



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Linz  
Senat 5

GZ. RV/1390-L/08,  
miterledigt RV/1391-L/08

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 22. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 7. Juli 2008 betreffend Normverbrauchsabgabe 2002 und Berufung vom 2.12.2008 gegen die Bescheide betreffend KFZSt 2002 bis 2007 vom 11.11.2008 entschieden:

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

## Begründung

Die Berufung richtet sich gegen die Annahme einer widerrechtlichen Verwendung eines PKW durch EK (in der Folge: Bw) auf öffentlichen Straßen im Inland und die daran anknüpfenden Festsetzungen der Normverbrauchsabgabe (NoVA) und KFZ-Steuer.

Das Finanzamt hat bereits im Jahr 2004 durch die Übermittlung einer Anzeige davon Kenntnis erlangt, dass die Bw nach Ansicht der anzeigen Behörde trotz Bestehens eines Hauptwohnsitzes in Österreich seit Juli 2001 (ZMR-Auskunft beiliegend) einen Fiat mit einem ausländischen Kennzeichen im Inland verwendet. Das Fahrzeug wäre im September 2002 nach Österreich eingebbracht worden, sodass die Verwendung dieses Fahrzeuges nach dem KFG 1967 nur während eines Monats nach der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig gewesen wäre.

---

Am 9. Mai 2005 wurde die Bw seitens des Finanzamtes schriftlich ersucht, eine NoVA-Erklärung ausgefüllt mit einer Kopie des Zulassungsscheines oder des Fahrzeugbriefes vorzulegen.

Im Akt findet sich (offensichtlich von der Bw vorgelegt) eine Bestätigung der Gemeinde P, dass die Bw dort seit 25. Mai 2005 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet ist. Einer ZMR-Abfrage durch das Finanzamt ist dazu zu entnehmen, dass die Bw bis zu diesem Datum an der selben Anschrift und zuvor seit Anfang 2001 an verschiedenen Orten in Österreich mit einem Hauptwohnsitz gemeldet war. Weiters findet sich im Akt eine nicht übersetzte Bestätigung, die eine Meldebestätigung in V in der Republik Tschechien sein könnte.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2007 wurde der Bw mitgeteilt, dass sie gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 aufgrund ihres Hauptwohnsitzes in Österreich und der daran anknüpfenden Standortvermutung ihr Fahrzeug in Österreich binnen eines Monats ab der Einbringung hätte zulassen müssen. Wenn dieser Verpflichtung nicht entsprochen werde, werde das Fahrzeug im Inland widerrechtlich verwendet und daran knüpfe sich nach § 1 Abs. 1 Z 3 KFZStG die Pflicht zur Entrichtung der KFZ-Steuer und nach § 1 Z 3 NoVAG zur Entrichtung der NoVA. Die Bw wurde ersucht, beiliegendes Datenblatt, die Erklärung NoVA 2, eine Kopie des Kaufvertrages oder entsprechende Gutachten über den Wert des Fahrzeugs am Stichtag der erstmaligen Verwendung im Inland sowie eine Kopie des Zulassungsscheines bzw Typenscheines vorzulegen.

Die Bw beantwortete das Schreiben mit dem Hinweis, dass sie mit dem gegenständlichen Fahrzeug an ihren freien Tagen (an mindestens 2 Tagen in der Woche) nach Tschechien fahre und deshalb das Fahrzeug nicht angemeldet worden sei.

Im September 2007 wurde der Bw das selbe Schreiben (siehe 22. Februar 2007) nochmals zugestellt.

Im Akt findet sich keine Beantwortung des zuletzt genannten Schreibens. Offensichtlich hat man sich auf eine persönliche Vorsprache geeinigt, da sich im Akt eine Niederschrift mit der Bw vom 9. Oktober 2007 findet. In dieser wird festgehalten, dass die Bw nach ihren Angaben bereits zwei mal in dieser Angelegenheit im Finanzamt vorgesprochen hätte und ihr zugesagt worden wäre, dass "die Sache erledigt sei". Sie hätte bereits eine Bestätigung ihrer Heimatstadt V vorgelegt. Aus dieser ergebe sich, dass sie dort über eine Eigentumswohnung im Ausmaß von 80 m<sup>2</sup> verfüge, welche sie seit 2006 mit einer Freundin bewohne. Ihr Vater, mit dem sie keinen Kontakt pflege, wohne ebenfalls in V, ihre Mutter wohne 6 Km entfernt. Sie habe keine Kinder und lebe in keiner fixen Partnerschaft.

