



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 2. November 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe sowie Verspätungszuschlag entschieden:

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

Begründung

1) in einer Kontrollmitteilung teilte die Zollstelle Kufstein dem Finanzamt mit, dass die Berufungswerberin am 16. Juli 2009, 11.30 Uhr, mit dem von ihr gefahrenen Pkw mit dem deutschen Kennzeichen xxx angehalten und einer Zollkontrolle unterzogen worden sei. Die in A. in Tirol wohnhafte, verheiratete Berufungswerberin habe angegeben, bei dem Pkw handle es sich um ein Firmenfahrzeug ihres Ehegatten, der dieses Fahrzeug zu täglichen Arbeitsfahrten nach B. (BRD) benütze. Nach Angabe der Berufungswerberin besitze die Familie keinen privaten Pkw, weil sie das Firmenfahrzeug auch für private Fahrten nutzen dürfe.

Der Ehegatte der Berufungswerberin, MS, gab in einer am 13. Oktober 2009 beim Finanzamt aufgenommenen Niederschrift an, er sei geschäftsführender Gesellschafter der am 6. Dezember 2006 gegründeten N.GmbH in B. (BRD). Geschäftsgegenstand der Gesellschaft seien die Veranstaltung von Events sowie der Betrieb einer Diskothek in B. Die Gesellschaft

habe drei Leasingfahrzeuge, nämlich den Fiat Sedici mit dem Kennzeichen xxx, einen Jeep Commander mit dem Kennzeichen yyy und einen Opel Signum mit dem Kennzeichen zzz. Die Ehegatten S. hätten seit 14. August 2006 ihren Hauptwohnsitz in A. in Tirol. MS habe noch eine Mietwohnung in B., wo er berufsbedingt zwei- bis dreimal pro Woche nächtige. Er wechsele die drei Firmenfahrzeuge regelmäßig, je nachdem, welches Fahrzeug beruflich in B. benötigt werde. Hauptsächlich sei er jedoch mit dem Jeep Commander unterwegs, dies auch bei den Heimfahrten nach A. (drei- bis viermal pro Woche). Die „überwiegende Kilometerverwendung“ sei berufsbedingt im Ausland. Die Berufungswerberin helfe in B. bei Büroarbeiten mit, daher werde ihr zeitweise der Fiat Sedici zur Verfügung gestellt. Sie fahre ein- bis zweimal pro Woche nach B.; die restliche Zeit werde der Fiat entweder in A. oder in B. geparkt. Gerade am Wochenende werde der Fiat in B. zur Verteilung von „Flyern“ benötigt. Wenn das Fahrzeug jedoch in A. stehe, könne es von der Berufungswerberin jederzeit auch privat (für Einkäufe etc.) verwendet werden. Es stehe ihr somit zwei- bis dreimal pro Woche zur Verfügung. Der Fiat Sedici sei am 21. Februar 2007 bei einem Autohändler in B. als Neufahrzeug geleast und auf die N.GmbH zugelassen worden (jetziger Kilometerstand: ca. 45.000). Fahrtenbücher gebe es nicht. Die Leasingraten seien im Jahresabschluss der GmbH enthalten. Private österreichische Fahrzeuge besitze das Ehepaar S. nicht. Von der Berufungswerberin wurden diese Angaben vollinhaltlich bestätigt.

Im nachgereichten Jahresabschluss der N.GmbH zum 31.12.2007 wird der Geschäftsgegenstand der Gesellschaft mit „Durchführung gastronomischer Veranstaltungen“ umschrieben. Gesellschafter waren zu gleichen Teilen MS (der Ehegatte der Berufungswerberin) und CM. Beide Gesellschafter waren zu Geschäftsführern bestellt und gemeinsam zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt. Unter der Aufwandsposition „Fahrzeugkosten“ sind auch „Leasingfahrzeugkosten“ der drei mit den amtlichen Kennzeichen angeführten Kraftfahrzeuge enthalten, wobei der Fiat Sedici als „Poolauto“ bezeichnet wird.

