

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***Ri1***, die Richterin ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und ***Ri4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***Stb1***, über die Beschwerde vom 21. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Februar 2018 und vom 21. Februar 2018 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 06. Juli 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 19. Februar 2018 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 wird als unzulässig zurückgewiesen.

II. Der Bescheid vom 21. Februar 2018 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 wird abgeändert.

Die Kraftfahrzeugsteuer für diesen Zeitraum wird mit 3.268,56 Euro festgesetzt.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlass für die Vorschreibung von Kraftfahrzeugsteuer für die Verwendung eines Porsche Panamera Turbo mit dem Kennzeichen ***Kz*** (in der Folge: Kfz) war eine Zollkontrolle am 20.03.2015 ***Ort4***, bei der der Bf. mit dem Kfz bei der Ausreise aus Österreich angehalten und zur Sache befragt wurde. Das Ergebnis dieser Befragung wurde in einer Tatbeschreibung festgehalten.

Für das Fahrzeug wurde dem Bf. in der Folge Zoll und Einfuhrumsatzsteuer samt Abgabenerhöhung in Höhe von 18.509,72 Euro und Normverbrauchsabgabe in Höhe von 18.399,21 Euro rechtskräftig vorgeschrieben.

Schon im Jahr 2015 hatte das Finanzamt Kraftfahrzeugsteuer für ein Quartal des Jahres 2015 in Höhe von 926,10 Euro festgesetzt.

Mit den **angefochtenen Bescheiden** setzte es Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1-12/2015 für das Kfz fest. Der erste Bescheid vom 19.02.2018 enthielt eine Steuerfestsetzung in Höhe von 2.560,40 Euro abzüglich des für bereits für drei Monate gebuchten Betrages in Höhe von 926,10 Euro und war nur mit einem Handzeichen der Sachbearbeiterin unterfertigt. Die Begründung erfolgte mit der Bemerkung, die Festsetzungen sei erforderlich, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben sei. Der zweite Bescheid vom *****StrOrt3*****.2018 enthielt ebenfalls eine Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung in Höhe von 2.560,40 Euro und war unterschrieben. Die Bemessungsgrundlage für die Steuerfestsetzung wurde gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Beschwerde** beantragte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) durch seine Steuervertretung, die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben. Bei einer Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht möge dieses eine mündliche Verhandlung durchführen und die Entscheidung durch den gesamten Senat treffen. Gleichzeitig regte die Steuervertretung an, das Bundesfinanzgericht möge gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 und Art. 140 lit a B-VG beim Verfassungsgerichtshof den Antrag auf Prüfung des § 3 KfzStG auf dessen Verfassungskonformität stellen und gemäß Art. 267 AEUV dem Europäischen Gerichtshof die Fragen zur Vorabentscheidung vorlegen, ob § 3 KfzStG, BGB. I Nr. 449/1992, gegen das in Art. 18 AEUV statuierte Diskriminierungsverbot und gegen die unionsrechtlich garantierte Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit verstoße.

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide und die behauptete Verfassungswidrigkeit des § 3 KfzStG begründete die Steuervertretung wie folgt:

- Die Bescheide seien unzureichend begründet. Der Bescheid vom 19.02.2018 sei zudem nicht unterfertigt und daher ein Nichtbescheid.
- Der Beschwerdeführer habe seinen Hauptwohnsitz zwar in *****Ort1*****, der dauernde Standort des Kfz befinde sich aber im Fürstentum Liechtenstein.
- Selbst wenn die Verwendung des Kfz im Inland der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen würde, wäre nicht der Bf., sondern die *****AG1***** als Zulassungsbesitzerin des Kfz Schuldnerin der Kraftfahrzeugsteuer. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei für die Frage, wer als Verwender eines Kfz anzusehen sei, auf den Halterbegriff nach dem EKHG zurückzugreifen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes (OGH *****StrOrt3*****.2014, 2 Ob 75/14i) sei bei einem Firmenfahrzeug grundsätzlich davon auszugehen, dass das Unternehmen die Verfügungsgewalt über ein Kfz habe und daher Halter des Fahrzeuges sei.

- Dem Bf. sei von der ***AG1*** ein Fahrerlaubnis ausgestellt worden, wonach dieser berechtigt sei, das Kfz beruflich und in untergeordnetem Ausmaß auch privat zu verwenden. Tatsächlich werde das Kfz überwiegend gewerblich verwendet. Für die Verwendung des Kfz sei einkommensteuerrechtlich ein Sachbezug angesetzt worden.

Die behauptete Verfassungswidrigkeit des § 3 KfzStG wurde damit begründet, dass damit eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung vorgenommen und daher gegen das verfassungsmäßig gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verstoßen werde. Verwende nämlich ein bei einem österreichischen Unternehmen beschäftigter Dienstnehmer mit Hauptwohnsitz in Österreich ein ihm von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug, habe der Dienstnehmer lediglich einen Sachbezug zu versteuern, während ein bei einem liechtensteinischen Unternehmen beschäftigter Dienstnehmer darüber hinaus auch noch mit Kraftfahrzeugsteuer belastet werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 10.04.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid vom 19.02.2018 als unzulässig zurück, weil der Bescheid vom 19.02.2018 aufgrund der fehlenden Unterschrift ein Nichtbescheid und eine dagegen gerichtete Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen sei.

Den Bescheid vom 21.02.2018 änderte es insoweit ab, als es die Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 aufgrund der vorhandenen Fahrzeugdaten neu berechnete und die Kraftfahrzeugsteuer mit 3.268,56 Euro festsetzte.

Im Übrigen wies es die Beschwerde mit im Wesentlichen folgender Begründung ab.

- Als geschäftsführender Gesellschafter der ***AG1*** habe der Bf. uneingeschränkt über das Kfz verfügen können.
- Diese Verfügungsmöglichkeit sei der wesentliche Grund dafür, den Bf. auch als Verwender des Kfz anzusehen. Dass die Kosten für die private Verwendung von der ***AG1*** getragen worden seien, schade dieser Beurteilung nicht, da der Bf. dafür einkommensteuerrechtlich den vollen Sachbezug angesetzt habe. Der Ansatz des vollen Sachbezugs sei zudem ein Indiz dafür, dass die Verwendung im Inland nicht nur untergeordnet gewesen sei. Das zitierte OGH-Urteil sei für den Beschwerdefall nicht einschlägig, weil es zu einem grundsätzlich betrieblich verwendeten Lkw und nicht wie im Beschwerdefall zu einem Luxus-Pkw ergangen sei.
- Da der Bf. seinen Hauptwohnsitz im Inland habe, sei der dauernde Standort des Kfz als im Inland gelegen zu vermuten. Einen möglichen Gegenbeweis zu dieser Vermutung habe der Bf. nicht erbringen können.
- Was die behauptete Verfassungswidrigkeit angehe übersehe die Steuervertretung, dass bei der Verwendung eines Firmenkraftfahrzeuges eines inländischen Unternehmens durch deren Dienstnehmer keine Kraftfahrzeugsteuer-, sondern eine Versicherungssteuerpflicht bestehe.

