

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kapp & Partner Rechtsanwälte GmbH, Kärntnerstraße 532, 8054 Graz-Seiersberg, über die Beschwerde vom 16. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. September 2018 betreffend

1. Normverbrauchsabgabe 10/2017, BMW 5
2. Normverbrauchsabgabe 10/2017, BMW 7
3. Normverbrauchsabgabe 10/2017, MB
4. Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2017, BMW 5
5. Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2017, BMW 7
6. Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2017, MB
7. Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2018, BMW 5
8. Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2018, BMW 7
9. Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2018, MB

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Auf Grund eines Wahrnehmungsberichtes eines mit den örtlichen Verhältnissen vertrauten Passanten war zu entnehmen, dass im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.), die Fitnessstudios in G. und L. betreibe, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und der Geschäftsführer K.K. selbst, mit diversen Kraftfahrzeugen der Marken Mercedes Benz, BMW und Audi, die mit deutschen Autokennzeichen (z.B. BB) versehen seien, vorfahren. Seines Erachtens sei dies ein überprüfungswürdiger Vorgang.

In der weiteren Folge begaben sich Mitarbeiter der Finanzpolizei am 11. Juli 2018 an den bf. Standort in L. Es konnten keine Fahrzeuge entsprechend der Anzeige wahrgenommen werden. Der Geschäftsführer der bf. GmbH gab an, dass ihm das „Problem“ mit den Fahrzeugen, die in Deutschland zugelassen seien, bekannt sei und er dies mit seinem Steuerberater besprochen habe. Dieser meinte, er solle „es erst mal darauf ankommen lassen“. Seit Jänner 2018 seien die Fahrzeuge in Österreich, um die Filiale in Österreich zu betreuen. Seitens der Behörde sei darauf hingewiesen worden, dass die Fahrzeuge in Österreich anzumelden seien. Der Geschäftsführer erklärte, dies sei nicht möglich, da die Leasing- und Finanzierungsverträge dies nicht zulassen würden. In der weiteren Folge wurde mit dem Geschäftsführer eine Vorsprache bei der Finanzpolizei für 1. August 2018 vereinbart (OZ. 24).

Anlässlich der Vorsprache des Geschäftsführers wurde eine entsprechende Niederschrift von der Finanzpolizei (OZ. 27) aufgenommen. Inhaltlich führte dieser aus, Eigentümerin der drei strittigen Fahrzeuge sei eine K.S. GmbH, O.-L.- Straße 18, B. (Deutschland). Die Vergabe bzw. die Zuordnung der Fahrzeuge werde von ihm bestimmt und wie folgt vorgenommen:

1. Der 7-er BMW mit dem Kennzeichen: XX-CF9 werde durch ihn seit 2. März 2017 benutzt.
2. Der Mercedes Benz mit dem Kennzeichen: XX-CF678 werde von Herrn A.M., wohnhaft in der N.-Gasse xx, Graz seit 2. März 2017 benutzt.
3. Der 5-er BMW mit dem Kennzeichen: XX- CF800 werde von Herrn S.M., wohnhaft St. xx, Wels (nur Nebenwohnsitz) benutzt.

Die Fahrzeugdaten (Zulassungsscheine) und Leasingverträge würden in Kopie nachgereicht. Über Befragen gab er an, in Graz eine Mietwohnung an der Adresse G. 16 als Nebenwohnsitz zu bewohnen. Er hätte keine anderen Wohnungen im In- und Ausland und würde sich in Deutschland bei seinen Eltern in S. (Deutschland) aufhalten. Er sei verheiratet, lebe aber getrennt und hätte ein siebenjähriges Kind, das ebenfalls in Graz bei seiner Mutter sei. Derzeit lebe er mit seiner Freundin an der Adresse, G. 16, Graz.

Auf die Frage nach Arbeitsort und Ausübung seiner Tätigkeit führte er aus, seine Geschäftsführertätigkeiten bei der bf. GmbH nehme er in Österreich bei den jeweiligen Filialen wahr und nebenbei handle er auch mit Immobilien, die in Deutschland seien. Der zeitliche Aufwand für seine Tätigkeit sei rund um die Uhr. Er würde den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich sehen, weil die Anlaufphase eines Fitnessstudios sehr intensiv und er ständig da sein müsse.

Auf die Frage nach Information bezüglich der Verwendung ausländischer Kraftfahrzeuge habe er sich bei seinem Anwalt und auch beim Steuerberater informiert (OZ. 27).

Aus den drei im Verfahren vom Geschäftsführer vorgelegten Leasingvereinbarungen für die Fahrzeuge BMW 730X Drive ab 1.6.2017, BMW 530 XDrive ab 30.8.2016 und dem Darlehensantrag für den Mercedes Benz C 250 CDI ab 20.5.2015 gehe hervor, dass diese Verträge von der K.S. GmbH, O.-L.- Straße 18, B. (Deutschland) abgeschlossen wurden (OZ. 35-37). Die kraftfahrrechtliche Zulassung erfolgte auf Grund der Beschwerdebeilagen (OZ. 1-9) ebenfalls auf diese Firma.

Einem anlässlich der Erstellung der Abgabenbescheide erstellten Telefonaktenvermerkes vom 13. September 2018 zufolge erklärte der Geschäftsführer zwar seit März 2017 für die bf. GmbH tätig geworden, aber erst ab Oktober 2017 mit den Fahrzeugen hier zu sein, weil es bei den Umbauarbeiten auf Grund der Witterung im Frühjahr zu Verzögerungen gekommen sei. Er habe sich bereits mit der finanzierenden Leasingbank erfolglos in Verbindung gesetzt, um die Fahrzeuge in Österreich zuzulassen. Hinsichtlich der ebenfalls ihm gehörenden A. GmbH (Österreich) gab er an, dieser Firma sei kein Fahrzeug zuzurechnen und bestätigte nochmals, dass es Mietverträge zwischen der K.S. GmbH, O.-L.- Straße 18, B. (Deutschland) und der Bf. gebe und er die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge habe (OZ. 33).

Die in der weiteren Folge angefochtenen Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe führen u.a. Folgendes aus:

„Im Zuge einer anonymen Anzeige vom 05.04.2018 wurde durch die Finanzpolizei festgestellt, dass (ergänzt: sich) das gegenständliche Fahrzeug mit der Fahrzeug-Identifikationsnummer WDDxxxx (Fahrzeug, Type) im Bundesgebiet befindet. Weiters wurde festgestellt, dass Sie Ihren Lebensmittelpunkt im Inland haben, wodurch das von Ihnen verwendete Fahrzeug im Sinne des Kraftfahrzeuggesetzes als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist. Entscheidungsrelevant ist im vorliegenden Fall daher, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der Hauptwohnsitz iSd. § 82 Abs. 8 KFG im Inland gelegen ist. Der Begriff des Wohnsitzes im Sinne der österreichischen Rechtsordnung stellt auf den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen ab, wobei es auf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ankommt. Von besonderer Bedeutung sind dabei nach der Rechtsprechung des VwGH etwa Grund- und Hausbesitz, emotionale Bindung an Hab und Gut oder der gemeinsame Familienwohnsitz (vgl. VwGH 18.02.1997, 95/11/0338). 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). Dies trifft im Normalfall für den Familienwohnsitz zu (Grubmann, KFG, 3. Auflage, Seite 487, 1987). Gem. § 1 Abs. 8 Meldegesetz sind für den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen insbesondere folgende Kriterien maßgeblich: Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften. Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu in ständiger Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235, mwN; vom 27.6.2012, 2008/13/0156) dargetan, dass im Regelfall nach den Erfahrungen des Lebens die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort bestehen, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt, dass also der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes der Familie zu finden sein wird. Dass eine Person unter einer bestimmten Anschrift aufrecht gemeldet ist, besagt lediglich, dass die Person gegenüber der Meldebehörde eine bestimmte Wohnung als ihren Wohnsitz oder Hauptwohnung angegeben hat, dies muss aber keineswegs bedeuten, dass sie dort auch tatsächlich ihren Hauptwohnsitz begründet bzw. innehat (VwGH 27.4.1982, 82/11/0054). Es wurde bei der Niederschrift am 01.08.2018 festgestellt, dass das oben genannte Fahrzeug als Firmenfahrzeug der Bf., mit Firmensitz N.-Str. xxx, 80xx Graz, in Österreich verwendet wird. Auf die Feststellungen in der aufgenommenen Niederschrift vom 01.08.2018 wird verwiesen.“ (OZ. 18).

Hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer führen die Bescheide Ähnliches aus (OZ. 12):

„ ...

Die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer erfolgt ab November 2017. Im Bescheid ist der Zeitraum 10-12/2017 ersichtlich, tatsächlich erfolgte die Berechnung ab November 2017.

...

Dadurch wurde festgestellt, dass Sie Ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland haben, wodurch das von Ihnen verwendete Fahrzeug im Sinne des Kraftfahrgesetzes als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist.

...

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Verbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht die Frist nicht. Der Gegenbeweis nach § 82 Abs. 8 KFG wurde nicht erbracht.

Die Abgabe war gemäß § 201 BAO von Amts wegen festzusetzen, da kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde.“

In ihrer Beschwerde führte die Bf. durch ihre Vertreterin aus, das KfzStG 1992 und das NoVAG 1991 enthalten keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, sei in diesem Zusammenhang, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz - EKHG zurückzugreifen (BMF 1.6.2014, BMF-010206/0048-VI/5/2014). Unter dem Halter sei nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber habe. Dies sei nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (OGH 9 Ob A 150/00z; RIS-Justiz RS0058149). Die Eigentümereigenschaft sei ein gewichtiges Indiz für die Haltereigenschaft (OGH 1 Ob 70/03f). Gegenständlich sei K.S. GmbH (Deutschland) als Verwenderin Abgabenschuldnerin. Das betroffene KFZ stehe im Eigentum einer Leasinggesellschaft (Deutschland) als Leasinggeberin. Leasingnehmerin ist die K.S. GmbH (Deutschland). Sämtliche Kosten des KFZ (Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc.) werden von der Leasingnehmerin getragen. Die Bescheidadressatin und nunmehrige Beschwerdeführerin sei nicht Verwenderin iSd angesprochenen Gesetzes. Das Fahrzeug werde nicht auf eigene Rechnung der Bf. gebraucht und diese habe auch keinerlei Verfügungsgewalt darüber. Ob der Person, die ein KFZ im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem KFZ zukomme, sei unerheblich (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107).

Weshalb die belangte Behörde in ihrer Begründung davon ausgehe, dass es sich gegenständlich um ein Firmenfahrzeug der Bf. handle, sei nicht nachvollziehbar und als mangelhafte Erhebung zu qualifizieren. K.K. (Geschäftsführer der Bf.) habe bereits in der Niederschrift vom 01.08.2018 wahrheitsgemäß angegeben, dass das KFZ wirtschaftlich der K.S. GmbH (Deutschland) als Zulassungsbesitzerin und Verwenderin (bzw. Halterin), zuzurechnen sei und derzeit vom Gesellschafter der K.S. GmbH, M.S., K.K. bzw. M.A. genutzt werde.

Aus der Aussage von K.K. laut Niederschrift vom 01.08.2018, wonach er als Geschäftsführer für die Bf. tätig sei, lasse sich keinesfalls ableiten, dass es sich bei gegenständlichem KFZ um ein Firmenfahrzeug der Bf. handelt. Das KFZ wird M.S. vielmehr von der K.S. GmbH (Deutschland) zur Verfügung gestellt. Die belangte Behörde hat es unterlassen entsprechende Erhebungen durchzuführen bzw. wurden diese mangelhaft durchgeführt. Sie habe die Rechtslage verkannt und die Bescheide an eine unbeteiligte Gesellschaft (Bf.) gerichtet die keinesfalls die Abgabenschuldnerin sei.

Ausweislich der vorliegenden Aktenlage wurden an die jeweiligen tatsächlichen Benutzer der Kraftfahrzeuge detaillierte Auskunftersuchen vom 24.10.2018 nach § 143 BAO gerichtet.

Herr M.A. (Angestellter):

„Sie werden aufgefordert, folgende Fragen bis 21.11.2018 zu beantworten und Unterlagen zu übermitteln:

- *Sie werden gebeten, sämtliche Ihrer Haupt- und Nebenwohnsitze im Inland und Ausland zu nennen. Übermitteln Sie für alle Wohnsitze die Meldebestätigung sowie Miet- bzw. Kaufverträge oder sonstige Nutzungsvereinbarungen.*
- *Schildern Sie, ob an einem oder mehreren dieser Wohnsitze ein gemeinsamer Haushalt z.B. mit Familienangehörigen, Ehegatten, Partner, Kindern besteht.*
- *Machen Sie bitte Angaben zu Ihren Familienverhältnissen (alleinstehend, in Lebensgemeinschaft, verheiratet, Kinder, etc.). Nennen Sie bitte Namen und Adressen allfälliger Lebensgefährten, Ehegatten und Kinder.*
- *Geben Sie an, ob Sie Mitglied in einem Verein oder einer sonstigen Organisation im Inland oder Ausland sind.*
- *Wie groß ist der zeitliche Aufwand des Aufenthaltes in Österreich (sowohl in beruflicher als auch in privater Hinsicht)?*
- *Wo sehen Sie Ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen?*
- *Übermitteln Sie bitte Ihren Arbeits-/Dienstvertrag mit der Firma A. GmbH.
Geben Sie an, ob noch weitere Arbeits-/Dienstverhältnisse mit einer der folgenden Firmen bestehen oder ob sonst irgendwelche Funktionen für diese Firmen ausgeübt werden. Übermitteln Sie allfällige Verträge:*
 - o Bf. GmbH*
 - o K.S. GmbH (Deutschland)*
 - o A. GmbH*
 - o C. GmbH*
- *Dem Finanzamt wurde bekannt, dass Sie das gegenständliche Kfz, das in Deutschland auf die Firma K.S. GmbH zugelassen ist, im Inland verwenden.*
 - o Übermitteln Sie daher die diesbezügliche Nutzungsvereinbarung und geben Sie an, durch welche Firma Ihnen das Kfz überlassen wird,*
 - o Seit wann erfolgt die Nutzung durch Sie im Inland?*
 - o Für welche Zwecke und für welche/s Unternehmen erfolgt die Nutzung des Kfz im Inland?*
 - o Welche Vorgaben für die Kfz-Nutzung gibt es bzw. wer bestimmt über den konkreten Kfz-Einsatz? Handelt es sich dabei um Herrn K.K.?*
 - o Ist eine Privatnutzung zulässig bzw. in welchem Ausmaß?*
 - o Übermitteln Sie ein Fahrtenbuch für das Kfz.“*

Herr M.S. (ähnlich)

Herr K.K. (Geschäftsführer der Bf.) – Auskunftersuchen vom 3.7.2019:

„Bereits mit Schreiben vom 24.10.2018 waren Sie ersucht worden, nachstehende Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen. Dieser Aufforderung sind Sie bis dato nicht nachgekommen. Sie werden daher nochmals zur Beantwortung der folgenden Fragen und Vorlage der folgenden Unterlagen bis zum 02.08.2019 aufgefordert!“

- *Geben Sie an, ob für Sie bereits eine österreichische Steuernummer besteht und nennen Sie diese gegebenenfalls.*
- *Geben Sie an, ob im Inland eine Meldung bzw. Erklärung Ihrer Geschäftsführerbezüge folgender Firmen erfolgt:*
 - o Bf. GmbH*
 - o A. GmbH*
 - o AM. GmbH*
 - o L. GmbH*
- *Übermitteln Sie sämtliche bestehende Arbeits-/Dienstverträge bzw. Geschäftsführerverträge mit den Firmen Bf. GmbH, A. GmbH und AM.K GmbH. Geben Sie an, ob Sie auch Geschäftsführer der deutschen Firma K.S. GmbH sind, oder nur deren Gesellschafter.*
- *Da Sie sowohl in der Niederschrift vom 01.08.2018 als auch im Telefonat vom 13.09.2018 angegeben haben, dass Sie über die Vergabe bzw. Zuordnung der gegenständlichen Kfz bestimmen und die Verfügungsmacht darüber haben:*
 - o Übermitteln Sie die Mietverträge sowie allfällige sonstige Überlassungsvereinbarungen für die Verwendung der Kfz Mercedes C 250 GDI, BMW 730 d xDrive und BMW 530d zwischen der K.S. GmbH (Deutschland) und der Bf. GmbH bzw. A. GmbH oder AM. GmbH.*
 - o Übermitteln Sie weiters betreffend die gegenständlichen Kfz die Nutzungsvereinbarungen mit den Dienstnehmern/Geschäftsführern (sowohl im Hinblick auf das von Ihnen als auch auf die von Herrn M.S. und Herrn M.A. genutzten Kfz).*
 - o Welche konkreten Vorgaben für die Kfz-Nutzung gibt es? Ist eine Privatnutzung zulässig bzw. in welchem Ausmaß?*
 - o Übermitteln Sie Fahrtenbücher für die drei Kfz.“*

Die drei Auskunftersuchen blieben von den ersuchten Personen letztlich unbeantwortet.

