



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Anschrift, vom 15. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 16. Jänner 2008 betreffend Kraftfahrzeug - Steuer für die Zeiträume 10-12/2004, 1-12/2005, 1-12/2006, und 1-12/2007 sowie Normverbrauchsabgabe 10/2004 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.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ die im Spruch genannten Bescheide am 16. Jänner 2008. Im **Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe** (in der Folge: NoVA) wurde begründend auf die Ausführungen der Bescheide über die Festsetzung der KFZ-Steuer verwiesen und festgehalten, dass somit der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung nach § 1 Z 3 NoVAG erfüllt sei. Für das Fahrzeug PKW mit dem Kennzeichen D001 wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 47.413,79 unter Anwendung eines 12%igen Steuersatzes und unter Anwendung der Abgabenerhöhung nach § 6 Abs. 6 NoVAG (20%-Zuschlag) eine NoVA in Höhe von € 6.827,64 festgesetzt.

Hinsichtlich der **KFZ-Steuer** sei nach Ansicht des Finanzamtes von einer widerrechtlichen Verwendung nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG auszugehen. Begründet wurde diese Annahme im Wesentlichen damit, dass die Bw mit Wohnsitz in österreichischer Ort das gegenständliche

Fahrzeug im Inland verwendet habe. Die Verwendung durch die Bw ergebe sich daraus, dass die Bw über kein anderes privates Fahrzeug verfüge und der Wohnsitz der Bw und deren Familienstand aber ein "Zweitfahrzeug" notwendig machen würden. Die Behauptung, dass sich die Bw im Bedarfsfall ein Fahrzeug von den 40 Km entfernt wohnenden Eltern ausborge – obwohl das gegenständliche Fahrzeug zur Verfügung stehe- entspreche nicht der Lebenserfahrung und sei daher unglaublich. Überdies sei die Bw laufend (auch an Samstagen) seitens der Prüfer bei Einkaufsfahrten mit dem PKW gesehen worden, insgesamt ergebe sich nach den Wahrnehmungen der Prüfer, dass der PKW der Bw alleine zur Verfügung stand.

Nicht glaubhaft sei aus den genannten Gründen das Vorbringen der Bw, dass das Fahrzeug von der dt.Unternehmen, in deren Anlagenverzeichnis sich das Fahrzeug befindet, verwendet werde. Es handle sich dabei um ein Vermietungsunternehmen, welches auch über ein anderes Fahrzeug verfüge. Nicht glaubhaft sei auch, dass das Fahrzeug nach den Verwendungen durch die Bw wieder an den vom Wohnsitz der Bw 13 km entfernten Firmensitz der dt.Unternehmen gebracht werde. Dies sei auch so von den Prüfern nie wahrgenommen worden und die Bw hätte dann extra dort abgeholt werden müssen. Keinesfalls glaubhaft sei, dass das 55.000,- € teure Fahrzeug von Bauarbeitern der deutschen Unternehmen für betriebliche Fahrten genutzt würde.

Im Akt des Finanzamtes findet sich auch eine **Niederschrift vom 24. April 2007, die mit JC als Geschäftsführer der GmbH aufgenommen wurde und in der sich auch Aussagen bezüglich des gegenständlichen Fahrzeugs finden**. Fahrzeughalter sei demnach die GmbH und diese hätte das Fahrzeug an die dt.Unternehmen verleast. Das Fahrzeug stehe allen Mitarbeitern der beiden Unternehmen (den Dienstnehmern JC, HJ, MR, MW,...) auch für Privatfahrten zur Verfügung, wofür auch ein Sachbezug versteuert werde. Es werde noch bekannt gegeben, wer dieses Fahrzeug konkret für private Zwecke nutze. Der Standort des Fahrzeugs sei jedenfalls in Deutschland in dtAnschrift, wo auch der Schlüssel aufbewahrt werde.

