

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Schwarzenbergplatz 14, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 22. November 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 22. Oktober 2018 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 01.2015-12.2015, Kraftfahrzeugsteuer 01.2016-12.2016, Kraftfahrzeugsteuer 01.2017-12.2017, Normverbrauchsabgabe 01.2015 und Säumniszuschlag von der Normverbrauchsabgabe Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im **Bericht** gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) über das Ergebnis der **Außenprüfung**, welche unter anderem die Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer 2015 bis 2017 umfasste, hielt der Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 10. August 2018 fest, dass der Beschwerdeführer gemeinsam mit seinem Bruder und Mag. ***1*** ***2*** zu je 33,33 % an der nach dem Beschwerdeführer benannten ***3*** ***4*** GmbH beteiligt sei. Die ***Bf1*** GmbH halte 100 % der ***Bf1*** s.r.o. mit Sitz in ***5***, ***6***. Im Firmenbuch würden für die ***Bf1*** GmbH als Geschäftsführer Mag. ***1*** ***2*** und der Bruder des Beschwerdeführers, bei der ***Bf1*** s.r.o. der Beschwerdeführer und sein Bruder aufscheinen.

Am 13. Januar 2017 sei zwischen der ***Bf1*** GmbH und dem Beschwerdeführer ein schriftlicher (Geschäftsführer-)Dienstvertrag geschlossen worden. Darin sei festgelegt worden,

dass es zu den Aufgaben des Beschwerdeführers gehöre, das Tochterunternehmen ***Bf1*** s.r.o. zu leiten und sich sein gewöhnlicher Dienstort am Sitz der Tochtergesellschaft in ***6*** befinde. Dem Geschäftsführer werde ein entsprechender Firmenwagen der oberen Mittelklasse sowohl für geschäftliche als auch für private Zwecke von jener Konzerngesellschaft zur Verfügung gestellt, für welche der Beschwerdeführer überwiegend tätig werde. Die Erhaltungskosten dieses Wagens würden von dieser Gesellschaft getragen und übernehme sie die bei dienstlicher und privater Nutzung angefallenen Betriebskosten, insbesondere Treibstoff, Maut und Parkgebühren.

Durch diesen Vertrag sei die schon davor geübte Praxis schriftlich festgehalten worden.

Die ***Bf1*** s.r.o. habe am 16. Januar 2015 mit einer in ***6*** gelegenen Firma einen Leasingvertrag über ein gebrauchtes Kraftfahrzeug abgeschlossen, welches am 28. Januar in ***6*** zugelassen worden sei und seither dem Beschwerdeführer zur Nutzung überlassen worden sei.

Dazu habe der Beschwerdeführer in Hinblick auf eine allfällige Pflicht zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe ausgeführt, dass er den weitaus überwiegenden Anteil der Fahrten mit diesem Fahrzeug im Rahmen der Tätigkeit für die ***Bf1*** s.r.o. in ***6*** absolviert habe, wie sich aufgrund der tatsächlich absolvierten Auswärtstermine und der darauf basierenden detaillierten Schätzung erkennen lasse. Die ***Bf1*** s.r.o. sei als kraftfahrrechtlicher Verwender anzusehen, da das Fahrzeug weitaus überwiegend für betriebliche Zwecke dieser Gesellschaft verwendet werde, welche also den Nutzen aus der Verwendung ziehe, die Kosten des Fahrzeuges zur Gänze trage und die Verfügungsmacht über das Fahrzeug habe. Das Fahrzeug werde nur in einem sehr geringen Ausmaß für private Zwecke genutzt und würde der Beschwerdeführer für Privatfahrten auch ein anderes, in Österreich angemeldetes Privatfahrzeug verwenden. Das Landesverwaltungsgericht ***7*** habe außerdem entschieden, dass über das entsprechende Fahrzeug des Bruders des Beschwerdeführers hauptsächlich von der ***Bf1*** s.r.o. verfügt werde. Mangels Sitz der in Österreich befinde sich der dauernde Standort des Fahrzeuges in ***6*** und komme die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG (Kraftfahrzeuggesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967) nicht zur Anwendung. Gleiches gelte auch die Jahresfrist des § 79 KFG.

