



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch RA, vom 21. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 24. Juni 2008 betreffend Normverbrauchsabgabe 02/2006, entschieden:

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

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Februar 2006 mit Bescheid vom 24. Juni 2008 in Höhe von € 5.145,28 für das Kraftfahrzeug Audi A8, 4,2 V8 Quattro Tiptronic, mit dem Kennzeichen XXX wie folgt begründet:

Der Berufungswerber (Bw) habe unbestritten seinen Hauptwohnsitz seit 1991 in Ö. Er lebe dort mit der Lebensgefährtin und seiner Tochter, welche in Ö auch den Kindergarten besuche. Ein inländischer Hauptwohnsitz im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG sei gegeben. Der Bw verwende einen Audi A8 mit dem deutschen Kennzeichen XXX, welcher ihm von der Fa. ABC LTD, Zweigstelle Deutschland, in seiner Funktion als Zweigstellenleiter zur Verfügung gestellt werde. Das Fahrzeug dürfe vom Bw uneingeschränkt genutzt werden, wobei für private Fahrten jedoch auch das in Österreich zugelassene Fahrzeug, KFZ Verwendung finde.

Der Bw sei rechtmäßiger Besitzer des gegenständlichen Audi A8 und auf Grund seines in Österreich gelegenen Hauptwohnsitzes liege der dauernde Standort des Fahrzeuges im

Inland. Somit wäre das KFZ, das im Inland seit Jänner 2006 Verwendung finde, nach dem KFG 1967 zuzulassen gewesen.

Gemäß § 4 Z 2 NoVAG schulde im Fall der erstmaligen Zulassung diejenige Person die Abgabe, für die das KFZ zugelassen werde. Wenn ein KFZ nach dem KFG zuzulassen wäre, sei derjenige der Steuerschuldner, der das KFZ zuzulassen hätte und nicht der ausländische Zulassungsbesitzer. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Normverbrauchsabgabe sei der Mittelwert der Eurotaxliste zum Wert 1. 2. 2006 herangezogen worden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führt der Bw Folgendes aus: Die erkennende Behörde begründe ihre Entscheidung, wonach das von ihm als Dienstfahrzeug genutzte Fahrzeug der Fa. ABC LTD, Zweigstelle Deutschland, mit dem polizeilichen Kennzeichen XXX, nach dem KFG in Österreich zuzulassen gewesen wäre, unter anderem damit, dass Fahrzeuge von Privatpersonen nach § 40 Abs. 1 KFG den dauernden Standort am Wohnsitz der natürlichen Person hätten. Bei richtiger Zitierung der Bestimmung würde diese lauten: "Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gelte der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfüge." Im gegenständlichen Fall lägen die Besitzrechte bei der Arbeitgeberin des Bw, die diese aus dem der Behörde vorliegenden Leasingvertrag ableite. Das Fahrzeug sei dem Bw auf jederzeitigen Widerruf überlassen worden. Gemäß herrschender Judikatur komme als Ort, von dem über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt werde, jeder Ort in Frage, an dem sich der Verkehr des Unternehmens mit seinen Kunden abspiele, wo das Unternehmen also für den Kunden erreichbar sei und wo auch regelmäßig die Mehrzahl der internen Geschäftsvorgänge abgewickelt werde. Dieser werde in der Regel mit dem Firmensitz (oder mit dem Sitz einer Zweigniederlassung) deckungsgleich sein. Ein in Österreich für eine ausländische Unternehmung reisender Mitarbeiter werde damit in der Regel in Österreich keinen dauernden Standort begründen. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass bei "Fahrzeugen von Unternehmungen" stets das Unternehmen selbst als Verwender oder Verfüger anzusehen sei. Ein Abstellen auf den Hauptwohnsitz desjenigen, der das Fahrzeug tatsächlich lenke, komme in der Regel nicht in Frage. Nach Auffassung des Bw komme nicht ein Gebrauchsberechtigter oder Entleiher eines Kraftfahrzeuges, sondern nur das deutsche Unternehmen als Zulassungsbesitzer des KFZ in Frage. Der Bw beantrage daher, *„gegebenenfalls nach Anberaumung einer Verhandlung“* vor dem Unabhängigen Finanzsenat der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2008 hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Im gegenständlichen Fall werde dem Bw ein Audi A8 mit deutschem Kennzeichen von der Fa. ABC LTD, Deutschland, zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung gestellt. Das Fahrzeug werde vom Bw, der bei der genannten Unternehmung Zweigstellenleiter sei, auch im Inland benützt. Der Bw sei auf Grund eines Leihevertrages zum Gebrauch des Kfz ermächtigt und als rechtmäßiger Besitzer anzusehen. Eine weitere Voraussetzung für die Zulassung im Bundesgebiet sei der dauernde Standort des KFZ innerhalb Österreichs. Festzuhalten sei, dass die tatsächliche Verfügung über ein KFZ durch eine juristische Person nicht möglich sei. Eine solche erfolge vielmehr durch diejenigen natürlichen Personen, die von der juristischen Person dazu ermächtigt werden. Werde ein dem Unternehmen zugehöriges KFZ verschiedenen Mitarbeitern vereinzelt bei Bedarf überlassen, so könne davon ausgegangen werden, dass der Sitz der Unternehmensleitung als dauernder Standort anzusehen sei. Anders stelle sich – wie im gegenständlichen Fall – die Lage jedoch dar, wenn ein KFZ nur einem einzigen Mitarbeiter zum Gebrauch überlassen werde, der auf Grund eines Leihvertrages ständig über das Fahrzeug verfügen könne. In diesem Fall könne angenommen werden, dass der Hauptwohnsitz des Entleihers den dauernden Standort des KFZ begründe, weil dieser von dort aus am besten über das KFZ verfügen könne und von dort aus hauptsächlich die betrieblichen Fahrten unternommen würden. Werde also dem im Inland ansässigen Zweigstellenleiter eines ausländischen Unternehmens ein KFZ im Zuge eines Leihvertrages überlassen, so werde in der Regel der österreichische Hauptwohnsitz des Geschäftsführers den dauernden Standort des KFZ begründen.