Auf die Frage, wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet und wo sie sich

überwiegend aufhakte, gab die Bw an, dass sie bereits seit 15 Jahren in Österreich arbeite, der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aber eindeutig in Tschechien liege. Da sie nur 35 Stunden/Woche arbeite, könne sie häufig nach Tschechien fahren. Aufgrund ihres Dienstplanes könne sie in jedem Monat wie folgt nach Tschechien fahren: eine Woche Freitag bis Montag, eine Woche Samstag bis Mittwoch, in den anderen Wochen Dienstag und Mittwoch. Dies Regelung hätte es mit allen Dienstgebern gegeben.

Auf die Frage nach der überwiegenden Verwendung des Fahrzeuges, gab die Bw an, dass dies vermutlich in Tschechien sei, da der größte Teil ihrer Fahrten nach Tschechien dort zurückgelegt werde. In Österreich fahre sie fast nur von ihrer Wohnung zur Arbeitsstelle (pro Wegstrecke aktuell 4 Km). Sie halte sich in Österreich nur für Zwecke der Arbeit auf, habe hier aber keinen Bekanntenkreis.

Auf die Frage, ob sie ihre Angaben mit Hilfe eines Fahrtenbuches belegen könne, gab sie an, dass sie als Privatperson kein Fahrtenbuch führe. Das Fahrzeug Baujahr 2002 hätte sie mit einem Km-Stand von 6 km gekauft (finanziert über einen dreijährigen Leasingvertrag). Derzeit betrage der KM-Stand unter 90.000 km.

Abschließend sicherte die Bw die Zusendung einer Kopie des Kaufvertrages hinsichtlich der Eigentumswohnung in tschechischer Sprache zu.

Einem Aktenvermerk vom 9. Oktober 2007 ist zu entnehmen, dass sich bei der folgenden Besichtigung des Fahrzeuges ergab, dass dieses im August 2002 erworben wurde und einen Km-Stand von 82.864 aufwies. In weiteren Aktenvermerken ist angeführt, dass es in Tschechien keine Prüfberichte (sondern entsprechende Plaketten) gebe, diesbezügliche Rechnungen hätte die Bw nicht aufbewahrt, die Bw grundsätzlich in Tschechien getankt und mit Bankomat- oder Kreditkarte bezahlt hätte.

Am 12. Oktober 2007 gab die Bw laut einem Aktenvermerk telefonisch an, dass sie in Tschechien ein Pferd besitze, um welches sie sich regelmäßig kümmern müsse und sie sich während arbeitsloser Zeiten immer in Tschechien aufgehalten hätte.

Einem diesbezüglichen Versicherungsauszug kann entnommen werden, dass die Bw für folgende Tage Arbeitslosengeld bezogen hat: 2003: 31 Tage; 2004: 14 Tage; 2005: 0 Tage; 2006: 21 Tage. Weiters kann der Aufstellung auch entnommen werden, dass es auch immer wieder in den genannten Jahren mehrere Wochen ohne (gemeldete) Dienstverhältnisse in Österreich gab.

Im Akt findet sich eine Kopie eines Vertrages in tschechischer Sprache, dem Pläne (möglicherweise einer Wohnung) anhängen. Wenn es sich dabei um den Vertrag über den Kauf der genannten Eigentumswohnung handelt, wurde diese am 22.11.1999 gekauft.

---

Weiters finden sich Kopien von Dienstplänen im Akt, die die Angaben der Bw bezüglich der Arbeitszeiten zu bestätigen scheinen.

Mit einem Schreiben vom 21. Februar 2008 ersuchte das Finanzamt die Bw nochmals um Vorlage des Serviceheftes, um Angabe der arbeitslosen Zeiten mit Aufenthalt in Tschechien und um Vorlage des Leasingvertrages und der Rechnung über den Erwerb.

Am 29. Februar 2008 gab die Bw telefonisch bekannt, dass das gegenständliche Fahrzeug verkauft worden sei und die Fahrten in Österreich nunmehr mit dem Bus zurückgelegt werden würden.