In einem **Aktenvermerk des Finanzamtes vom 25. Oktober 2007** wird dagegen festgehalten, dass in Wirklichkeit die Bw, die nicht Dienstnehmerin der genannten Firmen sei, mit dem Fahrzeug fahre und der Standort des Fahrzeugs nicht in Deutschland sondern am Wohnsitz der Bw in Österreich sei. Nach einer Auskunft des dt.Finanzamt seien bei der GmbH in den Jahren 2004 und 2005 keine Dienstnehmer gemeldet gewesen und die dt.Unternehmen hätte im Jahr 2004 Lohnzahlungen in Höhe von € 8.269,- und in 2005 in Höhe von € 7.640,- gemeldet. Die Herren MR und MW seien nicht durchgehend Dienstnehmer der beiden Unternehmen gewesen und es sei auch nicht glaubhaft, dass die beiden Bauarbeiter mit dem Fahrzeug mit Anschaffungskosten von netto € 47.413,- auf Baustellen

---

fahren würden. Einem beiliegenden Beleg ist zu entnehmen, dass das Fahrzeug seit 6. Oktober 2004 auf die deutsche GmbH zugelassen ist.

Einem weiteren **Aktenvermerk vom 29. Oktober 2007** ist zu entnehmen, dass die Bw am 25. Oktober 2007 um 16:20 Uhr mit dem gegenständlichen PKW fahrend gesehen worden sei.

Am **29. Oktober 2007** wurde die Bw durch das Finanzamt zum Zweck der "Befragung über die Nutzung eines PKW" **vorgeladen**. Dem Finanzamt wäre mitgeteilt worden, dass von ihr mit Wohnsitz in Österreich im Inland ein PKW mit deutschem Kennzeichen genutzt werde. Zulassungspapiere eines eventuell ab Oktober 2004 privat genutzten PKW wären mitzubringen. Am selben Tag erging auch eine Ladung an HJ. Als Zweck der Vorladung war angeführt, dass er über die Nutzung eines PKW PKW mit dem Kennzeichen D001 befragt werden solle, da dieses Fahrzeug nach einer erhaltenen Mitteilung im Inland überwiegend privat genutzt werde.

HJ **beantwortete die Ladung** mit einem Schreiben vom 22. November 2007, in dem er anführte, dass er ohne Kenntnis von der dem Finanzamt vorliegenden Mitteilung keine Vorbereitungsmöglichkeit habe und so nichts zur Klärung des Sachverhaltes beitragen könne. Im Übrigen habe er mittlerweile als Geschäftsführer der Fahrzeughalterin auf einer Geschäftsreise einen Verkehrsunfall erlitten, bei dem bei dem gegenständlichen Fahrzeug ein Totalschaden eingetreten sei.

Die **Bw äußerte sich in einem am 26. November 2007** beim Finanzamt eingegangenen Schreiben ebenfalls und gab an, dass sie ohne nähere Angaben keine Vorbereitungsmöglichkeiten hätte und keine Angaben machen könne.

Die Bw wurde daraufhin mit **Schreiben vom 19. Dezember 2007 abermals geladen**. Nunmehr wurde ihr mitgeteilt, dass sie über die Nutzung eines PKW mit dem Kennzeichen D001 befragt werden solle und die diesbezüglichen Zulassungspapiere und Kauf- bzw. Leasingverträge mitbringen solle. Dass persönliche Erscheinen der Bw wäre erforderlich.

Anlässlich Ihrer **Vernehmung beim Finanzamt am 11. Jänner 2008** überreichte die Bw zunächst ein **Schreiben vom 8. Jänner 2008**. Darin gab die Bw dazu an, dass das Fahrzeug ursprünglich von der dt.Unternehmen gekauft und aus versicherungstechnischen Gründen auf die GmbH zugelassen worden sei. Eine Kopie der Rechnung an die dt.Unternehmen (netto € 47.413,79 plus 16% MwSt: 55.000,- vom 6. Oktober 2004) sowie des Fahrzeugbriefes zum Nachweis der Zulassung auf die GmbH wurden mitübermittelt. Das Fahrzeug wäre in aller Regel am Sitz der Zulassungsbesitzerin in dtAnschrift abgestellt und von dort aus vornehmlich zu Geschäftszwecken innerhalb Deutschlands genutzt worden. Das Fahrzeug sei ihr sporadisch von ihrem Lebensgefährten, dem Geschäftsführer der

