht mehr existiert.

Einem Auszug des Handelsregisters beim Amtsgericht Landshut vom 9. Juni 2011 kann entnommen werden, dass für die dtGmbH als Sitz und als Geschäftsanschrift dtAnschrift1, in Deutschland angegeben ist. Als Geschäftsführerin ist die Gattin des Bw angeführt. Einem Registerauszug des Amtsgerichtes Y ist zu entnehmen, dass per 2. Mai 2011 der Sitz nach dtAnschrift1 verlegt wurde.

Nach Vorlage der Berufungen an den UFS erging am 24. Juli 2012 ein Vorhalt an das zuständige Finanzamt. In diesem wurde zunächst festgehalten, dass hinsichtlich jedes Fahrzeuges der Verwender festzustellen sei und in weiterer Folge zu prüfen wäre, ob bei diesem eine Steuerpflicht entstanden ist. Eine eivernehmliche Festlegung des Steuerschuldners zwischen Finanzamt und einem möglichen Steuerpflichtigen wäre demnach nicht vorgesehen. Weiters wurde dem Finanzamt vorgehalten, dass nicht klar sei, auf welcher rechtlichen Grundlage eine widerrechtliche Verwendung in Österreich angenommen werde. Offensichtlich sei man davon ausgegangen, dass die Steuerpflicht mit der Sitzverlegung der Zulassungsbesitzerin entstanden sei und man so offensichtlich auch davon ausgehe, dass diese die Verwenderin sie. Dann hätte man aber auch dieser die Abgaben vorschreiben müssen. Letztlich sei den Unterlagen nicht zu entnehmen, wem die Verwendung zugeordnet werde. Eine private Verwendung durch den Bw bzw. dessen Ehegattin sei nicht nachgewiesen. Wenn der Bw - wie im BP-Bericht dargestellt – tatsächlich nachgewiesen hätte, dass die überwiegenden Fahrten im Ausland gewesen wären, hätten die Abgaben nicht vorgeschrieben werden dürfen. Weiters würden die Ausführungen des Finanzamtes Feststellungen darüber vermissen lassen, ob das deutsche Unternehmen überhaupt noch tätig gewesen ist. Hinsichtlich der Kfz-Steuer wurde das Finanzamt darauf hingewiesen, dass eine Vorschreibung für einen Zeitraum 4-7/2011 rechtswidrig sei und der Bescheid somit aufzuheben sei.

Bei einer Besprechung mehrerer beim UFS anhängeriger Berufungsfälle mit dem Amtsvertreter am 12. September 2012 gelangte man zu dem Ergebnis, dass die offenen Fragen bei einem Erörterungstermin besprochen werden sollten. Seitens des Finanzamtes soll auch die Beantwortung des Vorhaltes vom 24. Juli 2012 für diesen Termin vorbereitet werden.

Die Parteien wurden sodann zu einem Erörterungstermin am 30. Oktober 2012 geladen. Als Anhang zu dieser Ladung erging an den Bw ein Fragenvorhalt. Da die darin gestellten Fragen und angeforderten Unterlagen beim Erörterungstermin geklärt und diskutiert werden sollen, werden sie in der Folge gemeinsam mit den erfolgten Antworten anlässlich des Erörterungstermins dargestellt.

Beim Erörterungstermin am 30. Oktober 2012 wurde seitens des Referenten zunächst klargestellt, dass der Sachverhalt in diesem Fall derart unklar sei und nicht erkennbar sei, mit welcher Argumentation das Finanzamt die Abgaben letztlich festgesetzt hätte, sodass eigentlich sofort mit Aufhebung und Zurückverweisung vorzugehen gewesen wäre. Da aber seitens des UFS bereits mit einem Vorhalteverfahren begonnen worden wäre, sei ausnahmsweise ein Erörterungstermin festgelegt worden, um eventuelle Missverständnisse

aufzuklären, die Rechtsituation darzustellen, den Sachverhalt aufzuhellen und eventuell eine Streitbeilegung zu erreichen.

Hinsichtlich des der Amtspartei vorgehaltenen Umstandes, dass eine einvernehmliche Festlegung des Abgabenschuldners nicht vorgesehen sei, sondern stattdessen der Verwender des Fahrzeugs festzustellen wäre, stimmt die Amtspartei dieser Rechtsansicht zu.

