

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 die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 13. September 2018 betreffend

1. BMW 730d xDrive Aut.
 2. BMW 530d xDrive Touring Aut. und
 3. Mercedes C 250 CDI hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe 10.2017
- Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird hinsichtlich der Bescheide 1. und 2. gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

ad 1) Die Normverbrauchsabgabe 10/2017 wird mit 3.354,09 € festgesetzt. Bisher waren 7.063,11 € vorgeschrieben.

ad 2) Die Normverbrauchsabgabe 10/2017 wird mit 2.681,70 € festgesetzt. Bisher waren 7.120,33 € vorgeschrieben.

II. Die Beschwerde wird hinsichtlich des Bescheides (3.) gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zum finanzbehördlichen Verwaltungsverfahren wird auf die zum Verfahrensgang gemachten Ausführungen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtshofs vom 22. Februar 2023, RV/2100096/2021 verwiesen.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 24. April 2025, Ra 2023/15/0034 wurde das oa. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Gerichtshof führt u.a. dabei Folgendes wörtlich aus:

„Rz. 9: Handelt es sich um eine grenzüberschreitende Miete bzw. ein Leasing von Fahrzeugen, das für einen bloß vorübergehenden und im Voraus festgelegten Zeitraum im anderen Mitgliedstaat erfolgen soll, widerspricht eine (sofortige) volle Erhebung der Zulassungssteuer der Dienstleistungsfreiheit und ist damit als unionsrechtswidrig anzusehen (vgl. erneut EuGH 19.9.2017, C-552/15, Kommission/Irland, Rn 99). In solchen Fällen ist (nur) eine anteilige Zulassungssteuer für die voraussichtliche Dauer der Nutzung im Inland zulässig, wobei diese nachträglich an die tatsächliche Dauer der Nutzung angepasst werden kann.

Rz. 10: Ob ein solcher Fall revisionsgegenständlich vorliegt, kann vom Verwaltungsgerichtshof nicht überprüft werden. Das Bundesfinanzgericht ist zwar davon ausgegangen, dass eine von vorneherein vereinbarte begrenzte Dauer inländischer Nutzung nicht habe nachgewiesen können. Die Revision weist allerdings zu Recht darauf hin, dass bereits mit der Beschwerde die Leasingverträge zwischen der K.S. GmbH und der deutschen Leasinggesellschaft vorgelegt wurden und sich das Bundesfinanzgericht damit nicht auseinandergesetzt hat. Ebenso wenig hat sich das Bundesfinanzgericht mit den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung, das von einem Finanzierungsleasing ausgeht, auseinandergesetzt.

Das Bundesfinanzgericht hat zudem keine Feststellung dazu getroffen, ob eine entgeltliche Überlassung der Fahrzeuge von der K.S. GmbH an die Revisionswerberin vorgelegen hat. Das Bundesfinanzgericht hat somit sein Erkenntnis mit einem Begründungsmangel belastet.“

Mit Vorhalt vom 5. Juni 2025 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin (Bf.) zur Fragenbeantwortung des abgabenrechtlichen Sachverhalts auf. Dieser wurde ihr am 12. Juni 2025 zugestellt.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2025 wurde um eine Verlängerung der Frist zur Vorhaltsbeantwortung bis 31. Juli 2025 ersucht. In einem weiteren Schreiben wurde um eine nochmalige Fristerstreckung bis 22. August 2025 ersucht, weil noch angeforderte Unterlagen von den Finanzierungsgesellschaften ausständig seien.

Die Vorhaltsbeantwortung vom 22. August 2025 langte postalisch beim Bundesfinanzgericht am 27. August 2025 ein. Dem bearbeitenden Richter wurde eine Vorwegkopie per E-Mail am 22. August 2025 überreicht.

Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 5. Juni 2025 und die Vorhaltsbeantwortung wird aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit abschnittsweise in Frage- und Antwortform dargestellt:

BFG:

Einleitende Ausführungen siehe oben (kursiver Text). ...

Einleitendes zur Vorhaltsbeantwortung der Bf.:

„ ...

