

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch X., vom 5. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes R. vom 24. Jänner 2003 über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer (Fahrzeugeinzelbesteuerung) entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Begründung

Das Finanzamt forderte den Berufungswerber mit Schreiben vom 25. Oktober 2002 unter Hinweis auf § 1 Z 3 NormverbrauchsabgabeG (NoVAG) idF BGBl I 1999/122 iVm § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) zur Abgabe einer Erklärung über die Normverbrauchsabgabe sowie einer Anzeige gemäß § 6 Abs. 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) mit der Begründung auf, dass dem Finanzamt bekannt sei, dass der Berufungswerber ein Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen in Österreich verwende.

Da der Berufungswerber die angeforderte Erklärung bzw. Anzeige trotz einer diesbezüglichen Erinnerung nicht einreichte, setzte das Finanzamt in der Folge mit den im Spruch genannten Bescheiden die Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2002 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 29.808 € (Steuersatz 9 %) mit 2.682,72 € fest. Begründend führte es dazu aus, dass das Fahrzeug der Marke VW... mit dem Kennzeichen ... Beobachtungen zufolge seit geraumer Zeit täglich am Standort L., D.Straße5, geparkt werde. Weiters wurde dem Berufungswerber die Umsatzsteuer für den Erwerb eines neuen Fahrzeuges (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) von einer Bemessungsgrundlage von 25.697 € im Betrag von 5.139,40 € vorgeschrieben. Dies mit der Begründung, dass der Berufungswerber das gegenständliche Fahrzeug in der Bundesrepublik Deutschland erworben und hiefür keine Umsatzsteuer entrichtet habe.

Diese Bescheide basieren in sachverhaltsmäßiger Hinsicht auf dem von einer Bediensteten des Finanzamtes angefertigten Aktenvermerk vom 1. April 2003, der folgenden Wortlaut hat:

*"...Das Wohnhaus der Familie Rr. (Anm.: Familie des Berufungswerbers) liegt direkt an der Strecke von meinem Wohnort zum Finanzamt..."*

*"Der PKW der Marke VW... mit dem deutschen Kennzeichen ... steht bzw. stand tagtäglich vor dem vorgenannten Wohnhaus, und zwar am Morgen, zu Mittag und am Nachmittag. Ich habe immer nur Frau Rr. gesehen, die den PKW benutzt. Meine Beobachtungen erstrecken sich über einen Zeitraum vom Sommer 2002 bis zur Zustellung der Bescheide Nova 3 und Umsatzsteuer 11."*

*"Bei einer Vorsprache von Frau Rr. im Amt habe ich von meinen täglichen Beobachtungen gesprochen, seither steht der PKW offensichtlich in der Garage oder wird woanders geparkt..."*

In der fristgerechten Berufung gegen die eingangs genannten Bescheide wurde eingewendet, dass der Berufungswerber im November 2001 in F. (BRD) das Gewerbe des Baggerbetriebes angemeldet habe und seither in Deutschland beim Finanzamt K., Außenstelle F., steuerlich geführt werde. Der gegenständliche PKW, der nur über eine Leistung von 74 kW (nicht 96 kW) verfüge und nicht im Jänner 2002, sondern erst im August 2002 erworben worden sei, gehöre zum Betriebsvermögen des deutschen Betriebes des Berufungswerbers, auch wenn er in der Winterpause im Baugewerbe (Jänner bis Februar bzw. März) öfters am inländischen

Wohnsitz des Berufungswerbers abgestellt worden sei. Der Berufungswerber sei im Jahr 2002 nur in Betriebsstätten in Deutschland tätig gewesen, wobei er seinen steuerlichen Verpflichtungen gegenüber den deutschen Abgabenbehörden nachgekommen sei. Der Steuertatbestand sei weder hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe noch in Bezug auf die Umsatzsteuer erfüllt.

Mit dem Ergänzungersuchen vom 7. Februar 2003 wurde der Berufungswerber um Vorlage folgender Unterlagen ersucht: Gewerbeberechtigung, Steuererklärungen 2002 samt Anlageverzeichnis, "deutscher" Steuerbescheid, Kaufvertrag und Fahrzeugbrief.

Da der Berufungswerber hierauf nicht innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist reagierte, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2003 mit der Begründung abgewiesen, dass die zur Sachverhaltsklärung angeforderten Unterlagen nicht bis zum 21. Februar 2003 vorgelegt worden seien.