Da der Hauptwohnsitz des rechtmäßigen Besitzers im Inland sei und das KFZ auch seinen dauernden Standort im Bundesgebiet habe, sei das Fahrzeug in Österreich zuzulassen. Es sei unproblematisch, ihn als Antragsteller im Sinne des § 37 Abs. 2 KFG zu sehen, da er von den Behörden in Bezug auf den Gebrauch des Fahrzeuges auf öffentlichen Straßen jederzeit erfolgreich zur Verantwortung gezogen werden könne. Auf Grund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland, das nach dem KFG zuzulassen wäre, bestehe Pflicht zur Entrichtung der NoVA. Aus § 1 Z 3 NoVAG gehe eindeutig der Wille des Gesetzgebers hervor, dass die Verwendung eines zuzulassenden Fahrzeuges im Inland die NoVA-Pflicht auslösen solle. § 4 Z 2 NoVAG lege fest, dass im Fall der erstmaligen Zulassung diejenige Person die Abgabenschulde, für die das KFZ zugelassen werde. In Analogie dazu könne festgehalten werden, dass dann, wenn ein KFZ zuzulassen wäre, derjenige der Steuerschuldner sei, der das KFZ zuzulassen hätte, und nicht der ausländische Zulassungsbesitzer.

In der Eingabe vom 27. August 2008 begehrte der Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

---

**Hierzu hat der UFS erwogen:**

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 Kraftfahrzeuggesetz 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 eingebracht 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 eingebracht 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 das in Rede stehende Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen am Sitz der deutschen Unternehmung im Ausland zugelassen ist, dieses Fahrzeug dem Bw als Dienstfahrzeug uneingeschränkt zur Verfügung steht und von ihm im Inland auf Straßen mit öffentlichem

Verkehr verwendet wurde. 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 wäre zu klären, welche Tätigkeit der Bw konkret in Ausübung seiner Funktion als Geschäftsführer des ausländischen Unternehmens in den Berufungsjahren erbracht hat. Insbesondere 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 v. 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.

Nicht zuletzt wird die Frage zu prüfen sein, wie und wann das Fahrzeug erstmals in das Inland gelangt ist, da als Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld entsteht, nach § 7 NoVAG der Tag anzunehmen ist, an dem das Fahrzeug zuzulassen wäre.

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 Fahrzeuges 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 Fahrzeuges 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 Fahrzeuges 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.

Das in der Berufung gestellte Begehren, „*gegebenenfalls*“ eine Verhandlung vor dem UFS anzuberaumen, kann nicht als Antrag im Sinne des § 282 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 24.9.1993, [91/17/0139](#)), weshalb eine Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat nicht erforderlich war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 17. Februar 2012