Rechtliche Ausgangslage

- 1.1. *Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erachtet die Entscheidung des EuGH vom 19.9.2017, C-552/15 (Kommission/Irland) gegenständlich dem Grunde nach als einschlägig und hält in seiner Entscheidung vom 24.04.2025 (GZ: Ra 2023/15/0034-9) in rechtlicher Hinsicht fest:*
- 1.2. *Nach der Rechtsprechung des EuGH darf ein Mitgliedstaat eine Zulassungssteuer für ein Fahrzeug, das grenzüberschreitend aus einem Mitgliedstaat an eine Person in einem anderen Mitgliedstaat überlassen wird, dann erheben, wenn das Fahrzeug im Wesentlichen dauerhaft im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaates genutzt werden soll oder tatsächlich so genutzt wird.*
1) vgl. EuGH 19.9.2017, C-552/15, Kommission/Irland, Rn 72, mwN.
- 1.3. *Handelt es sich um eine grenzüberschreitende Miete bzw. ein Leasing von Fahrzeugen, das für einen bloß vorübergehenden und im Voraus festgelegten Zeitraum im anderen Mitgliedstaat erfolgen soll, widerspricht eine (sofortige) volle Erhebung der Zulassungssteuer der Dienstleistungsfreiheit und ist damit als unionsrechtswidrig anzusehen.*
2) vgl. erneut EuGH 19.9.2017, C-552/15, Kommission/Irland, Rn 99.
In solchen Fällen ist (nur) eine anteilige Zulassungssteuer für die voraussichtliche Dauer der Nutzung im Inland zulässig, wobei diese nachträglich an die tatsächliche Dauer der Nutzung angepasst werden kann.
- 1.4. *Die Beschwerdeführerin hat in ihren Vorlageanträgen vom 26.01.2021 bereits für jedes des hier gegenständlichen KFZ eine entsprechend aliquote Berechnung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum der inländischen Nutzung vorgelegt und verweist diesbezüglich – um Wiederholungen zu vermeiden – nochmals hierauf.*
- 1.5. *Das Bundesfinanzgericht ist im weiteren Beschwerdeverfahren an diese Rechtsansicht des VwGH gebunden (§ 63 VwGG).*

1.6. Zu klären sind – laut VwGH – im weiteren Beschwerdeverfahren ausschließlich nachstehende Punkte:

- War hinsichtlich der gegenständlichen KFZ eine von vorneherein vereinbarte begrenzte Dauer inländischer Nutzung gegeben?
- Waren die gegenständlichen Leasingverträge reines Operating Leasing (reines Nutzleasing) oder Finanzierungsleasing (mit Kaufoption)?
- Hat eine entgeltliche Überlassung der KFZ von der deutschen KS GmbH an die österreichische Bf. vorgelegen?

Fragen des Bundesfinanzgerichts:

1. Die Fahrzeuge sind auf die deutsche KS GmbH zugelassen. Der VwGH moniert eine genaue Prüfung der zwischen der deutschen Finanzierungsbank und der deutschen KS GmbH abgeschlossenen Leasingverträge. Die in den Beilagen zur Beschwerde übermittelten kaufmännischen Korrespondenzschreiben sind nicht ausreichend, um feststellen zu können, wem das wirtschaftliche Eigentum tatsächlich zuzurechnen ist. In wirtschaftlicher Hinsicht werden, was die BMW-Fahrzeuge anlangt, unter schätzungsweiser Außerachtlassung der Zinskomponente in 36 Monaten lediglich rund 1/3 des Kaufpreises amortisiert. Unklar bleibt, zu welchem Preis das Fahrzeug erworben werden kann/muss oder ob von einem reinen Gebrauchsleasing auszugehen sein wird.

Antwort:

Die vorgelegten Leasingverträge zwischen der KS GmbH und der Leasinggesellschaft, B. Bank GmbH („B. Financial Services“) enthalten evident keine Kaufoption. Es handelte sich um reines Operating Leasing (Nutzleasing). Nach den Leasingverträgen ist die B. AG NL St. als Händler/Lieferant – und damit Eigentümerin – ausgewiesen. Die Finanzierungsbank B. Bank GmbH („B. Financial Services“) kauft sodann im Rahmen des Leasingvertrags das konkrete Fahrzeug an und stellt es in der Folge dem Leasingnehmer zu den im Leasingvertrag vereinbarten Konditionen zum Zwecke der Nutzung zur Verfügung. Einer abweichenden Interpretation durch die belangte Behörde bzw. das Bundesfinanzgericht fehlt bereits auf Basis der bisher vorgelegten Unterlagen jegliches Substrat.