Am 7. Juli 2008 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung der NoVA 2002, in dem diese mit € 621,13 (inklusive einem 20% Zuschlag gem. § 6 Abs. 6 NoVAG für ein aus einem Drittland (Tschechien ist erst ab 2004 EU-Mitglied) importiertes Neufahrzeug) festgesetzt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass als dauernder Standort eines Fahrzeuges bis zum Beweis des Gegenteiles der Hauptwohnsitz des privaten Verwenders gelte. Zum Zeitpunkt der Einbringung im September 2002 hätte die Bw ihren Hauptwohnsitz in O gehabt. Hinsichtlich des Gegenbeweises der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat, sei seitens der Bw lediglich vermutet worden, dass dies der Fall sei, ein diesbezüglicher Nachweis sei aber nicht erfolgt. Ein Fahrtenbuch oder Serviceheft zur Überprüfung der Kilometerstände sowie der angeforderte Leasingvertrag seien nicht vorgelegt worden, weshalb von einer überwiegenden Verwendung im Inland auszugehen sei.

Am 24. Juli 2008 wurde ein Leasingvertrag in tschechischer Sprache sowie Kreditkartenabrechnungen für die Monate Juli 2002 bis Oktober 2007 vorgelegt. Aus diesen ergibt sich, dass die Bw die Kreditkarte nahezu ausschließlich (mehrmals im Monat) in Tschechien verwendete und monatlich zwischen 1 bis 3 mal in Tschechien getankt hat.

Aufgrund einer Aufforderung durch das Finanzamt vom 7. Juli 2008 und einer Erinnerung vom 22. August 2008 wurden durch die Bw am 4. September 2008 KFZSt-Erklärungen für die Jahre 2002 bis 2007 eingereicht und am 11. November 2008 erklärungsgemäß Festsetzungsbescheide erlassen (offensichtlich aufgrund der erklärungsgemäßen Festsetzung gem. § 93 Abs. 3 BAO ohne Begründung und aufgrund der VwGH Judikatur entgegen dem Wortlaut des § 201 BAO aufgrund der bestehenden Meinungsverschiedenheit zwischen der Bw und dem Finanzamt).

Gegen die angeführten Bescheide brachte die Bw jeweils fristgerecht Berufungen ein. Die Bw schilderte zunächst den oben dargestellten Verfahrensgang aus ihrer Sicht und wiederholte ihr Vorbringen. Die Kreditkartenabrechnungen seien erst jetzt vorgelegt worden, weil sie von einem Bekannten auf diese Möglichkeit hingewiesen worden sei. Einen Hauptwohnsitz hätte

---

sie in Österreich gemeldet, weil sie zur Meldung gesetzlich verpflichtet gewesen sei und ein Nebenwohnsitz nur bei bestehendem Hauptwohnsitz im Inland gemeldet werden könnte. Sinngemäß gab die Bw auch nochmals an, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen, insbesondere weil dort auch ihre Familie wohne, in Tschechien sei. Überdies hätte sie an ihren Wohnorten in O und P nur ein Zimmer mit ca. 15 m<sup>2</sup> und ohne Möglichkeit, Wäsche zu waschen, gehabt.

Die angeführten Berufungen wurden mit Vorlagen vom 12. Dezember 2008 dem UFS zu Entscheidung vorgelegt.

### **Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:**

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrrechtlich 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 in das Bundesgebiet eingebbracht 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 eingebbracht 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.

Geht die Behörde –wie offensichtlich im gegenständlichen Fall- davon aus, dass die überwiegende Verwendung in einem Staat nicht eindeutig nachweisbar feststeht, ist zu prüfen, ob die Standortvermutung des KFG 1967 greift. Der Verwender ist erst dann angehalten, den Gegenbeweis der überwiegenden Verwendung in einem anderen Land zu erbringen, wenn alle Voraussetzungen der Standortvermutung von der Behörde ermittelt wurden.

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

Denn gesichert ist lediglich, dass die Bw das gegenständliche Fahrzeug im Inland verwendete und auch regelmäßig über verschiedene Wohnsitze im Inland verfügte. Dagegen kann weder eine klare Aussage über eine überwiegende Verwendung im Inland oder in Tschechien noch über den tatsächlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw getroffen werden.

Das Finanzamt ging davon aus, dass feststehe, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw in Österreich sei und somit der Standort des Fahrzeuges auch in Österreich gegeben sei. Der Bw sei der Gegenbeweis der überwiegenden Verwendung des Fahrzeuges im Ausland nicht gelungen.

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, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen (der Hauptwohnsitz) im Inland ist.

