



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Wolfgang Zankl, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Thumegger Bezirk 7a, vom 8. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Juni 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung betreffend Normverbrauchsabgabe werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Am 20. Mai 2009 wurde von der belangten Behörde eine Nachschau beim Berufungswerber (nachstehend mit "Bw" bezeichnet) durchgeführt. Der Bw ist Komplementär der KG mit Sitz in Deutschland. Er wohnt in Österreich und verwendet gemeinsam mit dem Kommanditisten L das auf die KG zugelassene Kraftfahrzeug X mit dem behördlichen Kennzeichen BGL, das er auch für die Heimfahrt von der deutschen Betriebsstätte zum Wohnort nutzt. Das Fahrzeug, welches von einer deutschen Firma an die KG verleast ist, werde laut Niederschrift auch für private Zwecke in Österreich verwendet. Die Kilometerleistung erfolge laut den Angaben des Bw überwiegend in Deutschland. Der Standort des Fahrzeuges befinde sich in Deutschland, aber auch teilweise in Österreich. Auf den Bw sei kein weiteres Kraftfahrzeug zugelassen. Aus dem Fahrtenbuch sei nicht ersichtlich, wann die Fahrten von der Wohnstätte zur Betriebsstätte erfolgten.

Mit Bescheid vom 3. Juni 2009 wurde gegenüber dem Bw die Normverbrauchsabgabe für das betreffende Kraftfahrzeug festgesetzt. In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland unterliege gemäß [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz](#) (NoVAG 1991) der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gelte auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG 1967) zuzulassen wäre, ausgenommen er wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

In der durch seinen Vertreter eingebrachten Berufung vom 8. Juli 2009 bringt der Bw zusammenfassend vor, der dauernde Standort des für die KG zugelassenen Fahrzeuges liege in der Bundesrepublik Deutschland. Dort würden auch die Leasingraten sowie die entsprechenden Steuern abgeführt. In Österreich würde das Kraftfahrzeug nicht länger als ein Jahr verwendet und sei daher nicht zuzulassen. Der Bw habe das Fahrzeug in dienstlicher Verwendung in Deutschland und sei dort auch steuerpflichtig. Eine inländische Betriebsstätte liege nicht vor und sei daher auch keine Steuerpflicht gegeben. Das Fahrzeug werde auch nicht ausschließlich durch den Bw verwendet, sondern auch durch den zweiten Gesellschafter, der dieses ebenfalls in Deutschland gewerblich nutze. Das Arbeitsverhältnis des Bw sei in Deutschland gelegen und sei daher eine Normverbrauchsabgabe nicht vorliegend. Es werde daher beantragt, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der dauernde Standort des Pkw im ausländischen Zulassungsstaat nicht bewiesen. Die gesetzliche Vermutung des dauernden Standortes im Inland gemäß [§ 82 Abs 8 KFG 1967](#) werde nicht durch überwiegenden Aufenthalt des Fahrzeuges im Ausland oder überwiegend im Ausland zurückgelegte Kilometerleistungen widerlegt. Auch wenn im gegebenen Fall eine Betriebsstätte in Deutschland vorliege, stelle der österreichische Wohnsitz selbst bei täglichem Auspendeln nach Deutschland den ordentlichen Wohnsitz des Halters dar, zu welchem er die stärkste persönliche Beziehung innehave. Bei physischen Personen sei – auch wenn ein Gewerbe (Unternehmen) im Ausland betrieben werde – immer der Hauptwohnsitz maßgebend. Dies gelte auch für in Deutschland geleaste Kraftfahrzeuge. Der dauernde Standort des Kfz sei demgemäß in Österreich gegeben. Verstärkt werde die Standortvermutung durch die Möglichkeit der Privatnutzung durch den Bw und die Tatsache, dass kein weiteres privates Kfz auf ihn zugelassen sei.

Zur Untermauerung dieser Rechtsansicht werden diverse Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates und ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zitiert.

Mit Schreiben vom 20. August 2009 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Gemäß [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) unterliegt der Normverbrauchsabgabe - abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen - die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. Mit der Einführung des genannten Auffangtatbestandes (durch die Novelle BGBl I 1999/122) sollten auch jene Fälle von der Normverbrauchsabgabe erfasst werden, in denen dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe im Ausland zugelassen werden (vgl VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107, mit Hinweis auf VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

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) ua nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt gemäß [§ 40 Abs 1 zweiter Satz KFG 1967](#) der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

[§ 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.

[§ 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967](#) ist als lex specialis zu § 40 Abs1 leg cit zu sehen (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des [§ 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967](#) nicht im Bundesgebiet hat, 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 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (vgl VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

Nach [§ 4 Z 2 NoVAG 1991](#) in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung 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 1991](#) (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) sah [§ 4 NoVAG 1991](#) bis zur Novelle durch das Bundesgesetz BGBl I 2009/52 keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor. Im Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2010, [2009/16/0107](#), wurde die Streitfrage nach der Person des Abgabenschuldners in derartigen Fällen dahingehend 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 1991 enthalte - so der VwGH 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 (vgl OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z).

Der zitierten Entscheidung des Obersten Gerichtshofes 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 zB auf das Eigentum oder ein Mietrecht am Fahrzeug, komme es dabei nicht an, ebenso wenig 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.

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.

Der Bw wendet gegen den angefochtenen Bescheid vom 3. Juni 2009 in erster Linie ein, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug seinen dauernden Standort in Deutschland habe und dort auch durch den zweiten Gesellschafter der KG gewerblich genutzt werde. Zwar ist seiner Rechtsmeinung, dass ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen ohne Zulassung bis zu einem Jahr in Österreich verwenden werden darf, aus den angeführten Gründen nicht zu folgen, 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 belangte Behörde hat, ohne auf die behauptete Nutzung des Firmenwagens durch L im Ausland einzugehen, lediglich die - unbestrittene - Feststellung getroffen, der Bw habe seinen Hauptwohnsitz im Inland, weshalb hier auch der dauernde Standort des Fahrzeuges vermutet werde.

Im Rahmen der anzustellenden Gesamtbetrachtung wird es bei einem auf ein ausländisches Unternehmen zugelassenen, von mehreren Personen genutzten Kraftfahrzeug sehr wohl von erheblicher Bedeutung sein, wo das Fahrzeug überwiegend eingesetzt wird (siehe dazu nochmals VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276). Zum Umfang der Verwendung des Fahrzeuges im In- bzw Ausland hat das Finanzamt zwar Einsicht in das Fahrtenbuch genommen (welches dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorliegt), darüber hinaus aber keine weiteren Ermittlungen - etwa durch Befragung des Kommanditisten der KG oder Anforderung weiterer Unterlagen - angestellt.

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 wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Salzburg, am 30. November 2011