



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch die Röck und Kaiser Steuerberatung GmbH, 5026 Salzburg, Ernst Greinstraße 5, vom 3. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Praxmarer, vom 21. März 2012 betreffend Normverbrauchsabgabe und Kfz Steuer für 10 bis 12 / 2009, 01 bis 12 / 2010 sowie von 01 bis 12 / 2011 entschieden:

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

### Begründung

Offenbar am 26. Jänner 2012 führte ein Prüfer des FA Salzburg-Stadt eine Nachschau gemäß § 144 BAO beim BW durch und übergab diesem ein Formular zum Zwecke der Überprüfung einer eventuellen Normverbrauchsabgabe- sowie Kfz-Steuerpflicht in der der BW gebeten wurde, Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen zur Verfügung zu stellen, die die Benutzung eines PKW mit deutschem Kennzeichen in Inland betrafen. Diese Fragen wurden offenbar mit Datum 13. Februar 2012 dahingehend beantwortet, dass der BW bei seiner Beschäftigung bei der Firma A GmbH einen PKW Audi mit deutschem Kennzeichen benutzt habe. Dabei gab der BW an, dass er für die Firma A GmbH mit Sitz in Deutschland geschätzte 30 % der beruflichen Fahrten durchgeführt habe, geschätzte 70 % der beruflichen Fahrten habe er für die Firma A GmbH mit Sitz in Salzburg durchgeführt. Die private Nutzung sei nicht aufgezeichnet worden, da er den vollen Sachbezug versteuert habe. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden.

Diese Erhebung schloss der Prüfer am 5. März 2012 ab, wobei folgende Ausführungen zur Normverbrauchsabgabepflicht sowie zur Kfz-Steuer getroffen wurden:

Der BW sei sowohl Geschäftsführer der A GmbH mit Sitz in Salzburg als auch der A GmbH mit Sitz in Deutschland, gewesen. Er habe seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Die deutsche GmbH habe dem BW ab November 2009 ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, wobei der volle Sachbezug für eine private Nutzung in Deutschland versteuert werde. Hinsichtlich der Aufteilung der Fahrten für die deutsche und die österreichische GmbH übernahm der Prüfer die Angaben des BW und führte weiter aus, dass mangels Aufzeichnungen die private Nutzung durch den BW mit 25 % geschätzt werde. Auch die Fahrten von seinem Wohnsitz in Österreich zur Firma in Salzburg bzw. Deutschland zählten als Privatfahrten. Das Fahrzeug werde überwiegend für die Betriebsstätte in Salzburg verwendet. Es sei ungewöhnlich, dass der PKW auf die A GmbH mit Sitz in Deutschland zugelassen worden sei, obwohl der BW von dieser Gesellschaft in den Jahren 2009 und 2010 keinen Bezug erhalten habe.

In rechtlicher Hinsicht führte der Prüfer aus, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet würden, nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit einem dauernden Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monates (in begründeten Ausnahmefällen zwei Monate) ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Im Falle einer Fahrzeugüberlassung seitens eines ausländischen Unternehmens an einen Geschäftsführer sei der oben genannte Gegenbeweis zu erbringen. Der Beweis sei erbracht wenn dargelegt werde, dass die Tätigkeit dem ausländischen Unternehmen zweifelsfrei zuzurechnen sei und somit keine freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug vorliege. Die maßgeblichen Kriterien dafür seien z.B. die Möglichkeit der Privatnutzung, die Vorgabe von Dienstreisen sowie die tatsächliche Durchführung von Service, Garagierung und Reparaturen. Dieser Gegenbeweis habe vom BW nicht erbracht werden können. Der Anteil der Inlandsfahrten liege lt. BP bei 77,5 %. Die Verfügungsmacht liege weitaus überwiegend im Inland. Deswegen erfolge die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Dezember 2009.

Als Abgabenschuldner komme auch im Falle der Fahrzeugüberlassung eines ausländischen Unternehmens an einen selbständigen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl das ausländische Unternehmen als auch der inländische Verwender als Abgabenschuldner in Betracht. Abgabenschuldner sei der Zulassungsbesitzer oder derjenige der das Fahrzeug verwende als Gesamtschuldner. Die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe erfolge laut BP beim BW.

