



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Anschrift Bw, vertreten durch Gittmaier Wirtschaftsprüfung und Steuerberater GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4910 Ried/Innkreis, Marktplatz 2, vom 14. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 14. September 2011 betreffend Normverbrauchsabgabe für ein Motorrad (Zeitraum fraglich) und für einen PKW (Zeitraum fraglich) sowie vom 16. September 2011 betreffend KFZ-Steuer für die Zeiträume 4-12/2009, 1-12/2010 und 1-6/2011 entschieden:

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

### Begründung

Das Finanzamt hat mit den im Spruch genannten Bescheiden Bw (in der Folge: Bw) die in Berufung gezogenen Abgaben für ein Motorrad der Marke H mit dem Kennzeichen D1 und einen PKW Horch mit dem Kennzeichen D2 vorgeschrieben. Die KFZ-Steuer wurde dabei für die Zeiträume 4-12/2009, 1-12/2010 und 1-6/2011 für beide Fahrzeuge zusammengefasst festgesetzt. Hinsichtlich des Zeitraumes, für den die getrennte Normverbrauchsabgaben (in der Folge: NoVA)-Festsetzung für die zwei Fahrzeuge erfolgen sollte, findet sich in beiden NoVA-Bescheiden nur der fragwürdige Hinweis "20". Bei den beiden NoVA-Bescheiden wurde zusätzlich ein Erhöhungsbetrag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG sowie ein Verspätungszuschlag (10%) gemäß [§ 135 BAO](#) und hinsichtlich des PKWs zusätzlich ein Malus nach § 6a NoVAG

festgesetzt. In der Begründung zu den NoVA-Bescheiden führte das Finanzamt aus, dass "die Benutzung von Fahrzeugen in Österreich, die im Ausland zugelassen sind, der Verpflichtung der Anmeldung und Entrichtung der NoVA spätestens nach 1 Monat ab der erstmaligen Verwendung obliegt". Die Festsetzung sei erforderlich, da die Selbstberechnung unterblieben sei, und wäre aufgrund eindeutiger Informationen durch das zuständige Landeskriminalamt erfolgt. Als Bemessungsgrundlage wären die dem Finanzamt "vorliegenden Gegebenheiten und Daten des Fahrzeuges" verwendet worden. Die KFZ-Steuerbescheide werden lediglich damit begründet, dass die Festsetzungen aufgrund der unterbliebenen Selbstberechnungen erforderlich gewesen wären. Warum der Bw zur Selbstberechnung verpflichtet gewesen wäre, wird nicht angeführt.

In den vom Finanzamt dem UFS vorgelegten Unterlagen finden sich neben den angeführten Bescheiden und diversen Berechnungsblättern ein Aktenvermerk der Polizei vom 2. Februar 2011 sowie weitere Infos der Polizei, die dem Finanzamt am 10. November 2011 übermittelt wurden. Dem angeführten Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass die Polizei festgestellt hätte, dass die hier gegenständlichen Fahrzeuge nach den laufend durchgeföhrten Kontrollen die überwiegende Zeit des Jahres ihren Standort in AnschriftBw hätten und vom Bw verwendet werden würden. Angefügt ist eine Liste, nach der die Fahrzeuge im Zeitraum 22. Oktober 2006 bis 27. Jänner 2011 ca. 200 mal (angeführt mit Datum und Uhrzeit) "registriert" worden wären. Nähere Ausführungen zu der Liste bzw. zur Bedeutung des Wortes "registriert" finden sich nicht. In den ebenfalls beiliegenden "ZEVIS-Anfragen" vom 14. Jänner 2011 ist neben allgemeinen Fahrzeugdaten festgehalten, dass der Halter beider Fahrzeuge eine dtLeasingGmbH sei. Den weiteren seitens der Polizei dem Finanzamt (nach Erlassung der Bescheide) übermittelten Unterlagen kann (etwas unklar) im Wesentlichen entnommen werden, dass der Bw sich verpflichtete für das "Leasingobjekt/dtLeasingGmbH Horch D2" einer Firma WagenGmbH ab 9. 12 2008 für 38 Monate die Leasingraten zuzüglich Versicherung und KFZ-Steuer zu bezahlen und dies offensichtlich auch gemacht haben dürfte. Auf Nachfrage durch den UFS teilte das Finanzamt mit, dass es außer den genannten Unterlagen beim Finanzamt keine weiteren Aktenteile, die von Relevanz sein könnten, gäbe.

In weiterer Folge wurden offensichtlich entgegen dem in [§ 115](#) und [§ 183 Abs. 4 BAO](#) normierten wesentlichen Grundsatz des Parteiengehörs, nach dem den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer rechtlichen Interessen zu geben und insbesondere vor Erlassung des abschließenden Bescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeföhrten Beweisen und deren Ergebnissen Kenntnis zu erlangen und sich dazu zu äußern, die hier in Berufung gezogenen Bescheide erlassen.