Hinsichtlich der vom UFS im Vorhalt an das Finanzamt aufgeworfenen Fragen bezüglich der rechtlichen Grundlage einer widerrechtlichen Verwendung, des vom Finanzamt herangezogenen Abgabenschuldners, des Zeitpunkts des Entstehen der Abgabepflichten, hinsichtlich des Gelingens des Gegenbeweises zur Standortvermutung wird von der Amtsvertreterin zugestanden, dass die Formulierungen im Betriebsprüfungsbericht unglücklich gewählt seien. Die Parteien erklären sich damit einverstanden, dass dennoch versucht werden soll, den Sachverhalt beim Erörterungstermin zu klären, dass aber, sollte dies nicht restlos gelingen, mit Aufhebung und Zurückverweisung vorzugehen sein werde.

Die sodann zunächst gestellten Fragen beziehen sich auf den KFZD. Hinsichtlich der Verwendung dieses Fahrzeuges gab der Bw an, dass dieses Fahrzeug von seiner Gattin überwiegend im Interesse der deutschen GesmbH verwendet werde. Daneben werde das Fahrzeug auch für private Zwecke verwendet. Hinsichtlich des Nachweises bezüglich der gefahrenen Kilometer-Leistungen für den Zeitraum 2011 und 2012 legte der Bw ein Fahrtenbuch vor, in dem die Reisen seit 5.1.2009 bis 1.6.2012 festgehalten worden sein sollen. Auf den Vorhalt, dass die Eintragungen in den Fahrtenbüchern zu beiden Fahrzeugen auffälligerweise dieselbe Schriftform haben und auch offensichtlich überwiegend mit demselben Kugelschreiber geschrieben wurden und so der Eindruck entstehe, als wären die Fahrtenbücher nachträglich erstellt worden, gibt der Bw an, dass er die Bücher nicht nachgeschrieben hätte und aus verständlichen Gründen den beim Fahrtenbuch aufbewahrten selben Kugelschreiber immer verwendet hätte. Die Schrift sei bei beiden Fahrtenbüchern die gleiche, weil er selber beide Fahrtenbücher schreibe und auch er mit dem Golf für das Unternehmen unterwegs gewesen sei. Es sei bei ihm -anders als vielleicht sonst üblich- so gewesen, dass nicht derjenige, der die Fahrt beendet hat, die Eintragung gemacht hätte, sondern dass dies immer er gemacht hätte. Auf den Vorhalt der Amtsvertreterin, dass das Fahrzeug am 26. Mai 2011 um 13 Uhr anlässlich einer Kontrolle durch die Finanzpolizei einen Kilometer-Stand von 20.031 gehabt hätte, dagegen aber im Fahrtenbuch für den selben Zeitpunkt ein Kilometer-Stand von 20.033 angegeben sei, gab der Bw an, dass er sich das nicht erklären könne, aber eventuell ein Ablesefehler vorliege. Hinsichtlich der im Vorhalt angeforderten weiteren Nachweise für die Kilometer-Leistung wie zB Service- oder Reparaturrechnungen legt der Bw eine Reparaturrechnung vom 14. Dezember 2010 vor.

Hinsichtlich dieser Rechnung wird dem Bw vorgehalten, dass auf dieser Rechnung ursprünglich ein Kilometer-Stand von 17.110 angegeben sei, dieser dann aber mit Kugelschreiber auf 17.810 km geändert worden sei und letztlich nur mit dieser letzteren Angabe mit dem Fahrtenbuch übereinstimme. Der Bw gab dazu an, dass er sich diese Überschreibung nicht erklären könne. Nach Auskunft des Bw gebe es keine weiteren Rechnungen zu diesem Fahrzeug. Der Referent gibt gegenüber dem Bw an, dass die Glaubwürdigkeit des Fahrtenbuches im Rahmen einer Beweiswürdigung eher angezweifelt werden müsste.

Auf die Frage, welche Tätigkeiten der Bw bzw. dessen Gattin für das Unternehmen ausübe, wenn doch nach den Angaben des Bw er selbst keine entgeltliche Tätigkeit ausübe und auch keine Planungen mache, stelle sich doch die Frage, für welche unternehmerische Tätigkeit die Fahrzeuge verwendet worden sein sollen, gab der Bw an, dass seine Gattin das Unternehmen nach außen vertreten würde und daher zurecht eine Geschäftsführerfunktion inne hätte. Weitere Tätigkeiten übe die Gattin nicht aus. Auf den Vorhalt, dass dann aber die Notwendigkeit eines eigenen Firmenautos unglaublich sei, gibt der Bw an, dass es dennoch erforderlich sei. Das Auto wäre 2009 für das Unternehmen geleast worden und könnte nicht vorzeitig zurückgegeben werden. Überdies stehe das Fahrzeug nicht nur der Gattin sondern der Firma insgesamt zur Verfügung. Auf den Vorhalt, dass dies bedeute, dass dem Bw zwei Firmenautos für seine Tätigkeit zur Verfügung stünden, bejaht dies der Bw. Seitens des Referenten wird abermals auf die Unglaublichkeit der Ausführungen des Bw hingewiesen. Auf die Frage, wie eine telefonische Kontaktaufnahme zum Unternehmen möglich sei, gibt der Bw an, dass sowohl der Bw als auch Geser über eine Rufnummern-Umleitung über die Festnetznummer auf das Handy des Bw mit deutscher Nummer möglich sei.

