



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr.Bw, vertreten durch Röck und Kaiser ST GmbH, 5020 Salzburg, Ernst-Grein-Straße 5, vom 3. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 14. März 2012, StNr., betreffend Normverbrauchsabgabe 12/2009, Kraftfahrzeugsteuer 12/2009, 01-12/2010, und 01-12/2011 entschieden:

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

Begründung

Der Bw ist Geschäftsführer der Fa.Inl. und der Fa.Ausl. und hat seinen Wohnsitz in Adr.Bw. Die Fa.Ausl. stellt dem Bw seit November 2009 ein Firmenfahrzeug der Marke Audi A6 zur Verfügung. Für die erlaubte private Nutzung wird der volle Sachbezug in Deutschland versteuert.

Das Fahrzeug wurde in Deutschland von der Fa.Ausl. angeschafft und angemeldet. Die Verwendung erfolgt durch den Bw. Im Zuge einer Nachschau gemäß § 144 BAO wurde die Auskunft erteilt, dass der Pkw zu 30% für die Fa.Ausl. und zu 70% für die Fa.Inl. und auch privat verwendet werde. Die private Nutzung ist nicht aufgezeichnet worden, da der volle Sachbezug versteuert werde.

Diese Erhebung schloss der Prüfer am 5. März 2012 ab, wobei folgende Ausführungen zur Normverbrauchsabgabe sowie zur Kfz-Steuer getroffen wurden:

Der BW sei sowohl Geschäftsführer der Fa.Inl. als auch der Fa.Ausl. gewesen. Er habe seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Die deutsche GmbH habe dem BW ab November 2009 ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, wobei der volle Sachbezug für eine private Nutzung in Deutschland versteuert werde. Hinsichtlich der Aufteilung der Fahrten für die deutsche und die österreichische GmbH übernahm der Prüfer die Angaben des BW und führte weiter aus, dass mangels Aufzeichnungen die private Nutzung durch den BW mit 25 % geschätzt werde. Auch die Fahrten von seinem Wohnsitz in Österreich zur Firma in Salzburg bzw. Deutschland zählten als Privatfahrten. Das Fahrzeug werde überwiegend für die Betriebsstätte in Salzburg verwendet.

Die Aufgliederung der steuerpflichtigen Einkünfte auf die beiden Firmen bestätige die Aufteilung der geschätzten Anteile von 30 und 70 Prozent.

In rechtlicher Hinsicht führte der Prüfer aus, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, nach [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit einem dauernden Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats (in begründeten Ausnahmefällen zwei Monate) ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Im Falle einer Fahrzeugüberlassung seitens eines ausländischen Unternehmens an einen Geschäftsführer sei der oben genannte Gegenbeweis zu erbringen. Der Beweis sei erbracht wenn dargelegt werde, dass die Tätigkeit dem ausländischen Unternehmen zweifelsfrei zuzurechnen sei und somit keine freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug vorliege. Die maßgeblichen Kriterien dafür seien z.B. die Möglichkeit der Privatnutzung, die Vorgabe von Dienstreisen sowie die tatsächliche Durchführung von Service, Garagierung und Reparaturen. Dieser Gegenbeweis habe vom BW nicht erbracht werden können. Der Anteil der Inlandsfahrten liege lt. BP bei 77,5 %. Die Verwendung erfolge weitaus überwiegend für die Fa.Inl. somit im Inland. Deswegen erfolge die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Dezember 2009.

Als Abgabenschuldner komme auch im Falle der Fahrzeugüberlassung eines ausländischen Unternehmens an einen selbständigen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl das ausländische Unternehmen als auch der inländische Verwender als Abgabenschuldner in Betracht. Abgabenschuldner sei der Zulassungsbesitzer oder derjenige der das Fahrzeug verwende als Gesamtschuldner. Die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe erfolge laut BP beim BW.

In weiterer Folge erließ die Abgabenbehörde I. Instanz am 14. März 2012 Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 4.705,98 sowie Kfz-Steuerbescheide für Dezember 2009, Jänner bis Dezember 2010 sowie Jänner bis Dezember 2011.

Zur Begründung wurde bei allen diesen Bescheiden auf die Niederschrift über die Erhebung vom 5. März 2012 sowie die ausführliche Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter des BW verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter am 03.04.2012 fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen an, dass der BW Geschäftsführer bei der Fa.Ausl. und bei der Fa.Inl. sei. In der Funktion als Geschäftsführer der Fa.Ausl. sei ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Die deutsche GmbH sei ein Teil der internationalen A-Gruppe, die Umsatzerlöse 2010 hätten € 60,2 Mio. betragen. Im Jahresdurchschnitt 2010 seien 260 Mitarbeiter in Deutschland beschäftigt gewesen.

