

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bfin, Anschrift, vertreten durch Niedermayer, Wirtschaftsprüfungs- und Stb. GmbH, Passauer Straße 13, 4780 Schärding , gegen den Bescheid des FA Braunau Ried Schärding vom 22.11.2011, betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 7/2009 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 22.11.2011 für den Zeitraum 7/2009 Normverbrauchsabgabe (NoVA) für einen PKWXY in Höhe von € 2.485,61 festgesetzt. Begründend wurde dazu lediglich angeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, da die Selbstberechnung der NoVA unterblieben sei. Der Bescheid enthält keinerlei Aussagen darüber, nach welcher Rechtsgrundlage überhaupt NOVA selbst zu berechnen gewesen wäre.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich nur, dass das Finanzamt im Zuge einer Überprüfung des Familienhilfeanspruches am Hauptwohnsitz der Bf am 12.4.2011 das gegenständliche Fahrzeug mit dem deutschen Kennzeichen D , welches auf die Bf zugelassen sei, gesehen hätte. Nach dem Bericht über das Ergebnis dieser Nachschau hätte die Bf in der Folge telefonisch die Auskunft erteilt, dass die Bf und deren Ehegatte in Dt , Str , ein Unternehmen betreiben würden. Nach einer aufliegenden ZMR-Auskunft hat die Bf seit 22.1.2005 ihren Hauptwohnsitz in Anschrift . Nach der bereits genannten telefonischen Auskunft der Bf besuchen die beiden Kinder der Bf am Hauptwohnsitz in Österreich die Schule. Der deutsche Steuerberater der Bf bestätigte in einem Schreiben vom 3.11.2011, dass sich das genannte Fahrzeug im Betriebsvermögen des deutschen Unternehmens befinde und für gewerbliche Zwecke verwendet werde. Nach der Kopie der Zulassung ist das Fahrzeug auf die Bf mit der Anschrift des Unternehmens zugelassen. Nach dem ebenfalls im Akt aufliegenden „Leasingantrag für Unternehmer“ soll Leasingnehmerin die Bf mit der Anschrift Dt2 , sein, nach der Seite 2 dieses Antrages wäre aber eine

„SSM“ an der DT2 der Leasingnehmer. Liefertermin sei demnach der 15.6.2009 gewesen. In einer „Bestätigung zum Leasingvertrag“ wird wieder die Bf mit der DT2 als Leasingnehmerin bezeichnet.

In der gegen den Festsetzungsbescheid eingebrachten Berufung (vom 22.12.2011, Ergänzung vom 16.1.2012; seit 1.1.2014 als Beschwerde zu behandeln) brachte der steuerliche Vertreter der Bf im Wesentlichen vor, dass nach § 40 KFG bei Fahrzeugen von Unternehmen als Standort jener Ort anzusehen sei, von dem aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt werde. Das Fahrzeug werde überwiegend vom Betriebsstandort in Deutschland aus genutzt und die Fahrten zwischen dem österreichischen Wohnsitz und dem deutschen Betriebsstandort seien von untergeordneter Bedeutung.

Nach dem Akteninhalt ist davon auszugehen, dass das Finanzamt eine sogenannte widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges ohne die erforderliche inländische Zulassung unterstellte. Aus dem Akt ergibt sich aber gar nicht, wer tatsächlich Verwender des Fahrzeuges war, wo der Standort des Fahrzeuges anzunehmen wäre, warum Zulassungspflicht vorgelegen wäre und warum die NoVA für den Zeitraum 7/2009 zu berechnen gewesen wäre. Aus der Aktenlage ergibt sich auch nicht, dass die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf) ausgehend von der Standortvermutung am Hauptwohnsitz der Bf zum sogenannten Gegenbeweis der überwiegenden dauernden Verwendung des Fahrzeuges in einem anderen Staat aufgefordert worden wäre.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe - abgesehen von hier nicht relevanten Ausnahmen - die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz 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 eingebracht 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 eingebracht 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 im Regelfall 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 nichtprivate Zwecke wird der Standort des Fahrzeuges 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. Als Sitz eines Unternehmens gilt im gegebenen Zusammenhang jener Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen für das Unternehmen und somit auch hinsichtlich des Einsatzes des Fahrzeuges getroffen werden.

Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Erhebungen des Finanzamtes und der von der Bf vorgelegten Unterlagen eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht erfolgen kann.

