



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, vom 15. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 2. September 2008 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 10/2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

1) Auf Grund einer telefonischen Anzeige forderte die Abgabenbehörde erster Instanz den Berufungswerber wegen Verdachts der widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges mit dem ausländischen Kennzeichen XXXX mit Vorhalt vom 24.10.2006 auf, den Leasingvertrag und die Fahrzeugpapiere in Abschrift vorzulegen. Nach Erinnerung vom 16.1.2007 reichte der Berufungswerber am 7.2.2007 einen Schriftsatz ein, worin er als Geschäftsführer seiner deutschen Firma M. und Partner – A.M. mitteilte, dass sich das gegenständliche Fahrzeug nicht in seinem Eigentum befindet. Der PKW sei Eigentum von Herrn H. R. und der Berufungswerber sei befugt, den PKW auf ihn bzw. sein Gewerbe zuzulassen und zu beruflichen und privaten Zwecken zu verwenden. In Deutschland müsse der Kfz-Halter nicht zwingend auch der Eigentümer des Kfz sein. Der PKW sei ordnungsgemäß auf den Wohnsitz in PLZ/D Ort/D, Adr./D, angemeldet. Hier werde er versichert und versteuert, weshalb von einer widerrechtlichen Verwendung nicht ausgegangen werden könne. Als Anlage zu diesem Schreiben übermittelte der Berufungswerber ein Schreiben des Fahrzeugeigners, in dem

dieser bestätigt, dass er zu dem genannten Kfz bei der BMW-Bank unter näher bezeichneter Kundennummer als Leasingnehmer geführt werde und der Berufungswerber ausschließlich das Kfz als Fahrzeugnutzer führe. Weiters werde bestätigt, dass der Fahrzeugeigner das Fahrzeug aus versicherungstechnischen Gründen auf den Berufungswerber angemeldet habe. Die übrigen vorgelegten Unterlagen bestanden in einem Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und Herrn R. vom 1.7.2003 sowie den monatsweisen Mietabrechnungen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2003. Diese betreffen jedoch nicht den berufungsgegenständlichen PKW, sondern einen BMW mit dem amtl. Kennzeichen BMW ZZZZ. Dessen weitere Identifizierungsmerkmale wie die Fahrgestellnummer sind in den beigebrachten Unterlagen nicht ausgewiesen.

2) Mit Kontrollmitteilung vom 23.4.2007 teilte das Zollamt Y., Zollstelle X., dem bescheidausfertigenden Finanzamt mit, dass der Berufungswerber seit längerer Zeit den PKW mit dem amtl. Kennzeichen XXXX im Gemeindegebiet von W/Ö, R/Ö, N/Ö und E/Ö lenke. Der Kontrollmitteilung beigeschlossen waren eine Behördendabfrage aus dem Zentralen Melderegister, wonach der Berufungswerber seit 17.5.1999 mit Hauptwohnsitz an der Adresse Adr./Ö gemeldet ist, sowie eine Halter- und Fahrzeugdatenauskunft der PI K/D, aus welcher hervorgeht, dass auf den Berufungswerber mit der Adresse PLZ/D Ort/D, Adr./D, ein schwarzer BMW mit dem amtl. Zivil-Kennzeichen XXXX zugelassen ist, das Fahrzeug am 22.7.2002 erst zugelassen wurde und am 28.10.2005 eine Umschreibung ohne Halterwechsel erfolgte. Weiters befindet sich im Verwaltungsakt ein am 20.9.2006 aufgenommenes Foto mit einem Vermerk darüber, dass sich das Fahrzeug auch am 22.9.2006 an demselben Standort befunden hat.

3) Mit Vorhalt vom 28.6.2007 forderte die Abgabenbehörde erster Instanz den Berufungswerber auf, die überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland durch die Vorlage der TÜV-Gutachten, der Servicerechnungen der letzten Jahre und sonstiger geeigneter Unterlagen wie Fahrtenbuch bzw. Aufstellung über Dienstfahrten, Hotelbelege, Kundenlisten oder Tankbelege nachzuweisen. Hierzu teilte der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 31.7.2007 mit, dass sich seine Unterlagen betreffend 2005 und 2006 beim Steuerberater befänden, er kein Fahrtenbuch führe, da er von der 1%-Regelung Gebrauch mache, und die Tankrechnungen überwiegend aus Österreich stammten, weil er hier kostengünstiger tanke.