Die ***Bf1*** s.r.o. habe ungefähr 140 Mitarbeiter und sei die Hauptgesellschaft des Konzerns. Der Beschwerdeführer und sein Bruder seien als Geschäftsführer diese operativen Produktions- und Handelsgesellschaft tätig. Mag. ***1*** ***2*** leite die österreichische Handelsgesellschaft, die über rund 45 Mitarbeiter verfüge. Das Fahrzeug werde in zeitlicher Hinsicht überwiegend für Fahrten im Interesse der ***Bf1*** s.r.o. verwendet, da es sich in der Regel vier Tage pro Woche in ***6*** am Standort der ***Bf1*** s.r.o. befinde. Auch in Hinblick auf die gefahrenen Kilometer werde das Fahrzeug überwiegend in ***6*** verwendet, dort repariert und serviciert. Die geringfügige private Nutzung stehe einer

erforderlichen Gesamtbetrachtung aufgrund der in zeitlicher und streckenmäßiger Hinsicht überwiegenden Verwendung des Fahrzeugs in ***6*** im betrieblichen Interesse der ***Bf1*** s.r.o nicht entgegen. Das Fahrzeug sei daher in Österreich nicht widerrechtlich verwendet worden, weswegen keine NoVA- und Kfz-Steuerpflicht entstanden sei.

Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in Österreich habe, das Fahrzeug aber Eigentum der ***Bf1*** s.r.o sei. Aufgrund des oben geschilderten Vertrages habe der Beschwerdeführer die Dispositionsmöglichkeit und seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung die alleinige Verantwortung für die Verwendung des Fahrzeuges. Dass ***Bf1*** s.r.o die Kosten trage, sei nicht von Bedeutung und auch die Entscheidung des Landesverwaltungsgerichts ***7*** sei zum Jahr 2014 und dem Bruder des Beschwerdeführers ergangen, weswegen es keinerlei Bindungswirkung auf den Beschwerdeführer entfalte.

Aus der detaillierten Schätzung der gefahrenen Kilometer aufgrund der Außentermine des Beschwerdeführers lasse sich ablesen, dass der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum für 45 Fahrten von seinem Wohnsitz zum Sitz der ***Bf1*** s.r.o von den rund 50.400 gefahrenen Kilometern etwa 53 % aufgewendet habe. Davon würden 11,6 % auf den Teil der Strecke in Österreich und 41,4 % auf jenen in ***6*** entfallen. Innerhalb von ***6*** sei der Beschwerdeführer für die ***Bf1*** s.r.o 16,4 % der Fahrstrecke und in anderen Ländern 21,0 % unterwegs gewesen. Die Privatnutzung habe 9,5 % betragen.

Nach Ansicht des Prüfers sei der Beschwerdeführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, nämlich Geschäftsführerdienstvertrag, Verfügungsgewalt, Nutzungseinsatz und Aufteilung der zurückgelegten Kilometer, als Verwender des Fahrzeuges anzusehen.

Der Beschwerdeführer habe kein Fahrtenbuch vorgelegt und daher den gegen Gegenbeweis zur Standortvermutung im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG nicht erbracht, sondern die geschilderten Geschehnisse allenfalls glaubhaft gemacht. Ob der Beschwerdeführer tatsächlich 45-mal zwischen Wohnsitz und Sitze der von ihm geführten Gesellschaft gefahren sei, bleibe offen. Der Beschwerdeführer habe die betrieblichen Fahrten nicht zwischen jenen für die ***Bf1*** s.r.o und denen für die ***Bf1*** GmbH aufgeteilt, obwohl er auch von der österreichischen Gesellschaft eine Vergütung für seine Tätigkeit erhalte. Nicht überprüfbar sei, wieweit der Beschwerdeführer ein weiteres Fahrzeug für private Fahrten genutzt habe, da auch die als privat erklärten Wegstrecken nicht überprüfbar seien.