Denn gesichert ist lediglich, dass die Bf und/oder deren Gatte das gegenständliche Fahrzeug im Inland zumindest fallweise verwendeten und deren Mittelpunkt der Lebensinteressen am Familienwohnsitz in Österreich ist.

Dem Akt bzw. dem Bescheid ist nicht zu entnehmen, ob die Behörde von einem inländischen Standort des Fahrzeuges aufgrund nachgewiesener tatsächlicher überwiegender Verwendung der Fahrzeuge im Inland oder aufgrund der Standortvermutung ausgeht. Auf das Vorbringen der Bf, dass die Fahrzeuge weitaus überwiegend im Ausland und überdies für ein Unternehmen mit Sitz im Ausland verwendet werden würden, ging das Finanzamt gar nicht ein.

Tatsächlich aber ist die tatsächliche "im Wesentlichen dauernde Verwendung" eines Fahrzeuges aber letztlich entscheidungswesentlich.

Für die Anwendbarkeit der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 muss aber zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland auch seitens der Behörde nachgewiesen sein, wer der Verwender der Fahrzeuge ist. Dies ist aber völlig unklar (die Bf als Privatperson, das Unternehmen in dstadt1 oder gar die „SSM“ in dstadt2). Erst nach Festsetzung des Verwenders kann beurteilt werden, ob die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 überhaupt für das Inland greift. Werden die Fahrzeuge 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 vom Inland aus getroffen werden. Auch wenn ein Fahrzeug vom Geschäftsführer einer GesmbH gefahren wird, muss nach Ansicht des BFG geprüft werden, ob dieser das Fahrzeug überwiegend für private Zwecke

nutzt oder das Fahrzeug überwiegend durch den Geschäftsführer im Interesse des Unternehmens genutzt wird. Wie sich aus der unten näher beschriebenen Entscheidung des VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212 ergibt, ist allerdings dann, wenn über ein Fahrzeug sowohl uneingeschränkt privat als auch betrieblich für mehrere verschiedene Unternehmen verfügt wird, davon auszugehen, dass der Standort des Fahrzeuges am Hauptwohnsitz des Geschäftsführers ist, weil dann offensichtlich davon auszugehen ist, dass an diesem Ort über den Einsatz des Fahrzeuges entschieden wird.

Nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, Bundesabgabenordnung, 77), ist 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 Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz 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 Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges 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 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 Fahrzeuges verfügen und so (iZm Haftungen evtl. von Bedeutung) Gefahren abwenden oder (iZm dem Entstehenmüssen 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.

In der Entscheidung des VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212 (der grundsätzlich über das Fahrzeug verfügbungsberechtigte Unternehmer im Ausland, der auch nutzungsberechtigte Geschäftsführer der dt. Gesellschaft mit Hauptwohnsitz im Inland, uneingeschränkte Nutzung des Fahrzeuges für Privatfahrten und andere Dienstfahrten möglich, Kilometerleistung überwiegend im Ausland wurde laut VwGH nicht ausreichend glaubwürdig nachgewiesen) kam dieser auch in diesem Sinn zu dem Ergebnis, dass durch die von der Gesellschaft eingeräumte unstrittige Privatnutzungsmöglichkeit und des Einsatzes des Fahrzeuges auch für andere unternehmerische Tätigkeiten des Geschäftsführers davon auszugehen ist, dass der Geschäftsführer mit Wohnsitz im Inland der Verwender des Fahrzeuges war, womit die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG für das Inland greift. Kann der Gegenbeweis nicht erfolgreich geführt werden (hier Fahrtenbuch aufgrund unglaubwürdiger Angaben keine Beweiskraft), tritt NoVA-Pflicht ein. Auf die Kostentragung wird seitens des VwGH gar nicht eingegangen, weshalb diese wohl auch nach Ansicht des VwGH hier nicht von entscheidender Bedeutung ist. Der Geschäftsführer wurde jedenfalls als (ein) Verwender des Fahrzeuges angesehen und als Abgabenschuldner herangezogen.

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.

Hinsichtlich dieser Umstände ist den angefochtenen Bescheiden und den vorgelegten Akten nichts zu entnehmen. Aus der Niederschrift über die Nachschau ergibt sich lediglich,

dass das Fahrzeug mit dem deutschen Kennzeichen in Österreich am Hauptwohnsitz der Bf gesehen wurde.

