

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, mit Adresse X, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 31. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend

Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 vom 2. August 2017 und die Beschwerde vom 22. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2016 sowie Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2017 und Normverbrauchsabgabe 9/2015 jeweils vom 22. Oktober 2018, Steuernummer XXXXX zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer (kurz Bf.) als Verwender des Fahrzeuges gilt und er den Gegenbeweis der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 erbracht hat.

Mit **Bescheid** vom 2.8.2017 wurde die **Kraftfahrzeugsteuer** für die Monate **1-12/2015** in Höhe von € 1.902,36 festgesetzt. Begründend wurde auf die Bescheidbegründung für die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2014 verwiesen.

Beim Bf. fand unter anderem für die Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer 2015 bis 2016 eine Außenprüfung und eine Nachschau für den Zeitraum 2017 statt. Anlässlich der

Außenprüfung wurde mit Bescheiden jeweils vom 22.10.2018 die **Normverbrauchsabgabe** für den Zeitraum **9/2015** in Höhe von € 5.461,58 sowie die **Kraftfahrzeugsteuer** für die Monate **1 - 12/2016 und 1-12/2017** jeweils in Höhe von € 1.555,88 festgesetzt. Begründend wurde auf die Feststellungen der Niederschrift vom 10.8.2018 (Beilage I im Betriebsprüfungsbericht vom 12.10.2018) verwiesen.

Mit fristgerechter **Beschwerde** vom 30.8.2017 wurde vom Vertreter des Bf. Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2015 erhoben. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass der Bf. über kein Fahrzeug verfüge dessen dauernder Standort in Österreich liege bzw. dessen überwiegende Verwendung in Österreich erfolge. Es ergebe sich im Jahr 2015 keine Kraftfahrzeugsteuerpflicht. Es werde auf die offene Beschwerde vom 16.7.2015 gegen den Bescheid vom 15.6.2015 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 4/2014 sowie auf die Korrespondenz vom 30.11.2016 in der Anlage verwiesen. In der der Beschwerde beiliegenden Anlage vom 30.11.2016 wird ebenfalls ausgeführt, dass der Bf. aufgefordert worden sei, die Einreichung der Kraftfahrzeugsteuer 2015 nachzuholen und wird inhaltsgleich wie in der Beschwerde vorgebracht.

Mit Schreiben vom 22.11.2018 wurde vom ausgewiesenen Vertreter **Beschwerde** gegen die Kraftfahrzeugsteuerbescheide 1-12/2016 und 1-12/2017 und den Normverbrauchsabgabebescheid 09/2015 jeweils vom 22.10.2018 erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. über kein Fahrzeug verfüge, dessen kraftfahrrechtlich dauernder Standort in Österreich liege bzw. dessen überwiegende Verwendung in Österreich erfolge. Es bestehe in den streitgegenständlichen Jahren 2015 bis 2017 (bzw auch aktuell) keine kraftfahrrechtliche Zulassungspflicht in Österreich. Daher ergebe sich für diese Jahre weder eine Kraftfahrzeugsteuer noch eine Normverbrauchsabgabepflicht in Österreich.

Zum Begriff des Verwenders wird zusammengefasst ausgeführt, dass für Zwecke der Bestimmung des kraftfahrrechtlichen Verwenders auf den Begriff des Halters iSd § 5 Abs. 1 EKHG abzustellen sei. Halter sei jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch habe (dh den Nutzen aus der Verwendung ziehe und die Kosten für das Fahrzeug trage) und die Verfügungsmacht darüber habe. Die s.r.o. sei als kraftfahrrechtlicher Verwender zu qualifizieren, da das Fahrzeug weitaus überwiegend für betriebliche Zwecke dieser Gesellschaft verwendet werde und diese den Nutzen aus der Verwendung ziehe. In der Anlage werde die Kilometeraufstellung auf Basis des Fahrtenbuchs 2017 übermittelt. Es ergäben sich dazu keine geänderten Verhältnisse ab dem Jahr 2014. Mangels gesetzlicher Verpflichtung sei im Jahr 2016 kein Fahrtenbuch geführt worden. Die Gesellschaft - wie vom Finanzamt nicht bestritten – trage die Kosten des Fahrzeuges zur Gänze (siehe dazu Anlage III) und habe auch die Verfügungsmacht über das Fahrzeug. Das Fahrzeug werde nur in einem sehr geringen Ausmaß für private Zwecke genutzt (siehe dazu Anlage II).

