



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/0081-L/11,
miterledigt RV/0178-L/11

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Anschrift, vertreten durch ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungsges.m.b.H., 5280 Braunau, Stadtplatz 43, vom 19. Jänner 2011 und vom 31. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch Dr. Walter Dax, vom 11. Jänner 2011 betreffend Normverbrauchsabgabe 10/2009 und vom 20. Jänner 2011 betreffend KFZ-Steuer 10-12/2009 und 1-12/2010 entschieden:

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

Begründung

Mit den im Spruch dieser Entscheidung genannten Bescheiden wurden dem Bw (in der Folge: Bw) die angeführten Abgaben vorgeschrieben. Begründend wurde zur Normverbrauchsabgabe (in der Folge: NoVA) ausgeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, da eine Selbstberechnung unterblieben wäre. Aufgrund der Verwendung des PKW mit dem angeführten ausländischem Kennzeichen D 4 sei NoVA zu entrichten. Der PKW sei seitens des Bw in der Funktion als Gesellschafter und Geschäftsführer einer deutschen GmbH verwendet worden. Die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (in der Folge: KFZSt) wurde wieder damit begründet, dass die Selbstberechnung der Abgabe unterblieben sei, obwohl nach den angeführten gesetzlichen Bestimmungen KFZ, die im Inland ohne die erforderliche inländische Zulassung widerrechtlich verwendet werden, der KFZSt unterliegen würden. Die

widerrechtliche Verwendung ergäbe sich daraus, dass Fahrzeuge, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland hier verwendet werden, als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland gelten würden und als solche im Inland nur mit einer inländischen Zulassung verwendet werden dürften. Der Bw sei als Verwender des Fahrzeuges als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen.

Nach den dem UFS seitens des Finanzamtes vorgelegten Unterlagen kam die bescheiderlassende Behörde zu den angeführten Sachverhaltsfeststellungen offensichtlich aufgrund einer anonymen Mitteilung, in der ausgeführt wird, dass die Familie des Bw "insgesamt drei flotte Autos mit deutschen Kennzeichen D 1, D 2, D 3 fahre", obwohl die Familie in Österreich lebe. Auf dieser Mitteilung finden sich dann nur mehr folgende handschriftliche Ergänzungen:

"War nur Sohn zu Hause – Sohn-"

"Alle Fahrzeuge nicht bekannt lt Sohn"

"BMW mit Kennzeichen D 4"

Nach den ebenfalls vorgelegten ZMR-Abfragen hat der Bw gemeinsam mit seiner Ehegattin seit über 10 Jahren seinen Hauptwohnsitz an der Anschrift Anschrift in Österreich.

Einem im Akt aufliegenden "Datenblatt" vom 21.12.2010, welches vom Sohn Sohn Geburtsdatum unterschrieben ist, können neben einer näheren Beschreibung des gegenständlichen BMW und dem Hinweis auf die deutsche Zulassung (Kennzeichen D 4) auf eine deutsche GesmbH noch folgende handschriftliche Informationen entnommen werden:

"Privatverwendung am 21.12.2010 zum nach Hause fahren", "Möglicherweise 2-3 mal in der Woche zu Hause stehen."

"Firmenfahrzeug Kennzeichen D 4"

In Kopie wurden noch die Zulassungsbescheinigung für die deutsche GesmbH sowie ein Internetausdruck, aus dem sich ergibt, dass der Bw neben einer weiteren Person Gesellschafter und Geschäftsführer der deutschen GesmbH sei, vorgelegt.

Die nun angefochtenen Bescheide ergingen offensichtlich, ohne dass der Bw mit den getroffenen Feststellungen konfrontiert worden wäre.

In den gegen die genannten Bescheide eingebrachten Berufungen wendet der Bw ein, dass das gegenständliche Fahrzeug dem Betriebsvermögen der deutschen GmbH zuzurechnen sei. Diese GesmbH betreibe in Deutschland einen Handelsbetrieb, hätte in Österreich keine

Betriebsstätte und verwende das Fahrzeug regelmäßig in Deutschland. Der Standort des Fahrzeuges sei in Deutschland, da von dort aus über das Fahrzeug verfügt werde.

Die Berufungen wurden ohne Durchführung weiterer Erhebungen dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Nach dem das Finanzamt mehrmals seitens des UFS aufgefordert wurde, weitere Aktenteile oder Erhebungsergebnisse vorzulegen, wurde dem UFS mitgeteilt, dass es keine weiteren Unterlagen gäbe.

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung), der Kraftfahrzeugsteuer.

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 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.

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 eingebraucht 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 eingebraucht 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 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 Fahrzeugs 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.

Vorweg ist festzuhalten, dass aufgrund der vorliegenden Unterlagen des Finanzamtes und des Vorbringens des Bw eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes nicht erfolgen kann.