In weiterer Folge erließ das FA mit Datum 21. März 2012 Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 4.930,98 sowie Kfz-Steuerbescheide für Oktober bis Dezember 2009, Jänner bis Dezember 2010 sowie Jänner bis Dezember 2011. Zur Begründung wurde bei allen diesen Bescheiden auf die Niederschrift über die Erhebung vom 5. März 2012 sowie die ausführliche Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter des BW verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen an, dass der BW auf Grund eines Gesellschafterbeschlusses vom 13. Jänner 2011 Geschäftsführer bei der A GmbH mit Sitz in Deutschland geworden sei, die Eintragung in Deutschland sei am 19. Jänner 2011 erfolgt. In der Funktion als Geschäftsführer der A GmbH mit Sitz in Deutschland sei ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Die deutsche GmbH sei ein Teil der internationalen A Gruppe, die Umsatzerlöse 2010 hätten € 60,2 Mio. betragen. Im Jahresdurchschnitt 2010 seien 260 Mitarbeiter in Deutschland beschäftigt gewesen.

Als Nachweis, dass sich der Standort des Fahrzeuges im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht im Inland befindet, lege der BW mit der Berufung die Nutzungsvereinbarung für den Dienstwagen, das Aufwandskonto mit sämtlichen Kostenarten aus der Buchhaltung der deutschen GmbH 2011 sowie Rechnungen betreffend Fullservice, Reparaturen usw. an die A GmbH mit Sitz in Deutschland vor. Es sei nicht zutreffend, dass kein Gegenbeweis gegen die Standortvermutung im Inland erbracht worden sei. Bei Fahrzeugen von Unternehmungen sei jener Ort relevant, von dem aus der Antragsteller hauptsächlich verfüge. Der BW habe keine persönliche Verfügungsmacht über das firmeneigene Fahrzeug, Halter des Fahrzeuges sei nachweislich die A GmbH mit Sitz in Deutschland, sämtliche Betriebskosten würden am Standort des Unternehmens in Deutschland abgerechnet. Auch bei einem Verkauf des Fahrzeuges werde der wirtschaftliche Nutzen direkt der deutschen GmbH zugerechnet. Der BW sei an keinem Unternehmen beteiligt und habe ein ganz normales Dienstverhältnis als Geschäftsführer.

Die in der Berufung angesprochenen Beilagen umfassten einen Nutzungsvertrag für den verfahrensgegenständlichen PKW Audi A6, unterschrieben vom BW am 27. November 2009 sowie Abrechnungen über die Verrechnung der Leasingraten und Servicekosten für dieses Fahrzeug an die A GmbH mit Sitz in Deutschland.

Das FA legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt den sich aus den Verwaltungsakten ergebenden Sachverhalt wieder und ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren zu sagen, dass gemäß § 82 Abs. 8 KFG Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, bis zum Beweis des Gegenteiles als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur innerhalb eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Gemäß § 1 Abs. 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe auch die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird der Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 4 Z. 3 NoVAG in der Fassung BGBl. I 2009/52 sind im Falle einer Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z. 3) der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner Abgabenschuldner der Normverbrauchsabgabe. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage handelt es sich dabei um eine Klarstellung, wer im Falle der Verwendung eines Fahrzeugs, dass nach dem KFG zuzulassen wäre, als Steuerschuldner anzusehen ist. Hauptanwendungsbereich seien im Inland verwendete Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, für welche nach dem KFG eine Zulassungsverpflichtung im Inland besteht. Hier seien sowohl die Person, die das Fahrzeug tatsächlich im Inland verwendet als auch der Zulassungsbesitzer Gesamtschuldner.

Dabei kann als Verwender im Sinne dieser Bestimmungen nicht nur eine natürliche Person, die das Fahrzeug lenkt, sondern auch eine juristische Person angesehen werden, die über das Fahrzeug die Verfügungsgewalt gleich einem Halter im Sinne des EKHG ausübt. (VwGH vom 27. 01. 2010, ZI. 2009/16/0107)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG unterliegen der KFZ Steuer in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassene Fahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden.

Gemäß § 3 Z. 2 ist Steuerschuldner zB bei Fahrzeugen, die nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen sind, die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

Der Begriff des Verwenders ist nach dem Verständnis des UFS sowohl im NoVAG als auch im KfzStG gleich auszulegen.

Das FA hat im erstinstanzlichen Verfahren neben der Zulassungsbesitzerin (A GmbH mit Sitz in Deutschland) nur den BW als weiteren Verwender angeführt.

Als Verwender im Sinne der oben genannten Bestimmungen kommt aber aufgrund der Aussage des BW nach Sicht des UFS neben der Zulassungsbesitzerin und dem BW potentiell auch die A GmbH in Salzburg in Frage.

Wenn ca. 70% der Fahrten letztlich im Auftrag und für Zwecke des Salzburger Unternehmens durchgeführt werden, ist es durchaus denkbar, dass dieses Unternehmen die Verfügungsmacht über das Fahrzeug in einer Weise gleich einem Halter ausübt.