Es werde auf die Entscheidung des oberösterreichischen Landesverwaltungsgerichts zu jenem Kraftfahrzeug verwiesen, welches dem Bf. bis September 2015 zur Verfügung gestellt worden sei, wonach über das Fahrzeug hauptsächlich von der s.r.o. von Tschechien aus verfügt worden sei (siehe Anlage I). Hinsichtlich der Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges sei es im Vergleich dazu zu keinen für die rechtliche Beurteilung relevanten Änderungen gekommen und es gelten daher die Schlussfolgerungen des oberösterreichischen Landesverwaltungsgerichts zu diesem Fahrzeug analog.

Für die Beurteilung des kraftfahrrechtlichen Verwenders sei es unbeachtlich, welche Funktion der Lenker eines Fahrzeuges im betreffenden Unternehmen aufweise, insbesondere ob es sich um einen Geschäftsführer oder bloßen Arbeitnehmer handle.

Die als Verwender zu qualifizierende s.r.o. verfüge über ihren Sitz in Tschechien, wo auch der dauernde Standort des Fahrzeuges sei und die inländische Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG daher mangels Sitz in Österreich von vornherein nicht zur Anwendung komme. Eine widerrechtliche Verwendung und somit eine KFZ-Steuerpflicht bestehe nach § 79 KFG nur dann, wenn das Fahrzeug - was im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben sei - durchgehend länger als ein Jahr in Österreich genutzt worden sei.

Zur Erbringung des Gegenbeweises werde ausgeführt, dass auch wenn - was nicht zutreffend sei – die Standortvermutung greifen würde, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs zu treffen seien. Die Finanzverwaltung führe im NoVA-Protokoll 2014 aus, dass strikte prozentuelle Aufteilungen der Wegstrecke auf In- und Ausland nicht entscheidend seien, viel mehr sei aufgrund einer Gesamtbetrachtung der Verhältnisse zu entscheiden, wo sich der dauernde Standort des Fahrzeuges befinde. Das Fahrzeug werde in zeitlicher Hinsicht überwiegend für Fahrten im Interesse der s.r.o. verwendet und befinde sich idR vier Tage pro Woche in Tschechien am Standort der tschechischen Gesellschaft. Dies könne beispielsweise durch Zeugenaussagen von Mitarbeitern der s.r.o. jederzeit bestätigt werden. Das Fahrzeug werde zudem im Hinblick auf die zurückgelegten Kilometer weitaus überwiegend in Tschechien (im betrieblichen Interesse der s.r.o.) verwendet (siehe Anlage II). Ebenso würden laufende Reparaturen und Service an den Fahrzeugen ausschließlich in Tschechien vorgenommen werden. Die bestehende geringfügige Privatnutzung des Fahrzeugs stehe nach der Rechtsprechung einem erfolgreichen Gegenbeweis nicht entgegen. Für Privatfahrten werde grundsätzlich ein in Österreich zugelassenes Fahrzeug verwendet. Aufgrund der in zeitlicher und streckenmäßiger Hinsicht überwiegenden Verwendung des Fahrzeugs in Tschechien im betrieblichen Interesse der s.r.o. sei im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung von einer wirksamen Erbringung des Gegenbeweises iSd § 82 Abs. 8 KFG auszugehen. Es werde nochmals auch auf die Ausführungen des oberösterreichischen Landesverwaltungsgerichts in der übermittelten Entscheidung verwiesen. Es bestand daher weder in der Vergangenheit bzw noch besteht aktuell eine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges in Österreich, sodass auch keine Kraftfahrzeugsteuer- und Normverbrauchsabgabepflicht entstehe, und werde beantragt die