Im **Vorlageantrag** vom 09.05.2018 hielt die Steuervertretung sämtliche in der Beschwerde gestellten Anträge aufrecht. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung hielt es entgegen, dass aufgrund der von der ***AG1*** ausgestellten Fahrerlaubnis es dem Bf. zwar gestattet sein, das Firmenfahrzeug privat zu nutzen, die tatsächlich erfolgte private Nutzung des Kfz durch den Bf. sich aber im Durchschnitt bei 20% bewege, wie der beigelegten, anhand der Eintragungen in den elektronisch geführten Terminkalender des Bf. erstellten *Kilometeraufzeichnung* zu entnehmen sei. Aufgrund der Tatsachen, dass sich der Betriebsstandort der Zulassungsbesitzerin in Liechtenstein befinde, die gesamten Kosten des Kfz getragen habe und das Kfz zu rund 80% betrieblich genutzt worden sei, liege der dauernde Standort im Ausland.

Selbst wenn die Kraftfahrzeugsteuerpflicht für die Verwendung des Kfz im Inland bejaht werden würde, wäre Schuldnerin der Steuer aber nicht der Bf., sondern die ***AG1*** als Halterin des Fahrzeuges. Dass dem Urteil des OGH vom 22.05.2014, 2 Ob 75/14i, ein anderer Sachverhalt als im Beschwerdefall zugrunde liege, ändere nichts daran, dass die in diesem Urteil zum Halterbegriff nach dem EKHG getätigte Aussage auch im Beschwerdefall zu beachten sei. Unmaßgeblich für die in Streit stehende Frage sei ferner, dass es sich bei dem in Rede stehenden Pkw um ein „höherwertiges“ Fahrzeug handle, sei es doch allgemein bekannt, dass auch solche Fahrzeuge als Firmenfahrzeuge Verwendung fänden.

Zur Frage der Verfassungswidrigkeit bemerkte die Steuervertretung, dass es zwar richtig sei, dass bei einem im Inland zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeug keine Kraftfahrzeugsteuer, sondern eine motorbezogene Versicherungssteuer zu entrichten sei, nach § 7 Abs. 1 Versicherungsteuergesetz aber der Versicherungsnehmer und damit in den meisten Fällen der Zulassungsbesitzer Steuerschuldner sei. Im Fall der Verwendung eines Dienstfahrzeuges eines österreichischen Unternehmens durch einen ihrer Geschäftsführer, habe dieser nur den Sachbezug zu versteuern, während die motorbezogene Versicherungssteuer das Unternehmen bezahle. Demgegenüber aber habe ein in Österreich wohnhafter Geschäftsführer eines liechtensteinischen Unternehmens für die Verwendung eines ihm zur Verfügung gestellten Dienstfahrzeuges auch noch die Kraftfahrzeugsteuer zu bezahlen.

Nach der mit dem Vorlageantrag vorgelegten **Kilometeraufzeichnung** über die Verwendung des Kfz im Jahr 2015 wurde das Kfz mit einem Kilometerstand von 87.640,00 km übernommen. Zum 31.12.2015 wurde ein Kilometerstand von 120.564,00 km angegeben. Die betrieblichen Fahrten 2015 betrugen demnach 25.251,20 km, die Differenz zum Kilometerstand zum 31.12.2015 wurde als *nicht erfasste* km mit 7.672,80 km angegeben. Die Kilometeraufzeichnung enthielt das Datum der Verwendung, die Fahrtstrecke, teilweise den Zweck der Fahrt und die betrieblich gefahrenen Km, für jede einzelne Strecke und kumuliert. Die Aufzeichnung wird im Folgenden exemplarisch für den Zeitraum 02.02.2015 bis 13.02.2015 widergegeben:

Mo 02.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort3*** - ***Ort2***		10,8	616,6
Di 03.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort3*** - ***Ort2***		10,8	627,4
Mi 04.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort3*** - ***Ort2***		10,8	638,2
Do 05.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort4***	Filialbetreuung	73,8	712,0
Fr 06.Feb. 2015	***Ort2*** - BG - ***Ort2*** FL - ***Ort4*** Filiale - ***Ort2***		171,6	1.404,0
Sa 07.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort4***	Filialbetreuung	32,5	1.436,5
So 08.Feb. 2015			0	1.436,5
Mo 09.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort3*** - ***Ort2***		10,8	1.447,3
Di 10.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort3*** - ***Ort2***		10,8	1.458,1

Mi 11.Feb. 2015	***Ort2*** - Salzburg - ***Ort2***	***Y***-Zentrale	760	2.218,1
Do 12.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort1*** - ***Ort2***	***RA***	86	2.304,1
Fr 13.Feb. 2015	***Ort2*** - ***Ort3*** - ***Ort2***		10.8	2.314,9

Am 24.05.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde samt den dazugehörigen Akten dem BFG zur Entscheidung vor. Im **Vorlagebericht** beantragte es, über die Beschwerde wie in der Beschwerdeentscheidung zu entscheiden. In der mit dem Vorlagebericht vorgelegten Kilometraufzeichnung seien keine privaten Fahrten enthalten, am Ende der Aufstellung werde lediglich eine „Fehlstrecke“ als Differenz zwischen den angeblichen betrieblichen Fahrten und den insgesamt mit dem Kfz durchgeführten Fahrten in Höhe von 7.672,8 km eingetragen. Der Fehlbetrag mache zudem mehr als 20% der gesamten Fahrten aus und könne daher von einer weit überwiegenden Verwendung des Kfz für betriebliche Zwecke nicht gesprochen werden. Die Aufstellung enthalte zudem keine Fahrten zwischen der Wohnung des Bf. im Inland und der Arbeitsstätte in Liechtenstein. Der Gegenbeweis zur Standortvermutung sei daher nicht erbracht worden.

Am selben Tag wurde der Bf. über die Vorlage der Beschwerde informiert und eine Ausfertigung des Vorlageberichtes an ihn übermittelt.

Im Jahr 2021 fand beim Beschwerdeführer und bei der ***GmbH1*** eine **Betriebsprüfung** der Jahre 2014 bis 2018 gemäß § 147 BAO statt.