Dem Beschwerdeführer sei es nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht gelungen eine weitaus überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland, also eine über 80 % nachzuweisen, da Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstandort nicht als betriebliche Fahrten zu qualifizieren seien.

Davon und von den Fahrzeugdaten ausgehend errechnete der Prüfer für die Jahre 2015, 2016 und 2017 eine Kraftfahrzeugsteuer von je € 1.506,38 und eine Normverbrauchsabgabe von € 12.627,50.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen mit den Bescheiden über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12 der Jahre 2015, 2015 und 2017, sowie Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Jänner 2015, alle datiert mit 22. Oktober 2018.

Gegen diese am 31. Oktober 2018 beim Beschwerdeführer eingelangten Bescheide wandte sich dieser mit **Beschwerdeschrift** datiert vom 22. November 2018, in den Postkasten des Finanzamtes eingeworfen am 23. November 2018.

Darin stellte der Beschwerdeführer die Anträge die Kraftfahrzeugsteuerbescheide 01-12/2015, 01-12/2016 und 01-12/2017, den Normverbrauchsabgabebescheid 01/2015 und den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Normverbrauchsabgabe 01/2015 ersatzlos aufzuheben und die weiteren Anträge auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht binnen drei Monaten nach § 262 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 264 BAO sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Darin brachte der Beschwerdeführer vor, dass er seit 2015 über kein Fahrzeug verfügt habe, für welches eine kraftfahrrechtliche Zulassungspflicht in Österreich bestehe. Es gebe daher auch keine Kraftfahrzeugsteuer- oder Normverbrauchsabgabepflicht.

Einerseits sei der Beschwerdeführer nicht als Verwender (Halter) des Fahrzeuges anzusehen, da dieses überwiegend für betriebliche Zwecke der ***Bf1*** s.r.o verwendet werde, diese die Kosten zur Gänze trage und die Verfügungsmacht darüber habe. Dies komme durch die geringe private Verwendung zum Ausdruck und habe beim gleichgelagerten Fall des Bruders des Beschwerdeführers das Landesverwaltungsgerichts ***7*** ebenso gesehen. Es komme für die Qualifikation als Verwender nicht auf die Stellung im Unternehmen, sondern nur darauf an, ob diese Person als Halter zu qualifizieren sei. Die ***Bf1*** s.r.o habe ihren Sitz in ***6*** und befinde sich der Standort des Fahrzeuges dort. Die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG komme daher nicht zur Anwendung. Gleiches gelte für den § 79 KFG, da das Fahrzeug nicht länger als ein Jahr ohne Grenzübertritt in Österreich verblieben sei. Der Beschwerdeführer sei operativer Geschäftsführer der ***Bf1*** s.r.o nicht jedoch der österreichischen ***Bf1*** GmbH, von welcher nur ein minimaler Anteil der Gehaltsaufwendungen für den Beschwerdeführer getragen werde.

Andererseits werde das Fahrzeug in zeitlicher Hinsicht überwiegend für Fahrten im Interesse der ***Bf1*** s.r.o verwendet und befinde sich in der Regel vier Tage in der Woche in ***6***, was durch Zeugenaussagen belegt werden könne. Das Fahrzeug werde im

betrieblichen Interesse überwiegend in ***6*** gefahren, dort repariert und der Service durchgeführt. Die geringe Privatnutzung stehe bei einer Gesamtbetrachtung einer Zuordnung zur nicht ***Bf1*** s.r.o entgegen, da für Privatfahrten in Österreich grundsätzlich ein in Österreich zugelassenes Fahrzeug verwendet werde.

Im beigelegten Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes ***7*** wegen einer Verwaltungsübertretung des Bruders des Beschwerdeführers nach § 82 Abs. 8 KFG kam dieses am 9. Dezember 2014 zur Ansicht, dass eine solche nicht vorliege, da über dieses Fahrzeug vom Sitz der ***Bf1*** s.r.o hauptsächlich verfügt worden sei und die Fahrten vom und zum Wohnsitz des Bruders in Österreich dem nicht entgegenstehen würden.