Bescheide aufzuheben. Es werde beantragt, eine Entscheidung durch den gesamten Senat zu fällen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 12.4.2018 wurde die Beschwerde betreffend die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 2015 als unbegründet abgewiesen. Mit Vorhalt vom 27.3.2015 sei festgestellt worden, dass ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen verwendet worden sei. Der Bf. sei geschäftsführender Gesellschafter der GmbH und habe seinen Wohnsitz in Österreich. Es sei der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland anzunehmen. Der Bf. sei aufgefordert worden, den Gegenbeweis anzutreten. Es sei telefonisch am 23.10.2017 ein Fahrtenbuch angefordert worden. Ein solches sei bis dato nicht nachgereicht worden und die Standortvermutung nicht widerlegt worden.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 26.8.2019 über die Beschwerde betreffend die Festsetzung der KFZ-Steuer 1-12/2016 und 1-12/2017 sowie die Nova-Festsetzung 09/2015 wurde ausgeführt, dass für 2017 ein Fahrtenbuch geführt worden sei und keine geänderten Verhältnisse vorliegen würden. Demzufolge sei das Fahrzeug nahezu die Hälfte des Jahres in Österreich. Von der gesamten jährlichen Kilometerleistung würden auf die Fahrten zwischen Wohnort Z und Dienstort B* 47,4 % entfallen. Es ergäbe sich außer Ansatz der zwischen Wohnort und Dienstort gefahrenen Kilometer ein in Tschechien gefahrener Anteil von lediglich 46,1 %. Eine Zuordnung von betrieblichen Fahrten zu der Funktion als Geschäftsführer der GmbH und der s.r.o. in Tschechien sei nicht vorgenommen worden. Das Gesamtbild ergäbe, dass der Bf. als Verwender gelte. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (Zurechnung an den inländischen Verwender, Fahrzeugdisposition, Verhältnis der Zuordnung der gefahrenen Kilometer sowie gängige Rechtsprechung) sei die Standortvermutung nicht widerlegt.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** betreffend der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 wurden die Ausführungen in der Beschwerde wiederholt, die in der Beschwerde vom 22.11.2018 bereits übermittelten Anlagen I bis III erneut übermittelt und die Aufhebung des Bescheides durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Mit weiterem fristgerechten **Vorlageantrag** wurde die Aufhebung der Bescheide vom 22.10.2018 und Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Es werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen, welche erneut samt Beilagen übermittelt wurde. Die Ausführungen des Finanzamts in der Beschwerdevorentscheidung würden nichts daran ändern, dass die s.r.o. (wie bereits vom oberösterreichischen Landesverwaltungsgericht festgestellt worden sei) als Verwenderin des Fahrzeugs zu qualifizieren sei und die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG von vornherein nicht zur Anwendung gelange. Wiederholt wurde ausgeführt, dass selbst wenn man - was nicht zutrefte – den Bf. als Verwender des Fahrzeugs qualifizieren würde, zu beachten sei, dass das Fahrzeug in zeitlicher und streckenmäßiger Hinsicht überwiegend in Tschechien im betrieblichen Interesse der s.r.o.

verwendet werde. Es sei daher im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung von einer wirksamen Erbringung des Gegenbeweises iSd § 82 Abs. 8 KFG auszugehen.

Zusammengefasst wurden im 14-seitigen Vorlagebericht von der Abgabenbehörde sämtliche in der Betriebsprüfung angeführten Ausführungen, Berechnungsgrundlagen und Feststellungen wiederholt, und unter Angabe einer Vielzahl an Judikaten und Literatur festgehalten, dass als Verwender des Fahrzeuges der Bf. zu sehen sei. Nach Ansicht der Abgabenbehörde dürfen die Fahrten zwischen Wohnsitz und Betriebstandort nicht zur Ermittlung der 80% Grenze herangezogen werden. Nach dem Gesamtbild sei der Bf. als Verwender zu sehen. Das Fahrtenbuch sei nicht schlüssig und sei keine zeitlich und kilometermäßig überwiegende Verwendung (von mindestens 80 %) gegeben.