Im Prüfbericht über die Prüfung beim Bf., Tz.1, stellte der Prüfer u.a. fest, die ***GmbH1*** habe in den Jahren 2013 bis 2015 Zahlungen aufgrund eines Managementvertrages an die ***AG1*** in Höhe von 50.000 Euro im Jahr 2013, 61.500 Euro im Jahr 2014 und 63.037,50 Euro im Jahr 2015 als Betriebsausgaben geltend gemacht. Mit dem Managementvertrag sei vereinbart worden, dass die tagesgeschäftlichen Geschäftsaufgaben von Mitarbeitern (v.a. ***Bf1*** der ***AG1*** durchgeführt werde. Die ***AG1*** habe aber bis zum Jahr 2017 über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt. Sie habe vor dem Jahr 2017 kein Personal beschäftigt und an den angegebenen Geschäftsadressen in der ***AG1-Adr2*** und in der ***AG1-

Adr*****Ort2*** haben lediglich Steuer- und Treuhandbüros residiert. Der Prüfer gelangte daher zum Schluss, dass die ***AG1*** vor dem Jahr 2017 als Domizil- bzw. Sitzgesellschaft ohne Personal und eigenständigen Betrieb anzusehen und als funktionslos einzustufen sei. Die von der ***GmbH1*** an die ***AG1*** für Management- und Geschäftsführertätigkeiten geleisteten Zahlungen 2014 und 2015 rechnete er daher direkt den Einkünften des Bf. aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer der ***GmbH1*** zu.

Zum Porsche Panamera stellte der Prüfer fest (Tz. 3 des Berichts), dieses Fahrzeug sei von 2012 bis 11/2014 von der ***AG2*** geleast und auf diese zugelassen gewesen. Auch die Kosten habe diese AG getragen. Nach der Liquidation der ***AG2*** sei die ***AG1*** ab 12/2014 in den Leasingvertrag eingestiegen.

Für die Verwendung des Porsche Panamera setzte er für 2015 den Sachbezug in Höhe von 8.640,00 Euro abzüglich Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% und weiter abzüglich dem Grundfreibetrag in Höhe von 13%, zusammen daher 7.065,79 Euro, als Betriebseinnahmen des Bf. als Geschäftsführer der ***GmbH1*** an, die formal von der ***AG1*** getragenen Kosten für dieses Fahrzeug in Höhe von 29.823,91 Euro (Reparaturen: 8.462,60 Euro, Tanken: 2.267,83 Euro, Leasing: 1.163,13 Euro und Versicherung: 4.404,33 Euro) berücksichtigte er bis zur Luxustangente mit 12.259,50 Euro als Betriebsausgaben.

Das Finanzamt setzte diese Feststellungen bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2015 mit Bescheid (Beschwerdevorentscheidung) vom 10.06.2021 um.

Am 06.07.2021 fand die vom Bf. beantragte **mündliche Beschwerdeverhandlung** statt. Befragt zu den Prüferfeststellungen brachte der Bf. vor, der Managementvertrag zwischen der ***AG1*** GmbH und der ***GmbH1*** mache nur einen geringen Anteil der Tätigkeit der ***AG1*** aus, der Schwerpunkt liege im Großhandel mit Parfümeriemarkenwaren. Die Parallelgeschäfte mit Markenparfums fänden seit 20 Jahren statt, immer von Liechtenstein aus, und dies aus markenrechtlichen Gründen. Es sei nicht richtig, dass die ***AG1*** keine handelnde Gesellschaft gewesen sei, das stimme nur für den Sitz der Gesellschaft, es habe aber Büros etwa in der ***StrOrt3*** in ***Ort3*** gegeben, wofür es auch Mietverträge gebe. Zwar nicht die ***AG1***, wohl aber die ***AG2***, die Vorgänger-AG der ***AG1***, habe 2015 auch Personal gehabt, zwar nicht viel, denn handle sich um eine Großhandelsfirma, aber doch. Die ***AG2*** habe es entgegen den Feststellungen des Prüfers auch im Jahr 2015 gegeben. Weder die ***AG1*** noch die ***GmbH1*** hätten bis 2018 in Österreich Büros gehabt, er sei in Liechtenstein gesessen und habe von hieraus gearbeitet. In Österreich habe es auch keine Buchhaltung oder sonstige Unterlagen gegeben. Dass er in der ***AG1*** eine beherrschende Stellung als Aktionär und Geschäftsführer innegehabt habe, sei außer Streit zu stellen.

Die Einkommensteuerbescheide nach der Betriebsprüfung seien ihm vor kurzem zugestellt worden, er müsse sich erst noch mit seiner Steuervertretung über die weitere Vorgehensweise absprechen. Aber es müsse ja nicht unbedingt stimmen, was in den Steuerbescheiden stehe.

Konfrontiert damit, dass in der vorgelegten Kilometeraufzeichnung die Fahrten vom Wohnort nach ***Ort2*** und zurück nicht enthalten seien und dass alleine für diese Fahrten ca. 17.000 km im Jahr zu veranschlagen gewesen wären, verwies der Bf. auf den Fehlbetrag von 7.672,80 Euro und die Tatsache, dass er noch zwei weitere Fahrzeuge gehabt habe, mit denen er Privatfahrten durchführe.

Auf die Bemerkung des Vorsitzenden, dass zwar formal die ***AG1*** die Kosten für den Porsche getragen habe, dass der Prüfer aber diese Kosten dem Bf. als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt und damit ihm zugerechnet habe, entgegnete der Bf., dass das eben damit zu tun habe, dass der Prüfer die ***AG1*** als Domizilgesellschaft eingestuft habe, was aber nicht richtig sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

1. Der Bf. wohnt seit 2008 mit Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr***.

2. Er ist alleiniger Aktionär und Geschäftsführer der ***AG1*** mit Sitz in ***AG1-Adr***.

Die ***AG1*** ist eine Aktiengesellschaft nach dem liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR). Sie wurde mit 01.11.2011 in das liechtensteinische Handelsregister eingetragen, ihre Geschäftsanschriften waren ***AG1-Adr2*** (ab 01.11.2011) und ***AG1-Adr*** (ab 05.06.2014). An der Anschrift in ***AG1-Adr***, residierte ein Treuhandbüro, die ***Trust1*** Zweck der Gesellschaft war der Handel mit Waren aller Art, vor allem der Großhandel mit Parfumeriewaren, daneben die Unternehmens- und Managementberatung.

Beweis: Auszug aus dem Handelsregister der Landesverwaltung Fürstentum Liechtenstein; Eintragungen ins Öffentlichkeitsregister; Mietvertrag ***AG1-Adr***.