Zulassungsbesitzerin Herrn HJ, für Einkaufsfahrten im Bereich Südbayern und öst.Grenzstadt oder auch für Botendienste für die Zulassungsbesitzerin überlassen worden. Das Fahrzeug sei aber anschließend immer wieder an den Firmensitz nach Deutschland zurück gebracht worden.

Im Beisein ihres Lebensgefährten HJ gab die Bw in der Folge ergänzend niederschriftlich an, dass sie (befragt, welches Privatfahrzeug ihr seit 6.10.2004 zur Verfügung stehe) kein Fahrzeug habe, sie sich aber notfalls eines der beiden Fahrzeuge ihrer Eltern, die in südbayrischerOrt wohnen, ausborgen könne. Die Schlüssel für das gegenständliche Fahrzeug würden von ihrem Lebensgefährten aufbewahrt werden und ein Reserveschlüssel würde sich immer in dtAnschrift befinden. Eine Fahrzeugmiete sei ihr nicht verrechnet worden.

### **In der am 19. Februar 2008 gegen die genannten Bescheide eingebrauchten**

**Berufung** führte die Bw aus, dass es zwar zutreffe, dass sie kein Privatfahrzeug besitze und ihr Wohnsitz und Familienstand ein Zweitfahrzeug notwendig mache. Warum es gegen Erfahrungssätze des Lebens sprechen solle, dass ihr ihre Eltern eines von zwei Fahrzeugen für ihren privaten Bedarf zur Verfügung stellen würden, sei nicht einsichtig. Die Behörde hätte jedenfalls die Eltern bzw. ihren Lebensgefährten als Zeugen vernehmen müssen. Es sei ihr auch bisher noch nicht die an das Finanzamt ergangene Mitteilung, nach der sie das gegenständliche Fahrzeug privat nutze, übermittelt worden. Sollte es sich bei dieser Mitteilung um den Aktenvermerk des Prüfers vom 25. Oktober 2007 handeln, halte sie fest, dass auch dort keine Fahrten konkret angeführt worden seien. Auch hinsichtlich der seitens der Prüfer gemachten Wahrnehmungen fehle jede konkrete Angabe. Da die Prüfer wohl auch keine "Rundumüberwachung" sowohl ihres Wohnsitzes als auch des Standortes des Fahrzeugs in dtAnschrift gemacht haben dürften, sei eine "Negativfeststellung", das Fahrzeug wäre nicht nach dtAnschrift gebracht worden, nicht möglich.

Die dt.Unternehmen sei auch kein Vermietungsunternehmen und besitze auch nicht zwei Fahrzeuge. Sie hätte nach der fallweise erfolgten Nutzung und Rückstellung des Fahrzeuges auch nicht in Deutschland abgeholt werden müssen, sondern hätte mit ihrem Lebensgefährten oder einem Mitarbeiter mitfahren können. Eine Begründung, warum Bauarbeiter nicht mit einem derartigen Fahrzeug fahren sollten, fehle überdies.

Da der Standort des Fahrzeuges in Deutschland gelegen sei, könne im Inland keine widerrechtliche Verwendung vorliegen.

Die Erhebung der KFZ-Steuer würde überdies eine unzulässige Doppelbesteuerung darstellen und gegen zwischenstaatliche Abkommen mit Deutschland verstößen.