Fallgegenständlich wurden die KFZ BMW 730d (BB-CF9) und BMW 530d (BB-CF800) seitens der KS GmbH von der Leasinggesellschaft, B. Bank GmbH („B. Financial Services“) geleast und auf Basis einer mündlichen Nutzungsvereinbarung zwischen der KS GmbH und der Bf. GmbH, FN xxx, für einen vorab definierten Zeitraum (nämlich der Leasingvertragsdauer zwischen der KS GmbH und der B. Bank GmbH) im Inland genützt.

Die Tatsache, dass zwischen der KS GmbH und der Beschwerdeführerin eine bereits vorab zeitlich beschränkte Nutzungsvereinbarung vorgelegen hat, ergibt sich aus dem Faktum, dass die Leasingfahrzeuge mit Leasingvertragsende (zwischen der KS GmbH und der B. Bank GmbH) zwingend an die Leasinggeberin (B. Bank GmbH) rückgestellt werden mussten. Es bestand somit fallgegenständlich eine längstens bis Ende der Leasingverträge befristete und

somit im Vorhinein bestimmbare inländische Nutzungsdauer, zumal auch die KS GmbH nicht mehr Rechte (bspw: längere Nutzungsdauer über den Leasingvertrag hinaus) an die Bf. übertragen kann, als ihr selbst (aus dem Leasingvertrag) zustehen (nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet).

Die mündliche Nutzungsvereinbarung zwischen der KS GmbH und der Bf. hat sich somit in zeitlicher Hinsicht auf die Leasingvertragsdauer beschränkt:

- Leasingvertrag BMW 730d – Vertragslaufzeit: 24.02.2017 bis 23.02.2020;*
- Leasingvertrag BMW 530d – Vertragslaufzeit: 30.08.2016 bis 29.08.2019;*

Die vorzeitige Rückstellung (vor Leasingvertragsende) der KFZ an die KS GmbH und in weiterer Folge an die Leasinggeberin erfolgte aus wirtschaftlichen Überlegungen bzw. zur Kostenreduktion. Zu einem Ankauf der KFZ ist es nie gekommen. Die Beschwerdeführerin hat sich zudem bemüht weitere Unterlagen/Bestätigungen bei der B. Bank GmbH („B. Financial Services“) anzufordern, welche jedoch mit Hinweis auf das Bankgeheimnis nicht ausgefolgt wurden.

Beweis:

- PV, K.K. (GF der Beschwerdeführerin und der KS GmbH), pA der Beschwerdeführerin;*
- ZV, N.K. (Assistenz der Geschäftsführung), pA der Beschwerdeführerin; Schreiben der B. Bank GmbH („B. Financial Services“) vom 11.08.2025 (Beilage ./1);*

2. Was den MB C 250 CDI anlangt, geht das Bundesfinanzgericht auf Grund der bisher bekannten Unterlagen (Beschwerdebeilage) von einem Ratenkauf mit Anzahlung, laufenden Raten und (hoher) Restzahlung aus.

Antwort:

Richtig ist, dass es sich beim Vertragsverhältnis zwischen der KS GmbH und der M. Bank AG hinsichtlich des KFZ Mercedes-Benz C 250 CDI um einen Darlehensvertrag bzw. Ratenkauf mit Anzahlung, laufenden Raten sowie einer abschließenden Restzahlung gehandelt hat, wonach bei vollständiger Tilgung (laut Vertrag war die letzte Rate per Mai 2019 fällig) das Eigentum am KFZ auf die Darlehensnehmerin (KS GmbH) übergegangen wäre. Hierzu ist es jedoch nicht gekommen, da das gegenständliche KFZ seitens der KS GmbH vorzeitig an die M. Bank AG rückgestellt wurde.

Unabhängig obiger Ausführungen ist gegenständlich jedoch die vertragliche Ausgestaltung der Gebrauchsüberlassung zwischen der deutschen KS GmbH und der österreichischen Bf. entscheidungsrelevant (vgl sogleich nachstehenden Punkt).

3. Sämtliche streitgegenständliche Fahrzeuge wurden laut Ihrem Vorbringen vom 13.1.2020 seitens der KS GmbH auf Grund einer mündlichen Nutzungsvereinbarung an die Bf. überlassen. Der Inhalt dieser Vereinbarung wurde bisher der belangten Behörde nicht näher bekanntgeben. Daher werden Sie ersucht, diese anhand von Aktenvermerken und

Gesprächsprotokollen näher zu dokumentieren, zumal in diesem Zusammenhang völlig offenbleibt, welche Vereinbarungen über die Abgeltung der der KS GmbH erwachsenen Kosten, Leasingraten, Wertminderung, Kfz-Versicherung, Reparaturen, laufende Betriebskosten getroffen wurden. Dies ist durch Vorlage entsprechender Buchhaltungsbelege, Abrechnungen, Kontoauszüge nachzuweisen.