Denn gesichert bzw. unbestritten scheint lediglich, dass der Bw, dessen Gattin und der Sohn ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen am Familienwohnsitz in Österreich haben. Unbestritten ist auch, dass das gegenständliche Fahrzeug auch in Österreich gefahren wurde.

Nicht klar ist, wer das gegenständliche Fahrzeug im Inland zu welchen Zwecken verwendet hat. Anzunehmen ist, dass anlässlich der durchgeführten Erhebungen der Sohn das Auto gelenkt hat. Warum das Finanzamt davon ausging, dass der Bw der Verwender des Fahrzeuges ist, geht aus den Unterlagen nicht hervor. In den wenigen Unterlagen des Finanzamtes wird auch darauf hingewiesen, dass es sich um ein "Firmenauto" handle. Auch im Bescheid wird begründet, dass der PKW seitens des Bw in der Funktion als Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH verwendet worden sei, Ob das Fahrzeug tatsächlich für unternehmerische Zwecke verwendet wurde, wurde nicht hinterfragt. Hinsichtlich möglicher Privatnutzungsmöglichkeiten und der tatsächlichen Nutzung des Fahrzeugs (durch wen, zu welchen Zwecken, Umfang der Verwendung im Inland usw.) finden sich keinerlei Hinweise. Warum man den Bw als Abgabenschuldner heranzog, obwohl eine Nutzung für die deutsche GesmbH unterstellt wird, wird nicht dargelegt.

Dem Akt bzw. den Bescheiden ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob die Behörde von inländischen Standorten der Fahrzeuge aufgrund nachgewiesener tatsächlicher überwiegender Verwendung der Fahrzeuge im Inland oder aufgrund der Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) ausgeht. Das Vorbringen des Bw, dass das Fahrzeug regelmäßig im Ausland verwendet werden würde, führte zu keinerlei Erhebungsmaßnahmen.

Tatsächlich aber ist die tatsächliche "im Wesentlichen dauernde Verwendung" eines Fahrzeuges aber letztlich entscheidungswesentlich. Entweder kann mit dem erfolgreichen Nachweis dieser Verwendung von vornherein der Standort im Ausland nachgewiesen oder eine eventuell greifende Standortvermutung widerlegt werden.

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. Erst dann kann beurteilt werden, ob die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) überhaupt 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 von einem Sitz des Unternehmens im Inland aus getroffen werden. Auch wenn ein Fahrzeug vom Geschäftsführer einer GesmbH gefahren wird, muss nach Ansicht des UFS 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.

§ 4 Z 2 NoVAG 1991 bezeichnet als Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) denjenigen, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Damit wird aber nur der Abgabentatbestand des ersten Satzes des § 1 Z 3 NoVAG 1991 (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) fehlt es aber - mangels Zulassung - an jener Person, für die zugelassen worden ist. § 4 NoVAG sah bis zur Novelle durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 dafür keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor.

Nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, 77), ist aber in einem solchen Fall 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 Kraftfahrgesetz 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 Fahrzeugs 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 über die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Frist hinaus 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 Fahrzeugs verfügen und so (iZm Haftungen evtl. von Bedeutung) Gefahren abwenden oder (iZm dem Einstehenmüssen 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 verfügberechte Unternehmer im Ausland, der auch nutzungsberechtigte Geschäftsführer der dt. Gesellschaft mit Hauptwohnsitz im Inland, uneingeschränkte Nutzung des Fahrzeugs 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 Fahrzeugs auch für andere unternehmerische Tätigkeiten des Geschäftsführers davon auszugehen ist, dass der Geschäftsführer mit Wohnsitz im Inland der Verwender des Fahrzeugs war, womit die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG für das Inland greift. Kann der Gegenbeweis nicht erfolgreich geführt werden (hier Fahrtenbuch aufgrund unglaublicher Angaben keine Beweiskraft), tritt NoVA- und KFZSt-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 Fahrzeugs 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 Wesentliches zu entnehmen.

Die den Bescheid erlassende Behörde hat keinerlei entscheidungsrelevante Feststellungen hinsichtlich des Verwenders 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 Fahrzeugs 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 Fahrzeugs 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. Sollte als Abgabenschuldner das deutsche Unternehmen festgestellt werden, würde eine Zuständigkeit auf [§ 25 AVOG 2010](#) gestützt werden können.

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 bzw. zu dem (zur Verwendung eines Fahrzeuges) nur der Abgabepflichtige Auskünfte erteilen kann.

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 Verwender bzw. die Art der Verwendung des Fahrzeuges 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. Die seitens des Bw behauptete überwiegende Verwendung im Ausland wurde weder erhoben noch gewürdigt.

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.

Linz, am 8. August 2012