Mit dem als Vorlageantrag zu wertenden Schreiben vom 31. März 2003, das keine weiteren Ausführungen enthält, legte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in Entsprechung des obigen Ergänzungersuchens folgende Unterlagen vor:

- Einkommensteuerbescheid 2001 des Finanzamtes K.,
- Gewerbeanmeldung bei der Stadt F. vom 21. November 2001,
- Mietvertrag über Gewerberäume (Büroraum) vom 21. November 2001,
- nicht unterfertigtes Formblatt (datiert mit 7. Mai 2002) betreffend eine "Geschäftsfahrzeug-Leasing-Bestellung" für den Berufungswerber bei der V. Leasing GmbH (BRD) durch die Autohaus Y. GmbH & Co. KG in W..

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

#### **1. Normverbrauchsabgabe:**

a) Das Finanzamt hat die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe erkennbar auf § 1 Z 3 NovAG idF BGBl. I 1999/122 gestützt. Danach unterliegt ab 23. Juli 1999 die Verwendung eines Kraftfahrzeugs im Inland der Normverbrauchsabgabe, wenn dieses nach dem KFG zugelassen wäre.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 12. Mai 1996, 95/11/0378, ausgeführt hat, ist das Lenken von im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen (und zwar in einem der Mitgliedstaaten eines der in § 82 Abs. 1 KFG genannten internationalen Übereinkommen) nach Maßgabe des § 82 KFG erlaubt, also ohne dauernden Standort in Österreich bis zu einer Höchstdauer von einem Jahr (§ 79 Abs. 1 KFG).

Hat das Fahrzeug hingegen seinen dauernden Standort in Österreich, was nach § 82 Abs. 8 1. Satz KFG bei Verwendung durch eine Person mit dem Hauptwohnsitz im Inland zu vermuten ist, so ist diese Verwendung ohne inländische Zulassung nur drei Tage (seit BGBl. I 312/2002: einen Monat) nach der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf

dieser Frist (und der allfälligen einmonatigen Nachfrist) fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung im Sinne des § 37 KFG.

Entscheidend ist daher, von wem das im Ausland zugelassene Kraftfahrzeug im Inland verwendet wird. Ist dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, kommt § 79 Abs. 1 KFG zur Anwendung, ist es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, kommt § 82 Abs. 8 KFG zum Tragen.

Nach § 4 Z 2 NoVAG ist Abgabenschuldner in den Fällen des § 1 Z 3 derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird bzw. im Ausland zugelassen wurde. Die Steuerschuld entsteht mit dem Tag der Zulassung bzw. mit dem Tag, an dem das Kraftfahrzeug nach dem KFG zu zulassen wäre (§ 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG). Die Erhebung der Abgabe obliegt dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung bzw. nach der gebotenen Zulassung im Sinne des KFG (Fälligkeitstag) eine Anmeldung (Vordruck NOVA 2) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Der Abgabeschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten (§ 11 Abs. 2 NoVAG).

Steht der inländische Hauptwohnsitz des Verwenders des KFZ fest, obliegt es dem Abgabepflichtigen (Zulassungsbewerber) zur Vermeidung der Zulassungspflicht im Inland und der damit verbundenen Steuerpflichten einen Standort im Ausland nachzuweisen. Denn nach der Rechtsprechung kann sich nach § 82 Abs. 8 KFG – abweichend von der im § 40 Abs. 1 KFG aufgestellten Regel – für ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Wege eines zulässigen Gegenbeweises trotz eines Hauptwohnsitzes des Zulassungsbewerbers im Inland ein anderer Standort, und zwar außerhalb des Bundesgebietes ergeben (VwGH 23. 11. 2001, 2001/11/0288; 19. 3. 2003, 2003/16/0007).

Handelt es sich bei dem KFZ, das von einem Inländer im Inland benutzt wird, um das KFZ eines Unternehmens, so kann für den in Rede stehenden Gegenbeweis auch nachgewiesen werden, dass der Zulassungsbewerber (das Unternehmen) von seinem Sitz im Ausland aus über das KFZ verfügt. Gelingt dieser Nachweis, ist nach § 40 Abs. 1 KFG der Standort des KFZ im Ausland. Zur Erbringung dieses Nachweises ist es nach der Literatur erforderlich, dass aufgezeigt werden kann, dass der Einsatz des KFZ überwiegend durch das Unternehmen "verfügt" wird. Dabei stellen sich Fragen wie Umfang der möglichen Privatnutzung, Vorgabe der Dienstreisen, Angaben betreffend KFZ im Dienstvertrag, Nutzungsmöglichkeit durch Familienangehörige, Bestimmungen betreffend Durchführung von Service, Garagierung, Reparaturen etc. (vgl. Unterberger, SWK 2004/33, S 928 ff, und die dort zitierte Judikatur).