3. Laut Arbeitsvertrag vom 03.12.2014 bestehen die Aufgaben des Bf. als Geschäftsführer der ***AG1*** in Tätigkeiten betreffend das Personal, das Marketing, den Aufbau neuer Produktlinien und des Kundenstockes sowie die Betreuung der Filialen des Schwesterunternehmens. Der laut Arbeitsvertrag vereinbarte monatliche Bruttolohn betrug CHF 4.000,00.

Beweis: Arbeitsvertrag vom 03.12.2014

4. Bei dem Schwesterunternehmen handelt es sich um die ***GmbH1*** mit Sitz an der Wohnanschrift des Bf., ***Bf1-Adr***. Auch bei der ***GmbH1*** fungiert der Bf. als (einziger) Geschäftsführer. Alleingesellschafterin der ***GmbH1*** ist die ***AG3*** mit Sitz in ***AG3-Adr***, im Kanton ***X***. Bei dieser AG hatte der Bf. die Funktion eines Delegierten mit Einzelzeichnungsrecht inne.

Beweis: Auszug aus dem Firmenbuch ***FN1***; Auszug aus dem Handelsregister des Handelsregisteramts des Kanton ***X***

5. Zur Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit bei der ***AG1*** war dem Bf. laut dem oben genannten Arbeitsvertrag ein Kraftfahrzeug zur Verfügung zu stellen, das er für sämtliche geschäftliche Fahrten zu nutzen hatte, mit dem ihm aber auch die Durchführung privater Fahrten gestattet war.

In Entsprechung dieser arbeitsvertraglichen Regelung wurde dem Bf. von der ***AG1*** der in Rede stehende Porsche Panamera Turbo zur Verwendung überlassen. Das Kfz war am 12.12.2014 auf die ***AG1*** mit dem amtlichen Kennzeichen ***Kz*** zugelassen worden.

6. Zuvor war der Porsche von der ***AG2*** geleast und angemeldet. Die ***AG2*** war die Vorgängergesellschaft der ***AG1***. Sie wurde mit Beschluss der Generalversammlung am 16.10.2014 aufgelöst. Ihre Geschäftsanschrift befand sich vom 01.03.2012 bis 05.03.2014 in ***Ort3***, ***StrOrt3***, und ab 05.03.2014 in der ***AG1-Adr***.

Beweis: Eintragung ins Öffentlichkeitsregister Liechtenstein; Mietvertrag ***StrOrt3***.

Nach Auflösung und Liquidation der ***AG2*** wurde der Porsche ab 12/2014 von der ***AG1*** weitergeleast.

7. Laut einer vom Bf. als CEO-Gesellschafter unterschriebenen Fahrerlaubnis der ***AG1*** bestätigt der Verwaltungsrat, dass der Bf. „*berechtigt ist, das Fahrzeug mit dem Kennzeichen ***Kz*** für berufliche und private Zwecke zu nutzen. Die ***AG1*** ist unter anderem zur Betreuung der in Österreich befindlichen Filialen der ***GmbH1*** (Filialen in ***Ort4*** und ***Ort1***) vertraglich verpflichtet. Zudem befindet sich in ***Ort1***, das europäische Auslieferungslager der ***AG1***. Die Nutzung des Fahrzeuges wird im Zuge der Einkommensteuer vollumfänglich ausgewiesen und steuerrechtlich berücksichtigt.*“

8. Die Kosten für das Fahrzeug in Höhe von 29.823,91 Euro (Reparaturen: 8.462,60 Euro, Tanken: 2.267,83 Euro, Leasing: 1.163,13 Euro und Versicherung: 4.404,33 Euro) wurden von der ***AG1*** getragen.

9. Für die private Verwendung des Kfz durch den Bf. wurde ein Sachbezug in Ansatz gebracht, für die Jahre 2016 und 2017 hat der Bf. dafür einen Sachbezug in Höhe von 960,00 Euro im Monat zur Steuer erklärt

Beweis: Fahrerlaubnis; Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 und 2017; Angaben in der Beschwerde.

10. Den Porsche Panamera hat der Bf. seit Jänner 2012 verwendet und diesen auch auf inländischen Straßen gefahren. Für Art und Umfang der Verwendung hat er eine Kilometeraufzeichnung vorgelegt.

Diese Kilometeraufzeichnung beruhte nicht auf einem Fahrtenbuch, sondern wurde nachträglich, angeblich aufgrund von Eintragungen in den Terminkalender, erstellt. Beweisunterlagen, die die Richtigkeit der Eintragungen bestätigen würden, wurden nicht vorgelegt.

Die Kilometeraufzeichnung ist zudem inhaltlich unschlüssig. Die dort aufgelisteten Fahrten begannen in den weit überwiegenden Fällen in ***Ort2*** und endeten wieder in ***Ort2***. In den Fahrten nicht enthalten sind aber die Privatfahrten, auch nicht jene vom Wohnort des Bf. in ***Ort1*** nach ***Ort2*** und wieder zurück. Laut der Aufzeichnung wurden im Jahr 2015 177 Fahrten mit Ausgangs- und Endpunkt in ***Ort2*** durchgeführt. Die einfache Fahrstrecke zwischen der Wohnung in ***Bf1-Adr*** und dem Firmensitz in ***AG1-Adr***, beträgt laut dem Routenplaner des ÖAMTC 49 km. Damit müsste der Bf. im Jahr 2015 allein für die Zurücklegung dieser Strecke 17.542 km ($177 \times 49 \times 2$) mit dem Kfz gefahren sein. Die in der Aufzeichnung mit 7.672,80 Kilometer angegebene Differenz zwischen der Summe der betrieblich gefahrenen Kilometer und dem Kilometerstand zum 31.12.2020 („nicht erfasste Kilometer“) lag aber deutlich um fast 10.000 km unter der Gesamtkilometerzahl für die Strecke zwischen Wohnung und Firmensitz. Dabei wurden aber noch keinerlei sonstige Privatfahrten berücksichtigt.

Diese Fahrten von und nach ***Ort2*** wären zudem zum überwiegenden Teil auf österreichischem Gebiet durchgeführt worden, denn die Strecke vom Wohnort in ***Ort1*** bis zur Grenze in ***Ort5*** beträgt 27,5 km.