Mit Schreiben vom 19.9.2024, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 24.9.2024, hat der Beschwerdeführer die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist gemeinsam mit seinem Bruder und Mag. X zu je 33,33 % an der X GmbH (kurz GmbH) beteiligt sei. Die X GmbH hält 100 % der X s.r.o. (kurz s.r.o.) mit Sitz in B*, Tschechien.

Geschäftsführer der GmbH sind Mag. X und der Bf.. Geschäftsführer der s.r.o. sind der Bf. und sein Bruder. Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft mit ungefähr 45 Mitarbeitern. Die s.r.o. hat in Tschechien einen Produktions- und Handelsbetrieb und rund 140 Mitarbeiter.

Am 13.1.2017 wurde zwischen GmbH und dem Bf. ein schriftlicher Geschäftsführerdienstvertrag abgeschlossen, wobei in der Präambel ausdrücklich darauf verwiesen wird, dass das Dienstverhältnis bereits seit 12.2.2001 besteht und erstmals schriftlich festgehalten wird.

Im Geschäftsführerdienstvertrag sind auszugsweise die nachstehend angeführten Bestimmungen festgehalten:

IV. Tätigkeitsbereich

(1)Der Geschäftsführer ist insbesondere für die Leitung des Unternehmens zuständig und verpflichtet sich gemäß den Beschlüssen der Generalversammlung zu handeln.

(2) Zum Tätigkeitsbereich gehört insbesondere die Leitung des Tochterunternehmens X s.r.o.

(4) Der gewöhnliche Dienstort des Geschäftsführers ist am Sitz der Tochtergesellschaft in B (Tschechien).*

VI. Firmen wagen

(1) Dem Geschäftsführer wird ein entsprechender Firmenwagen der oberen Mittelklasse sowohl

für geschäftliche als auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt. Der Firmenwagen wird von jener Konzerngesellschaft zur Verfügung gestellt, für die der Geschäftsführer überwiegend tätig wird.

(2) Die Erhaltungskosten des Dienstwagens trägt die Gesellschaft. Weiters übernimmt die Gesellschaft die bei dienstlicher und privater Nutzung angefallenen Betriebskosten, insbesondere Treibstoff, Maut und Parkgebühren.

XII. Allgemeine Bestimmungen

(2) Dieser Vertrag unterliegt österreichischem Recht. Mit dem Abschluss dieses Vertrages wurden die bereits in der Vergangenheit tatsächlich praktizierten Gegebenheiten in schriftlicher Form festgehalten.

Am 3.9.2015 hat die s.r.o. einen Kaufvertrag über einen gebrauchten Mercedes-Benz CLS 350 CDI 4Matic über 1.250.000 tschechische Kronen abgeschlossen. Das Fahrzeug wurde am 10.9.2015 in Tschechien mit dem Kennzeichen CZ-000001 auf die s.r.o. zugelassen und ab diesem Zeitpunkt dem Abgabepflichtigen zur Nutzung überlassen. Bis dahin hatte der Bf. einen VW-Tuareg V10 TDI mit dem Kennzeichen CZ-000000 in Verwendung gehabt.

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in Österreich und fährt rund 45-mal im Jahr mit seinem Dienstfahrzeug von seinem Wohnsitz zum Firmensitz der s.r.o., wo dieses dann im Schnitt für vier Tage der Woche bleibt, bis der Bf. wieder zu seinem Wohnsitz in Österreich zurückkehrt.

Das Fahrzeug wird zudem im Hinblick auf die zurückgelegte Gesamtkilometeranzahl von 54.166 km weitaus überwiegend in Tschechien (im betrieblichen Interesse der s.r.o) verwendet.