Als Nachweis, dass sich der Standort des Fahrzeuges im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht im Inland befinde, legte der BW mit der Berufung die Nutzungsvereinbarung für den Dienstwagen, das Aufwandskonto mit sämtlichen Kostenarten aus der Buchhaltung der deutschen GmbH für 2009, 2010 und 2011 sowie Rechnungen betreffend Service, Reparaturen, Leasingraten usw. an die Fa.Ausl. vor. Es sei nicht zutreffend, dass kein Gegenbeweis gegen die Standortvermutung im Inland erbracht worden sei. Bei Fahrzeugen von Unternehmungen sei jener Ort relevant, von dem aus der Antragsteller hauptsächlich verfüge. Der BW habe keine persönliche Verfügungsmacht über das firmeneigene Fahrzeug, Halter des Fahrzeuges sei nachweislich die Fa.Ausl., sämtliche Betriebskosten würden am Standort des Unternehmens in Deutschland abgerechnet. Auch bei einem Verkauf des Fahrzeuges werde der wirtschaftliche Nutzen direkt der deutschen GmbH zugerechnet. Der BW sei an keinem Unternehmen beteiligt und habe ein ganz normales Dienstverhältnis als Geschäftsführer.

Die in der Berufung angesprochenen Beilagen umfassten einen Nutzungsvertrag für den verfahrensgegenständlichen PKW Audi A6, unterschrieben vom BW am 27. November 2009 sowie Abrechnungen über die Verrechnung der Leasingraten und Servicekosten für dieses Fahrzeug an die Fa.Ausl..

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der UFS hat dazu erwogen:

In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26.07.2012, RV/0205-S/12, das auf dieselbe Nachschau bei der Fa.Inl. basiert und zu ebenfalls einem Geschäftsführer der beiden Firmen ergangen ist, ist wörtlich ausgeführt.

„Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, bis zum Beweis des Gegenteiles als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur innerhalb eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Gemäß § 1 Abs. 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird der Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 4 Z. 3 NoVAG in der Fassung BGBl. I 2009/52 sind im Falle einer Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z. 3) der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner Abgabenschuldner der Normverbrauchsabgabe. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage handelt es sich dabei um eine Klarstellung, wer im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges, dass nach dem KFG zuzulassen wäre, als Steuerschuldner anzusehen ist. Hauptanwendungsbereich seien im Inland verwendete Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, für welche nach dem KFG eine Zulassungsverpflichtung im Inland besteht. Hier seien sowohl die Person, die das Fahrzeug tatsächlich im Inland verwendet als auch der Zulassungsbesitzer Gesamtschuldner.

Dabei kann als Verwender im Sinne dieser Bestimmungen nicht nur eine natürliche Person, die das Fahrzeug lenkt, sondern auch eine juristische Person angesehen werden, die über das Fahrzeug die Verfügungsgewalt gleich einem Halter im Sinne des EKHG ausübt. (VwGH vom 27. 01. 2010, [2009/16/0107](#))

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG unterliegen der KFZ Steuer in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassene Fahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden.

Gemäß § 3 Z. 2 KfzStG ist Steuerschuldner zB bei Fahrzeugen, die nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen sind, die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

Der Begriff des Verwenders ist nach dem Verständnis des UFS sowohl im NoVAG als auch im KfzStG gleich auszulegen.

Das FA hat im erstinstanzlichen Verfahren neben der Zulassungsbesitzerin (Fa.Ausl.) nur den BW als weiteren Verwender angeführt.

Als Verwender im Sinne der oben genannten Bestimmungen kommt aber aufgrund der Aussage des BW nach Sicht des UFS neben der Zulassungsbesitzerin und dem BW potentiell auch die Fa.Inl. in Frage.

Wenn ca. 70% der Fahrten letztlich im Auftrag und für Zwecke des Salzburger Unternehmens durchgeführt werden, ist es durchaus denkbar, dass dieses Unternehmen die Verfügungsmacht über das Fahrzeug in einer Weise gleich einem Halter ausübt.

Dazu wurden vom FA Salzburg-Stadt aber keine Ermittlungen getätigt. So wurde zB nicht überprüft, warum das Fahrzeug von dem deutschen Unternehmen für den Geschäftsführer des österreichischen Unternehmens angeschafft wurde, wer die Entscheidung dafür traf oder wer eine "Nutzungsvereinbarung" zwischen dem deutschen Unternehmen und dem BW, der damals nur beim österreichischen Unternehmen angestellt war, initiiert hatte.