4) Daraufhin erließ das Finanzamt am 17.8.2007 einen weiteren Vorhalt, in dem es den Berufungswerber um Vorlage der Bilanzen bzw. Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Jahre ab 2003 ersuchte und anfragte, in welcher Region sich der Kundenstock befindet und

wie das Büro in Ort/D in Hinblick auf die Größe und die Bürozeiten ausgestattet sei. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

5) Mit Bescheid vom 2.9.2008 setzte die Abgabenbehörde erster Instanz die Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 10/2005 in Höhe von € 1.064,92 fest, weil gemäß § 82 Abs. 8 KFG 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 inländischem Standort anzusehen seien und eine überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland im Rahmen des Betriebsvermögens einer ausländischen Firma trotz Aufforderung nicht nachgewiesen werden konnte. Das Tatbestandsmerkmal des (fiktiven) Zulassungsdatums wurde im Spruch des angefochtenen Bescheides mit dem 28.10.2005 festgestellt.

6) Gegen diesen Bescheid brachte der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 15.9.2008 das Rechtsmittel der Berufung ein und brachte zur Begründung vor:

„Hiermit widerspreche ich dem Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 2. September 2008.

Ich habe Ihnen in meinen Schreiben mitgeteilt, dass sich das Fahrzeug nicht im Betriebsvermögen meiner Firma befinden kann, da es von mir nur gemietet wurde. Der Nachweis, dass ich nicht Besitzer des Fahrzeuges war, lag diesem Schreiben bei.

Des Weiteren wurde das Fahrzeug ausschließlich für Fahrten in mein Büro und für Kundenbesuche in Deutschland benutzt.

Zudem kann ich auf jeden beliebigen Wohnsitz in Deutschland ein Fahrzeug anmelden und versichern.

Es lässt sich auch sicher im Nachhinein nicht nachweisen, wo ich das Fahrzeug im Jahr 2005 überwiegend genutzt habe.

Mit freundlichen Grüßen

A.M.

P.S. Das Fahrzeug mit dem Kennzeichen XXXX wurde im Dezember 2007 abgemeldet.“

7) In der Folge legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Auf elektronischen Vorhalt vom 6.11.2009 räumte die Abgabenbehörde erster Instanz mit e-mail vom 11.11.2009 ein, dass das Umschreibungsdatum lt. Halterabfrage als Indikator für die Zeitraumfestsetzung herangezogen wurde und dass aus der Abfrage nicht hervorgehe, wann

das berufungsgegenständliche Fahrzeug tatsächlich auf den Berufungswerber zugelassen wurde. Eine Feststellung darüber bedürfe weiterer Erhebungen wie Befragungen und die Veranlassung eines Rechtshilfeersuchens, da ein bloßer Abruf der fehlenden historischen Halterdaten nicht möglich sei.

8) Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a NoVAG 1991 erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt dabei 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. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 NoVAG 1991 im Falle der Zulassung nach § 1 Z. 3 NoVAG 1991 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, mit dem Tag, an dem die Zulassung zu erfolgen hat.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden. Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind 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 dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

9) Nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen wäre daher ein im Inland verwendetes Kraftfahrzeug je nachdem, ob die einbringende oder verwendende Person einen Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland hat und ob ein allfälliger Gegenbeweis zur gesetzlichen

Standortvermutung in § 82 Abs. 8 KFG 1967 gelingt, gem. § 79 KFG 1967 nach einem Jahr oder nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 einen Monat – bzw. im dort genannten Ausnahmefall nach einem weiteren Monat - ab der Einbringung des Fahrzeuges im Inland zuzulassen. Mit Ablauf der genannten Fristen entstünde gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 NoVAG 1991 auch die Steuerschuld zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe.

Nach den Angaben der Auskunft des Zentralen Melderegisters vom 23.4.2007 ist der Berufungswerber in Österreich an der Adresse Adr./Ö, seit 17.5.1999 mit Hauptwohnsitz angemeldet. Gegen die in der Begründung des bekämpften Bescheides zum Ausdruck gebrachte Schlussfolgerung, dass sich der Hauptwohnsitz des Berufungswerbers im Inland befindet und daher die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 zur Anwendung gelange, erhob der Berufungswerber keine Einwendung, sodass das Bestehen eines inländischen Hauptwohnsteles und die Anwendbarkeit des § 82 Abs. 8 KFG 1967 außer Streit stehen.