Die in Tschechien vom Bf. gefahrenen betriebliche Fahrten (13.145 km) betragen 24 % der Gesamtkilometer.

Von der Arbeitsstrecke und einer Kilometeranzahl von 25.657 km entfallen 77 % der Strecke auf Tschechien und 23 % der Strecke auf Österreich.

Die Privatnutzung der mit dem Fahrzeug in Österreich gefahrenen Kilometer (5.947 km) beträgt 11 % der Gesamtkilometer.

Von den Fahrten außerhalb von Tschechien (wie zB Ungarn, Italien, Deutschland) im Ausmaß von 17 % entfallen auf österreichisches Gebiet lediglich 30 %. Somit entfallen 12 % von den gefahrenen Gesamtkilometern auf das (übrige) Ausland.

Das Ausmaß der nicht in Österreich gefahrenen kilometermäßigen Gesamtkilometerstrecke beträgt jedenfalls 72 %.

2. Beweiswürdigung

Der im Verfahrensgang dargelegte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten elektronischen Verwaltungsakten, den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, den Finanzanwendungen, KFZ-DataWareHouse-Abfrage betreffend angemeldeten Fahrzeugen in Österreich.

Die Ausführungen zu den Gesellschaftsverhältnissen und der Nutzungsüberlassung der Fahrzeuge ergibt sich unstrittig aus dem Betriebsprüfungsbericht und der darin enthaltenen Niederschrift sowie dem vorliegenden Geschäftsführervertrag, dem Firmenbuch und dem Vorbringen des Bf.

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 s.r.o als private Fahrten zu gelten hätten und daher die dabei im Ausland gefahrenen Kilometer nicht bei dieser Frage zu berücksichtigen seien.

Die prozentuelle Berechnung der vom Bf. kilometermäßig gefahrenen Strecken ergibt sich aus den vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Berechnungen anhand der vorgelegten Berechnung „Kilometer-Übersicht“ und die vorliegenden Aufzeichnungen im „Fahrtenbuch“ für das Jahr 2017.

Für den Gegenbeweis erforderliche Beweismittel sind nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbegrenzt und kann die Nutzung im Ausland nicht nur durch ein (ordnungsgemäß geführtes) Fahrtenbuch, sondern auch durch Listen etc., welche als Basis für das Vorbringen und auch als Grundlage und Begründung für den gegenständlichen Bescheid des Finanzamtes genutzt wurden, erbracht werden.

Vom Bundesfinanzgericht wurden weitere Berechnungen durchgeführt und anhand der Orte (soweit lesbar) und Fahrstrecken des Fahrtenbuches im gängigen Routenplaner <https://www.google.at/maps/> das Kilometerausmaß an In- und Auslandsfahrten aufgeteilt und berechnet.

Die Hin- und Rückfahrten zur s.r.o. betragen 48 % der Gesamtkilometerstrecke von 54.166 km. Davon entfallen 77 % (19.807 km) der Fahrtstrecke auf Tschechien und 23 % (5.850 km) auf Österreich.

Die betrieblichen Fahrten innerhalb von Tschechien betragen 24 % (13.145 km) der gesamten gefahrenen Kilometeranzahl und die betrieblichen Fahrten im (übrigen) Ausland 12 %.

Die Privatfahrten und betrieblichen Fahrten innerhalb Österreich betragen rund 16 % der Gesamtkilometeranzahl.

Der prozentmäßige Anteil der nicht in Österreich gefahrenen Kilometer beträgt somit rund 72 % der Gesamtkilometeranzahl. Auch wenn man die Hin- und Rückfahrt nach Tschechien an den Sitz der s.r.o außer Acht lassen würde, ergibt sich ein prozentmäßiger Anteil an nicht in Österreich gefahrenen Kilometern von rund 68 %.

Aus den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch ergibt sich, dass der Bf. rund 45 Fahrten pro Jahr an Heimfahrten tätigte und die Reparatur und das Service in Tschechien gemacht wurden.