Dem Bw wird darauf hin vorgehalten, dass als einzige Hinweise auf das deutsche Unternehmen im Internet eine alte Anschrift und eine nicht funktionierende Email-Anschrift gefunden worden sei. Überdies erscheine es hinterfragungswürdig, dass der Firmensitz in die Räumlichkeiten des Steuerberaters verlegt worden sein soll. Im Vorhalt zur Ladung waren zum Nachweis der unternehmerischen Tätigkeit der deutschen GmbH entsprechende Unterlagen wie Ausgangsrechnungen, Bilanzen oder sonstige Gewinnermittlungen und Angaben über die Bewerbung des Unternehmens bzw. die Geschäftsabwicklungen angefordert worden. Da es nach der Aktenlage so aussehe, dass nicht von diesem angeblichen Firmensitz beim Steuerberater sondern von der privaten Wohnung des Bw aus das Unternehmen geführt und die unternehmerischen Entscheidungen getroffen worden wären, wurde der Bw im Vorhalt auch eingeladen, die unternehmerische Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Steuerberaters durch entsprechende Unterlagen wie einen Mietvertrag, Mietzahlungen an den

Steuerberater, die Zahlung von Betriebskosten, Telefonabrechnungen u.ä. nachzuweisen. Der Bw legt dazu Unterlagen vor, aus denen sich ergibt, dass im Jahr 2010 noch 220.000,00 € und im Jahr 2011 52.000,00 € Umsatzerlöse erzielt worden seien. Das Unternehmen sei nach Aussage des Bw an sich nicht mehr beworben worden, gewisse Geschäfte hätten sich aber im Nachhinein noch ergeben. Hinsichtlich des Sitzes beim Steuerberater gab der Bw an, dass es sich im Wesentlichen um einen zur Verfügung gestellten Schreibtisch handle, für den keine Miete bezahlt werde. Alle weiteren Kosten würden mit der Abrechnung der Finanzbuchhaltung, für die per Monat 110,00 € verrechnet werden würden, abgerechnet. Der Schreibtisch werde seitens des Bw ca. 2-mal in der Woche stundenweise genutzt, um dort Buchhaltungsvorarbeiten, Post und Telefonate zu erledigen. Ausgangsrechnungen würden dort und zu Hause ausgedruckt werden. Weitere Nachweise für die erforderliche Tätigkeit beim Steuerberater gebe es nicht. Die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen würden zwischen ihm und dem weiteren Gesellschafter Geser und der Geschäftsführerin in dtAnschrift1 getroffen werden.

Auf die Frage, mit welchem Fahrzeug die privaten Fahrten zurückgelegt werden würden, gab der Bw an, dass nach dem Gesellschafterprotokoll vom 21. Februar 2011 mit beiden Fahrzeugen Privatfahrten bis zu 10 % erlaubt seien und diese auch nicht überschritten werden würden.

Hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld befragt gibt der Bw an, dass er vermute, dass die meisten Privatfahrten mit dem Golf von ihm gemacht werden würden. Er schätzt, dass die Privatfahrten in einem Verhältnis von 60 zu 40 durch ihn bzw. seine Gattin durchgeführt werden würden. Dies gelte für den Zeitraum ab 2009. Festgehalten wurde, dass hinsichtlich des Zeitpunktes des Entstehens der Steuerschuld das Finanzamt im Zuge des in der ersten Instanz fortzusetzenden Verfahrens weitere Erhebungen durchzuführen habe.

Hinsichtlich des Mittelpunkts der Lebensinteressen des Bw befragt gibt dieser an, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in X gelegen sei.

Der KFZE sei nach Auskunft des Bw im Februar 2010 angeschafft worden. Dieses Fahrzeug werde vom Bw für unternehmerische und maximal zu 10 % für private Zwecke verwendet.