Der Hauptwohnsitz des Verwenders des Kraftfahrzeuges ist somit erster Anknüpfungspunkt für die Ermittlung des Standortes des Kraftfahrzeuges. Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen einer Person auf mehrere Wohnsitze zu, so hat sie jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem sie das überwiegende Naheverhältnis hat. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es auf eine Gesamtschau an: Am Wohnsitz muss nicht der Schwerpunkt der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen bestehen, sondern es muss sich bei Betrachtung des beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeldes eines Menschen ergeben, dass er dort den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen hat. Hierbei

---

ist es durchaus möglich, dass am Hauptwohnsitz wenige oder gar keine beruflichen Lebensbeziehungen bestehen. Bei mehreren Wohnsitzen vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (VwGH 16.05.1974, 946/73).

Weiters spielen nach der Rechtsprechung auch Grund- und Hausbesitz, emotionale und persönliche Bindungen, Teilnahem am Vereinsleben, sportliche Aktivitäten, die Wohnverhältnisse an den einzelnen Wohnsitzen, Pflege- und Obsorgeverpflichtungen und dergleichen eine Rolle. Der polizeilichen Meldung kommt dagegen keine tragende Bedeutung zu.

Die bescheiderlassende Behörde hat keinerlei Feststellungen hinsichtlich der angeführten Umstände getätigt. Die jeweiligen Wohnverhältnisse in Österreich und Tschechien wurden im fraglichen Zeitraum (zB Größe und Ausstattung der Zimmer/Wohnungen) nicht ermittelt. Es wurde nicht gewürdigt, ob diese überhaupt aufgrund ihrer Ausstattung einen Mittelpunkt der Lebensinteressen begründen können. Weder emotionale noch andere Beziehungen wurden ermittelt. Die Angaben der Bw, die allesamt auf einen Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Tschechien hinweisen, wurden nicht geprüft und/oder gewürdigt. Etwa hätte geprüft (Fotos, Befragung der Bw, schriftliche Unterlagen,...) werden müssen, wie das Verhältnis zur Mutter der Bw ist, ob diesbezügliche Pflege- oder Obsorgeverpflichtungen bestanden, seit wann es das Pferd mit welchen Verpflichtungen gibt (wo eingestellt, Einstellgebühr,...), ob es Mitgliedschaften zu Vereinen oder andere regelmäßige Verpflichtungen gibt, ob es weitere Verwandte gibt, zu denen eine Nahebeziehung besteht. Die Aktenlage und die grundsätzlich glaubwürdigen Angaben (es handelt sich offensichtlich auch nicht um einen typischen NoVA-Betrug im Zusammenhang mit teuren Luxus-PKWs) sprechen eher für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Tschechien. Um dabei von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich ausgehen zu können, wären jedenfalls noch geeignete Ermittlungen erforderlich.

Kann die Behörde nicht nachweisen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland ist, greift die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht. In diesem Fall müsste die Behörde für das Vorliegen einer widerrechtlichen Verwendung mit seinen steuerlichen Konsequenzen die überwiegende im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges im Inland nachweisen.

Dazu ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der vorgelegten Kreditkartenabrechnungen und Dienstpläne, soweit sie aktenkundig sind, die Angaben der Bw (siehe oben: je Monat 13 Tage in Cz und 17 Tage in Ö) grundsätzlich glaubwürdig sind. Bei einer Gesamtkilometerleistung in den fraglichen 62 Monaten von August 2002 bis September 2007 von 83.000 Km bleiben bei 4 Fahrten/Monat nach Tschechien (je Strecke ca 35 km in Ö und 90 km in Cz) nur mehr wenige

Kilometer, die –falls nicht Gegenteiliges ermittelt wird– anteilig nach den Verwendungstagen in Österreich und Tschechien aufzuteilen wären. Im Ergebnis hätte das Finanzamt bei Würdigung dieser Angaben weitere Ermittlungen zur Feststellung der überwiegenden Verwendung im Inland tätigen müssen.

Die zugestandenermaßen wiederholten Ermittlungsversuche des Finanzamtes, denen die Bw nur äußerst mangelhaft und zeitverzögert nachkam, betrafen nahezu ausschließlich den durch die Bw zu erbringenden Gegenbeweis im Fall des Feststehens eines inländischen Mittelpunktes der Lebensinteressen. Aus der Nichterbringung des Gegenbeweises kann aber nicht automatisch auf das Vorliegen der Voraussetzungen der gesetzlichen Vermutung eines inländischen Standortes geschlossen werden. Dessen Voraussetzungen sind vielmehr zu ermitteln.

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.

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 Mittelpunkt der Lebensinteressen der Verwenderin 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 hatte, wurden vom Finanzamt nicht getroffen.

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 22. Juni 2012