Ebefalls ergibt sich daraus, dass sich der Bf. – wie aus dem Dienstvertrag ersichtlich - für mehrere Tage in Tschechien befunden hat bzw. sich das Fahrzeug für mehrere Tage der Woche [den überwiegenden Teil der Wochentage] am Sitz der s.r.o. in Tschechien befunden hat und von dort aus Fahrten zu den Auswärtsterminen wie zB Lieferantentermine und Kundentermine unternommen wurden.

Aus den zuvor angeführten Unterlagen (Fahrtenbuch, Dienstvertrag) und dem Vorbringen des Bf. ist ergibt sich eine überwiegende Verwendung im Ausland.

Die Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeuges war laut vorliegendem Geschäftsführervertrag ohne (zeitliche) Einschränkung vereinbart.

Auf den Bf. war in Österreich ein Privatfahrzeug im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ab Mitte 2017 zugelassen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich unter Berücksichtigung all der vorliegenden Unterlagen des elektronischen Aktes und der durchgeführten Berechnungen und Abfragen eine überwiegende Verwendung des Fahrzeuges nicht in Österreich.

Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich aus dem elektronischen Akt genügend Anhaltspunkte, dass das Fahrzeug in einer Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen ist.

Vor diesem Hintergrund können die oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Allgemeines:

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr getreten ist.

Gesetzliche Grundlagen:

§ 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."

Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG):

Nach § 1 Z 3 lit. b NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 118/2015 unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe (NoVA). 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.

Abgabenschuldner ist gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I 34/2010 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).

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 34/2010 entsteht bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, das nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG):

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 lautet:

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

Nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 ist Steuerschuldner "... die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet."

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

Kraftfahrgesetz 1967 (KFG):

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen ua. des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

Gemäß § 40 Abs. 1 KFG 1967 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Laut § 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.

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.

Bindungswirkung:

Die Frage, ob eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen vorliegt, ist primär von den für die Vollziehung des KFG zuständigen (Verwaltungs-)Behörden zu beurteilen. Im Abgabenverfahren handelt es sich um eine Vorfrage

iSd § 116 BAO. Keine Bindungswirkung besteht, wenn sich das verwaltungsbehördliche Verfahren auf einen anderen Zeitraum bezieht (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz (2021) § 1 Rz 79).

Im durchgeführten Verfahren des oberösterreichischen Landesverwaltungsgerichtes wurde der Beweis erbracht, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug (VW Fahrzeug der Type VW Tuareg) mit dem Kennzeichen CZ-0000 gerade nicht um ein solches handelt, dessen dauernder Standort als im Inland anzusehen ist.

Das Erkenntnis des oberösterreichischen Landesverwaltungsgerichtes betrifft einen Zeitraum im Jahr 2014. Das ab 9/2015 beschwerdegegenständliche Fahrzeug (Mercedes CLS) ist ein anderes Fahrzeug als das beschwerdegegenständliche im Verfahren des oberösterreichischen Landesverwaltungsgerichtes.

Es besteht somit keine Bindungswirkung.

Verwenderbegriff:

Das KFG enthält keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.01.2010, 2009/16/0107, ausgeführt, dass dabei auf den Begriff des Halters iSd § 5 Abs. 1 des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes (EKHG) zurückzugreifen ist. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (vgl. dazu etwa OGH, 18.12.2000, 9 Ob A 150/00z) sei dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat (VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212). Dies ist nach der zuvor angeführten Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Die freie Verfügung ermöglicht es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden und korreliert mit der Möglichkeit zur Gefahrenabwendung. Auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis, wie z.B. auf das Eigentum oder ein Mietrecht am Fahrzeug, kommt es dabei nicht an; ebensowenig darauf, auf wen das Fahrzeug zugelassen ist oder wer Versicherungsnehmer der Haftpflichtversicherung ist. Maßgebend ist nur, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass dem Bf. aufgrund des Geschäftsführungsvertrages das Fahrzeug als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt wurde und der Bf. allein darüber verfügen kann. Der Bf. kann das Fahrzeug nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten und andere Dienstfahrten ohne weitere Vorgaben verwenden. Da der Bf. darüber verfügen kann, wann und wo er das Fahrzeug privat und beruflich verwendet und es ihm exklusiv zur Verfügung steht, durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer Verwender des Fahrzeuges war.