Auf den Vorhalt, dass auch bei diesem Fahrtenbuch die Form darauf hinweise, dass es in einem geschrieben worden wäre, gibt der Bw an, dass er dem widerspreche und dass das Fahrtenbuch von ihm nach jeder Fahrt zumindest sehr zeitnahe geführt worden wäre. Beide Fahrtenbücher würden beim Steuerberater aufliegen und bei seinen 2-maligen wöchentlichen Besuchen dort geführt werden. Auf den Vorhalt, dass auf einer vorgelegten Rechnung von AE ein Kilometer-Stand am 29. Februar 2012 von km 42.600 angeführt sei, im Fahrtenbuch

dagegen aber für diesen Tag ein Beginn mit 42.443 km und ein Ende mit 42.551 km eingetragen sei, gibt der Bw an, dass er sich das nicht erklären könne. Als Grund, warum im Fahrtenbuch jeweils kein Fahrer angegeben sei, gibt der Bw an, dass hauptsächlich er mit dem Fahrzeug gefahren sei.

Hinsichtlich der im Vorhalt weiters auch zu diesem Fahrzeug gestellten Fragen wird auf die bereits getroffenen Ausführungen verwiesen.

Hinsichtlich der in der Berufung aufgeworfenen Frage zur Berechnung des Malus wird zwischen den Parteien einvernehmlich festgelegt, dass diese Frage im weiteren Verfahren geklärt werden soll. Gleiches soll für die Frage der EU-Konformität des Zuschlages gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG gelten.

Hinsichtlich der Festsetzung der Kfz-Steuer teilt der Referent mit, dass hier mit ersatzloser Aufhebung vorzugehen sein wird, weil es einen Kfz-Steuerbescheid 4-7/2011 nicht gebe. Das Finanzamt sei aber nicht daran gehindert, neue und richtige Kfz-Steuerbescheide zu erlassen.

Seitens des Bw wird ein vorbereitetes Bündel an Belegen sowie schriftliche Ausführungen des Bw dem Referenten übergeben. Abschließend weist der Bw nochmals darauf hin, dass das Unternehmen sehr wohl tätig sei und es sich bei den gegenständlichen Fahrzeugen auch tatsächlich um sogenannte Firmenfahrzeuge handle.

In dem vorgelegten Schreiben vom 10. Oktober 2012 wird angeführt, dass zum Nachweis der Geschäftstätigkeit bzw. zum Nichtvorliegen einer Scheinfirma zur Umgehung der österreichischen NoVA und Kfz-Steuer Unterlagen vorgelegt werden. Der Tätigkeitsbereich des Unternehmens umfasse die Planung, Lieferung und Montage von Großkücheneinrichtungen. Vorgelegt werde zB eine Referenzliste mit geplanten und gelieferten Objekten der Jahre 1992 bis 2010. Im Jahr 2009 sei der Bw aus gesundheitlichen Gründen als Geschäftsführer ausgeschieden und Geser hätte die Geschäfte als weiterer Gesellschafter bis zur Sitzverlegung von Y nach dtAnschrift1 im Frühjahr 2011 weitergeführt. Diese Sitzverlegung sei aus organisatorischen und betriebswirtschaftlichen Gründen erfolgt. Seit April 2011 sei die Gattin des Bw Geschäftsführerin, der Bw und Geser Gesellschafter. Grundlegende unternehmerische Entscheidungen würden gemeinsam am Firmensitz in dtAnschrift1 getroffen werden. Aktuell bestehe die Geschäftstätigkeit in der Nachbetreuung der bestehenden Kunden in den Bereichen Ersatzteilversorgung, gesetzlicher bzw. vertraglicher Gewährleistung, Kundendienst, weiters Beratung bei Umplanungen oder Personaleinweisung und Neuplanung. Die Erlöse daraus würden die laufenden Geschäftskosten decken und derzeit bestehe aus wirtschaftlichen Gründen kein Anstellungsverhältnis mit Gehaltszahlungen oder sonstigen Vergütungen. Sodann wird in dem Schreiben auf weitere Unterlagen wie zB einem

Handelsregisterauszug, eine Gewerbeummeldung und diverse Beitragsbescheide verwiesen.

(Anmerkung des Referenten: Diese Unterlagen werden seitens des Finanzamtes im fortgesetzten Verfahren in der ersten Instanz gewürdigt werden müssen.)