Daraus ergibt sich aber auch, dass sich - vor weiteren noch durchzuführenden Ermittlungen - für die Frage des Steuerschuldners bei der Normverbrauchsabgabe neben dem Zulassungsbesitzer nicht nur ein, sondern zwei potentielle Verwender dieses Fahrzeuges als Gesamtschuldner im Sinne des § 4 Z. 3 NoVAG ergeben könnten.

Schon daraus ergibt sich nach Sicht des UFS, dass vom FA Ermittlungen unterlassen worden sind, bei deren Durchführung möglicherweise anders lautende Bescheide hätten erlassen werden können oder die Bescheiderteilung (gegenüber dem BW) hätte unterbleiben können.

Ermittlungen des FA fehlen aber nicht nur in diesem Bereich. § 4 Z. 3 NoVAG verweist hinsichtlich des Begriffes der Gesamtschuld auf [§ 6 Abs. 1 BAO](#). Nach dieser Bestimmung, sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand). Diesem Rechtsinstrument entspricht es, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er die gesamte Schuld auch gegenüber nur einem der Gesamtschuldner geltend machen kann. Festzuhalten ist jedoch, dass die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern im Sinn des § 6 BAO nicht im Belieben sondern im begründeten Ermessen des Abgabengläubigers liegt. Dabei sind bei der Ermessensübung Wesen und Zweck des Gesamtschuldverhältnisses zu beachten, insbesondere soll die jeweilige Situation, die das Gesamtschuldverhältnis auslöst und die Besonderheiten der Tatbestandsverwirklichung sowie das Ausmaß der Verantwortlichkeit des Einzelnen aber auch die Vorteile, die aus den die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen von dem Einzelnen geschöpft werden, berücksichtigt werden (Ritz, BAO⁴, § 6, Tz. 6 ff).

Im Berufungsverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz voll zu prüfen, in der Berufungsentscheidung ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (Ritz, BAO⁴, § 20 Rz. 11).

Eine derartige Ermessensüberprüfung hat jedoch zur Voraussetzung, dass Feststellungen getroffen wurden, die eine Abwägung der im [§ 20 BAO](#) vorgegebenen Kriterien für die Ermessensübung zulassen.

Weder die Ausführungen des FA im erstinstanzlichen Verfahren, noch die im Akt erliegenden Unterlagen lassen aber irgend eine Erhebung des FA dahingehend erkennen, wer von den drei potenziellen Gesamtschuldnern nach diesen Überlegungen in Anspruch genommen werden könnte.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist damit auch nicht ersichtlich, welche Sachverhalte den Prüfer des FA Salzburg-Stadt dazu veranlasst haben, die in Frage stehenden Abgaben dem BW vorzuschreiben, noch hat das FA eigene Ermittlungen dazu getätigt um eine Abwägung der Interessen der Zweckmäßigkeit bzw. der Billigkeit im Sinn des § 20 BAO vornehmen zu können. Auch im weiteren Verfahren vor dem FA wurden keine Fakten erhoben, die eine gesetzmäßige Begründung des Ermessens ermöglichen würden.

Damit hat aber das FA auch in diesem Bereich Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung möglicherweise ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung (gegenüber dem BW) hätte unterbleiben können.

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

Das FA hat – wie oben dargestellt – in zwei Bereichen Ermittlungen unterlassen, deren Durchführung möglicherweise zu einem anderslautenden Bescheid geführt hätten bzw. bei denen eine Bescheiderteilung (an den BW) hätte unterbleiben können.

Bei dieser Ausgangssituation macht der UFS von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch, da jegliche Ermittlungen zu den gegenständlichen Fakten fehlen, weswegen eine Überprüfung des Ermessens ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen nicht möglich wäre.

Diese Aufhebung erfolgt unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise dem BW die Möglichkeit gegeben wird, beim Fehlen jeglicher Ermittlungen seine Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen. Dadurch wäre nicht nur der Aufwand für Ermittlungen durch die zweite Instanz unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteiengehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben."

Der gegenständliche Fall ist dem Sachverhalt der zitierten Entscheidung nicht nur ähnlich, vielmehr sind dieselben Firmen betroffen, lediglich beim Bw handelt es sich um einen anderen Geschäftsführer. Es sind die getroffenen Aussagen auch auf den vorliegenden Sachverhalt vollinhaltlich anzuwenden.

Für den erkennenden Senat besteht daher keine Veranlassung von der vorstehend zitierten Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates abzugehen, weshalb auch im vorliegenden Falle mit Aufhebung und Zurückverweisung vorzugehen war.

Salzburg, am 7. August 2012