Damit gilt die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 am Hauptwohnsitz des Bf., welcher sich unstrittig in Österreich befindet.

Standortvermutung und Gegenbeweis:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0276, VwSlg 8485/F, ausgesprochen hat, folgt aus der Formulierung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967, wonach "Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden," bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind und dass diese Standortvermutung sowohl auf von Privatpersonen verwendete Fahrzeuge, als auch auf von Unternehmungen verwendete Fahrzeuge anzuwenden ist. (vgl. auch VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0215 mwN).

Nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 ist gegen die darin vorgesehene Vermutung ausdrücklich der Gegenbeweis zulässig ("bis zum Gegenbeweis"). Damit handelt es sich um eine widerlegbare Rechtsvermutung, die der Person, die das Fahrzeug in das Bundesgebiet eingebracht hat, die Möglichkeit einräumt, den Gegenbeweis zu erbringen, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort tatsächlich nicht im Inland hat. Um diesen Gegenbeweis erbringen zu können, hat diese Person dabei von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein solches mit dauerndem inländischen Standort anzusehen ist, und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (vgl. VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0215 mwN). Die für den Gegenbeweis erforderlichen Beweismittel sind nach Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes unbegrenzt (VwGH vom 19.12.2023, Ra 2022/15/0055).

Nach der ständigen Rechtsprechung (VwGH 19.12.2023, Ra 2022/15/0055; VwGH 27.9.2023, 2022/15/0037, 28.10.2009, 2008/15/0276) erfordert der Gegenbeweis Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, dass das Fahrzeug in einer Gesamtbetrachtung einem bestimmten Bundesgebiet zuzuordnen ist.

Die Widerlegung der Standortvermutung und damit der Gegenbeweis nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist (jedenfalls) als erbracht anzusehen, wenn das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet wird (vgl. VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152, 16.6.2021, Ra 2018/16/0171; 28.10.2009, 2008/15/0276). Dabei macht es keinen Unterschied, ob das Kraftfahrzeug überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird (vgl. VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 16.6.2021, Ra 2018/16/0171 in jenem mit Verweis auf das Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0276 hervorgehoben, dass § 82 Abs. 8 des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG) die lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg. cit. und die darin

verwendete, bei Fahrzeugen von Unternehmungen auf ein „hauptsächliches“ Verfügen abstellende Standortfiktion sei. Andererseits hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich ausgesprochen, dass der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG erbracht sei, weil das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet werde. Dass für einen tauglichen Gegenbeweis ein weitaus überwiegendes Verwenden im Ausland erforderlich wäre und ein lediglich überwiegendes Verwenden im Ausland noch nicht ausreiche, ist jenem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen.

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausführlich dargestellt, durch welche für das Bundesfinanzgericht feststeht, dass das Fahrzeug überwiegend nicht in Österreich verwendet wurde, gelang der Gegenbeweis der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967.

Das gegenständliche Fahrzeug wurde weitaus überwiegend in Tschechien und im übrigen Ausland verwendet. Es ergeben sich rund 72 Prozent der kilometermäßigen Verwendung im Ausland, wobei eine Unterscheidung zwischen beruflichen und privaten Fahrten – wie bereits oben ausgeführt – nicht entscheidend ist.

Es bestand keine Zulassungspflicht für das Dienstfahrzeug des Bf. nach § 82 Abs. 8 KFG im Beschwerdezeitraum und sind 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.

Es waren alle im Spruch angeführten Bescheide 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.

Ob der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 als erbracht anzusehen ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276). Dies kann jedoch nur jeweils anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls beurteilt werden und stellt bereits aus diesem Grund keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dar. Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre.

Salzburg, am 26. September 2024