2) Mit Bescheid vom 2. November 2009 schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin für den Fiat Sedici Normverbrauchsabgabe in Höhe von 1.288,76 € vor; gleichzeitig wurde ein Verspätungszuschlag von 10 % des Nachzahlungsbetrages festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, auf Grund amtlicher Erhebungen sei festgestellt worden, dass die Berufungswerberin ihren Hauptwohnsitz bzw. Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich habe und das gegenständliche Fahrzeug seit 21. Februar 2007 benutze.

In der Berufung vom 30. November 2009 wendete die Berufungswerberin gegen die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe ein, im Falle des § 1 Z 3 letzter Satz NoVAG komme als Steuerschuldner nur derjenige in Betracht, auf den das Fahrzeug zuzulassen wäre, das sei der rechtmäßige Besitzer. Das gegenständliche Fahrzeug sei auf die N.GmbH als

Leasingnehmerin zugelassen. Da der Ehegatte der Berufungswerberin geschäftsführender Gesellschafter dieser GmbH sei, helfe sie ein- bis zweimal pro Woche im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht unentgeltlich im Büro in B. aus. Für die Fahrten nach B. stelle ihr die N.GmbH das gegenständliche Fahrzeug zur Verfügung, damit die Berufungswerberin für die ohnehin unentgeltliche Arbeit nicht auch noch Fahrtkosten zu tragen habe. Die Berufungswerberin sei nur Gebrauchsberechtigte, jedoch nicht rechtmäßige Besitzerin des Fahrzeuges und damit auch nicht Schuldnerin der Normverbrauchsabgabe. Gemäß § 40 KFG gelte als dauernder Standort eines Fahrzeuges von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfüge. Der Fiat Sedici werde von den Mitarbeitern der N.GmbH an den Wochenenden - konkret von Donnerstag bis Samstag - zur Verteilung von Flyern in B. verwendet. An den restlichen vier Tagen der Woche sei der Fiat entweder in B. oder bei der Berufungswerberin zu Hause geparkt. An ein bis zwei Tagen nutze sie das Fahrzeug für Fahrten zum Büro in B.; an den verbleibenden zwei Tagen sei es ihr zwar auf Grund der unentgeltlichen Büroarbeiten für ihren Mann gestattet, das Fahrzeug, wenn es gerade bei der Berufungswerberin zu Hause geparkt sei, für private Einkäufe zu nutzen. Von diesem Angebot mache die Berufungswerberin aber fast keinen Gebrauch, da das Fahrzeug fast ausschließlich in B. geparkt sei, um den Mitarbeitern der N.GmbH für betriebliche Fahrten zur Verfügung zu stehen. Die Laufleistung des Fahrzeuges betrage bei einem Alter von 2,5 Jahren bereits über 49.000 km. Auf Grund der Geburt ihrer Tochter im Juni 2007 wäre es der Berufungswerberin faktisch nicht möglich gewesen, eine derartige Strecke zu fahren, vielmehr zeuge „diese große Gesamtleistung eben von einer starken betrieblichen Nutzung“. Auf Grund dieser Ausführungen und insbesondere der Einvernahme ihres Ehegatten als Auskunftsperson sei nach Ansicht der Berufungswerberin der Beweis erbracht, dass der Fiat Sedici keinen dauernden Standort in Österreich habe. Darüber hinaus sei evident, dass sich das Fahrzeug nie mehr als zwei Tage in Folge im Inland befinde.

Die unbegründete Festsetzung eines Verspätungszuschlages mit dem Maximalsatz von 10 % sei nicht gerechtfertigt.

3) Mit Ergänzungsersuchen vom 5. Februar 2010 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin auf, ein Fahrtenbuch für den Fiat Sedici, falls ein solches nicht vorhanden sei, die Tankbelege oder andere Aufzeichnungen vorzulegen, weiters das Zustandekommen des Kilometerstandes von 49.000 km zu erläutern sowie Angaben zur Verwendung der drei im Jahresabschluss angeführten Firmenfahrzeuge der GmbH zu machen. Das Finanzamt ersuchte die Berufungswerberin auch um Benennung jener Mitarbeiter der GmbH, welche die „Flyer“ verteilten, sowie schließlich noch um eine Erklärung, wie sie selbst nach B. (BRD) komme, wenn der Fiat Sedici dort geparkt sei und auch ihr Ehegatte nicht jeden Tag an den Wohnsitz in A. zurückkehre.