Die den Bescheid erlassende Behörde hat keinerlei entscheidungsrelevante Feststellungen hinsichtlich des Verwenders bzw. der Verwenderin im Sinn der angeführten Judikatur 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 nach UFS RV/0077-I/04 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.

Ebenso werden Sachverhaltsfeststellungen zum Zeitpunkt des Entstehens einer allfälligen NoVA-Pflicht zu treffen sein.

Nach dem Kraftfahrzeuggesetz 1967 muss ein Verwender eines Fahrzeuges mit Standort im Inland im Regelfall das Fahrzeug binnen eines Monats ab der Einbringung nach Österreich im Inland zulassen. Beim **VwGH ist nun zur Geschäftszahl Ro 2015/16/0031** die Frage anhängig, ob durch ein monatliches Ausbringen des Fahrzeuges das Entstehen der Steuerpflicht jeweils hintangehalten werden kann oder, ob es sich dabei um eine reine Erledigungsfrist (zur Zulassung des Fahrzeuges) handelt, deren Unterbrechung das Entstehen der Steuerpflicht nicht verhindern kann. Diesbezüglich wäre eine **Aussetzung der Entscheidung nach § 271 BAO anzudenken** bzw. wären auch diesbezüglich Erhebungen durchzuführen, da ein monatliches Ausbringen bei einer Verwenderin mit einem Unternehmen im benachbarten Ausland naheliegend erscheint.

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.

Gemäß § 278 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. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

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 getroffen. Der Bf wurde keine Gelegenheit zur Erbringung des Gegenbeweises gegeben. Der Bescheid enthält auch keine Angaben, warum im Zeitraum 7/2009 eine Selbstberechnung der NoVA erforderlich gewesen wäre und warum gerade die Bf als Abgabenschuldnerin anzusehen sei. Letztlich wird die Behörde auch anzugeben haben, auf welche gesetzliche Bestimmung sich die Abgabepflicht nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen grundsätzlich und auf welche Bestimmung sich die Berechtigung zur Festsetzung der Abgabe durch die Behörde stützt.

Die Bescheidaufhebung liegt im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. 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 des Bundesfinanzgerichtes 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 verwaltungsgerichtliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens bei der Behörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten

Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht käme. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Verwaltungsgericht, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Stelle ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Zu bedenken ist auch, dass bei einer in wesentlichen Punkten mangelhaften bzw. gar nicht vorhandenen Begründung das BFG gar nicht beurteilen kann, welchen Sachverhalt und welche gesetzlichen Bestimmungen das Finanzamt seinem Bescheid zugrunde gelegt hat.

Die durch das FVwGG 2012 eingefügte Einschränkung der Zulässigkeit von Aufhebungen unter Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz für den Fall, dass die erforderlichen Erhebungen durch das Bundesfinanzgericht rascher und kostensparender durchgeführt werden können, kann hier nicht greifen. Auch wenn nach der jüngsten VwGH-Judikatur mit derartigen Aufhebungen nur in Ausnahmefällen vorgegangen werden darf, muss festgehalten werden, dass hier nahezu der gesamte maßgebliche Sachverhalt erst zu erheben sein wird. Diese Erhebungen sind durch das Finanzamt, dessen Ortskenntnis, Nähe zum Geschehen und mit Hilfe der Außendienstorgane des Finanzamtes mit Sicherheit zielführender, rascher und kostengünstiger durchzuführen als dies dem Bundesfinanzgericht möglich wäre. In diesem Fall handelt es sich eben nicht um erforderliche ergänzende Erhebungen, vielmehr muss nahezu der gesamte entscheidungsrelevante Sachverhalt erst erhoben werden. Festzustellen wird sein, wer der Verwender des Fahrzeuges ist, wo sich der Standort des Fahrzeuges befindet, im Fall einer Standortvermutung für das Inland wird zu prüfen sein, ob dem dann festgestellten Verwender der sogenannte Gegenbeweis gelingt und letztlich zu welchem Zeitpunkt und für wen gegebenenfalls die Steuerpflicht entstand.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Sachverhaltsermittlungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme verwaltungsgerichtlicher Ermittlungen und einer grundsätzlich vorrangigen Entscheidung in der Sache zu geben. Das Bundesfinanzgericht sieht sich daher nicht zuletzt aus Gründen der Erhaltung des vollen Instanzenzuges, der Raschheit des Verfahrens und der Verfahrensökonomie dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß § 278 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen -wie dargestellt- für eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache gegeben sind, hängt die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 5. April 2016