Weiters wird in dem vorgelegten Schreiben wiederholt, dass die gegenständlichen Fahrzeuge betriebseigene Fahrzeuge zur Erfüllung des Geschäftszweckes seien. Sie würden dem wirtschaftlichen Nutzen der deutschen GmbH dienen und Privatfahrten dürften nur in Ausnahmefällen und zu nicht mehr als 10 % erfolgen. Eine freie Verfügungsgewalt über die Fahrzeuge seitens des Bw und dessen Gattin wäre zu keinem Zeitpunkt gegeben gewesen und dies würde auch künftig durch die Führung und Überprüfung der Fahrtenbücher sichergestellt. Weiters wird auf mehrere Belege hinsichtlich angefallener Autokosten verwiesen. Mehrmals wöchentlich würden die Fahrzeuge für Fahrten zur Aufrechterhaltung des Geschäftszweckes zu Kunden, Lieferanten, Post, Bank und weitere Besorgungen eingesetzt werden. Alle Wartungs- und Reparaturarbeiten würden in Deutschland erledigt werden.

Im Anhang zu dem vorgelegten Schreiben finden sich die angesprochenen Unterlagen, die ebenfalls beim Erörterungstermin vorgelegt wurden und seitens des Finanzamtes im fortgesetzten Verfahren zu würdigen sein werden.

Die wesentlichen und für die Sachverhaltsfeststellung erforderlichen Unterlagen aus dem UFS-Akt wurden in Kopie an das Finanzamt geschickt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Festsetzung der KFZ-Steuer 4-7/2011

Die Zeitraumangabe auf den hier zu beurteilenden Bescheiden lautet "04 – 07/2011".

Gem. [§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992](#) hat der Steuerschuldner **jeweils für ein Kalendervierteljahr** die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.

Gem. Abs. 4 der genannten Bestimmung hat er für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauf folgenden Kalenderjahres dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben.

Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum ist damit das Kalendervierteljahr (vgl. auch 582 d.B. XVIII GP) und die maßgebliche Abgabe ein Vierteljahresbetrag. Das KfzStG kennt dabei keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Kfz-Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist.

Bei den bekämpften Bescheiden handelt es sich um die jeweils in einem Bescheid zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben. Das Finanzamt konkretisierte die Abgaben mit der Angabe von Monaten, die über die dreimonatigen Vierteljahreszeiträume hinausgehen. Das ist aber unzulässig, weil solche Monatsabgaben nicht vorgesehen sind. Die selbst zu berechnende und nötigenfalls gem. [§ 201 BAO](#) festzusetzende Kfz-Steuer ist jeweils eine Vierteljahressteuer.

Da die zusammengefassten Festsetzungen jeweils nur einheitlich beurteilt werden können, war der Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Eine inhaltliche Entscheidung über das Bestehen der Abgabepflicht hatte damit zu unterbleiben.

Da somit über die vom Finanzamt anvisierte Kfz-Steuer für das 2. und 3. Quartal 2011 (4 - 9/2008) noch nicht abgesprochen wurde, steht diese Aufhebung einer neuen, nun erstmaligen Festsetzung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz nicht entgegen. (Siehe dazu auch UFS vom 18. August 2010, GZ RV/0755-S/09) Hinsichtlich der Kriterien zur die Steuerpflicht auslösenden widerrechtlichen Verwendung wird auf die Ausführungen zur NoVA verwiesen.

Festsetzung der Normverbrauchsabgabe April/2011

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 Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

[§ 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 vom Bw vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht erfolgen kann.

Denn gesichert ist lediglich, dass der Bw und/oder dessen Gattin die gegenständlichen Fahrzeuge im Inland zumindest fallweise verwendeten und deren Mittelpunkt der Lebensinteressen am Familienwohnsitz in Österreich ist.

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. Wenn das Finanzamt die widerrechtliche Verwendung der Fahrzeuge im Inland auf eine Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) stützt, muss zunächst Klarheit bestehen, wem (dem Bw, dessen Gattin oder dem deutschen Unternehmen) die Verwendung der beiden Fahrzeuge im Sinn der jüngeren VwGH-Judikatur zuzurechnen ist. Sollte sich nach den unten näher dargestellten VwGH-Kriterien herausstellen, dass die Verwendung dem deutschen Unternehmen zuzurechnen ist, müsste deren maßgeblicher Sitz im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld festgestellt werden. In diesem Zusammenhang wird wohl auch die Frage der tatsächlichen Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit der deutschen GesmbH bzw. des Bw und dessen Gattin für das Unternehmen zu klären sein. Wenn sich eine Standortvermutung für das Inland ergibt, sind die seitens des Bw vorgelegten Belege für den Nachweis einer überwiegenden Verwendung im Ausland zu würdigen.