b) Nach § 1 Z 2 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vor-

führkraftfahrzeugen durch einen Unternehmer, ausgenommen die gewerbliche Vermietung von Vorführkraftfahrzeugen an Unternehmer im Sinne der Z 1 und zum Zwecke der gewerblichen Weitervermietung. Der Ort der Vermietung richtet sich nach § 3 Abs. 11 UStG 1972, wonach die Vermietung im Inland bewirkt wird, indem der Vermieter duldet, dass das vermietete (geleaste) KFZ ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland verwendet wird. Im Unterschied zu § 4 Z 2 NovAG, wonach in den Fällen des § 1 Z 3 derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen ist bzw. nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, Abgabenschuldner ist, bestimmt § 4 Z 1 NoVAG für die Fälle der gewerblichen Vermietung (§ 1 Z 2) als Abgabenschuldner den Unternehmer, der die gewerbliche Vermietung ausführt. Die Erhebung der Normverbrauchsabgabe obliegt diesfalls dem für die Einhebung der Umsatzsteuer des Abgabenschuldners zuständigen Finanzamt (§ 11 Abs. 1 NoVAG). Betreibt demnach ein Vermietungsunternehmen (Leasinggeber) sein Unternehmen (ohne Sitz und Betriebsstätte im Inland) vom übrigen Gemeinschaftsgebiet aus, und vermietet bzw. verleast er bisher im Inland noch nicht zum Verkehr zugelassene KFZ iSd § 2 NoVAG, so ist für die Festsetzung und Erhebung der Normverbrauchsabgabe gemäß § 12 AVOG das Finanzamt Graz-Stadt zuständig (vgl. Sarnthein, ÖStZ 2001/212 ff.).

## 2.) Umsatzsteuer:

In umsatzsteuerlicher Hinsicht unterliegt der Erwerb von neuen Fahrzeugen, die aus einem EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangen, abgesehen von einer vorübergehenden Verwendung ausnahmslos der Erwerbsbesteuerung im Inland (Art 1 Abs. 6 und 7 BMR iVm § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994). Somit können neben Unternehmen auch Unternehmer außerhalb ihres Unternehmens oder Privatpersonen Erwerber sein. Im Unternehmensbereich ist der Unternehmer Erwerber (Art. 1 Abs. 3 Z 1 BMR), die Steuerschuld entsteht am Tag des Erwerbes (Art. 19 Abs. 2 Z 2 BMR).

Im Falle eines innergemeinschaftlichen Erwerbes neuer Fahrzeuge durch natürliche Personen im Nichtunternehmerbereich kommt es zur Fahrzeugeinzelbesteuerung im Sinne des Art. 20 Abs. 2 iVm Art. 21 Abs. 2 UStG 1994.

## 3.) Ermittlungsmängel:

Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz, die von Amts wegen erlassen werden, haben nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten. Dabei ist für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes von zentraler Bedeutung (VwGH 27. 5. 1998, 95/13/0282, 0283). Aus der Begründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (VwGH 8. 10. 1998, 97/15/0079). Schließlich hat in der Bescheidbegründung die rechtliche Beurteilung der Behörde zu erfolgen, nach welcher sie welche Tatbestände durch den festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (VwGH 27. 5. 1998, 97/13/0013).

a) Was die Normverbrauchsabgabe betrifft, so hat zwar das Finanzamt einen inländischen Hauptwohnsitz des Berufungswerbers festgestellt, der auch nicht bestritten wird. Die weiteren Sachverhaltselemente, wonach der Berufungswerber in der Bundesrepublik Deutschland einen PKW der Marke VW... erworben habe, welcher seit "geraumer Zeit" täglich am obigen Standort geparkt werde, tragen aber die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe nicht, weil keine Ermittlungen durchgeführt wurden, welche eine endgültige Beurteilung in die Richtung erlauben würden, ob im Hinblick auf das dem Vorlageantrag beigeschlossene Formblatt betreffend eine "Geschäftsfahrzeug-Leasing-Bestellung" von einem der Normverbrauchsabgabe unterliegenden Vorgang im Sinne des § 1 Z 2 NoVAG oder aber von einem die Steuerpflicht nach § 1 Z 3 leg. cit. auslösenden Sachverhalt auszugehen ist, wie dies vom Finanzamt offenbar unterstellt wurde. Die für die Bestimmung des Abgabenschuldners – entweder Besitzer der ausländischen Zulassung (§ 4 Z 2 iVm § 1 Z 3 NoVAG) oder deutsches Leasingunternehmen (§ 4 Z 1 iVm § 1 Z 2) – erforderliche Beurteilung, ob das im § 1 Z 2 NoVAG normierte Tatbestandsmerkmal einer "gewerblichen Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen" im Berufungsfall gegeben ist, findet im bisherigen Erhebungsergebnis des Finanzamtes keine Stütze. Eine derartige Prüfung kann beim gegenwärtigen Verfahrensstand auch nicht ausschließlich auf der Grundlage der oben angeführten "Geschäftsfahrzeug-Leasing-Bestellung" erfolgen, zumal dieses weder vom Berufungswerber, noch von der V. Leasing GmbH, noch von der als Vermittler bezeichneten Autohaus Y. GmbH & Co. KG unterfertigte Schriftstück zwar auf den beabsichtigten Abschluss eines diesbezüglichen Leasingvertrages schließen lässt, nicht jedoch dessen tatsächliches Zustandekommen belegt. Im fortgesetzten Verfahren wird daher in erster Linie zu klären sein, ob hier der Tatbestand einer gewerblichen Vermietung mit den oben dargestellten rechtlichen Konsequenzen vorliegt oder nicht.