10) Der Berufungswerber begründet seinen Einspruch mit dem Einwand, dass er das Fahrzeug auf die Wohnung in Deutschland angemeldet habe und nur für Fahrten in sein Büro in Ort/D und für Kundenbesuche in Deutschland benutze. Trotz mehrfacher Aufforderungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz unterließ er es jedoch, seine Angaben zu belegen oder auch nur näher zu konkretisieren. Die einzig bezughabende vorgelegte Unterlage besteht in einem formlosen Schreiben des angegebenen Vermieters des Fahrzeuges, welches anstelle eines Mietvertrages vorgelegt wurde und die näheren Regeln des behaupteten Mietverhältnisses nicht wiedergibt. Die anderen in Kopie beigebrachten Belege, ein Mietvertrag und monatliche Abrechnungen über die Vermietung eines Fahrzeuges, stammen aus dem Jahr 2003 und betreffen nicht das gegenständliche Fahrzeug.

Den Berufungswerber trafe schon auf Grund des Vorliegens eines Auslandssachverhaltes und der damit verbundenen Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Hinblick auf die Beweismittelbeschaffung **und** Beweismittelvorsorge (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 10 ff. zu § 115). Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber in § 82 Abs. 8 KFG 1967 ein Abgehen von der gesetzlichen Standortvermutung ausdrücklich von der Erbringung eines Gegenbeweises abhängig macht. Wenn der Berufungswerber daher trotz mehrfacher Aufforderungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz lediglich bloße, nur ganz allgemein gehaltene Behauptungen aufstellt, statt der angeforderten Urkunden nur eine die erforderlichen Daten nicht enthaltende Bestätigung und das Berufungsverfahren nicht betreffende Dokumente vorlegt und nicht einmal die Fragen nach den näheren Details zum Sachverhalt, insbesondere die das Ausland und jene Bereiche tangierend, zu deren Beweis der Berufungswerber näher steht, beantwortet, kann von der Erfüllung der ihn treffenden

erhöhten Mitwirkungspflicht nicht die Rede sein und erst recht nicht davon, dass der für ein Abgehen von der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gesetzlich geforderte Gegenbeweis erbracht wurde. Nach der vorliegenden Aktenlage ist daher davon auszugehen, dass das Fahrzeug (spätestens) einen Monat - im Ausnahmefall des § 82 Abs. 8 KFG 1967 zwei Monate – nach Einbringung desselben im Inland zuzulassen gewesen wäre und damit nach § 7 Abs. 1 Z. 2 NoVAG 1991 der Abgabeanspruch auf Entrichtung von Normverbrauchsabgabe entstanden ist. Dem vermag der Berufungswerber auch mit seinem Verweis darauf, dass sich sicher nicht nachweisen lasse, wo er das Fahrzeug im Jahr 2005 überwiegend verwendet habe, und dass das Fahrzeug inzwischen abgemeldet worden sei, nicht entgegen zu wirken, denn wie oben schon ausgeführt wäre es im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht an ihm gelegen (gewesen), rechtzeitig durch geeignete Maßnahmen dafür Sorge zu tragen, dass die erforderlichen Nachweise erbracht werden können, und zumindest die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeforderten vorhandenen indirekten Beweismittel und –angaben beizubringen bzw. bekannt zu geben.

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass bei Überprüfung des Gegenbeweises zur gesetzlichen Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 auf eine Gesamtbetrachtung abzustellen ist (VwGH v. 23.10.2001, 2001/11/0288, UFS-Entscheidung v. 22.7.2009, RV/3075-W/07), sodass einzelne Sachverhaltselemente wie die Anzahl der im Ausland zurückgelegten Kilometer nur ein Indiz sein können. Nach geltender Rechtsprechung gehören zu den Indizien für die Zuordnung der Fahrzeuge zu einem bestimmten Ort auch die Verwendungsdauer des Fahrzeuges im Inland bzw. Ausland (UFS-Entscheidung v. 2.6.2003, RV/0179-I/03 und v. 26.6.2003, RV/1541-L/02) und der Mittelpunkt der Lebensinteressen (VwGH v. 25.1.2006, 2001/14/0170, UFS-Entscheidung vom 30.9.2005, RV/0032-G/03).