Weiters wurden an die Bf. **zwei Ergänzungersuchen** vom 24.10.2018 und 3.7.2019 gerichtet. Ergänzungersuchen vom 24.10.2018 (OZ. 39):

„Ergänzungspunkte:

- *Sie werden gebeten, betreffend die Herren K.K., M.S. und M.A., durch die die Verwendung der gegenständlichen Kfz im Inland erfolgt, sämtliche Arbeits-/Dienstverträge sowie sonstige*

bestehende Beschäftigungs- oder Vertretungsverträge mit den Firmen Bf. GmbH, K.S. GmbH (Deutschland) sowie sonstigen Firmen der C.- Kette vorzulegen.

- *Laut Auskunft von Herrn K. bestehen Mietverträge für die Verwendung der gegenständlichen Kfz zwischen der K.S. GmbH (Deutschland) und der Bf. Übermitteln Sie diese Mietverträge sowie allfällige sonstige Nutzungsvereinbarungen betreffend die Kfz Mercedes C 250 CDI (KZ: xx), BMW 730 d xDrive (KZ: yy) und BMW 530d (KZ: zz).*
- *Übermitteln Sie betreffend die gegenständlichen Kfz die Nutzungsvereinbarungen mit den Dienstnehmern/Geschäftsführern Herrn K., S. und A.*
- *Übermitteln Sie betreffend die drei gegenständlichen Kfz Fahrtenbücher.*
- *Geben Sie an, für welche Zwecke die Nutzung der Kfz im Inland erfolgt. Führen Sie weiters aus, worin die Nutzung der gegenständlichen Kfz im Inland für Zwecke der deutschen K.S. GmbH bestehen soll bzw. welches Interesse die K.S. GmbH an der Nutzung der Kfz im Inland mangels bestehender Betriebsstätte oder Zweigniederlassung haben soll.*
- *Geben Sie an, wer über den konkreten Einsatz der drei Kfz entscheidet. Laut Niederschrift vom 01.08.2018 handelt es sich dabei um Herrn K.K. Sollte dies nichtzutreffend sein, bringen Sie diesbezügliche Nachweise.“*

Laut einem Telefonat vom 28.11.2018 teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. mit, dass eine Vorlage von Fahrtenbüchern nicht nötig sei, da mit den Kraftfahrzeugen unstrittig überwiegend im Inland gefahren worden sei. Hinsichtlich der Frist zur Vorhaltsbeantwortung werde um eine Erstreckung bis 18. Jänner 2019 ersucht.

Ergänzungsersuchen vom 3.7.2019 (OZ. 42): (Die Anfrage ist gleichlautend wie im Schreiben vom 24.10.2018, OZ. 39).

„Bereits mit Vorhalt vom 24.10.2018 waren Sie ersucht worden, nachstehende Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen. Trotz mehrmaliger Fristverlängerungen wurde dieser Aufforderung nicht Folge geleistet und ist auch eine Zurücknahme der Beschwerde nicht erfolgt. Sie werden daher letztmalig zur Beantwortung folgender Fragen/Vorlage folgender Unterlagen aufgefordert, andernfalls aufgrund der Aktenlage entschieden werden muss: ...“

Mit Schreiben vom 16.10.2019 wurde von der Bf. ein ergänzendes Vorbringen (OZ. 11) erstattet:

„Die Normverbrauchsabgabe (NoVA) wird nach dem Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) als Zulassungssteuer einmalig (für die gesamte Lebensdauer eines Kraftfahrzeuges) basierend auf dem Kaufpreis bzw. dem gemeinen Wert des KFZ erhoben. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass ein derartiges Steuermodell (einmalige Erhebung für die gesamte "Lebensdauer") trotz eines allfälligen "Vergütungsmodells" (§ 12a NoVAG) unionsrechtswidrig ist (vgl. EuGH 21.03.2002, C-451/99; EuGH 27.06.2006, C-242/05; EuGH 26.04.2012, C-578/10; zuletzt EuGH 19.09.2017, C-552/15). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (zuletzt EuGH 19.09.2017, C-552/15) dürfen Zulassungssteuern nur

proportional zur Dauer der inländischen Nutzung des KFZ erhoben werden. Im Konkreten führt der EuGH aus, dass Zulassungssteuern basierend auf dem während der inländischen Nutzungsdauer eingetretenen Wertverlust des Fahrzeugs aliquot zu erheben sind. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts sind die Aussagen des EuGH (vgl. insb. EuGH 19.09.2017, C-552/15) auch für die österreichische Normverbrauchsabgabe (NoVA) von unmittelbarer Relevanz und entsprechend zu berücksichtigen (Haller in SWK 30/2017, 1264 mwN). Das bisherige System aus NoVA-Erhebung in voller Höhe im Importfall und späterer Vergütung der im Restwert des Fahrzeugs enthaltenen NoVA im Exportfall ist aufgrund der Unvereinbarkeit mit den Grundfreiheiten der Europäischen Union unionsrechtswidrig. Die NoVA darf in Fällen des "KFZ-Auslandsleasing" sowie bei Überlassung ausländischer Firmenfahrzeuge an österreichische Mitarbeiter oder Organe mit Möglichkeit zur Privatnutzung gemäß der Rechtsprechung des EuGH nur noch anteilig basierend auf dem während der inländischen Nutzung eingetretenen Wertverlustes erhoben werden (Haller in SWK 30/2017, 1264 mwN). Die Kraftfahrzeuge BMW 530 d (KZ: xx), Mercedes C 250 CDI (KZ: yy) und BMW 730 d xDrive (KZ: zz) haben sich im Zeitraum 10/2017 bis 09/2018 in Österreich befunden. Im September 2018 wurden alle drei Fahrzeuge wiederum an die Halterin, K.S. GmbH (Deutschland) nach Deutschland rückübersteilt.

Beweis: PV, K.K. , Übergabebestätigung BMW 530 d (Beilage ./4); Übergabebestätigung BMW 730 d xDrive (Beilage ./4); Übergabebestätigung Mercedes C 250 CDI (Beilage ./4); Im Hinblick obiger Ausführungen hat die aliquote NoVA-Erhebung auf Basis folgender Parameter zu erfolgen:

...

Die ergangenen Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) betreffend die Kraftfahrzeuge BMW 530 d (KZ: xx), Mercedes C 250 CDI (KZ: yy) und BMW 730 d xDrive (KZ: zz) sind gem. der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 19.09.2017, C-552/15) jedenfalls der Höhe nach (unions-)rechtswidrig. Die NoVA wäre nur anteilig basierend auf dem während der inländischen Nutzung zu erwartenden Wertverlustes zu erheben gewesen.“

In einem weiteren Schreiben vom 13.1.2020 (OZ. 46) teilte die Bf. der belangten Behörde Folgendes mit:

„...“

Wir teilen hiermit namens unserer Klientin mit, dass betreffend die KFZ BMW 730d (xx), BMW 530 (yy) und Mercedes C250 (zz) zwischen der K.S. GmbH, Deutschland und der Bf. lediglich mündliche Nutzungsvereinbarungen bestanden. Die K.S. GmbH, Deutschland, ist als Zulassungsbesitzerin und Verwenderin iSd § 4 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG 1991), Abgabenschuldnerin der Normverbrauchsabgabe. Die betroffenen KFZ stehen im Eigentum der Bank GmbH, Deutschland als Leasinggeberin. Leasingnehmerin war die K.S. GmbH, Deutschland. Entscheidungsbefugt über die Vergabe, Verwendung bzw. Zuordnung der genannten KFZ war ausschließlich die K.S. GmbH, Deutschland.