Der Prüfer gab in seiner **Stellungnahme zur Berufung vom 20. Februar 2008** an, dass die im Bescheid genannte Mitteilung der Aktenvermerk vom 25. Oktober 2007 sei, der dem Lebensgefährten der Bw übergeben worden sei. Aus dem Umstand, dass bei dem Fahrzeug

---

mittlerweile anlässlich einer Verwendung durch HJ ein Totalschaden eingetreten sei, beweise nicht, dass das Fahrzeug im fraglichen Zeitraum nicht der Bw zur Verfügung stand. Da HJ weder Dienstnehmer noch Geschäftsführer bei der dt.Unternehmen sei, beweise dies nur, dass das Fahrzeug dem Paar (Bw und HJ) zur Verfügung stand. Der seitens der Bw angegebene Standplatz in Deutschland befindet sich unmittelbar an der Straße nach öst.Grenzstadt und da das Fahrzeug dort nie wahrgenommen worden sei, sei es zu den diesbezüglichen Ausführungen im Bescheid gekommen. Aus dem Anlagenverzeichnis der dt.Unternehmen gehe hervor, dass zwei PKW erfasst seien. Der tatsächliche Firmensitz als Ort der Geschäftsleitung (Buchhaltung, Firmenunterlagen, Büro des Geschäftsführers,..) des deutschen Unternehmens befindet sich überdies nicht in Deutschland sondern in öst.Grenzstadt. Es sei auch festzuhalten, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass ein derart teures Fahrzeug als Baustellenfahrzeug verwendet werde. Zudem seien die Bauarbeiter der dt.Unternehmen laufend mit dem Bus Ö4 gesehen worden.

Nach Vorlage der Berufungen an den UFS und erfolgter Aussetzung (im Zusammenhang mit einer beim VwGH anhängigen Rechtssache zur Frage des Steuerschuldners) erging am

**10. Juli 2012 ein Vorhalt an das Finanzamt.** Das Finanzamt wurde darin eingeladen, hinsichtlich der Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges und der Person des Verwenders (die Bw, deren Lebensgefährte, eines der Unternehmen ?) nähere Angaben zu machen.

Bei einer **Besprechung mit der Amtspartei am 12. September 2012** wurde überdies vereinbart, dass seitens des Finanzamtes auch bezüglich des Datums der Entstehung der Steuerschuld (6. Oktober 2004) und der überwiegenden privaten Nutzung durch die Bw eine Stellungnahme nachgereicht werde.

Mit **Mail vom 5. Oktober 2012** wurden seitens des Finanzamtes ergänzend Unterlagen vorgelegt. Darunter war auch eine Kopie des Schreibens des dt.Finanzamt vom 10. März 2005 an die dt.Unternehmen, aus dem sich ergibt, dass seitens des deutschen Finanzamtes im Jahr 2005 die betriebliche Veranlassung der Anschaffung eines zusätzlichen KFZ (im BV waren bereits zwei Fahrzeuge, dabei auch das gegenständliche Fahrzeug) fraglich erscheine. Dabei wurde auch festgehalten, dass die dt.Unternehmen lediglich einen Einkaufsmarkt vermietete. Der ursprünglich gestellter Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit einem Schreiben vom 17. Oktober 2012 zurückgenommen.

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

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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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 eingebraucht 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 eingebraucht 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 die Bw und/oder deren Lebensgefährte das gegenständliche Fahrzeug im Inland zumindest fallweise auch privat 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 einem inländischen Standort des Fahrzeugs aufgrund nachgewiesener tatsächlicher überwiegender Verwendung des Fahrzeugs im Inland oder aufgrund der Standortvermutung ausgeht.

Hinsichtlich des Zeitpunktes des Entstehens der Steuerschuld ist sowohl für die NoVA als auch für die KFZ-Steuer den Akten keine entscheidende Feststellung zu entnehmen. Es gibt Hinweise, dass mit entsprechenden Zeugenaussagen und weiteren Indizien eine private Verwendung des Fahrzeugs eventuell ab 2007 nachgewiesen werden könnte. Für Zeiträume davor beruht eine Verwendung durch die Bw nach derzeitiger Aktenlage alleine auf Vermutungen.