Schließlich ist auch nicht verständlich, welche Tätigkeiten der Bf. in ***AG1-Adr***, unternommen haben will, hat er doch selbst eingeräumt, dass es sich bei dieser Anschrift um die eines Treuhandbüros gehandelt hat.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung)

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Unzulässig ist eine Beschwerde, die sich gegen eine Erledigung mit mangelnder Bescheidqualität richtet. Die für alle schriftlichen Ausfertigungen geltenden Erfordernisse gelten auch für Bescheide. Zu diesen Erfordernissen zählt die Unterschrift, das ist *ein die Identität der Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt* (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165). Eine Paraphe ist keine Unterschrift (vgl. Ritz, BAO⁶, § 96 Tz 4). Fehlt die Unterschrift, kommt der Ausfertigung kein Bescheidcharakter zu (vgl. Ritz, BAO⁶, § 93 Tz 22).

Der „Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer“ vom 19.02.2015 enthält lediglich die Handzeichen der Bearbeiterin. Damit fehlt die für einen Bescheid erforderlicher Unterschrift.

Es war daher wie unter Spruchpunkt I. zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Gemäß § 3 Z 2 KfzStG ist in diesem Fall die Person Steuerschuldner, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG dauert die Steuerschuld bei der widerrechtlichen Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Monats, in dem die Verwendung endet.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a erster Teilabsatz KfzStG beträgt die Steuer je Monat bei allen anderen Kraftfahrzeugen (das sind alle Kraftfahrzeuge, die keine Krafträder sind) mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht bis 3,5 Tonnen je Kilowatt der um 24 Kilowatt verringerten Leistung des Verbrennungsmotors für die ersten 66 Kilowatt 0,782 Euro, für die weiteren 20 Kilowatt 0,726 Euro und für die darüber hinausgehenden Kilowatt 0,825 Euro, mindestens 0,825 Euro. Bei anderen Kraftfahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen beträgt die Steuer höchstens 80 Euro.

Gem. § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.

Gemäß § 6 Abs. 4 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauffolgenden Jahres eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge beim Finanzamt abzugeben. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag

hat den im Abs. 3 genannten Fälligkeitstag. Die Frage, wann ein Kraftfahrzeug widerrechtlich verwendet wird, richtet sich nach den Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG).

Gemäß § 36 lit. a KFG dürfen Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland u.a. nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind.

Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist gemäß § 79 KFG auf Straßen mit öffentlichem Verkehr, unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten wurden.

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind gemäß § 82 Abs. 8 KFG idF BGBl. I 2014/26 ab 24.04.2014 bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Entstehung der Kraftfahrzeugsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG in Verbindung mit § 82 Abs. 8 KFG hat daher jedenfalls folgende Voraussetzungen:

- Es muss ein Kraftfahrzeug in Österreich auf Straßen mit öffentlichem Recht verwendet werden.
- Diese Verwendung muss einer natürlichen oder juristischen Person als Verwender zuzurechnen sein.
- Der Verwender muss seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland haben.

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird der dauernde Standort des Fahrzeugs im Inland vermutet. In diesem Fall kann der Verwender den Gegenbeweis erbringen.

Das bedeutet für den Beschwerdefall:

Verwendung des Kfz im Inland

Es steht außer Streit, dass das in Rede stehenden Kfz vom Bf. im Streitzeitraum tatsächlich im Inland auf Straßen mit öffentlichem Recht gefahren wurde. Es wurde daher im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG im Inland verwendet.

Verwender des Kfz

Wem die Verwendung des Fahrzeugs zuzurechnen ist, ist in § 82 Abs. 8 KFG nicht geregelt. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, aber auch des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes, orientiert sich dafür am Halterbegriff des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes (EKHG). Halter ist danach jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.

Ein Betrieb auf eigene Rechnung des Halters liegt vor, wenn dieser den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeugs zieht und die Kosten dafür trägt. Der Nutzen kann in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Bei der Kostentragung ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer udgl. abzustellen. Freie Verfügung über ein Fahrzeug ist gegeben, wenn über Art, Zeit und Raum der Verwendung entschieden werden kann (vgl. *Haller*, NoVAG, § 1 Tz 95).

Die vorübergehende, kurzfristige Überlassung eines Fahrzeuges an einen Dritten führt nicht zum Verlust der Haltereigenschaft und begründet eine solche auch nicht bei dem Dritten, während bei einer längerfristigen Überlassung idR eine (Mit)Haltereigenschaft des Nutzungsberechtigten begründet wird. Betreiben zwei oder mehrere Personen das Fahrzeug gemeinsam auf eigene Rechnung und üben sie die Verfügungsmacht darüber aus, liegt eine Mithaltereigenschaft vor. Fallen die Kriterien Nutzen und Kostentragung einerseits und Verfügungsmacht andererseits auseinander und treffen sie auf unterschiedliche Personen zu, ist nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung maßgeblich, welchem Kriterium die größere Bedeutung zukommt, während nach der Lehre alle diese Personen als Halter anzusehen sind (vgl. erneut *Haller*, NoVAG, § 1 Tz 96, mit Verweis auf *Schauer* in *Schwimann*, ABGB, § 5 EKHG).

Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes reicht es in so einem Fall für die Verwendereigenschaft aus, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck des KfzStG 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. Dabei kommen den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens und des tatsächlichen Bestimmens über den Einsatz des Fahrzeuges größere Bedeutung zu als der bloßen Kostentragung. Sind diese Kriterien ausreichend erfüllt, wird man zumindest von einer Mithalterschaft ausgehen können (vgl. z.B. UFS 29.06.2012, RV/0416-L/11; UFS 30.1.2013, RV/0399-L/12).

Eine solcherart vorzunehmende Bestimmung des Verwenders ergibt sich aus dem Zweck des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG, der ja als Auffangtatbestand jene Fälle verhindern will, in denen Kraftfahrzeuge, die im Inland verwendet werden, zum Zweck der Vermeidung von Kraftfahrzeugsteuer im Ausland zugelassen werden. Würde in jedem Fall auf das strikte Zusammenfallen der Kriterien auf eine oder mehrere Personen abgestellt, könnte das zweckwidrige Ergebnis erzielt werden, dass keine Person als Halter bzw. Verwender bestimmt werden könnte (vgl. z.B. UFS 30.1.2013, RV/0399-L/12).

Im Beschwerdefall ist die Verfügungsgewalt des Bf. über das Kfz zu bejahen.

Zwar war das Kfz auf die ***AG1*** zugelassen. Die ***AG1*** war aber gänzlich von der Person des Bf. als alleiniger Aktionär und Geschäftsführer geprägt. Der Bf. war nicht bloß ein Angestellter eines Unternehmens, der in dessen Organisationsstruktur eingebunden und an dessen Weisungen gebunden war, er war vielmehr selbst das Unternehmen. Dementsprechend hat er sich auch die Fahrerlaubnis, mit dem ihm das Fahrzeug für beruflich und private Zwecke überlassen wurde, selbst ausgestellt. Damit konnte er über von der Anschaffung bis zur konkreten Verwendung über das Kfz verfügen, als wäre er dessen Eigentümer.