...“

In ihrer Beschwerdeentscheidung ging die belangte Behörde von einer Verwendung der Kraftfahrzeuge mit ausländischer Zulassung im Inland aus. Auf Grund eines dauernden Standortes im Inland wären diese kraftfahrrechtlich einem inländischen Zulassungsverfahren zuzuführen gewesen. Die Fahrzeuge seien zwar auf die K.S. GmbH (Deutschland) als Leasingnehmerin in Deutschland zugelassen worden, aber die faktische Verfügung über die Fahrzeuge hätte der Geschäftsführer der Bf. innegehabt. Ein Fahrzeug wurde von ihm dauernd verwendet. Die anderen Fahrzeuge über seine Verfügung den zwei anderen Personen zum Gebrauch überlassen, da er über die Vergabe und Zuordnung entscheide. Die Fahrzeuge seien vorrangig in Österreich um die Filialen in Österreich zu betreuen bzw. aufzubauen. Die Rechtsverhältnisse über die Anmietung der Kraftfahrzeuge zwischen der K.S. GmbH (Deutschland) und der Bf. (GmbH) konnten trotz durchgeführter Auskunftersuchen und Vorhalteverfahren nicht geklärt werden. Es wurde eingeräumt, dass ein mündlicher Mietvertrag zwischen der K.S. GmbH und der Bf. vorliege. Nähere Details wären nicht bekannt. Der Betrieb erfolge auf eigene Rechnung des Halters, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt. Maßgebend sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das KFZ auszuüben (VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212; 27.1.2010, 2009/16/0107; OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z). Dabei könne als Verwender im Sinne dieser Bestimmungen nicht nur eine natürliche Person, die das KFZ lenkt, sondern auch eine juristische Person angesehen werden, die über das KFZ die Verfügungsgewalt gleich einem Halter im Sinne des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes ausübt (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107). Dass die K.S. GmbH Verwender in diesem Sinne sei, sei bis dato nur behauptet und durch keinerlei Unterlagen belegt worden. Die Bf. stützt sich in ihrer diesbezüglichen Argumentation lediglich auf die (angebliche) Kostentragung durch die K.S. GmbH (Deutschland) sowie auf deren Eigenschaft als Zulassungsbesitzerin. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass sowohl Zulassungsbesitz als auch Eigentümereigenschaft lediglich Indizien für die Verwendereigenschaft darstellen und es maßgeblich auf die tatsächliche Verfügung über das Kfz ankomme (OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z, wonach es in Bezug auf ein Kfz nicht darauf ankommt, auf wen das Fahrzeug zugelassen ist oder wer Versicherungsnehmer der Haftpflichtversicherung ist, sondern nur maßgebend sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Selbst wenn jedoch die Kostentragung durch die K.S. GmbH erfolgt sein sollte, sei daraus noch nicht automatisch auf deren Verwendereigenschaft zu schließen, da letztlich (wie erwähnt) maßgebend sei, wer tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das KFZ auszuüben (VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212; 27.01.2010, 2009/16/0107; OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z). Aufgrund der bestehenden Miet- bzw. Nutzungsvereinbarungen zwischen der K.S. GmbH und der Bf. betreffend die Überlassung der Kfz an die Bf. sowie aufgrund der Aussagen von Herrn K. sei eindeutig davon auszugehen, dass die Verfügungsmacht über die Kfz bei der Bf. lag bzw. von der K.S. GmbH abgegeben und an die Bf. übertragen wurde.

Die Kfz dienten eindeutig dem Aufbau des Marktes des Franchiseunternehmens in Österreich und wurden für diese Zwecke eingesetzt, nicht für Zwecke der ausländischen K.S. GmbH (Deutschland). Dies wurde laut Gesprächsvermerk der Finanzpolizei vom 11.07.2018 über ein Telefonat vom selben Tag mit Herrn K. von diesem bestätigt, indem er angab, die Fahrzeuge seien vorrangig in Österreich, um die Filialen in Österreich zu betreuen bzw. aufzubauen. Damit deckt sich auch die Verwendung der Kfz, welche laut Angaben der steuerlichen Vertretung in einem Telefonat am 28.11.2018 unstrittig überwiegend in Österreich erfolgte. Inwiefern eine Inlandsnutzung der Kfz angeblichen Zwecken bzw. Interessen der deutschen K.S. GmbH, die im Inland weder über eine Betriebsstätte noch eine Zweigniederlassung verfügte, gedient haben sollte, wurde seitens der Bf. trotz zweimaliger Ergänzungsersuchen und mehrmaliger Fristverlängerungen für die Beantwortung nicht dargelegt.

Zum referierten Urteil des EuGH vom 19.09.2017, C-552/15, Kommission/Irland über die Besteuerung nach dem eingetretenen Wertverlust wurde ausgeführt, dass dieses für den gegenständlichen Beschwerdefall nicht einschlägig sei, da es sich auf Fälle bezieht, in denen von vornherein nur eine zeitlich begrenzte Nutzung des Fahrzeugs im Inland beabsichtigt ist, eine solch begrenzte Nutzung durch die Bf. im gegenständlichen Fall aber nicht erkennbar sei. Die im Zuge der Erhebungen durch die Finanzpolizei sowie im Zuge der Beschwerde vorgelegten Unterlagen betreffend Leasingverhältnisse und Darlehensverträge beziehen sich auf den Erwerb der Kfz durch die K.S. GmbH (Deutschland) und durch die Bf. Deren Nutzungsverträge mit der K.S. GmbH (Deutschland) wurden trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt bzw. wurde im Schreiben vom 13.01.2020 behauptet, es würden nur mündliche Vereinbarungen bestehen. Zu Inhalt, Ausgestaltung und Bedingungen dieser Vereinbarungen wurden weder Unterlagen vorgelegt noch Angaben getätigt, sodass nicht von einer bestimmten von vornherein feststehenden zeitlichen Begrenzung der Inlandsnutzung durch die Bf. auszugehen sei. Die schlussendlich laut Bestätigung angeblich erfolgte Rücküberstellung der Kfz nach Deutschland im September 2018 dürfte offensichtlich nur anlässlich der Ermittlungen durch die Finanzpolizei erfolgt sein. Dafür sprechen klar der zeitliche Zusammenhang (erste Ermittlungsschritte und Telefonat mit Herrn K. am 11.7.2018; Niederschrift mit Herrn K. am 01.08.2018; weiteres Telefonat mit Herrn K. am 13.09.2018) sowie die Angaben von Herrn K., wonach das „Problem“ der in Deutschland zugelassenen und in Österreich betriebenen Kfz bekannt gewesen sei, eine Inlandszulassung aber an den Vorgaben der B.-Bank scheitern würde. Für eine davon unabhängige von vornherein für diesen oder einen anderen Zeitpunkt vorgesehene Rückgabepflicht gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Insgesamt stehe daher keinesfalls fest, dass die Inlandsverwendung der strittigen drei Kfz durch die Bf. nur für eine beschränkte Zeit beabsichtigt bzw. vereinbart gewesen wäre, sodass eine Vergleichbarkeit mit dem ins Treffen geführten EuGH-Erkenntnis nicht gegeben ist.

In ihrem Vorlageantrag bezog sich die Bf. in Wesentlichen auf die im ergänzenden Vorbringen erstatteten Ausführungen, wonach die Normalverbrauchsabgabe als Zulassungssteuer nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung des Kraftfahrzeuges erhoben werden dürfe.

Das bisherige System aus NoVA-Erhebung in voller Höhe im Importfall und späterer Vergütung der im Restwert des Fahrzeuges enthaltenen NoVA im Exportfall sei auf Grund der Unvereinbarkeit mit den Grundfreiheiten der EU unionsrechtswidrig. Die NoVA dürfe in Fällen des "KFZ-Auslandsleasing" sowie bei Überlassung ausländischer Firmenfahrzeuge an österreichische Mitarbeiter oder Organe mit Möglichkeit zur Privatnutzung gemäß der Rechtsprechung des EuGH nur noch anteilig basierend auf dem während der inländischen Nutzung eingetretenen Wertverlustes erhoben werden. Die Kraftfahrzeuge haben sich im Zeitraum 10/2017 bis 09/2018 in Österreich befunden. Im September 2018 wurden alle drei Fahrzeuge wiederum an die Halterin, K.S. GmbH (Deutschland) nach Deutschland rücküberstellt.

Auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sei Unionsrecht anzuwenden. Es liege ein Verstoß gegen Art 57 AEUV (Recht auf freien Dienstleistungsverkehr) vor.

„Daher ergehe die Anregung, das Bundesfinanzgericht möge gem. Art 267 AEUV einen Antrag auf Vorabentscheidung der Fragen

- 1. Sind die Art 56 und 57 AEUV dahingehend auszulegen, dass sie einer nationalen Norm, die bei Zulassung eines in einem anderen Mitgliedstaat geleasten oder gemieteten Kraftfahrzeuges die Zahlung einer Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge (im Sinne des Normverbrauchsabgabegesetz - NoVAG idgF) in voller Höhe auferlege, ohne dass die Dauer der Nutzung dieses Fahrzeuges berücksichtigt werde, entgegenstehen?*
- 2. Sind die Art 56 und 57 AEUV dahingehend auszulegen, dass sie einer nationalen Norm, die für die Erstattung einer bei Zulassung eines in einem anderen Mitgliedstaat geleasten oder gemieteten Kraftfahrzeuges in voller Höhe zu bezahlenden Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge (im Sinne des Normverbrauchsabgabegesetz - NoVAG idgF) Voraussetzungen festlegt, die über das strikt Erforderliche und Verhältnismäßige hinausgehen, entgegenstehen? an den Gerichtshof (EuGH) stellen.“*

In der weiteren Folge wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf die in der Beschwerdevorentscheidung dargelegten Entscheidungsgründe und dem Antrag der Beschwerde nicht Folge zu geben vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Grund einer Beobachtung einer mit den örtlichen Verhältnissen vertrauten Person wurde festgestellt, dass im Unternehmen der Beschwerdeführerin (Bf.) die Fitnessstudios in G. und L. betreibt, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und der Geschäftsführer K.K. selbst, mit diversen Kraftfahrzeugen der Marken Mercedes Benz, BMW und Audi, die mit deutschen Autokennzeichen (z.B. BB) versehen seien, vorfahren. Der mit der Anzeige konfrontierte

Geschäftsführer bestritt die Tatsache, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen in Österreich vorhanden seien, nicht. Daher wird davon ausgegangen, dass ein inländischer Standort der Fahrzeuge unstrittig vorlag.

In seiner Einvernahme führte der Geschäftsführer aus, Eigentümer und Zulassungsinhaber der drei strittigen Fahrzeuge, ist eine K.S. GmbH, O.-L.- Straße 18, B. (Deutschland). Dies ergibt sich aus den vorgelegten Fahrzeugdokumenten. Die Vergabe bzw. die Zuordnung der Fahrzeuge werde von ihm bestimmt und wurde wie folgt vorgenommen:

1. Der 7-er BMW mit dem Kennzeichen: XX-CF9 werde durch ihn seit 2. März 2017 benutzt.
2. Der Mercedes Benz mit dem Kennzeichen: XX-CF678 werde von Herrn A.M., wohnhaft in der N.-Gasse xx, Graz seit 2. März 2017 benutzt.
3. Der 5-er BMW mit dem Kennzeichen: XX- CF800 werde von Herrn S.M., wohnhaft St. xx, Wels (nur Nebenwohnsitz) benutzt.

Entsprechend dieser Einlassung ist festzustellen, dass dem Geschäftsführer der Bf. die Dispositionsbefugnis über die Fahrzeuge zumindest faktisch und schlüssig von der Zulassungsbesitzerin (K.S. GmbH, Deutschland) eingeräumt und auch in oa. Sinne ausgeübt wurde.

Zu seinen persönlichen Verhältnissen befragt, gab der Geschäftsführer an, in Graz eine Mietwohnung an der Adresse G. 16, Graz als „Nebenwohnsitz“ zu bewohnen. Er hätte keine anderen Wohnungen im In- und Ausland und würde sich bei seinen Deutschlandaufenthalten bei seinen Eltern in S. (Deutschland) aufhalten. Er ist verheiratet, lebe aber getrennt und habe ein siebenjähriges Kind, das ebenfalls in Graz bei seiner Mutter sei. Derzeit lebt er mit seiner Freundin an Adresse, G. 16, Graz. Er übt seine Geschäftsführertätigkeiten bei der bf. GmbH aus und nimmt in Österreich bei den jeweiligen Filialen deren wirtschaftlichen Interessen wahr. Er selbst sieht in Österreich den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, weil die Anlaufphase eines Fitnessstudios sehr intensiv sei und er ständig da sein müsse. Somit kann von einem inländischen Wohnsitz ausgegangen werden, da ein verdichteter Inlandsbezug (Beruf, Partnerschaft, Kind) vorliegt.

Mit den Kraftfahrzeugen ist er ab Oktober 2017 ins Inland gekommen, weil es sich die Aufnahme der Geschäftstätigkeit – seinen Angaben zufolge - witterungsbedingt verspätet habe, obwohl er bereits seit März 2017 für die bf. GmbH tätig geworden ist.

Nach den zum damaligen Zeitpunkt der Abgabenbehörde vorliegenden Informationen fungierte der Geschäftsführer für die bf. GmbH (Österreich) und die A. GmbH (Österreich), wobei er einräumte, dass der A. GmbH keine Fahrzeuge zuzurechnen seien. Somit verblieb als tatsächlicher Anknüpfungspunkt für die streitgegenständlichen Abgaben nur der Geschäftsführer als natürliche Person und die Bf., für die er wirtschaftlich tätig war. Entsprechend dem Stand des Firmenbuches wurde die Geschäftstätigkeit der A. GmbH nach

Abschluss des Sanierungsplans durch Generalversammlungsbeschluss vom 13. Februar 2018 wieder fortgesetzt. Daher ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft erst dann wieder aktiviert wurde und nur mit den nötigsten Mitteln ausgestattet war.

Was die Rechtsverhältnisse zur Zulassungsbesitzerin (K.S. GmbH, Deutschland) anlangt, wird entsprechend den vorgelegten Unterlagen festgestellt, dass diese aus vier Gesellschaftern, die jeweils zu einem Viertel beteiligt waren, besteht. Unter anderem war dies der Geschäftsführer der Bf. und ein weiterer Nutzer eines streitgegenständlichen Fahrzeuges, nämlich M.S., der auch als Geschäftsführer der deutschen Zulassungsbesitzerin fungierte. Somit war zwischen den Gesellschaftern der Zulassungsbesitzerin und dem Geschäftsführer und Gesellschafter der Bf. ein Naheverhältnis gegeben.

Was das Rechtsverhältnis hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Kraftfahrzeuge zwischen der K.S. GmbH, Deutschland und der bf. GmbH anlangt, wurde lediglich ein mündlicher Mietvertrag unbekannten Inhaltes behauptet (vgl. OZ. 48, Schreiben der Bf. v. 13.1.2020). Somit konnten auch keine näheren geschäftlichen Aktivitäten aus dem Betrieb von Fitnessstudios, Verkauf von Sporternährung und Bekleidung durch die (deutsche) K.S. GmbH, in Österreich und kein Vorteil aus der Überlassung der Kraftfahrzeuge festgestellt werden. Daher ist von einer Haltereigenschaft der Bf. vermittelt durch ihren Geschäftsführer auszugehen.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung der Tatsachenkonstatierungen gründet sich auf die vorliegenden Aussagen des Geschäftsführers (OZ. 24, 27, 33), den Firmenbuchauszügen (OZ. 28, 30) und den Beschwerden und bf. Ausführungen (OZ. 1, 48) und dem Auszug aus dem Zentralmelderegister (ZMR, OZ. 29). Die Feststellungen sind in tatsächlicher Hinsicht im Wesentlichen als unbestritten anzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtsquellen:

Normverbrauchsabgabengesetz, BGBl. Nr. 695/1991 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

Steuerbare Vorgänge

§ 1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen

Weiterveräußerung.