Dazu wurden vom FA Salzburg-Stadt aber keine Ermittlungen getätig. So wurde zB nicht überprüft, warum das Fahrzeug von dem deutschen Unternehmen für den Geschäftsführer des österreichischen Unternehmens angeschafft wurde, wer die Entscheidung dafür traf oder wer eine "Nutzungsvereinbarung" zwischen dem deutschen Unternehmen und dem BW, der damals nur beim österreichischen Unternehmen angestellt war, initiiert hatte.

Daraus ergibt sich aber auch, dass sich - vor weiteren noch durchzuführenden Ermittlungen – für die Frage des Steuerschuldners bei der Normverbrauchsabgabe neben dem Zulassungsbesitzer nicht nur ein, sondern zwei potentielle Verwender dieses Fahrzeuges als Gesamtschuldner im Sinne des § 4 Z. 3 NoVAG ergeben könnten.

Schon daraus ergibt sich nach Sicht des UFS, dass vom FA Ermittlungen unterlassen worden sind, bei deren Durchführung möglicherweise anders lautende Bescheide hätte erlassen werden können oder die Bescheiderteilung (gegenüber dem BW) hätte unterbleiben können.

Ermittlungen des FA fehlen aber nicht nur in diesem Bereich. § 4 Z. 3 NoVAG verweist hinsichtlich des Begriffes der Gesamtschuld auf § 6 Abs. 1 BAO. Nach dieser Bestimmung, sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand). Diesem Rechtsinstrument entspricht es, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er die gesamte Schuld auch gegenüber nur einem der Gesamtschuldner geltend machen kann. Festzuhalten ist jedoch, dass die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern im Sinn des § 6 BAO nicht im Belieben sondern im begründeten Ermessen des Abgabengläubigers liegt. Dabei sind bei der Ermessensübung Wesen und Zweck des Gesamtschuldverhältnisses zu beachten, insbesondere soll die jeweilige Situation, die das Gesamtschuldverhältnis auslöste und die Besonderheiten der Tatbestandsverwirklichung sowie das Ausmaß der Verantwortlichkeit des Einzelnen aber auch die Vorteile, die aus den die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen von dem Einzelnen geschöpft werden, berücksichtigt werden (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 6, Tz. 6 ff).

Im Berufungsverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz voll zu prüfen, in der Berufungsentscheidung ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 20 Rz. 11).

Eine derartige Ermessensüberprüfung hat jedoch zur Voraussetzung, dass Feststellungen getroffen wurden, die eine Abwägung der im § 20 BAO vorgegebenen Kriterien für die Ermessensübung zulassen.

Weder die Ausführungen des FA im erstinstanzlichen Verfahren, noch die im Akt erliegenden Unterlagen lassen aber irgend eine Erhebung des FA dahingehend erkennen, wer von den drei potenziellen Gesamtschuldnern nach diesen Überlegungen in Anspruch genommen werden könnte.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist damit auch nicht ersichtlich, welche Sachverhalte den Prüfer des FA Salzburg-Stadt dazu veranlasst haben, die in Frage stehenden Abgaben dem BW vorzuschreiben, noch hat das FA eigene Ermittlungen dazu getätigt um eine Abwägung der Interessen der Zweckmäßigkeit bzw. der Billigkeit im Sinn des § 20 BAO vornehmen zu können. Auch im weiteren Verfahren vor dem FA wurden keine Fakten erhoben, die eine gesetzmäßige Begründung des Ermessens ermöglichen würden.

Damit hat aber das FA auch in diesem Bereich Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung möglicherweise ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung (gegenüber dem BW) hätte unterbleiben können.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, sofern diese weder zurückzuweisen, noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführungen ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. ...

Das FA hat – wie oben dargestellt – in zwei Bereichen Ermittlungen unterlassen, deren Durchführung möglicherweise zu einem anderslautenden Bescheid geführt hätten bzw. bei denen eine Bescheiderteilung (an den BW) hätte unterbleiben können.

Bei dieser Ausgangssituation macht der UFS von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch, da jegliche Ermittlungen zu den gegenständlichen Fakten fehlen, weswegen eine Überprüfung des Ermessens ohne erstmalige, umfangreiche eigene Ermittlungen nicht möglich wäre.

Diese Aufhebung erfolgt unter Abwägung der Interessen der Parteien auch deswegen, weil auf diese Art und Weise dem BW die Möglichkeit gegeben wird, beim Fehlen jeglicher Ermittlungen seine Interessen durch zwei Instanzen geltend zu machen. Dadurch wäre nicht nur der Aufwand für Ermittlungen durch die zweite Instanz unverhältnismäßig hoch und könnte durch die Abgabenbehörde erster Instanz und die ihr zur Verfügung stehenden Organe effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden, es ist dieser Variante auch unter dem Aspekt des Parteiengehörs durch zwei Instanzen der Vorzug zu geben.

Salzburg, am 26. Juli 2012