Im Antwortschreiben vom 25. Februar 2010 wies die Berufungswerberin einleitend darauf hin, dass sie die ihr gestellten Fragen betreffend die N.GmbH nur nach den Angaben ihres Ehegatten beantworten könne. Ein Fahrtenbuch sei nicht vorhanden, die Tankbelege befänden sich in der Buchhaltung der GmbH. Die „Flyer“ würden von B. aus verteilt, und zwar bis C. (BRD), D. und E. (Tirol). Im Übrigen handle es sich bei dem Fiat Sedici um ein Firmenauto, das als „Poolfahrzeug“ für sämtliche Firmenzwecke verwendet werde. Der Opel sei von dem Ende 2009 ausgeschiedenen Geschäftsführer CM verwendet worden, der Jeep Commander sei das Geschäftsführer-Fahrzeug ihres Ehegatten. Laut den Geschäftsführerverträgen stehe jedem Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug zu. Die Berufungswerberin gab auch die Namen zweier Mitarbeiter der GmbH (beide mit Adresse in B.) an, die den Fiat Sedici zur Verteilung von „Flyern“ nutzten. Von der Berufungswerberin würden private Einkäufe häufig anlässlich ihrer beruflichen Fahrten von B. nach A. oder überhaupt zu Fuß erledigt. Für Urlaubsfahrten werde der Jeep Commander verwendet. Wenn ihr der Fiat gelegentlich zur Verfügung stehe, nutze sie dieses Fahrzeug auch für private Zwecke. Sei das Fahrzeug in B. geparkt, fahre die Berufungswerberin gemeinsam mit ihrem Ehegatten zur Arbeit. Sie arbeite ohnehin nur ein- bis zweimal pro Woche im Büro in B., und dies nicht an fixen Tagen. Da sie hauptsächlich mit Buchhaltungsarbeiten beschäftigt sei, könnten viele Arbeiten „per Home office“ von zu Hause aus erledigt werden.

4) Das Finanzamt wies die Berufung - ohne weitere Beweisaufnahme - mit Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2010 ab. Begründend führte es nach Wiedergabe der maßgeblichen Rechtsvorschriften aus, das Finanzamt nehme als erwiesen an, dass sich der Hauptwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) der Berufungswerberin in Österreich befinde und das Kfz den dauernden Standort im Inland habe. Abzustellen sei allein auf die regelmäßige, wenn auch geringfügige Verwendung des Fahrzeugs durch eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland. Zulassungsbesitzer sei die Fa. N.GmbH, Verwender des Fahrzeugs (im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG) sei aber unter anderem die Berufungswerberin als jene Person, die den Nutzen aus der Verwendung des Kfz im Inland ziehe. Der Verwender müsse nicht auch Eigentümer des Kfz sein, vielmehr erfülle bereits der rechtmäßige Besitzer oder auch jeder sonstige Benützer, der das Fahrzeug im Inland nicht nur vorübergehend nutze, den Tatbestand des § 82 Abs. 8 KFG. Die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG gelte ab dem erstmaligen Verbringen des Fahrzeugs in das Bundesgebiet und werde durch Fahrten in das Ausland nicht unterbrochen. Die Verfügungsgewalt über das Kfz könne „in Deutschland nicht begründet werden“, da „kein typisches Dienstfahrzeug“ vorliege. Die Berufungswerberin treffe im Hinblick auf das Vorliegen eines Auslandssachverhaltes eine erhöhte Mitwirkungspflicht bezüglich Beweismittelbeschaffung und Beweismittelvorsorge. Zudem stelle § 82 Abs. 8 KFG eine Standortvermutung auf, welche die Berufungswerberin nicht widerlegen habe können.

Die Normverbrauchsabgabe für das gegenständliche Fahrzeug hätte im März 2007 entrichtet werden müssen. Auf Grund des weit zurückliegenden Zeitraumes sei der Verspätungszuschlag mit dem Höchstsatz von 10 % festgesetzt worden.