2. Der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung.

3. a) Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

b) Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, **sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.**

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4.

Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Gemeinden Mittelberg und Jungholz.

Kraftfahrzeuge

§ 2. Als Kraftfahrzeuge gelten:

1. Krafträder, auch mit Beiwagen (Unterpositionen 8711 20, 8711 30, 8711 40 00 und 8711 50 00 der Kombinierten Nomenklatur),

2. Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

Abgabenschuldner

§ 4. Abgabenschuldner ist

1. in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt,

1a. im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbes der Erwerber,

2. im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO),

3. im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Entstehen der Steuerschuld

§ 7.

(1) Die Steuerschuld entsteht

1. im Falle der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauches und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist oder der Eigenverbrauch oder die Nutzungsänderung stattgefunden hat,

1a. im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbes mit dem Tag des Erwerbes,

2. im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung **oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.**

(Anm.: Z 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 52/2009)

(2) Abweichend von Abs. 1 Z 1 haben Unternehmer, die ihre Umsatzsteuer auf Grund der Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 nach den vereinnahmten Entgelten berechnen (Istbesteuerung), diese Besteuerungsart für Lieferungen auch auf die Normverbrauchsabgabe anzuwenden. § 17 UStG 1994 ist anzuwenden.

(3) Im Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage einer Lieferung oder des Durchschnittsverbrauchs entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Änderung eingetreten ist.

Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, BGBl. Nr. 449/1992 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

Gegenstand der Steuer

§ 1.(1) Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen

1. in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge

a) deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt;

b) die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind;

c) wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht;

2. in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden;

3. Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

(2)

1. Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen gelten als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes.

2. Übersteigt die Anzahl der Anhänger die Anzahl der ziehenden steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen desselben Steuerschuldners (überzählige Anhänger), sind jene Anhänger steuerfrei, die die niedrigere Bemessungsgrundlage aufweisen. Die Feststellung, ob überzählige Anhänger vorhanden sind, hat jeweils auf den 1. Tag eines Kalendermonats zu erfolgen.

Anhänger, die von einem Kraftfahrzeug eines anderen Steuerschuldners gezogen werden, sind

bei der Feststellung, ob überzählige Anhänger vorhanden sind, nicht zu berücksichtigen; für sie ist die Steuer für den Kalendermonat, in dem die Verwendung erfolgt, zu erheben.

Steuerschuldner

§ 3. Steuerschuldner ist

1. bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist;
- 2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.**

Zuständigkeit zur Erhebung

§ 7.

(1) Für in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassene Kraftfahrzeuge ist für die Erhebung der Steuer nach diesem Bundesgesetz das Wohnsitz- oder Betriebsfinanzamt des Steuerschuldners örtlich zuständig.

(2) Bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3) ist das Finanzamt örtlich zuständig, das als erstes Kenntnis davon erlangt. Befindet sich dessen Sitz in Wien, so obliegt dem Finanzamt Wien 8/16/17 die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer; die Einhebung und zwangsweise Einbringung dieser Abgabe jedoch nur für seinen Amtsbereich.

(3) Im grenzüberschreitenden Verkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen ist das Zollamt zuständig, das als erstes befaßt wird oder als erstes einschreitet. 2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967), BGBl. Nr. 267/1967 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/1997

Zulassung zum Verkehr, Probe- und Überstellungsfahrten und Kennzeichen der Kraftfahrzeuge und Anhänger

§ 36. Allgemeines

Kraftfahrzeuge und Anhänger außer Anhängern, die mit Motorfahrrädern gezogen werden, **dürfen unbeschadet der Bestimmungen der §§ 82, 83 und 104 Abs. 7 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen und von nicht zugelassenen Anhängern auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden**, wenn

- a) sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden,
- b) sie das behördliche Kennzeichen (§ 48) führen,
- c) bei der Zulassung oder Bewilligung einer Probe- oder Überstellungsfahrt vorgeschriebene Auflagen erfüllt werden,
- d) für sie die vorgeschriebene Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung (§ 59) oder Haftung (§ 62)

besteht und

e) bei den der wiederkehrenden Begutachtung (§ 57a) unterliegenden zum Verkehr zugelassenen Fahrzeugen, soweit sie nicht unter § 57a Abs. 1b fallen, eine den Vorschriften entsprechende Begutachtungsplakette (§ 57a Abs. 5 und 6) am Fahrzeug angebracht ist.

§ 40. Verfahren bei der Zulassung

(1) Über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr hat, abgesehen von den im Abs. 2 bis 5 angeführten Fällen, die Behörde zu entscheiden, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt; jedoch gilt

a) -c) ...

d) im Falle einer Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat der Hauptwohnsitz des Mieters als dauernder Standort des Fahrzeuges.

Internationaler Kraftfahrverkehr

§ 79.

Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist 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 wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen

§ 82

(1) Kraftfahrzeuge und Anhänger mit ausländischem Kennzeichen (§ 79 Abs. 1) müssen von einem Mitgliedstaat des Pariser Übereinkommens über den Verkehr mit Kraftfahrzeugen, BGBl. Nr. 304/1930, des Genfer Abkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 222/1955, oder des Wiener Übereinkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 289/1982, zugelassen sein.

Anhänger, die nach heimatlichem Recht nicht gesondert zugelassen werden, sondern das Kennzeichen des Zugfahrzeuges führen müssen, gelten als zugelassen; dies gilt auch für Fahrzeuge mit Zoll-, Überstellungs- oder Probefahrtenkennzeichen für die Dauer der Gültigkeit dieser Kennzeichen. Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Bundesgebiet dürfen nur verwendet werden, wenn sie das ihnen zugewiesene Kennzeichen führen.

(1a) Sofern der Bundesminister für Verkehr, Innovation und Technologie zum Abschluss von Übereinkommen gemäß Art. 66 Abs. 2 B-VG ermächtigt ist, kann er völkerrechtliche Vereinbarungen schließen, welche die gegenseitige Anerkennung der Verwendung von Fahrzeugen mit Probefahrtenkennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr zum Inhalt haben.

(2) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von keinem der im Abs. 1 angeführten Staaten zugelassen sind, dürfen nur verwendet werden, wenn sie gemäß § 38 vorübergehend

zugelassen sind; ihre Verwendung ist jedoch während der drei unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Tage zulässig. Den Lenkern solcher Fahrzeuge ist beim Eintritt in das Bundesgebiet eine Bestätigung über den Tag der Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet auszustellen und eine Belehrung in deutscher, französischer und englischer Sprache auszufolgen, der zu entnehmen ist, daß die Verwendung des Fahrzeuges nur während der drei unmittelbar auf seine Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Tage und nach Ablauf dieser Frist nur auf Grund einer vorübergehenden Zulassung gemäß § 38 zulässig ist.

(3) Als Nachweis für die Zulassung im Sinne des Abs. 1 muß ein nationaler Zulassungsschein oder dessen von der Ausstellungsbehörde beglaubigte Photokopie vorliegen. Wenn der Zulassungsschein nicht in deutscher Sprache oder nicht auch in deutscher Sprache abgefaßt ist, nicht von einem Mitgliedstaat des Genfer Abkommens oder des Wiener Übereinkommens ausgestellt ist oder nicht zusammen mit einem im Pariser Übereinkommen vorgesehenen zwischenstaatlichen Zulassungsschein vorgewiesen werden kann, müssen dem Zulassungsschein wenigstens Name und Anschrift des Zulassungsbesitzers, Marke, Type und Fahrgestellnummer des Fahrzeuges, das Kennzeichen und der Tag der Zulassung leicht entnommen werden können. Wenn der Lenker eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen keinen Zulassungsschein vorweisen kann und hiefür einen zureichenden Grund, wie etwa Verlust, glaubhaft macht, ist ihm auf Antrag, wenn keine Bedenken bestehen, ein zwischenstaatlicher Zulassungsschein unter sinngemäßer Anwendung des § 81 auszustellen; § 38 bleibt unberührt.