Der Umstand, dass die Fahrzeugkosten des Kfz zumindest nach außen von der ***AG1*** getragen wurden, tritt demgegenüber in den Hintergrund. Zudem wurde dem Bf. für die private Verwendung der nach § 4 Abs. 1 Z 1 der Sachbezugswerteverordnung VO BGBl. II 2001/416 höchste Sachbezugswert in Höhe von 960,00 Euro monatlich vom Gehalt abgezogen, sodass selbst nach diesem Kriterium im Ergebnis zumindest ein Teil der Fahrzeugkosten vom Bf. selbst getragen wurden.

Für den Einwand, das Kfz habe das Kfz hauptsächlich zu gewerblichen Zwecken und nur in ganz untergeordnetem Ausmaß privat verwendet, fehlt jeder Nachweis. Abgesehen davon ergäbe selbst die Zugrundlegung der Angaben in der vorgelegten Kilometraufzeichnung eine überwiegende private Verwendung des Kfz, setzte man allein die 17.346 km für die 177 als privat geltenden Fahrten zwischen dem Wohnort des Bf. und dem Firmensitz der ***AG1*** in ***Ort2*** in Relation zu den laut der Kilometraufzeichnung im Jahr 2015 mit dem Kfz gefahrenen 25.251,2 km.

Mit dem Hinweis auf das Urteil des OGH vom 22.05.2014, 2 Ob 75/14i, ist für die Beschwerde nicht gewonnen. Dieses Urteil betraf einen Firmenlastkraftwagen, bei dem man nach Ansicht des OGH in aller Regel annehmen könne, dass das Unternehmen auch die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug hat und es auf eigene Rechnung gebraucht.

Ein solches Firmenfahrzeug liegt im Beschwerdefall nach dem oben Gesagten aber gerade nicht vor, war es doch der Bf. und nicht ein von ihm verschiedenes Unternehmen, das die Verfügungsgewalt über das Kfz innehatte.

Dass die Verfügungsgewalt und nicht die Zulassung das wesentliche Kriterium der Haltereigenschaft ist, hat der OGH übrigens mit Urteil vom 24.03.2013, 2 Ob 192/12t selbst entschieden. Dabei komme darauf an, wer tatsächlich bestimmen kann, wo und für welchen Zweck das Fahrzeug in Betrieb genommen werden soll. Die Verfügungsgewalt korreliere mit der Möglichkeit der Gefahrenabwendung. Auf das Eigentum oder ein Mietrecht am Fahrzeug komme es dabei ebenso wenig an, wie darauf, auf wen das Fahrzeug zugelassen sei oder wer Versicherungsnehmer der Haftpflichtversicherung sei. Maßgeblich sei nur, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

Im Beschwerdefall war es der Bf., der über das Fahrzeug verfügen konnte. Er war daher als Verwender des Kfz im Sinne des § 3 Z 2 KfzStG anzusehen. Auf die Frage, ob die ***AG1*** im Jahr 2015 tatsächlich lediglich als Domizilgesellschaft fungiert hat oder nicht, war nicht mehr näher einzugehen, weil die Beurteilung des Bf. als Verwender des Kfz auch ohne diese Feststellung zu treffen war. Allerdings sei bemerkt, dass die Feststellungen des Prüfers, auch wenn sie noch nicht rechtskräftig sind, die Beurteilung, dass der Bf. und nicht ein von ihm verschiedenes Unternehmen die Verfügungsgewalt über das Kfz hatte, jedenfalls stark untermauern.

Hauptwohnsitz

Unstrittig hatte der Bf. seinen Wohnsitz im Zeitraum 2015 im Inland.

Damit war gemäß § 82 Abs. 8 KFG der dauernde Standort des Kfz im Inland zu vermuten.

Gegenbeweis

Diese Standortvermutung kann widerlegt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung dieser Frage Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus der sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; 28.10.2009, 2008/15/0276).

Dabei ist vor allem von Bedeutung der Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird. Die Widerlegung gelingt dann, wenn nachgewiesen wird, dass über das Fahrzeug nicht vom Hauptwohnsitz, sondern vom Betriebsstandort aus verfügt wurde. Dies kann etwa dann angenommen werden, wenn das Fahrzeug weit überwiegend vom ausländischen Betriebsstandort aus für betrieblich veranlasste Fahrten im Ausland verwendet wird (vgl. dazu *Haller*, NoVAG, § 1 Tz 139).

Die Beweislast für die Erbringung des Gegenbeweises trifft den Verwender des Fahrzeuges. Nicht die Behörde muss nachweisen, dass das Fahrzeug überwiegend im Inland verwendet

wurde, sondern der Verwender muss nachweisen, dass das Fahrzeug überwiegend nicht im Inland verwendet wurde. Der Verwender, der einen Gegenbeweis erbringt, trifft dementsprechend eine Beweisvorsorgepflicht. Die Beweismittel für den Gegenbeweis sind unbegrenzt. Reine Behauptungen sind zur Erbringung des Gegenbeweises ebenso wenig ausreichend wie eine bloße Glaubhaftmachung. Der Gegenbeweis erfordert, dass das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb Österreichs zugeordnet werden kann. Der Verwender hat von sich aus initiativ und umfassend dazulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug seinen dauernden Standort nicht im Inland hat nicht und von sich aus Beweise anzubieten (vgl. dazu *Haller*, NoVAG, § 1 Tz 127ff, mit der dort zitierten Rechtsprechung).

Der Bf. hat zur Widerlegung der Standortvermutung lediglich die Kilometeraufzeichnung vorgelegt. Dieser kommt aber aus den bereits angeführten Gründen nicht die vom Bf. beabsichtigte Beweiskraft zu. Einen Gegenbeweis zur Standortvermutung hat der Beschwerdeführer somit nicht erbracht.

Da das Kfz im Jahr 2015 seinen dauernden Standort im Inland hatte, war seine Verwendung ohne Zulassung nur während eines Monats ab der erstmaligen Einführung in das Bundesgebiet zulässig. Indem der Bf. das Kfz über diesen Zeitraum hinaus auf inländischen Straßen verwendet hat, hat er das Kfz widerrechtlich verwendet. Durch diese widerrechtliche Verwendung schuldete er gemäß § 3 Z 2 KfzStG die Kraftfahrzeugsteuer.