Ungeklärt ist aber auch geblieben, für wen das gegenständliche KFZ im Ausland zugelassen wurde, sodass sich die Frage, ob der Berufungswerber als Schuldner der Normverbrauchsabgabe nach § 4 Z 2 NoVAG zu Recht in Anspruch genommen wurde, anhand des vorliegenden Ermittlungsergebnisses selbst dann nicht eindeutig beantworten ließe, wenn keine gewerbliche Vermietung nach § 1 Z 2 NoVAG vorliegen würde.

Schließlich hat das Finanzamt, dessen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sich ausschließlich auf – in einem keine Außenwirkung entfaltenden Aktenvermerk festgehaltene – "Beobachtungen" bezieht, auch keinerlei Feststellungen darüber getroffen, ob den Berufungsausführungen hinsichtlich der Zugehörigkeit des gegenständlichen KFZ zum Unternehmen des Berufungswerbers mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland sachverhaltsbezogen Berechtigung zukommen könnte oder nicht. Mit dem bloßen Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, der Berufungswerber habe die zur Sachverhaltsklärung erforderlichen Unterlagen nicht (zeitgerecht) vorgelegt, entsprach das Finanzamt der ihm obliegenden amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) nicht.

b) Auch in Bezug auf die Umsatzsteuer ist nicht nachvollziehbar, auf welcher sachverhaltsmäßigen Grundlage das Finanzamt zur Ansicht gelangt ist, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Fahrzeugeinzelbesteuerung vorliegen. Hängt doch auch die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuervorschreibung unter anderem von der Klärung der Frage ab, ob eine gewerbliche Vermietung eines Kraftfahrzeuges vorliegt oder nicht. Denn nach Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört, (nur) unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 innergemeinschaftlicher Erwerb. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt daher nur dann vor, wenn dem Erwerb eine Lieferung zugrunde liegt, was aber nicht der Fall ist, wenn Gegenstände im Ausland gemietet und in Österreich genutzt werden (Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, Art 1 BMR Tz 8).

Sollte eine Leasingvereinbarung und damit der Tatbestand einer PKW-Vermietung vorliegen, so wird dazu der Vollständigkeit halber bemerkt, dass das Mietentgelt bzw. die Leasingraten nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen würden, weil ein Leasingunternehmen, das sein Unternehmen vom übrigen Gemeinschaftsgebiet aus betreibt, mit seiner in der Vermietung von Beförderungsmitteln bestehenden Leistung nicht am Auswertungs- bzw. Nutzungsstandort, sondern am Unternehmensort besteuert wird (§ 3a Abs. 12 iVm § 3a Abs. 10 Z 12 UStG 1994; Ruppe, a. a. O., § 3a Tz. 106; EuGH Rs C 190-/95, ARO Leas BV).

#### 4.) Bescheidbehebung:

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen 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.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass im Falle eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens im Spruch anders lautende Bescheide ergangen wären oder eine Bescheiderlassung unterblieben wäre. Die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegen somit vor.

Da es in erster Linie deren Aufgabe ist, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, erscheint es zweckmäßig, dass das mangelhafte Ermittlungsverfahren von der Abgabenbehörde erster Instanz fortgesetzt wird. Zum einen normiert § 276 Abs. 6 erster Satz BAO, dass diese eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO ersichtlich davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehör-

de zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, "notwendige Ergänzungen" des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Februar 2005