Im Vorlageantrag vom 10. Mai 2010 nahm die Berufungswerberin zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes nicht weiter Stellung.

5) 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. Mit der Einführung dieses Auffangtatbestandes in § 1 Z 3 NoVAG (durch die Novelle BGBl. I Nr. 122/1999) sollten auch jene Fälle, in denen dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe im Ausland zugelassen werden, von der Normverbrauchsabgabe erfasst werden (VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#), mit Hinweis auf VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#)).

6) 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](#)).

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](#)).

7) Nach § 4 Z 2 NoVAG in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 ist Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Damit wird nur der Abgabentatbestand des ersten Satzes des § 1 Z 3 NoVAG (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) sah § 4 NoVAG bis zur Novelle durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor. Im Erkenntnis vom 27.1.2010, 2009/16/0107, hat der Verwaltungsgerichtshof die Streitfrage nach der Person des Abgabenschuldners in solchen Fällen dahin entschieden, dass „jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen“ sei; dies unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug komme es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an. Das NoVAG enthalte - so der Gerichtshof weiter - aber auch keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen sei. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen habe -, biete es sich in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters eines Kraftfahrzeuges nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen, worunter die Person zu verstehen sei, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber habe. Dies sei nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgeblich sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage sei, die Verfügung über das Kraftfahrzeug auszuüben (OGH 18.10.2000, [9 Ob A 150/00z](#)).

Der zitierten Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 18.10.2000, [9 Ob A 150/00z](#), ist darüber hinaus noch 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 könne dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen; für die Tragung der Kosten sei vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc abzustellen. Die freie Verfügung ermögliche es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden. Auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis, wie z.B. auf das Eigentum oder ein Mietrecht am Fahrzeug, komme es dabei nicht an, ebensowenig darauf, auf wen das Fahrzeug zugelassen oder wer Versicherungsnehmer der Haftpflichtversicherung sei. Maßgebend sei nur, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

8) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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 können.

9) Die Berufungswerberin wendet gegen die angefochtenen Bescheide vom 2. November 2009 in erster Linie ein, dass sie nicht als Abgabenschuldner der NoVA in Betracht komme. Zwar ist ihrer Rechtsmeinung, dass es dabei auf den rechtlichen Besitz an dem betreffenden Fahrzeug ankomme, nicht zu folgen (VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#)). Der Sachverhalt erweist sich jedoch insoweit als ergänzungsbedürftig, als das Finanzamt keine Feststellungen zur Person des Fahrzeughalters (im oben beschriebenen Sinn) getroffen hat.

Im Übrigen reicht der aktenkundige Sachverhalt auch zur Bestimmung des dauernden Standortes des Fahrzeuges nicht aus. Die Aussagen der Berufungswerberin und ihres Ehegatten betreffend Umfang und zeitliche Lagerung der Verwendung des Fiat Sedici im Inland bzw. im Ausland sind ungenau und teilweise widersprüchlich. Das Finanzamt hat dazu, ohne auf die behauptete Nutzung im Ausland (durch Mitarbeiter der N.GmbH) einzugehen, aber lediglich die - unbestrittene - Feststellung getroffen, das Fahrzeug werde von der Berufungswerberin „regelmäßig, wenn auch geringfügig“ im Inland verwendet. Im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung wird es bei einem auf ein ausländisches Unternehmen zugelassenen, von mehreren Personen genutzten Kfz von erheblicher Bedeutung sein, wo das Fahrzeug überwiegend eingesetzt wird (siehe dazu nochmals VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#)). Zur Verwendung des Fahrzeugs hat das Finanzamt der Berufungswerberin im Ergänzungersuchen vom 5. Februar 2010 auch einige Fragen gestellt, von weiteren Ermittlungen - etwa durch weitergehende Befragung und Anforderung von Unterlagen (zB der Tankbelege) beim Geschäftsführer der N.GmbH oder Einvernahme der im Antwortschreiben genannten Mitarbeiter - dann aber Abstand genommen.

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 einer Aufgabenstellung als unabhängige Kontroll- und Rechtsschutzeinrichtung ließe sich eine solche Aufgabenverlagerung nicht in Einklang bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. März 2011