Knüpft die Abgabenbehörde an eine allenfalls nachgewiesene private Verwendung die Standortvermutung des [§ 82 Abs 8 KFG 1967](#) wird der Bw Gelegenheit zu geben sein, nachzuweisen, dass das Fahrzeug überwiegend (zB unternehmerische) für andere Zwecke oder in einem anderen Staat im Wesentlichen dauernd verwendet wurde. Diesfalls könnte sich auch ein anderer Steuerschuldner ergeben. Wer über das Fahrzeug verfügberechtigt ist, ist ebenfalls nicht ausreichend geklärt.

Für die Anwendbarkeit der Vermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) muss aber zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeugs im Inland auch seitens der Behörde nachgewiesen sein, wer der Verwender des Fahrzeugs ist. Erst dann kann beurteilt werden, ob die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) überhaupt greift. Wird das Fahrzeug 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 Fahrzeugs von einem Sitz des Unternehmens im Inland aus getroffen werden. Sollte eines der involvierten Unternehmen als Verwender des Fahrzeugs festgestellt werden, müsste auch der tatsächliche Sitz dieses Unternehmens als jener Ort, von dem aus die maßgeblichen Entscheidungen getroffen werden, erklärt werden.

§ 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 Fahrzeugs 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 Fahrzeugs 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 Fahrzeugs 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 NoVA-

Auffangbestimmung kann geschlossen werden, dass es für eine Annahme einer Verwendung (einer Mithalterschaft) iSd NoVAG ausreichend sein muss, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck der NoVA 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 NoVA 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 NoVApflicht maßgeblich sind, bei einer Person derart stark überwiegen, dass von einer Alleinhalterschaft durch diese Person auszugehen 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.

In der Entscheidung des **VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212** (der grundsätzlich über das Fahrzeug verfügberechtigte Unternehmer im Ausland, der auch nutzungsberechtigte Geschäftsführer der dt. Gesellschaft mit Hauptwohnsitz im Inland, uneingeschränkte Nutzung des Fahrzeuges für Privatfahrten und andere Dienstfahrten möglich, Kilometerleistung überwiegend im Ausland wurde laut VwGH nicht ausreichend glaubwürdig nachgewiesen) kam dieser auch in diesem Sinn zu dem Ergebnis, dass durch die von der Gesellschaft eingeräumte unstrittige **Privatnutzungsmöglichkeit** und des Einsatzes des Fahrzeuges auch für andere unternehmerische Tätigkeiten des Geschäftsführers davon auszugehen ist, dass der Geschäftsführer mit Wohnsitz im Inland der Verwender des Fahrzeuges war, womit die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG für das Inland greift. Kann der Gegenbeweis nicht

erfolgreich geführt werden (hier Fahrtenbuch aufgrund unglaublicher Angaben keine Beweiskraft), tritt NoVA- und KFZSt-Pflicht ein. Auf die Kostentragung wird seitens des VwGH gar nicht eingegangen, weshalb diese wohl auch nach Ansicht des VwGH hier nicht von entscheidender Bedeutung ist. Der Geschäftsführer wurde jedenfalls als (ein) Verwender des Fahrzeugs angesehen und als Abgabenschuldner herangezogen.

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.

Die den Bescheid erlassende Behörde hat keine entscheidungsrelevante Feststellungen hinsichtlich des Verwenders bzw. der Verwenderin im Sinn der angeführten Judikatur für den fraglichen Zeitraum (zumindest zum Beginn des Zeitraumes) 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.

Die von der Bw in der Berufung genannten europarechtlichen Aspekte sind insofern nicht ohne Bedeutung, als der EuGH bereits mehrmals 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. Diese Voraussetzung ist aber durch die vom Gesetz aufgestellte Vermutung bei erfüllten Voraussetzungen und die Möglichkeit des Gegenbeweises nach der bisherigen Rechtsprechung erfüllt.

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 zumindest für die hier gegenständlichen Zeiträume nicht in ausreichendem Maß 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 neuerlichen Entscheidung an erste Instanz zurückzuverweisen.

Linz, am 22. Oktober 2012