Für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer 2015 folgt das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeentscheidung vom 10.04.2018, die auf Basis der kW-Zahl des Kfz zusammengefasst für vier die Kalendervierteljahre 2015 gemäß §§ 5 Abs. 1 Z 2 lit a und 6 Abs. 3 KfzStG erfolgt ist von der Beschwerde nicht in Streit gezogen wurde.

Die in der Beschwerde gemachte Anregung, das Bundesfinanzgericht möge gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG und Art. 10 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG beim Verfassungsgerichtshof den Antrag auf Prüfung der § 3 KfzStG auf dessen Verfassungskonformität **(Gesetzesprüfungsantrag)** stellen, wird nicht aufgegriffen.

Gemäß Artikel 89 Abs. 1 B-VG steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und Staatsverträge, den ordentlichen Gerichten nicht zu.

Hat aber ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, einer Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages) aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit oder eines Staatsvertrages aus dem Grund der Rechtswidrigkeit Bedenken, so hat es gemäß Artikel 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Das Bundesfinanzgericht hegt keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 3 KfzStG.

Die Steuervertretung vermeint in § 3 KfzStG eine Gleichheitswidrigkeit zu erkennen, weil bei einem bei einem inländischen Unternehmen beschäftigter Dienstnehmer mit Hauptwohnsitz in Österreich, der von seinem Dienstgeber ein Firmenfahrzeug zur privaten und betrieblichen Verwendung zur Verfügung gestellt wird, lediglich ein Sachbezug versteuert wird, während ein bei einem liechtensteinischen Unternehmen beschäftigter und in Österreich mit Hauptwohnsitz wohnhafter Dienstnehmer in solch einem Fall nicht nur den Sachbezug zu versteuern, sondern auch noch die Kraftfahrzeugsteuer zu tragen habe.

Artikel 7 B-VG und Artikel 2 StGG enthalten das Grundrecht auf Gleichbehandlung. Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber. Er verbietet dem Gesetzgeber, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann mit dem Maß des Gleichheitssatzes nicht gemessen werden (vgl. *Grabenwarter/Frank*, B-VG Art 7 Rz 16 (Stand 20.6.2020, rdb.at)).

Laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 sowie zur Änderung u.a. des Versicherungsgesetzes 1953 bestand das Grundkonzept der neuen Kfz-Besteuerung in einer Zerteilung der vormaligen Kfz-Steuer in der Weise, dass die Kfz-Steuer für im Inland zugelassene Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen sowie Krafträder, abzuschließende Haftpflichtversicherung in eine motorbezogene Versicherungssteuer umgewandelt wurde und die Kfz-Steuer für andere Fahrzeuge, also für

- zum Verkehr im Inland zugelassene Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Kraftwagen für die keine Haftpflichtversicherung besteht,
- zum Verkehr im Inland zugelassene andere Kraftfahrzeuge (insbesondere Lastkraftwagen, Omnibusse, Zugmaschinen,
- im Ausland zugelassene Fahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden, und

widerrechtlich verwendete Fahrzeuge, in einem neu geschaffenen Kraftfahrzeugsteuergesetz geregelt wurde. Das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 wurde somit eng mit der motorbezogenen Versicherungssteuer verzahnt und das Kraftfahrzeugsteuergesetz kommt immer dann zur Anwendung, wenn die motorbezogene Versicherungssteuer nicht zu erheben ist.

Der Kfz-Besteuerung, entweder in der Form der motorbezogenen Versicherungssteuer nach dem VersStG oder in der Form der Kraftfahrzeugsteuer nach dem KfzStG, unterliegen daher

alle Kraftfahrzeuge, die im Inland zum Verkehr zugelassen wurden oder nach dem KFG aufgrund ihrer Verwendung zum Verkehr zuzulassen gewesen wären.

Durch das neue Kraftfahrzeugsteuergesetz soll gewährleistet werden, dass trotz Anknüpfung der Kfz-Besteuerung an die bestehende Haftpflichtversicherung keine Besteuerungslücken entstehen (582 BlgNR, 18. GP).

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kommen auch Maßnahmen des Gesetzgebers zur Bekämpfung der Steuervermeidung als sachliche Rechtfertigungsgründe in Frage (vgl. VfGH vom 12.03.1994, B1791/94).

§ 3 Z 2 KfzStG erfüllt genau diesen Zweck, Besteuerungslücken zu schließen. Bei einem inländischen Unternehmen, das Zulassungsbesitzer eines Kraftfahrzeuges ist, welches von einem in einem Betrieb beschäftigten Dienstnehmer verwendet wird, ist die Einbringung der Kraftfahrzeugsteuer durch die motorbezogene Versicherungssteuer gesichert. Bei einem im Ausland ansässigen Unternehmen, das ein auf es zugelassenes Fahrzeug einem Dienstnehmer mit Hauptwohnsitz im Inland überlässt, ist das gerade nicht der Fall. Besonders gegenüber Staaten, mit denen kein umfassendes Amtshilfe- und Vollstreckungsabkommen besteht, müsste bei einer ausschließlichen Anknüpfung an die Zulassung mit erheblichen Steuerausfällen gerechnet werden. Dazu käme in jedem Falle ein beträchtlicher administrativer Aufwand, um die Steuer im Ausland einzutreiben. Ähnliche Schwierigkeiten ergäben sich bei Domizilgesellschaften, die in der Regel nur den Zweck verfolgen, Steuern zu vermeiden.

Im Übrigen knüpft § 3 Z 2 KfzStG an den Verwender des Fahrzeuges an. Wie weiter oben gezeigt, kommt als Verwender aber nur in Frage, wer tatsächlich über das Fahrzeug verfügen kann und den Nutzen aus seiner Verwendung zieht. In solch einem Fall ist es auch sachlich gerechtfertigt, wenn das Gesetz den Verwender als Steuerschuldner heranzieht.

Es würde im Gegenteil zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Schlechterstellung privater inländischen Zulassungsbesitzer führen, wenn diese für die private Verwendung ihrer Kraftfahrzeuge die motorbezogene Versicherungssteuer zahlen müssten, im Inland wohnhafte Dienstnehmer ausländischer Unternehmen, die ein Firmenfahrzeug wie eine Privatperson auf inländischen Straßen verwenden können und tatsächlich verwenden, aber nicht.

Zum Antrag, das Bundesfinanzgericht möge dem EuGH die Fragen zur Vorabentscheidung vorlegen (**Vorabentscheidungsersuchen**), ob § 3 KfzStG gegen das in Artikel 18 AEUV statuierte Diskriminierungsverbot oder gegen die unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten verstoße, ist Folgendes zu sagen:

Artikel 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union lautet:

„Der Gerichtshof der Europäischen Union entscheidet im Wege der Vorabentscheidung

a) über die Auslegung der Verträge,

b) über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union,

Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so kann es diese Frage dem Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen.