Antwort:

Die gegenständlichen KFZ (Mercedes-Benz C 250 CDI, BMW 730d xDrive Aut. und BMW 530d xDrive Touring Aut.) wurden seitens der KS GmbH bei deutschen Leasinggesellschaften geleast und dann in der Folge auf Basis einer mündlichen Nutzungsvereinbarung an die Beschwerdeführerin überlassen. Wesentlicher Inhalt dieser Nutzungsvereinbarung war, dass die genannten KFZ lediglich für eine im Vorhinein bestimmten/befristeten Nutzungsdauer an die Bf. überlassen werden, nämlich für die Dauer der jeweiligen Leasingverträge bzw. des Darlehensvertrages zwischen der KS GmbH und der B. Bank GmbH bzw. der M. Bank AG. Die Bf. hat für die Nutzung der gegenständlichen KFZ (Mercedes-Benz C 250 CDI, BMW 730d xDrive Aut. und BMW 530d xDrive Touring Aut.) monatlich einen Pauschalbetrag iHv. EUR 2.500 an die KS GmbH überwiesen. Die Beschwerdeführerin legt exemplarisch die Kontoauszüge für 09/2018 und 10/2018 vor, auf welchen die entsprechende Buchung ersichtlich ist. Es lag somit gegenständlich evident eine entgeltliche Nutzungsüberlassung vor. Hintergrund der gegenständlichen Vorgehensweise (Leasing durch die deutsche KS GmbH und Nutzungsüberlassung an die österreichische Bf.) war, dass die KS GmbH, als Leasingnehmerin, – im Vergleich zur 2017 erst neu gegründeten Bf. – einerseits über eine weit bessere Bonität und andererseits bei den Leasinggebern über bessere Konditionen verfügte.

Beweis:

- PV, K.K. (GF der Beschwerdeführerin und der KS GmbH), pA der Beschwerdeführerin;
- ZV, N.K. (Assistenz der Geschäftsführung), pA der Beschwerdeführerin;
- Exemplarische Kontoauszüge (Beilage ./2);

4. Welches Interesse die KS GmbH an der Nutzung der Fahrzeuge durch die bf. GmbH hatte, ist nicht nachvollziehbar, weil diese drei Fahrzeuge anschafft, um sie ohne konkrete Vereinbarungen einem ausländischen Rechtsträger (Bf.) zur Verfügung zu stellen.

Antwort:

Die Beschwerdeführerin verweist zur Beantwortung höflich auf Punkt 2.3. (= Punkt 3)

Welches „Interesse“ die KS GmbH an der Nutzung der KFZ durch die Beschwerdeführerin hatte, ist – nach Ansicht der Beschwerdeführerin – für die gegenständliche Entscheidung bzw. rechtliche Beurteilung des Sachverhalts völlig irrelevant. Daher sieht sich die Beschwerdeführerin nicht veranlasst, weitere Ausführungen oder Belege vorzulegen, zumal

diese für die dem VwGH wesentlich erscheinenden Themen – Nichtauseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Leasingverträgen und Feststellungsmangel in Hinblick auf die (Un-) Entgeltlichkeit der Überlassung an die Beschwerdeführerin – ohne jede Bedeutung sind.

5. Wo wurden diese Fahrzeuge serviciert? Wer zahlte die Kosten der Betankung? Dies ist durch entsprechende Rechnungen zu belegen.

Antwort:

Wo die KFZ serviciert wurden und wer die Kosten der Betankung bezahlte, ist – nach Ansicht der Beschwerdeführerin – für die gegenständliche Entscheidung bzw. rechtliche Beurteilung des Sachverhalts völlig irrelevant. Daher sieht sich die Beschwerdeführerin nicht veranlasst, entsprechende Ausführungen oder Belege vorzulegen, zumal diese für die dem VwGH wesentlich erscheinenden Themen – Nichtauseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Leasingverträgen und Feststellungsmangel in Hinblick auf die (Un-)Entgeltlichkeit der Überlassung an die Beschwerdeführerin – ohne jede Bedeutung sind. Im Übrigen verweist die Beschwerdeführerin zum Thema „Kostentragung“ höflich auf ihre Ausführungen in den Beschwerden vom 16.10.2018 (jeweils Seite 3).