Das Finanzamt wird dabei die widersprüchlichen Aussagen des Bw zur Verwendung der Fahrzeuge und die wenig glaubwürdigen Angaben im Fahrtenbuch und zur Sitzverlegung nach dtAnschrift1 zu würdigen haben. Nach Ansicht des Referenten ist hinsichtlich des steuerlichen Verhaltens des Bw im Zusammenhang mit der NoVA- und KFZSt-Pflicht auch die Vorgangsweise hinsichtlich des dritten in der Familie des Bw mit deutschem Kennzeichen verwendeten Fahrzeuges zu berücksichtigen.

Für die Anwendbarkeit der Vermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) muss also zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeugs im Inland auch seitens der Behörde nachgewiesen sein, wer der Verwender der Fahrzeuge ist. Dies ist hinsichtlich beider Fahrzeuge unklar. Erst dann

kann beurteilt werden, ob die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) überhaupt greift. Werden die Fahrzeuge 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 Fahrzeugs am Hauptwohnsitz des Geschäftsführers ist, weil dann offensichtlich davon auszugehen ist, dass an diesem Ort über den Einsatz des Fahrzeuges entschieden wird.

[§ 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 das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 dafür keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor.

Nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, 77), ist aber in einem solchen Fall jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen. Und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an.

Diese Auslegung des NoVAG 1991 findet ihre Bestätigung auch in der vom Gesetzgeber durch die Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 vorgenommenen "Klarstellung" (vgl. die Materialien zu dieser Novelle 113 BlgNR XXIV. GP 79, weil nach der Rechtsprechung des VwGH bereits zuvor auf den Verwender zu greifen war) durch die am 18.6.2009 in Kraft getretene Ergänzung des § 4 NoVAG. Dessen nunmehr angefügte Z 3 bestimmt im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3) auch denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Abgabenschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Das NoVAG enthält jedoch auch keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeugs entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich 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 Normverbrauchsabgabenschuld ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeugs 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 Fahrzeugs verfügen und so (iZm Haftungen evtl. von Bedeutung) Gefahren abwenden oder (iZm dem Einstehenmüssen 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 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 NoVA dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden. Da aber der Auffangtatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 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.

Da das NoVAG das tatsächliche Fahren im Inland auf öffentlichen Straßen nach Maßgabe des Normverbrauches an Treibstoff 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.

Es ist auch nicht die Verfügungsgewalt iSd UStG (wie ein Eigentümer darüber verfügen zu können, verkaufen, vermieten usw) erforderlich. Ausreichend ist die tatsächliche Entscheidungsmöglichkeit über den konkreten Einsatz des Fahrzeuges, denn diesem (und nicht demjenigen, der ohne tatsächlich zu verfügen aus rechtlichen Gründen die bloße Möglichkeit dazu hätte) ist wohl die Verantwortung für die Folgen der Nutzung zuzuordnen. Das Kriterium der Kostentragung wird dagegen iZm der NoVA in den Hintergrund rücken. So wird auch für die Haftung nach EKHG keine alleinige Kostentragung gefordert.

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. Aus der Niederschrift der Betriebsprüfung ergibt sich lediglich, dass die Fahrzeuge sowohl privat als auch betrieblich verwendet wurden. Warum das Finanzamt davon ausging, dass der Verwender des 2. Fahrzeuges der Bw (und nicht das Unternehmen oder die Gattin des Bw) ist, kann nicht erschlossen werden. Erst in der Berufung wurde dann ausgeführt, dass beide Fahrzeuge durch den Bw genutzt werden.

Die den Bescheid erlassende Behörde hat keinerlei entscheidungsrelevante Feststellungen hinsichtlich des Verwenders bzw. der Verwenderin im Sinn der angeführten Judikatur getroffen. 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 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.

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 von der Bw vorgelegten Nachweise für die überwiegende Verwendung im Ausland wurden nicht gewürdigt.

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 trotz bereits eingeleiteter Erhebungen durch den UFS und des durchgeföhrten Erörterungstermins der Vorrang vor der Vornahme weiterer zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Gerade beim Erörterungstermin kam – wie auch einvernehmlich festgehalten wurde – zu Tage, dass zur Klärung des maßgeblichen Sachverhaltes noch Ermittlungen in hohem

Umfang erforderlich sein werden. 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 neuerlichen Entscheidung an die erste Instanz zurückzuverweisen.

Linz, am 7. Jänner 2013