



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT Steuerberatung GmbH, 5310 Mondsee, Poststraße 5, vom 15. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. September 2007 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2005 und 2006 sowie 1-3/2007 entschieden:

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

### Begründung

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt für den Zeitraum 2005 die Kraftfahrzeugsteuer für einen VW Touareg, sowie Kraftfahrzeugsteuer den VW Touareg und für einen VW Polo für die Zeiträume 1-12/2006 und 1-3/2007 fest. In den Bescheidbegründungen wird jeweils auf "*die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.06.2007*" verwiesen. Diese Niederschrift, die anlässlich einer USO-Prüfung bei den Ehegatten BW aufgenommen wurde, enthält, neben einer handschriftlichen Steuerberechnung, folgende Feststellung:

*"Tz 2 Kraftfahrzeuge*

*Die beiden KFZ VW Touareg, XX, und VW Polo, XY, beide zugelassen auf Hrn. ..... (der Berufungswerber; kurz: Bw) sind aufgrund des 'dauernden Standortes' in Österreich NOVA-, KR- und USt-pflichtig."*

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die vom Finanzamt angenommene Standortvermutung unzutreffend sei. Bei den Fahrzeugen handle es sich um Leasingfahrzeuge, die von der deutschen Rechtsanwaltskanzlei ABC geleast wurden. Der Bw sei in früheren Jahren bei der Rechtsanwaltskanzlei angestellt gewesen und sei nun auf selbständiger Basis für die Kanzlei tätig. Für diese Tätigkeit seien dem Bw die Fahrzeuge zur Verfügung gestellt worden. Als dauernder Standort gelte bei Kraftfahrzeugen von Unternehmen jener Ort von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt werde und das sei im konkreten Fall Nürnberg. Außerdem werde die Qualifikation als Steuerschuldner bestritten, dies könne nur die Rechtsanwaltskanzlei sein, die Antragstellerin im Zulassungsverfahren gewesen sei. Die Fahrzeuge sind zwar auf den Bw zugelassen, dieser sei hingegen bloß Gebrauchsberechtigter oder Entleiher.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass der Bw als rechtmäßiger Besitzer anzusehen sei.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Bescheiden vom 24. September 2007 erließ das Finanzamt auch zwei Bescheide, mit denen es Normverbrauchsabgabe (NoVA) für die streitgegenständlichen Fahrzeuge festsetzte. Auch diese Bescheide bekämpfte der Bw mit Berufung, über die der Unabhängige Finanzsenat in der Zwischenzeit in einem gesonderten Verfahren (UFS 13. März 2012, RV/ 0561-S/08) entschieden und die Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben hat.

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

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992](#) unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden, der Kraftfahrzeugsteuer.

Diese widerrechtliche Verwendung führt nicht nur zur Kfz-Steuerpflicht, sondern auch zur NoVA-Pflicht. Im diesbezüglichen Aufhebungsbescheid sprach der UFS – auszugsweise – Folgendes aus (UFS 13. März 2012, RV/0561-S/08):

*“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 unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.*

*Im Fall des § 1 Z 3 NOVAG ist jene Person als Steuerschuldner der NOVA heranzuziehen, die das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet (§ 4 Z 3 NOVAG). Dies gilt nach Ansicht des VwGH unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung nicht an (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107).*

*Gemäß § 36 KFG dürfen Kraftfahrzeuge auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind.*

*Das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist auf Straßen mit öffentlichem Verkehr gemäß § 79 KFG nur zulässig, wenn die Fahrzeuge nicht länger als vor einem Jahr in das Bundesgebiet eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften u.a. des § 82 leg.cit. eingehalten wurden.*

*§ 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG bestimmt hinsichtlich des dauernden Standortes eines Fahrzeuges den Grundsatz, dass als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers gilt. Bei Fahrzeugen von Unternehmungen ist jener Ort relevant, von dem aus der Antragsteller hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt.*

*Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.*

*Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes und des allgemein gehaltenen Parteivorbringens eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht erfolgen kann.*

*Denn gesichert ist lediglich, dass der Bw seinen Hauptwohnsitz im Inland hat, dass die in Rede stehenden Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen am Sitz der deutschen Unternehmung im Ausland zugelassen sind, diese Fahrzeuge dem Bw zur Verfügung stehen und von ihm im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet wurden. Der Umstand, dass die deutsche Arbeitgeberin als Eigentümerin des Fahrzeuges dem Bw die uneingeschränkte Nutzung auch für Privatfahrten ohne weitere Vorgaben eingeräumt hat, lässt den Schluss zu, dass der Bw der Verwender des Fahrzeuges war (VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).*

*Damit tritt die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das Fahrzeug als solches mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist. Der Gegenbeweis, dass trotz*

---

*Vorliegens eines inländischen Hauptwohnsitzes oder Sitzes des Einbringers der Standort des Fahrzeuges nicht im Bundesgebiet liege, ist jedoch zulässig.*

*Aus diesem Grund wären in diesem Zusammenhang Feststellungen über den regelmäßigen Ort und die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges notwendig, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem Ort im Inland zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).*

*Ermittlungen hinsichtlich der Art der Verwendung (privat und beruflich) und des Ortes der Verwendung (überwiegende Nutzung in Österreich oder in der Bundesrepublik Deutschland) unter Aufschlüsselung auch nach Kilometerleistung und Aufenthaltsdauer (Inland/ Ausland) wurden bisher nicht vorgenommen. Auch die Frage der Kostentragung sowie des Ortes der Durchführung von Service, Garagierung und Reparaturen als maßgebliche Kriterien blieben ungeklärt.*

*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 den 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 regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs zur Frage, wo das Fahrzeug letztlich seinen dauernden Standort hatte, wurden vom Finanzamt nicht getroffen.

Insoweit reicht der aktenkundige Sachverhalt zur Bestimmung des dauernden Standortes des Fahrzeugs nicht aus und ist diesbezüglich auch ergänzungsbedürftig. Im Rahmen einer anzustellenden Gesamtbetrachtung wäre von entscheidender Bedeutung, wo das Fahrzeug überwiegend eingesetzt wurde. Nähere Angaben des Bw zum Umfang der Verwendung des Fahrzeugs im Inland bzw. Ausland liegen bislang nicht vor.

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, den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 BAO aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an erste Instanz zurückzuverweisen.“

---

Nach Auffassung des UFS fehlen auch für das gegenständliche Verfahren entscheidungswesentliche Feststellungen insbesondere zu der vom Bw ausgeübten Tätigkeit, über den Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird, über die Art und Weise und Umfang der Verwendung, sowie zur Frage der Kostentragung.

Insgesamt sieht die Rechtsmittelbehörde daher im Berufungsverfahren betreffend die Kraftfahrzeugsteuerbescheide keinen Grund von der zitierten Entscheidung abzugehen und schließt sich den Ausführungen sinngemäß an.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 16. März 2012