Weiter beigelegt war eine durchschnittliche Kilometerschätzung für das Jahr 2017 in der vom Prüfer oben beschriebenen Form.

In der dazu verfassten **Stellungnahme** vom 15. Februar 2019 ordnete der Prüfer die Beschwerdeschrift als inhaltlich gleichartig wie die Argumente im Prüfungsverfahren ein und ergänzte, dass nicht auf das fehlende Fahrtenbuch und die Aufteilung der gefahrenen Kilometer eingegangen worden sei.

In der **Beschwerdevorentscheidung** betreffend die Beschwerde gegen den Kraftfahrzeugsteuerbescheid 01.2015 bis 12.2015 datiert vom 23. August 2019 wurde dieser insofern abgeändert, als nur für elf Monate die Kraftfahrzeugsteuer (von Februar bis Dezember in Höhe von € 125,53, gesamt also € 1.380,85) vorgeschrieben wurden. Dies wurde damit begründet, dass die widerrechtliche Verwendung erst mit Ablauf der Monatsfrist im Februar 2015 eingesetzt habe.

Im Übrigen wurde die gleichen Argumente vorgetragen wie im oben wiedergegebene Bericht über die Außenprüfung.

Die Beschwerden gegen Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer 01.2015 bis 12.2016, Kraftfahrzeugsteuer 01.2016 bis 12.2016 und Normverbrauchsabgabe 01.2015 wurden mit Beschwerdevorentscheidung ebenfalls datiert 23. August 2019 ebenso mit den gleichen Argumenten und größtenteils wortgleich abgewiesen.

Im Vorlageantrag datiert vom 17. September 2019 persönlich überreicht am 18. September 2019 begehrte der Beschwerdeführer die Vorlage der verfahrensgegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht verwies auf die schon in der Beschwerdeschrift vorgetragenen Argumente und wiederholte diese teilweise.

Am 12. November 2019 wurde dem Beschwerdeführer der Bericht über die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht übermittelt, welcher insofern als Vorhalt zu werten ist. Darin wiederholt das Finanzamt die Feststellungen des bisherigen Verfahrens und führt diese detailliert aus.

Wiederholend führte das Finanzamt vor allem aus, dass der Beschwerdeführer aufgrund seines Geschäftsführervertrages über das oben beschriebene am 13. Januar 2015 von der ***Bf1*** s.r.o geleaste Fahrzeug habe frei verfügen können. Die ***Bf1*** s.r.o habe insbesondere auf die Privatfahrten des Beschwerdeführers keinen Einfluss gehabt. Die völlige Kostentragung durch die ***Bf1*** s.r.o trete gegenüber der tatsächlichen Verfügungsgewalt des Beschwerdeführers zu zurück, der allein über die Art der Verwendung entschieden habe, weswegen dieser als Halter anzusehen sei.

Das Überlassen eines Fahrzeuges des Dienstgebers sei üblicherweise auch ein Gehaltsbestandteil und die private Nutzung ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis nach § 15 Abs. 2 EStG 1988, wodurch der Beschwerdeführer indirekt auch einen Teil der Aufwendungen für das Fahrzeug trage.

Zum Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes ***7*** gebe es keine Bindungswirkung in Hinblick auf dieses Verfahren, da es sich auf eine andere Person, den Bruder des Beschwerdeführers und einen anderen Zeitraum beziehe und keine Verurteilung zur Folge gehabt habe.

Eine weitaus überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Interesse der ***Bf1*** s.r.o liege nicht vor, da die Fahrten zwischen Wohnort und Sitz der ***Bf1*** s.r.o, welche mehr als die Hälfte der gefahrenen Strecke ausmachen würden, nicht als im Interesse der ***Bf1*** s.r.o gesehen werden könnten. Wenn eine inländische natürliche Person über die private und berufliche Verwendung eines auf eine ausländische Körperschaft zugelassenen Fahrzeuges verfügen könne, werde der dauernde Standort des Fahrzeuges am (inländischen) Hauptwohnsitz vermutet.