In der Berufung gegen die im Spruch genannten Bescheide (die Berufungen gegen die festgesetzten Verspätungszuschläge wurden dem UFS nicht zur Entscheidung vorgelegt) wurde neben der Beantragung einer mündlichen Verhandlung im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bw das fragliche Motorrad nie in Besitz genommen oder verwendet hätte. Den PKW hätte er im Inland nur eingeschränkt verwendet. Eine Steuerschuld nach NoVAG oder KFZStG sei jedenfalls nicht entstanden. Das Motorrad wäre allenfalls von zwei näher bezeichneten Personen, von denen eine im selben Haus wie der Bw wohnhaft sei und die andere dem Bw ähnlich sehe, aufgrund einer Leasingvereinbarung mit der dtLeasingGmbH benutzt worden. Die Ausführungen des Bw könnten von den bezeichneten Personen bestätigt werden. Der PKW Horch wäre seitens des Geschäftsführers der WagenGmbH von der dtLeasingGmbH geleast worden und dem Bw für in der Berufung angeführte Einzelfahrten nach SOEuropa geliehen worden. Es wurden für den Zeitraum 7. April 2009 bis 24. April 2011 14 Fahrten mit genauer Datumsangabe angeführt. (Anm. des Referenten: Hier ergibt sich zumindest für die angeführte Fahrt vom 4. bis 19. Juni 2009 ein Widerspruch zu den polizeilichen "Registrierungen", da das Fahrzeug nach diesen zwischen 9. und 18. Juni fünfmal "registriert" wurde. Diese, eventuell weitere Widersprüche und die Glaubwürdigkeit der gemachten Angaben insgesamt werden seitens des Finanzamtes näher zu untersuchen sein.) Die Fahrten könnten durch entsprechende Einträge im Reisepass des Bw nachgewiesen werden (Anm. des Referenten: in diesem Fall wären die "Registrierungen" der Polizei zu hinterfragen). In den genannten Zeiträumen sei das Fahrzeug überwiegend im Ausland gefahren worden. Das Parteiengehör sei verletzt worden.

Entgegen der Bestimmung des [§ 276 Abs. 6 BAO](#) wurde die Berufung ohne Durchführung der sich durch die Angaben des Bw in der Berufung geradezu aufzwingenden Ermittlungen dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 23. Juli 2012 erging ein Fragenvorhalt an das Finanzamt. Darin wurde neben der Darstellung der Rechtslage auf die unterlassenen Ermittlungen und die Nichtgewährung des Parteiengehörs hingewiesen. Gefragt wurde weiters, wann nach Ansicht des Finanzamtes die NoVA-Schuld entstanden sei, was die Daten der Polizei genau bedeuten und welche Überprüfungen erfolgt seien. Am 12. September 2012 teilte das Finanzamt mit, dass man in diesem Fall wohl mit Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vorgehen sollte.

Mit Schreiben vom 26. September 2012 teilte der Bw nach Mitteilung der beabsichtigten Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung an die 1. Instanz mit, dass der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen werde.

## **Rechtliche Würdigung**

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 Fahrzeugs 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 eingebbracht 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 eingebbracht 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 nicht private Zwecke wird der Standort des Fahrzeugs 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 der Bw den gegenständlichen PKW fallweise verwendete. Für welche Zwecke, zu wessen Nutzen, in welchem anteiligen Ausmaß die Verwendung im Inland erfolgte, wer die tatsächliche Verfügungsgewalt über das Fahrzeug hatte, ob der Bw seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland hat, ob eine Standortsvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) greift oder der tatsächliche Standort (somit nicht nur der vermutete) im Inland ist oder ob gegebenenfalls eine Standortsvermutung widerlegt werden kann, ist dagegen völlig offen. Hinsichtlich des gegenständlichen Motorrades ist sogar die fallweise Verwendung bestritten und somit keinerlei relevanter Sachverhalt geklärt. Die bloße "Registrierung" der Fahrzeuge ohne nähere Auskünfte dazu, was unter "Registrierung" zu verstehen ist (Sichtung eines geparkten Fahrzeuges, Wahrnehmung des Bw mit dem Fahrzeug, sonstiges) und ohne Aufklärung der sich eventuell ergebenden Widersprüche zu Reisepassvermerken kann die erforderlichen Erhebungen nicht ersetzen.

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 keinerlei Hinweise, ab wann eine widerrechtliche Verwendung bzw. die Einbringung der Fahrzeuge ins Inland anzunehmen ist. Bezeichnenderweise findet sich daher auch für den Zeitraum, für den die NoVA festgesetzt werden sollte nur der Hinweis "20".

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

Für die Anwendbarkeit der Vermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) muss aber zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland auch in freier Beweiswürdigung festgestellt sein, wer der Verwender des Fahrzeuges ist. Erst dann kann beurteilt werden, ob die Standortsvermutung 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 Fahrzeuges von einem Sitz des Unternehmens im Inland aus getroffen 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 Fahrzeuges 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.

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 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.

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 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, die angefochtenen Bescheide

gemäß [§ 289 BAO](#) aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an erste Instanz zurückzuverweisen.

Linz, am 30. Jänner 2013