Wird eine derartige Frage in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, so ist dieses Gericht zur Anrufung des Gerichtshofs verpflichtet.

Wird eine derartige Frage in einem schwebenden Verfahren, das eine inhaftierte Person betrifft, bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt, so entscheidet der Gerichtshof innerhalb kürzester Zeit.“

Das Bundesfinanzgericht erachtet die Vorlage der von der steuerlichen Vertretung gestellten Fragen nicht für erforderlich.

1. Artikel 18 AEUV lautet:

„Unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge ist in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß den ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Regelungen für das Verbot solcher Diskriminierungen treffen“

Ebenso bestimmt Artikel 4 des Abkommens über den EWR-Raums:

„Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Abkommens ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.“

Das EWR-Abkommen ist ein Abkommen im Sinne des Artikel 310 EGV. Derartige Abkommen sind von ihrem Inkrafttreten an integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und daher im Sinne der Rechtsprechung des EuGH auszulegen (vgl. etwa EuGH vom 15. Juni 1999, C-321-/92). EWR-Abkommen ist ein Abkommen im Sinne des Artikel 310 EGV. Derartige Abkommen sind von ihrem Inkrafttreten an integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und daher im Sinne der Rechtsprechung des EuGH auszulegen (vgl. etwa EuGH vom 15. Juni 1999, C-321-/92).

Liechtenstein ist seit 1.1.1995 Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR). Das Abkommen über den EWR trat am 1.1.1994 in Kraft und wurde von den damals zwölf EU-Staaten sowie den sechs EFTA-Staaten, zu denen auch Österreich zählte, ratifiziert. Das EWR-Abkommen ist ein multinationaler völkerrechtlicher Vertrag traditioneller Art, der von der österreichischen Rechtsordnung übernommen und grundsätzlich unmittelbar anwendbar ist.

Das EWR-Abkommen betrifft zwar die direkten Steuern nicht unmittelbar, die Vertragsstaaten des EWR müssen aber auch auf dem Gebiet der Steuern ihre Befugnisse unter Wahrung der Grundfreiheiten ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (vgl. VwGH 3.8.2000, 98/15/0202).

Im Beschwerdefall ist allerdings nicht erkennbar, inwieweit der Bf. durch die Anwendung des § 3 KfzStG aufgrund seiner Staatsangehörigkeit diskriminiert worden sein soll. § 3 KfzStG knüpft weder direkt noch indirekt an die Staatsangehörigkeit, sondern an Personen, für die ein Kraftfahrzeug aufgrund eines inländischen Zulassungsverfahrens zugelassen wurde (Abs.1) und an Personen, die ein Kraftfahrzeug ohne Zulassung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwenden (Abs. 2).

2. Die Steuervertretung beruft sich weiter auf die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit.

Die Niederlassungsfreiheit wird in Artikel 49ff AEUV normiert.

Artikel 49 AEUV lautet:

“Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.“

Die Dienstleistungsfreiheit ist in Artikel 56ff AEUV geregelt.

Artikel 56 AEUV lautet:

Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind.

Entsprechende Grundfreiheiten enthalten Art 31 des EWR-Abkommens (Niederlassungsrecht) und Artikel 36ff EWR-Abkommen (Dienstleistungen).

Im Beschwerdefall ist zunächst gar nicht erkennbar, in welcher Weise der Bf. durch die Anwendung des § 3 KfzStG überhaupt in diesen Grundfreiheiten beschränkt sein soll.

Zudem anerkennt der EuGH Rechtfertigungsgründe für die Einschränkung der Grundfreiheiten wie insbesondere die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der Steueraufsicht

Mit seinem Urteil vom 21. März 2002, Rs C- 451/99, Cura Anlagen GmbH, hat der EuGH entschieden:

„Mit Ausnahme der besonderen Situation der vorübergehend in die Gemeinschaft eingeführten Kraftfahrzeuge und der ausschließlich für den Güterverkehr bestimmten Kraftfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht ab 12 Tonnen, um die es im vorliegenden Fall nicht geht, ist die Besteuerung von Kraftfahrzeugen nicht harmonisiert und unterscheidet sich erheblich von einem Mitgliedstaat zum anderen. Die Mitgliedstaaten sind daher bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei, sofern sie dabei das Gemeinschaftsrecht beachten. Sie können sich über die Abgrenzung dieser Steuerhoheit aufgrund von Kriterien wie dem Gebiet, in dem das Fahrzeug tatsächlich benutzt wird, oder dem Wohnsitz des Halters, die beide verschiedenen Elemente des Territorialitätsprinzips sind, verständigen und miteinander Abkommen schließen, um sicherzustellen, dass ein Fahrzeug nur in einem der Vertragsstaaten eines solchen Abkommens eine indirekte Besteuerung unterliegt. (Rz 40.)

Die Zulassung erscheint in dieser Hinsicht als natürliche Folge der Ausübung dieser Steuerhoheit. Sie erleichtert die Kontrollen sowohl für den Zulassungsstaat als auch für die anderen Mitgliedstaaten, für die die Zulassung in einem anderen Mitgliedstaat der Nachweis der Zahlung für Kraftfahrzeugsteuer auf diesem Gebiet ist. (Rz 41.).

Folglich kann ein Mitgliedstaat in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens d.h., wenn ein Kraftfahrzeug bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen geleast und tatsächlich auf den Straßen des erstgenannten Staates benutzt wird, vorschreiben, dass dieses Fahrzeug im Inland zum Verkehr zugelassen sein muss (Rz 42.).“

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, sind gemäß § 82 Abs. 8 erster und zweiter Satz KFG bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.“

Diese vom KFG vorgeschriebene Zulassungsverpflichtung unter Anknüpfung an die Verwendung des Fahrzeuges und den Hauptwohnsitz des Halters ist somit nach der Rechtsprechung des EuGH gemeinschaftsrechtskonform. Dementsprechend entspricht es auch

dem Gemeinschaftsrecht, wenn § 3 Z 2 KfzStG diejenige Person als Steuerschuldner vorsieht, die das Kraftfahrzeug verwendet und die daher die Verpflichtung zur Zulassung dieses Fahrzeuges trifft.

Es war daher wie in Spruchpunkt II. zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Dieses Erkenntnis beruht auf einer klaren gesetzlichen Grundlage und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der nicht abgewichen wurde. Die in diesem Erkenntnis getroffenen umfassenden Sachverhaltsfeststellungen beinhalten keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich.

Es war daher wie in Spruchpunkt III. zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Juli 2021