11) Die einzigen aktenkundigen Daten betreffend das gegenständliche Fahrzeug im Zusammenhang mit dem Berufungswerber stammen aus der amtlichen Halterauskunft. Demnach wurde das Fahrzeug am 22.7.2002 erst zugelassen und am 28.10.2005 ohne Wechsel des in der Person des Berufungswerbers ausgewiesenen Halters umgeschrieben. Da der Berufungswerber selbst angibt, das Fahrzeug gemietet zu haben und noch für den Zeitraum Juli bis Dezember 2003 Dokumente betreffend die Anmietung eines Fahrzeuges mit einem anderen amtlichen Kennzeichen vorgelegt hat, ist auszuschließen, dass das berufungsgegenständliche Fahrzeug auf den Berufungswerber erst zugelassen und vom Berufungswerber vor dem 31.12.2003 angemietet wurde. Nach den Angaben der Halterauskunft war der Berufungswerber jedenfalls zum 28.10.2005 als Halter des Fahrzeuges amtlich erfasst, eine inländische Verwendung des Fahrzeuges wurde im Zuge der im Herbst 2006 bzw. Frühjahr 2007 stattgefundenen Kontroll- und Ermittlungshandlungen festgestellt.

Wann jedoch im Zeitraum zwischen dem 1.1.2004 und dem 28.10.2005 der Berufungswerber in den Besitz des Fahrzeugs gelangte und wann er das Fahrzeug in das Inland einbrachte und verwendete, kann der Aktenlage nicht entnommen werden. Es kann sohin auch nicht festgestellt werden, zu welchem Zeitpunkt das Fahrzeug nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Inland zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zuzulassen gewesen wäre und – da § 7 Abs. 1 Z. 2 NoVAG 1991 auf den Zeitpunkt der fiktiven Zulassung abstellt - auch nicht, wann die Steuerpflicht zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe entstanden ist.

12) Die Abgabenbehörde erster Instanz ist im angefochtenen Bescheid vom Entstehen eines Abgabenanspruches an Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 10/2005 ausgegangen. Aus der Aktenlage kann hierzu lediglich das in der Halterabfrage genannte Datum der letzten Änderung mit 28.10.2005 als möglicher Anhaltspunkt für die vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Zeitraumes in Zusammenhang gebracht werden. Diesfalls hat die Abgabenbehörde erster Instanz jedoch zum einen übersehen, dass die genannte letzte Änderung in den Halter- und Fahrzeugdaten ohne Umschreibung des in der Person des Berufungswerbers ausgewiesenen Halters vorgenommen wurde, was dafür spricht, dass der Berufungswerber zu einem – nicht aktenkundigen – früheren Zeitpunkt in den Besitz des Fahrzeugs gelangte. Weiters hätte auch beachtet werden müssen, dass in § 82 Abs. 8 KFG 1967 eine Frist von einem Monat – bzw. im Ausnahmefall von zwei Monaten - eingeräumt wurde, innerhalb derer das Fahrzeug noch mit dem ausländischen Kennzeichen verwendet werden darf, sodass der Abgabenanspruch für eine Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 10/2005 im Falle, dass der 28.10.2005 (auch) das Datum der ausländischen Zulassung des Fahrzeugs an den Berufungswerber bedeuten sollte und der Berufungswerber unmittelbar im Anschluss daran das Fahrzeug ins Inland einbrachte, nicht entstanden sein kann. Wie vorstehend ausgeführt, ist der tatsächliche Zeitpunkt des Einbringens des Fahrzeugs durch den Berufungswerber jedoch gänzlich unbekannt, weshalb nicht ausgeschlossen werden kann, dass die noch durchzuführenden Ermittlungen zu einem Sachverhalt führen, welcher das Entstehen einer Normverbrauchsabgabe für den Monat 10/2005 zur Folge hatte. Von einer ersatzlosen Aufhebung des bekämpften Bescheides war sohin abzusehen, denn eine Aufhebung als meritorische Berufungserledigung darf nur dann erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung mehr in Betracht kommt (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 34 zu § 289 m.w.N.).

13) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung 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 oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Angesichts des bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz selbst aufgezeigten noch erforderlichen Ermittlungsaufwandes wird von der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit der Aufhebung des Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gem. § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch gemacht. Dies insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt, dass der Gegenstand der ausstehenden Ermittlungen grundlegende Sachverhaltselemente betrifft und es nicht primäre Aufgabe der Berufungsbehörde sein kann, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmalig zu erheben. Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist vielmehr die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und die rechtliche Würdigung der vorinstanzlichen Feststellungen. Gegen eine Verfahrensergänzung durch die Berufungsbehörde spricht weiters der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktoriale Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst den Parteien zur allfälligen Stellungnahme vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe und die Wahrung des vollen Instanzenzuges für den Berufungswerber für eine Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. Dezember 2009