Der Gegenbeweis zur Standortvermutung sei dem Beschwerdeführer nicht gelungen, da er entgegen seiner Beweisvorsorgepflicht die im Wesentlichen dauernde Verwendung im Ausland nicht habe ausreichend (durch ein Fahrtenbuch) habe belegen können, sondern diesen Umstand allenfalls glaubhaft gemacht habe. Ebenso wenig sei das Fahrzeug mindestens 80 bis 85 % der gefahrenen Strecke im Ausland verwendet worden und daher nicht nahezu ausschließlich im Ausland verwendet worden. Aus den nicht nachgewiesenen Services und Reparaturen im Ausland könne kein Rückschluss auf die Verwendung gezogen werden.

Der Beschwerdeführer habe in Österreich im Beschwerdezeitraum kein zweites privates Fahrzeug zugelassen. Über ein solches habe nur seine Ehegattin verfügt. Aus dem Vorhandensein eines solchen zweiten Fahrzeuges könne nicht auf die Verwendung für private Fahrten im Inland, sondern nur auf die Möglichkeit dazu geschlossen werden.

Es sei daher das Verwenden des von der ***Bf1*** s.r.o zur Verfügung gestellten Fahrzeuges nur ein Monat nachdem dieses im Januar 2015 nach Österreich gebracht worden sei, zulässig gewesen.

Das Finanzamt beantragte daher den Beschwerden wie in den oben dargestellten Beschwerdevereinsentscheidungen hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer für den Januar 2015 stattzugeben und im Übrigen abzuweisen.

Dazu hat der Beschwerdeführer keine Stellungnahme abgegeben.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2024 hat der Beschwerdeführer die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung auf Entscheidung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und sein Bruder sind Geschäftsführer der ***Bf1*** s.r.o, die ihren Sitz in ***6*** hat und dort einen Produktions- und Handelsbetrieb mit 140 Mitarbeitern führt.

Die ***Bf1*** s.r.o ist eine hundertprozentige Tochter der ***Bf1*** GmbH mit Sitz in Österreich, an welcher der Beschwerdeführer, sein Bruder und Mag. ***1*** ***2*** zu je einem Drittel beteiligt sind.

Der Bruder des Beschwerdeführers und Mag. ***1*** ***2*** sind Geschäftsführer der ***Bf1*** GmbH, eine Handelsgesellschaft mit ungefähr 45 Mitarbeitern.

Mit einem schriftlichen Geschäftsführerdienstvertrag mit Wirkung vom 1. Januar 2017, welcher die schon bis dahin übliche Praxis festlegte, wurde mit der ***Bf1*** GmbH vereinbart, dass der Beschwerdeführer (insbesondere) die ***Bf1*** s.r.o zu leiten, diese Tätigkeit eigenverantwortlich auszuüben und seine gesamte Arbeitskraft der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen habe. Als gewöhnlicher Dienstort wurde der Sitz der ***Bf1*** s.r.o in ***6*** vereinbart.

Dabei wurde dem Beschwerdeführer ausdrücklich ein Firmenwagen der oberen Mittelklasse „sowohl für geschäftliche als auch für private Zwecke“ von jener Gesellschaft, für welche der Beschwerdeführer überwiegend tätig war, also der ***Bf1*** s.r.o, zur Verfügung gestellt. Weiter vereinbart war, dass die Gesellschaft die Erhaltungskosten und Betriebskosten dieses Wagens bei dienstlicher und privater Nutzung, insbesondere Treibstoff, Maut und Parkgebühren übernimmt.

Ein solches Fahrzeug hat die ***Bf1*** s.r.o am 16. Januar 2015 in ***6*** geleast und seither Reparatur-, Service und Betriebskosten getragen, wobei Reparaturen und Service in ***6*** durchgeführt wurden. Anschließend an den Erwerb wurde das Fahrzeug mit ***6*** Kennzeichen erstmals nach Österreich verbracht.