6. Außerdem ist nachzuweisen, wie aus der mündlichen Vereinbarung eine für einen bloß vorübergehenden und im Voraus festgelegten Zeitraum vereinbarte Fahrzeugüberlassung geschlossen werden kann. Der bloße Verweis auf die Dauer der Finanzierungsvereinbarung zwischen der KS GmbH und den deutschen Finanzierungsbanken wird nicht als ausreichend angesehen.

Antwort:

Die Beschwerdeführerin verweist hinsichtlich Punkt 6. des Vorhalts des BFG höflich auf die vorstehenden Ausführungen bzw. die Beantwortung von Punkt 1. des Vorhalts. Ergänzend ist festzuhalten, dass K.K. im hier relevanten Zeitraum sowohl als Geschäftsführer der KS GmbH als auch der Bf. fungierte. Es wäre aus seiner Geschäftsführersicht völlig widersinnig und haftungsrelevant gewesen, wenn er als Geschäftsführer der KS GmbH ein von der KS GmbH für einen bestimmten Zeitraum geleastes KFZ der Beschwerdeführerin für einen längeren Zeitraum zur Nutzung überlässt, sodass die von ihm vertretene KS GmbH ihren vertraglichen Verpflichtungen (nämlich der fristgerechten Rückstellung des Leasing KFZ bei Leasingvertragsende) nicht nachkommen kann und somit hohen Pönal-/ Schadenersatzansprüchen der Leasinggeberin ausgesetzt gewesen wäre. Ein solches Vorgehen kann einem gewissenhaft agierenden Geschäftsführer wohl kaum unterstellt werden. An einer im Vorhinein bereits auf die Leasingdauer beschränkte Nutzungsüberlassung führt sohin kein Weg vorbei.

7. In ihrem ergänzenden Vorbringen vom 16.10.2019 führte die KS GmbH im beigeschlossenen Schreiben aus, dass die drei PKW am 30.8.2018 in B. (Deutschland) abgegeben worden sind, da diese nicht weiter genutzt werden. Auf dieser Bestätigung ist kein Kilometerstand der PKW angeführt. Ein gewisser zeitlicher Zusammenhang mit der abgabenbehördlichen Erhebung vom 11.7.2018 und 1.8.2018 und der Rückgabe der Fahrzeuge ist naheliegend. Daher ist aufklärungsbedürftig, welcher Verwendung die KS GmbH diese Fahrzeuge in der weiteren Folge zugeführt hat, wobei die Leasing- bzw. Darlehensverträge noch nicht abgelaufen sind. Sollten die Fahrzeuge anderweitig verwertet oder aus dem Unternehmensvermögen ausgeschieden sein, wäre dies nachzuweisen.

Antwort:

Die Beschwerdeführerin verweist hinsichtlich Punkt 7. des Vorhalts des BFG höflich auf die nach stehenden Ausführungen bzw. die Beantwortung von Punkt 8. des Vorhalts.

8. Wurden die Fahrzeuge (BMW) nach Ablauf der 36 Monate durch die KS GmbH erworben oder der Leasingfirma zurückgegeben bzw. der Ablösebetrag entsprechend dem Schreiben vom 12.10.2018 in Höhe von 20.289,63 € an die M. Bank AG geleistet?

Antwort:

Die gegenständlichen KFZ wurden seitens der KS GmbH an die jeweilige Leasinggesellschaft rückgestellt. Keines der gegenständlichen Fahrzeuge wurde angekauft.

Beweis:

- PV, K.K. (GF der Beschwerdeführerin und der KS GmbH), pA der Beschwerdeführerin;
- ZV, N.K. (Assistenz der Geschäftsführung), pA der Beschwerdeführerin;
- Bereits vorgelegte Rückgabebestätigung der KS GmbH per 30.08.2018;

9. Da die Fahrzeuge am 30.8.2018 an die KS GmbH wieder zurückgeben wurden, bleibt unklar, wie die Bf. danach ihren Geschäftsbetrieb noch aufrechterhalten konnte, wo doch die Fahrzeuge als Dienstwagen der Bf. (Dienstnehmer, Geschäftsführer etc.: K., A., Sch.) genutzt wurden. Welche Ersatzbeschaffungen oder Anmietungen von Fahrzeugen durch die Bf. wurden inzwischen vorgenommen? Entsprechende Mietverträge, Rechnungen sind vorzulegen.