(4) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen müssen hinten das heimatliche Kennzeichen und das Unterscheidungszeichen des Heimatstaates führen; für den ersten Anhänger eines Kraftwagens mit zwei Anhängern ist jedoch kein Unterscheidungszeichen erforderlich. Besteht das Kennzeichen nicht aus arabischen Ziffern und lateinischen Buchstaben, so muß das Kennzeichen auch in diesen Ziffern und Buchstaben wiedergegeben sein. Das Führen des Unterscheidungszeichens eines anderen Staates ist unzulässig. Fahrzeuge, die in einem EU-Mitgliedstaat zugelassen sind und im Sinne der Verordnung des Rates Nr. 2411/1998 ihren Nationalitätsbuchstaben im Kennzeichen (auf der Kennzeichentafel) aufweisen, müssen nicht noch zusätzlich das internationale Unterscheidungszeichen führen.

(5) Abmessungen, Gesamtgewichte und Achslasten sowie die Ladung von Fahrzeugen oder von Kraftfahrzeugen mit Anhängern mit ausländischem Kennzeichen dürfen die im § 4 Abs. 6 bis 9 und § 101 Abs. 1 und Abs. 5 festgesetzten Höchstgrenzen nicht überschreiten; das Verwenden von solchen Fahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern mit größeren Abmessungen oder höheren Gesamtgewichten oder Achslasten oder größerer Ladung kann jedoch unter sinngemäßer Anwendung des § 36 lit. c, § 39 Abs. 3, § 40 Abs. 3 und 4, § 101 Abs. 5 und § 104 Abs. 9 bewilligt werden, wenn nach Art der Verwendung der Fahrzeuge vom Standpunkt der Verkehrs- und Betriebssicherheit keine Bedenken bestehen. Die Bestimmungen der §§ 4 Abs. 7a, 101 Abs. 5 und 104 Abs. 9 für Fahrten im Vorlauf- und Nachlaufverkehr gelten auch für Kraftfahrzeuge und deren Anhänger mit ausländischen Kennzeichen.

(6) Auf ausländische Motorfahräder finden die besonderen Bestimmungen des § 85

Anwendung.

(7) Das Einbringen in das Bundesgebiet von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, bei deren Verwendung im Inland die Verkehrssicherheit gefährdet oder die im Abs. 5 erster Halbsatz angeführten Höchstgrenzen überschritten werden, ist, unbeschadet des Abs. 5 zweiter Halbsatz, zu verhindern.

(8) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind 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. 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 örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

(9) Wird von den Organen des öffentlichen Sicherheitsdienstes oder der Straßenaufsicht eine Übertretung des Abs. 8 festgestellt, so haben sie hievon das Daten-, Informations- und Aufbereitungscenter des Bundesministeriums für Finanzen zur abgaberechtlichen Überprüfung zu verständigen. In der Verständigung sind der Name und die Adresse des Lenkers und des Zulassungsbesitzers, das Kennzeichen des Fahrzeuges sowie Zeit und Ort der Tatbegehung anzugeben.

4. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Z. 3 lit. b 2. Fall NoVAG unterliegt die Verwendung von Fahrzeugen im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

Hintergrund für die Einführung des Tatbestandes in § 1 Z 3 lit. b 2. Fall war, dass die NoVA vielfach dadurch umgangen wurde (und wird), dass Kraftfahrzeuge im Ausland kraftfahrrechtlich zugelassen, anschließend jedoch überwiegend in Österreich verwendet werden. Die Gesetzesmaterialien erwähnen in diesem Zusammenhang ausdrücklich die Gründung von Betrieben durch Österreicher im EU-Ausland, die einzig und allein als Zulassungsadresse für das jeweilige Kraftfahrzeug dienen. Die dauerhafte Nutzung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen in Österreich war zwar auch vor der Novellierung des § 1 durch BGBl I 1999/122 oftmals kraftfahrrechtlich unzulässig, allerdings führte diese widerrechtliche Verwendung – mangels Erfüllung eines NoVA-Tatbestandes – zu keinen NoVA-

rechtlichen Konsequenzen.

Ob eine widerrechtliche Verwendung im Inland vorliegt, ist anhand der kraftfahrrechtlichen Bestimmungen des KFG zu beurteilen. Neben der Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen – welche den Hauptanwendungsfall des § 1 Z 3 lit. b 2. Fall darstellt – kann ein Verstoß gegen kraftfahrrechtliche Vorschriften in Einzelfällen auch bei der Verwendung inländischer Kennzeichen vorliegen.

Die Verwendung von Kraftfahrzeugen in Österreich ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung stellt gem. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG auch einen Kfz-Steuer-Tatbestand dar. Der Gesetzgeber verwendet hierbei explizit den Begriff „widerrechtliche Verwendung“, welcher auch im Bereich der NoVA zur prägnanten Umschreibung des Tatbestandes des § 1 Z 3 lit. b 2. Fall verbreitet ist. Die Tatbestände des § 1 Z 3 lit. b 2. Fall NoVAG und des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG sind eng miteinander verknüpft, da beide an die (widerrechtliche) Verwendung eines Kraftfahrzeuges entgegen den Bestimmungen des KFG anknüpfen. Da sich die entscheidenden Fragestellungen bei der widerrechtlichen Verwendung jeweils auf das KFG beziehen, kann die zu § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG ergangene Judikatur auch für Zwecke der Auslegung des § 1 Z 3 lit. b 2. Fall NoVAG – und vice versa – herangezogen werden (*Haller, Normverbrauchsabgabengesetz, 2. Aufl. (2021), § 1, Rz. 74-76*).

Fahrzeuge, die im Ausland kraftfahrrechtlich zugelassen wurden und dementsprechend über ausländische Kennzeichen verfügen, dürfen in Österreich mit ihrer ausländischen Zulassung verwendet werden, wenn der ausländische Zulassungsstaat Mitgliedstaat eines der in § 82 Abs. 1 KFG genannten internationalen Übereinkommen ist. Die Zulässigkeit der Verwendung derartiger Fahrzeuge im Inland ist jedoch zeitlich limitiert, wobei das KFG **zwei**

Fallkonstellationen unterscheidet: Befindet sich der „**dauernde Standort**“ des Kraftfahrzeuges **im Ausland**, so ist die **Verwendung des Kraftfahrzeuges in Österreich gem. § 79 KFG ein Jahr lang ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig**.

Liegt der **dauernde Standort des Kraftfahrzeuges dagegen im Inland**, so ist dessen Verwendung in Österreich gem. § 82 Abs. 8 zweiter Satz KFG dagegen nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. § 82 Abs. 8 erster Satz KFG stellt in diesem Zusammenhang die Regelung auf, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind (**„Standortvermutung“**, *Haller, Normverbrauchsabgabengesetz, 2. Aufl. (2021), § 1, Rz. 77-78*)

Was die Standortvermutung und die grundsätzliche Steuerpflicht für die Fahrzeuge als solche anlangt, ist die Bf. dieser nicht entgegengetreten und hat auch auf eine allfällige Beweisführung durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen verzichtet.

Somit konnte die Steuerbarkeit der Einbringung ausländischer Kraftfahrzeuge als unbedenklich festgestellt werden und es erübrigen sich darob weitergehende Ausführungen.

Was die Einordnung der Fahrzeuge nach § 2 NovAG anlangt, sind diese unstrittig als Personenkraftfahrzeuge anzusehen.

Gemäß § 3 Z 3 NoVAG ist im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner anzusehen (§ 6 Abs. 1 BAO).

Von der Bf. wird die Steuerschuldnerschaft in der Weise bestritten, als sie die Auffassung vertritt, dass die ausländische Zulassungsbesitzerin heranzuziehen wäre. Ausweislich der vorliegenden Aktenlage wurde gegenüber der ausländischen Zulassungsbesitzerin der Abgabensanspruch (noch) nicht geltend gemacht, obwohl dies rechtlich möglich gewesen wäre. Die belangte Behörde hat sich im bisherigen Abgabenverfahren auf den Verwendungstatbestand gestützt und die Bf. als Abgabenschuldnerin herangezogen.

Seit dem BudBG 2009 sind im Fall der widerrechtlichen Verwendung (§ 1 Z 3 lit. b 2. Fall) der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner Steuerschuldner. Auch für Zeiträume vor dem 18.6.2009 ist nach der Rechtsprechung (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107) neben dem Zulassungsbesitzer der Verwender als Steuerschuldner anzusehen.