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in Österreich und fährt, etwa 45-mal im Jahr mit seinem Dienstfahrzeug von seinem Wohnsitz zum Firmensitz der ***Bf1*** s.r.o, wo dieses dann im Schnitt für vier Tage der Woche bleibt, bis der Beschwerdeführer wieder zu seinem Wohnsitz in Österreich zurückkehrt. Dabei entfallen von den gesamten gefahrenen Kilometern pro Jahr (ungefähr 50.400 km) mit diesem Fahrzeug 53 % auf diese Strecke. Ungefähr vier Fünftel dieses Wegs zwischen Wohn- und Arbeitsort liegen in ***6*** der Rest in Österreich. Die privaten Fahrten des Beschwerdeführers in Österreich machten 9,5 % der Jahreskilometerleistung, die vom Sitz der ***Bf1*** s.r.o unternommenen betrieblichen Fahrten in ***6*** 16,4 %, jene in anderen Ländern 21 % aus.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers verfügte im Beschwerdezeitraum über ein in Österreich angemeldetes Fahrzeug, von welchem der Beschwerdeführer behauptet, es für weitere private Fahrten in Österreich verwendet zu haben.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Dokumenten und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung.

Es ist dem Beschwerdeführer gelungen, die Art der Nutzung des von der ***Bf1*** s.r.o geleasteten und dem Beschwerdeführer uneingeschränkt auch für private Zwecke zur Verfügung gestellten Fahrzeuges zu beweisen.

Ein Beweis für die Nutzung im Ausland kann nicht nur durch ein Fahrtenbuch erbracht werden, sondern ist durch jedes Beweismittel, auch durch eine Liste der betrieblich bedingten Fahrten im Ausland anhand der wahrgenommenen Termine, wie sie der Beschwerdeführer vorgelegt hat und deren Richtigkeit auch vom Finanzamt nicht bezweifelt wird, beziehungsweise von diesem als Basis für das Vorbringen des Finanzamtes genutzt wurde, möglich (siehe dazu etwa BFG 25.10.2023, RV/7105726/2019 unter Hinweis auf Haller, Normverbrauchsabgabegesetz (2017) Rz 128 und die dort zitierte Judikatur).

Aufgrund der leichteren Verständlichkeit wird dies unten unter Punkt 3.1 in Zusammenhang mit der rechtlichen Beurteilung noch näher ausgeführt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Gemäß § 1 Z 3 KfzStG 1992 (Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, BGBl. Nr. 449/1992) unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer auch „Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung)“.

Die Frage, ob eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen im Sinne des Kraftfahrgesetzes 1967 (Kraftfahrgesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967) vorliegt, ist grundsätzlich im Verwaltungs(-straf-)verfahren von der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde zu klären. Es handelt sich daher aus Sicht des Abgabenrechts um eine Vorfrage im Sinne des § 116 BAO (vergleiche Haller, aaO. § 1 Rz 79).

§ 116 BAO lautet:

„(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.“

Nach ständiger Judikatur und Lehre dazu besteht eine Bindung an die Tatsachenfeststellungen eines (Verwaltungs-)Straferkenntnisses, auf welchen der Schuldspruch beruht, für die Abgabenbehörden und auch das Bundesfinanzgericht. Dies gilt jedoch nicht für Freisprüche oder wenn dies andere Personen als den Verurteilten betrifft (siehe für Viele: Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 116, Rz 14 und die dort zitierten Fundstellen).

Das vom Beschwerdeführer vorgelegte Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts ***7*** datiert vom 9. Dezember 2014 hebt das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft ***8*** auf und stellt das Strafverfahren wegen widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges nach § 82 Abs. 8 KFG ein. Schon allein deshalb kann es keine Bindungswirkung im Sinne des § 116 BAO entfalten. Dazu kommt noch, dass dieses Erkenntnis nicht den Beschwerdeführer, sondern seinen Bruder, betrifft. Auch dies schließt eine Bindung daran in diesem Verfahren aus, wie auch schon das Finanzamt dargestellt hat.

Nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 ist, wenn ein Fahrzeug nicht in Österreich zugelassen ist, „die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet“, Steuerschuldner (Verwender).

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Gemäß § 40 Abs. 1 KFG gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers (des Zulassungswerbers), „*bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt*“.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, 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.

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 (beziehungsweise wortgleich ab 15. August 2015: § 1 Z 3 lit. a NoVAG 1991) unterliegt der Normverbrauchsabgabe 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.

Nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 (beziehungsweise wortgleich ab 15. August 2015: § 1 Z 3 lit. b NoVAG 1991) gilt als erstmalige Zulassung 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 Z 3 NoVAG 1991 legt als Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3 NoVAG 1991), den Zulassungsbesitzer und denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO) fest.

Die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 entsteht im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 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.

Beiden Abgaben, der Kraftfahrzeugsteuer und der Normverbrauchsabgabe, ist daher gemein, dass sie darauf abstellen, ob ein Fahrzeug in Österreich zugelassen wurde oder zuzulassen gewesen wäre, wenn es mit ausländischem Kennzeichen und Zulassung gefahren wird.

Es ist daher zu zuerst zu prüfen, ob das dem Beschwerdeführer von der ***Bf1*** s.r.o aufgrund des Dienstvertrages mit österreichischen ***Bf1*** GmbH zur Nutzung als Geschäftsführer und auch der ***Bf1*** s.r.o zur freien Verfügung gestellte Fahrzeug, welche

auch sämtliche Betriebskosten dieses Wagens getragen hat, in Österreich zuzulassen gewesen wäre.

Da sich das Fahrzeug seit Mitte Januar 2015 regelmäßig am Wohnsitz des Beschwerdeführers in Österreich befindet, könnte dafür § 79 KFG 1967 in Betracht kommen, welcher vorsieht, dass das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig ist, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung und Judikatur (Haller, aaO., § 1 Rz 142 und die dort zitierten Fundstellen) beginnt diese Jahresfrist mit jedem Grenzübertritt erneut zu laufen. Da das vom Beschwerdeführer benutzte Fahrzeug mindestens 45-mal pro Jahr in den hier verfahrensgegenständlichen Jahren Österreich verlassen hat, ist die Frist des § 79 KFG 1967 jedenfalls nicht abgelaufen und kann daher hier eine Zulassungspflicht darauf nicht gestützt werden.

Es kommt daher nur eine Zulassungspflicht nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 in Betracht. Dieser lautet:

„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.“

Nach dem ersten Satz des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist daher festzustellen, wer das Fahrzeug in das Bundesgebiet eingebracht oder darin verwendet hat. Im hier zu beurteilenden Fall kommen der Beschwerdeführer mit Hauptwohnsitz in Österreich und die ***Bf1*** s.r.o mit Sitz in ***6*** in Betracht.

Wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist, ist in § 82 Abs. 8 KFG nicht geregelt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auf den Halterbegriff des

Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes (§ 5 EKHG, BGBl. Nr.48/1959) zurückzugreifen (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107). Halter ist danach jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.

Der OGH hat mit Urteil vom 24.03.2013, 2 Ob 192/12t entschieden, dass die Verfügungsgewalt das wesentliche Kriterium der Haltereigenschaft ist und es dabei darauf ankommt, wer tatsächlich bestimmen kann, wo und für welchen Zweck das Fahrzeug in Betrieb genommen werden soll. Die Verfügungsgewalt korreliert 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 in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (vergleiche BFG 29.03.2024, RV/6100497/2016 und BFG 10.11.2023, RV/7100241/2018 unter Bezug auf VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Umgelegt auf den Fall des Beschwerdeführers bedeutet dies, dass es nicht darauf ankommt, dass das ihm zur Verfügung gestellte Fahrzeug, von der ***Bf1*** s.r.o geleast wurde, diese für sämtliche Betriebskosten inklusive Reparaturen und Service aufkommt und das Fahrzeug sich regelmäßig am Sitz der ***Bf1*** s.r.o befindet.

Entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer einerseits aufgrund des Geschäftsführervertrages mit der ***Bf1*** GmbH allein darüber bestimmen kann, wann und wo von ihm das Fahrzeug von ihm beruflich oder privat verwendet wird und es ihm exklusiv zur Verfügung steht, andererseits dieser Vertrag auch Ausfluss seiner besonderen Position des Beschwerdeführers in beiden nach ihm benannten Gesellschaften als Geschäftsführer bei der ***Bf1*** s.r.o und zu einem Drittel Beteiligter an der ***Bf1*** GmbH zustande gekommen ist, weswegen der Beschwerdeführer als Halter im Sinne des § 5 EKHG und Verwender im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 anzusehen ist.

Damit gilt auch die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 am Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers bis zum Gegenbeweis.

Als Gegenbeweis hat der Beschwerdeführer eine Liste der von ihm wahrgenommenen Auswärtstermine vorgelegt und daraus die betrieblich gefahrenen Kilometer vom Sitz der ***Bf1*** s.r.o abgeleitet (siehe oben in der Darstellung des Sachverhaltes) und Zeugenaussagen dazu, dass sich das Fahrzeug an vier Tagen in der Woche am Sitz der ***Bf1*** s.r.o befunden hat, angeboten.

Diese Liste und die dort zugeordneten Fahrstrecken im Ausland wurden auch vom Finanzamt als Basis für die Argumentation verwendet, dass das Fahrzeug nicht überwiegend im Ausland verwendet worden sei, da die Fahrten zwischen Wohnsitz und Sitz der ***Bf1*** s.r.o als private Fahrten zu gelten hätten und daher die dabei im Ausland gefahrenen Kilometer nicht bei dieser Frage zu berücksichtigen seien.

Es kommt jedoch nicht darauf an, ob Fahrzeug aus beruflichen oder privaten Gründen im Ausland bewegt wird, sondern nur darauf, dass es sich tatsächlich außerhalb des Bundesgebietes befindet (vergleiche VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012 und die dort zitierten Vorerkenntnisse; VwGH 27.9.2023, Ra 2022/15/0037).

Betrachtet man die vorgelegten Nachweise über die Auslandstermine und die daraus abgeleiteten gefahrenen Kilometer, so zeigt sich, dass unter Einbeziehung der Fahrten zwischen Wohnsitz des Beschwerdeführers und dem Sitz der ***Bf1*** s.r.o das Fahrzeug zu 79 %, also überwiegend, im Ausland bewegt wurde.

Gleichzeitig ist örtlich problemlos die Zuordnung zum Sitz der ***Bf1*** s.r.o in ***6*** aufgrund des Dienstvertrages des Beschwerdeführers und dem tatsächlichem dort Verbleiben des Fahrzeuges an jenen Tagen, an welchem der Beschwerdeführer sich dort befunden hat und der Tatsache, dass von dort die Fahrten zu den Auswärtsterminen unternommen wurden, möglich. Damit ist dem Beschwerdeführer der Gegenbeweis gelungen (siehe zum Beispiel VwGH 27.9.2023, Ra 2022/15/0037 und die dort zitierten Erkenntnisse und auch VwGH 19.12.2023, Ra 2022/15/0055).

Bestand daher auch keine Zulassungspflicht für das Dienstfahrzeug des Beschwerdeführers nach § 82 Abs. 8 KFG im Beschwerdezeitraum so sind auch die Voraussetzungen § 1 Z 3 KfzStG 1992 und des § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 nicht erfüllt, da das Fahrzeug nicht widerrechtlich, sondern rechtskonform, in Österreich verwendet wurde und hätten die angefochtenen Bescheide nicht erlassen werden dürfen. Dementsprechend waren diese aufzuheben.

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.

Da sich dieses Erkenntnis zum Großteil auf die Beweiswürdigung beschränkt und im Übrigen der oben zitierten höchstgerichtlichen Judikatur und der ständigen Lehre folgt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Sache hinausgeht.

Linz, am 23. Juli 2024