Antwort:

Wie die Beschwerdeführerin nach Rückgabe der gegenständlichen KFZ am 30.08.2018 an die KS GmbH ihren Geschäftsbetrieb aufrechterhalten konnte bzw. ob seitens der Beschwerdeführerin Ersatzbeschaffungen (Anmietung/Anschaffung anderer Fahrzeuge) vorgenommen wurden, ist – nach Ansicht der Beschwerdeführerin – für die gegenständliche Entscheidung bzw. rechtliche Beurteilung des Sachverhalts völlig irrelevant. Daher sieht sich die Beschwerdeführerin nicht veranlasst, entsprechende Ausführungen oder Belege vorzulegen, zumal diese für die dem VwGH wesentlich erscheinenden Themen – Nichtauseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten

Leasingverträgen und Feststellungsmangel in Hinblick auf die (Un-) Entgeltlichkeit der Überlassung an die Beschwerdeführerin – ohne jede Bedeutung sind.

Im Übrigen ist der Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin der Betrieb von Fitnessstudios; insofern hat die Rückgabe der gegenständlichen KFZ – entgegen der Ansicht des BFG – keinen wesentlichen Einfluss auf die „Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs“; für den Betrieb eines Fitnessstudios sind Dienstwagen für den Geschäftsführer oder sonstige Dienstnehmer keine notwendige Bedingung iS einer conditio sine qua non.

10. Welche Nutzungsvereinbarung wurde zwischen der Bf. und ihren Angestellten hinsichtlich der Verwendung des PKWs getroffen? Die entsprechenden Dienstverträge (Aktenvermerke), woraus die Zurverfügungstellung der PKW hervorgeht, sind vorzulegen.

Antwort:

Welche Nutzungsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Angestellten hinsichtlich der Verwendung der gegenständlichen KFZ getroffen wurde ist – nach Ansicht der Beschwerdeführerin – für die gegenständliche Entscheidung bzw. rechtliche Beurteilung des Sachverhalts völlig irrelevant. Daher sieht sich die Beschwerdeführerin nicht veranlasst, entsprechende Ausführungen oder Belege vorzulegen, zumal diese für die dem VwGH wesentlich erscheinenden Themen – Nichtauseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Leasingverträgen und Feststellungsmangel in Hinblick auf die (Un-) Entgeltlichkeit der Überlassung an die Beschwerdeführerin – ohne jede Bedeutung sind.

11. Wurde den Dienstnehmern erlaubt, das Fahrzeug auch für Privatfahrten zu verwenden? Wie wurden diese abgerechnet? Wurde ein entsprechendes Fahrtenbuch für betriebliche und private Fahrtstrecken geführt?

Antwort:

Ob den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin mit den gegenständlichen KFZ auch Privatfahrten erlaubt wurden, wie allfällige Privatfahrten abgerechnet wurden und ob ein Fahrtenbuch geführt wurde, ist – nach Ansicht der Beschwerdeführerin – für die gegenständliche Entscheidung bzw. rechtliche Beurteilung des Sachverhalts völlig irrelevant. Daher sieht sich die Beschwerdeführerin nicht veranlasst, entsprechende Ausführungen oder Belege vorzulegen, zumal diese für die dem VwGH wesentlich erscheinenden Themen – Nichtauseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Leasingverträgen und Feststellungsmangel in Hinblick auf die (Un-) Entgeltlichkeit der Überlassung an die Beschwerdeführerin – ohne jede Bedeutung sind.

Entscheidungswesentliche Sachlage

Das BFG hat bei der Erlassung seiner Entscheidung (im Allgemeinen) die Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung zu Grunde zu legen.

3) VwGH Ra 2020/13/0045

Faktum ist, dass die gegenständlichen KFZ nur im Zeitraum 10/2017 bis 09/2018 im Inland genützt wurden. Zumal das BFG bei seiner Entscheidung die Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung zu Grunde zu legen hat, wäre eine vollständige Verschreibung der Normverbrauchsabgabe ohnehin unzulässig. An einer rechtsrichtigen aliquoten Verschreibung/Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum der inländischen Nutzung führt sohin kein Weg vorbei.

Die Beschwerdeführerin verweist nochmals auf die mit Vorlageanträgen vom 26.01.2021 bereits im Detail dargestellte aliquote Berechnung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum der inländischen Nutzung.

Beweis:

- PV, K.K. (GF der Beschwerdeführerin und der KS GmbH), pA der Beschwerdeführerin;
- ZV, N.K. (Assistenz der Geschäftsführung), pA der Beschwerdeführerin;
- Bereits vorgelegte Rückgabebestätigung der KS GmbH per 30.08.2018;

...