Neben dem Zulassungsbesitzer ist auch „derjenige, der das Fahrzeug verwendet“ Steuerschuldner. Zur Frage, wer als derartiger Verwender des Fahrzeuges und damit als Steuerschuldner anzusehen ist, hat der VwGH (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107) ausgeführt, dass das NoVAG keine Regelung enthalte, wem die Verwendung eines Fahrzeuges zuzurechnen sei. Zur Ermittlung des Verwenders des Fahrzeuges sei daher auf den Halterbegriff des § 5 Abs. 1 EKHG abzustellen, da dieser ebenfalls die Zielsetzung verfolge, die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Kraftfahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat. Als Halter und somit Verwender des Fahrzeuges iSd § 4 Z 3 NoVAG sei daher – unter Rückgriff auf die Rsp. des OGH – jene Person anzusehen, „die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.“ Die Beurteilung habe nach objektiven Gesichtspunkten zu erfolgen, wobei maßgebend sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Ob das Fahrzeug auf die betroffene Person kraftfahrrechtlich überhaupt zugelassen werden könnte, ist aus Sicht des VwGH für die Qualifikation als Verwender unerheblich. Ebenso unerheblich ist laut VwGH der rechtliche Besitz an dem Fahrzeug. Ein ausländischer Vermieter (z.B. Leasinggesellschaft) ist mangels Haltereigenschaft daher nicht Steuerschuldner. Das Abstellen auf den Halterbegriff wird nicht nur zur Ermittlung des Steuerschuldners gem. § 4 Z 3 NoVAG, sondern auch für die Auslegung, ob auf Tatbestandsebene überhaupt eine „Verwendung“ des Fahrzeuges im Inland vorliegt, herangezogen. Bei der widerrechtlichen Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen sind daher typischerweise der ausländische Zulassungsbesitzer sowie der inländische Verwender des Fahrzeuges – z.B. Geschäftsführer oder Arbeitnehmer – als Gesamtschuldner anzusehen.

Welche Person als Abgabenschuldner in Anspruch genommen wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei für die Ermessensübung § 20 BAO zu berücksichtigen und diese zu begründen ist. Voraussetzung für eine sachgerechte Ermessensübung ist, dass die Behörde sämtliche Personen ermittelt, die als Verwender und damit als Steuerschuldner in Betracht kommen. „Naheliegend“ ist nach Ansicht des BFG bei zwei potenziellen Haltern (Geschäftsführer und Bf.) die Heranziehung desjenigen als Steuerschuldner, der den größeren Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht, auch wenn dieser nicht Zulassungsbesitzer ist. Eine Heranziehung des Arbeitgebers, der alle Kosten iZm dem KFZ trägt, anstelle des Arbeitnehmers als Steuerschuldner erscheint hier sachgerecht, zumal die gegenständlichen Fahrzeuge im weiteren Sinne unternehmerisch genutzt wurden, weil sie einerseits dem Geschäftsführer und andererseits Angestellten als Dienstkraftfahrzeug nach Disposition des Geschäftsführers der Bf. zum Gebrauche überlassen wurden und damit zum Aufbau der Fitnessbetriebe in Österreich zum Einsatz kamen. Inwieweit die Kraftfahrzeuge auch zu privaten Verwendungszwecken nach Art eines Sachbezuges überlassen wurden, ist gegenständlich nicht weiter von Bedeutung. Im Übrigen wäre es nicht im Sinne des zu übenden Ermessen, einen Arbeitnehmer als tatsächlichen Nutzer des Fahrzeuges zur Zahlung der Abgabe heranzuziehen, denn schließlich entscheidet über den Einsatz der zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel der Unternehmer. Eine derartige bf. Argumentation ist hier wohl primär von der Überlegung getragen, die Bf. aus ihrer abgabenrechtlichen Verantwortung zu entlasten, obwohl sie durch ihren Geschäftsführer sowohl rechtsgestalterisch (Miete, Gebrauchsüberlassung von der K.S. GmbH, Deutschland) als auch faktisch über den Einsatz bzw. Zuweisung der Fahrzeuge zu einzelnen Personen entschied. Die Geltendmachung des Abgabeanpruchs bei demjenigen Abgabenschuldner, der den präsumptiv größten wirtschaftlichen Nutzen zieht, stößt auf keine grundlegenden Bedenken.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG entsteht die Steuerschuld bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland. Dies war der im angefochtenen Bescheid angeführte Zeitraum und wurde nicht weiter releviert.

Was die im ergänzenden Vorbringen (OZ. 11) und Vorlageantrag (OZ. 22) angedeutete Rücküberstellung an die K.S. GmbH (Deutschland) per 30.8.2018 anlangt, ist auszuführen, dass diese keine Relevanz auf den im Bescheid festgestellten und eingetretenen Abgabeanpruch hinsichtlich Normalverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer hat. Inwieweit allfällige Vergütungen des Abgabeanpruchs zu erfolgen haben, ist in einem eigenen Verfahren von der Abgabenbehörde zu beurteilen.

Ebenfalls nicht geteilt werden, die in den vorhin erwähnten Eingaben relevierten unionsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die referierte EuGH-Judikatur zu den EuGH 21.3.2002, C-451/99, Cura Anlagen GmbH; EuGH 27.6.2006, C-242/05, G.M van Coevering; EuGH 26.4.2012, C-578/10, L.A.C. van Putten; EuGH 19.9.2017, C-552/15, Komm. gg. Irland; EuGH 18.1.2018, C-249/15, Wind 1014 GmbH, Kurt Daell); in denen zusammenfassend das von

einzelnen Mitgliedstaaten nicht vorhandene und/oder nur erschwert durchsetzbare Vergütungsverfahren bzw. unverhältnismäßige Bedingungen zur Erreichung von Kraftfahrzeugzulassungen kritisiert wurden.

Richtig ist dem Bf. Vorbringen, dass der EuGH im Falle der von den Mitgliedstaaten erhobenen Zulassungssteuern die Rechtansicht vertritt, dass diese nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung des Kraftfahrzeuges erhoben werden dürfen. Diese von der unionsrechtlichen Judikatur geäußerten Bedenken gelten aber nicht für diejenigen Fälle, in denen Kraftfahrzeuge auf unbestimmte Zeit im Inland verbleiben und daher anzunehmen sein wird, dass keine von Anfang an begrenzte Nutzungsdauer im Inland vorliegt (idS auch der von der Bf. zit. *Haller, SWK 2017, S 1267*). Hierbei übersieht die Bf., dass sie sich über die rechtliche Gestaltung der Gebrauchsüberlassung nur sehr allgemein mit dem angeblichen Vorliegen eines mündlichen Mietvertrages geäußert hat. Sowohl über das zeitliche Element (Dauer der Miete) als auch das Mietentgelt hat sich die Bf. nicht näher geäußert. Über derart unbestimmt gehaltene Sachverhaltsbehauptungen ist weder die belangte Behörde und noch das Bundesfinanzgericht gehalten, weitere Ermittlungen vorzunehmen, zumal sich derartige Gestaltungen im Internum der Gesellschaftersphäre abspielen und nach außen hin nie in Erscheinung traten. Abgesehen davon besitzt die Bf. bzw. ihr Geschäftsführer bei Sachverhalten deren Wurzeln im Ausland und in der Gesellschaftersphäre liegen größere Sachnähe. Die Tatsache, dass im Laufe des weiteren Verfahrens die Fahrzeuge am 30.8.2018 (angeblich) zurückgestellt wurden, lassen auf keine von vorneherein vereinbarte begrenzte Dauer inländischer Nutzung schließen. Für die Einleitung eines allfälligen Vorabentscheidungsverfahrens besteht daher keine ausreichende Präjudizialität, sodass gegenständlich eine unionskonforme Rechtslage vorliegt.

Hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer enthält das Beschwerdevorbringen keine – außer der Anführung der entsprechenden Gesetzesstellen - näheren gesonderten Ausführungen, sodass auf die Erwägungen zur Normverbrauchsabgabe verwiesen wird.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Im Übrigen wird auf die unter Punkt 3.1. angeführte Judikatur verwiesen.

Graz, am 22. Februar 2023