(Anträge wie im Vorlageantrag vom 26. Jänner 2021)

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Entsprechend der Einlassung des Geschäftsführers der Bf. den Geschäftsbetrieb der Bf. witterungsbedingt verspätet im Oktober 2017 aufgenommen zu haben, ist von einer inländischen Verwendung der drei strittigen Fahrzeuge im Oktober 2017 auszugehen.

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. 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.

Entsprechend der Unbestimmtheit der bf. Angaben zum mündlichen Mietvertrag konnte davon ausgegangen werden, dass grundsätzlich eine auf Dauer angelegte Vermietung beabsichtigt war. Die Rückgabe der Fahrzeuge am 30.08.2018, wie von der Bf. im ergänzenden Vorbringen betont und bei ihrer Berechnung des inländischen Nutzungsanteils berücksichtigt, ist nicht entscheidungswesentlich, weil bei Eintritt des Steuertatbestandes (Verwendung des Fahrzeuges im Inland) eine vornherein zeitlich begrenzte Dauer nicht glaubhaft gemacht werden konnte.

Hinsichtlich der drei streitgegenständlichen Fahrzeuge sind gesonderte Feststellungen zu treffen:

- **Mercedes Benz C 250 CDI:**

Mietvertrag: mündlich zumindest ab 01.10.2017 auf unbestimmte Zeit

Erstzulassung: 13.02.2014

Darlehensnehmerin, Eigentümerin: K.S. GmbH, Deutschland

Darlehenslaufzeit: 25.05.2015 – 30.04.2019 (48 Monate)

Einbringung ins Inland: 10/2017

Anschaffungskosten: 25.05.2015 lt. Darlehensantrag 31.892,00 € (brutto), 25.311,00 € (netto)

Wert lt. Bescheid: per 01.10.2017, 15.305,16 € (netto) lt. Bescheid

Eine von vornherein bestimmte Dauer des Mietvertrages konnte – wie bereits erwähnt - von der Bf. nicht nachgewiesen werden. Da die (nahestehende) Vermieterin das Kraftfahrzeug mit einem Darlehensvertrag erworben hat, kann von ihrem wirtschaftlichen Eigentumsrecht ausgegangen werden. Ebenso konnte aus dem pauschal für alle drei Fahrzeuge überwiesenen Nutzungsentgelt nichts Gegenteiliges entnommen werden. Die Rückgabe des Fahrzeuges vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit des Darlehensvertrages insbesondere der Fälligkeit der letzten Rate ist nicht weiter beachtlich, zumal auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Verbringung ins Inland (Oktober 2017) abzustellen ist.

- **BMW 730d x Drive:**

Mietvertrag: mündlich (gegenständlich relevant) zumindest ab 01.10.2017 bis 23.02.2020 (Ende des Leasingsvertrages), 29 Monate

Erstzulassung: 30.08.2016

Leasingnehmerin: K.S. GmbH, Deutschland

Leasingvertragslaufzeit: 24.02.2017 – 23.02.2020 (36 Monate)

Einbringung ins Inland: 10/2017

Anschaffungskosten: 21.02.2017 lt. Leasingantrag 96.386,55 € (netto)

Wert lt. Bescheid: per 1.10.2017, 92.038,88 € (netto)

Eine von vorneherein bestimmte Dauer des Mietvertrages wurde entsprechend dem vorlegten Leasingvertrag der vermieteten Gesellschaft bis zum Vertragsende der Leasingnehmerin angenommen, da kein Anwartschaftsrecht der Leasingnehmerin (Kaufoption) ersichtlich ist.

Die Wertermittlung des auf den Zeitraum des inländischen Gebrauchs erfolgt wie folgt:

Fahrzeug	Leasingvertrag	Bf.	AK			
BMW 730d	24.2.2017-23.2.2020	1.10.2017-23.2.2020				
	rd. 36 M.	29 Monate	92.038,88			
	Degressive AfA		AfA (36 M)	lineare AfA	AfA (36 M.)	Wertverlust gemittelt
AK	92.038,88					
AfA 30% (J 1)	-27.611,66	27.611,66		11.504,86		19.558,26
RBW 31.12.01	64.427,22					
AfA 30% (J 2)	-19.328,16	19.328,16		11.504,86		15.416,51
RBW 31.12.02	45.099,05					
AfA 30% (J 3)	-13.529,72	13.529,72	60.469,54	11.504,86	34.514,58	19.282,15
RBW 31.12.03	31.569,04					54.256,92
AfA 30% (J 4)	-9.470,71	9.470,70		11.504,86		
RBW 31.12.04	22.098,33					
AfA 30% (J 5)	-6.629,50	6.629,50		11.504,86		
RBW 31.12.05	15.468,83					
AfA 30% (J 6)	-4.640,65	4.640,65		11.504,86		
RBW 31.12.06	10.828,18					
AfA 30% (J 7)	-3.248,45	3.248,45		11.504,86		
RBW 31.12.07	7.579,73					
AfA 30% (J 8)	-2.273,92	2.273,92		11.504,86		
RBW 31.12.08	5.305,81					
AfA 30% (J 9)	-1.591,74	1.591,74				
RBW 31.12.09	3.714,07					
AfA 30% (J 10)	-1.114,22	1.114,22				
RBW 31.12.10	2.599,85					
AfA 30% (J 11)	-779,95	779,95				
RBW 31.12.11	1.819,89					
AfA 30% (J 12)	-545,97	545,97				
RBW 31.12.12	1.273,92	90.764,64		92.038,88		
Wertverlust	36 Monate	54.256,92				
	29 Monate	43.706,96				

			%
Neupreis		92.038,88	
Wertverlust		43.706,96	47,49

- **BMW 530d x Drive:**

Mietvertrag: mündlich zumindest ab 1.10.2017 bis 29.8.2019 (Ende des Leasingvertrages):

23 Monate

Erstzulassung: 30.8.2016

Leasingnehmerin: K.S. GmbH, Deutschland

Leasingvertragslaufzeit: 30.8.2016 – 29.08.2019 (36 Monate)

Einbringung ins Inland: 10/2017

Anschaffungskosten: 05.09.2017 lt. Leasingantrag: 65.336,11 € (netto)

Wert lt. Bescheid: per 1.10.2017, 61.836,06 € (netto)

Eine vor vorneherein bestimmte Dauer des Mietvertrages wurde entsprechend dem vorgelegten Leasingvertrag der vermieteten Gesellschaft bis zum Vertragsende angenommen, da kein Anwartschaftsrecht der Leasingnehmerin (Kaufoption) ersichtlich ist.

Fahrzeug	Leasingvertrag	Bf.	AK			
BMW 530d	30.8.2016-29.8.2019	1.10.2017-29.8.2019				
	rd. 36 M.	23 Monate	61.836,06			
	Degressive AfA		AfA (36 M)	lineare AfA	AfA (36 M)	Wertverlust gemittelt
AK	61.836,06					
AfA 30% (J 1)	-18.550,82	18.550,82		7.729,51		13.140,17
RBW 31.12.01	43.285,24					
AfA 30% (J 2)	-12.985,57	12.985,57		7.729,51		10.357,54
RBW 31.12.02	30.299,67					
AfA 30% (J 3)	-9.089,90	9.089,90	40.626,29	7.729,51	23.188,53	12.954,66
RBW 31.12.03	21.209,47					36.452,36
AfA 30% (J 4)	-6.362,84	6.362,84		7.729,51		
RBW 31.12.04	14.846,63					
AfA 30% (J 5)	-4.453,99	4.453,99		7.729,51		
RBW 31.12.05	10.392,64					
AfA 30% (J 6)	-3.117,79	3.117,79		7.729,51		
RBW 31.12.06	7.274,85					
AfA 30% (J 7)	-2.182,45	2.182,45		7.729,51		
RBW 31.12.07	5.092,39					
AfA 30% (J 8)	-1.527,72	1.527,72		7.729,49		
RBW 31.12.08	3.564,68			61.836,06		
AfA 30% (J 9)	-1.069,40	1.069,40				
RBW 31.12.09	2.495,27					
AfA 30% (J 10)	-748,58	748,58				
RBW 31.12.10	1.746,69					
		60.089,06				

Wertverlust	36 Monate	36.452,36	
	23 Monate	23.289,01	
			%
Neupreis		61.836,06	
Wertverlust		23.289,01	37,66

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung der Tatsachenfeststellungen gründet sich auf die oa. Auskünfte des Geschäftsführers, den Firmenbuchauszügen, den vorgelegten Leasing- und Darlehensverträgen und dem Auszug aus dem Zentralen Melderegister.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe/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 Kraftfahrgesetz 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 Kraftfahrgesetz 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.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 1 Z. 3 lit. b 2. Fall NoVAG unterliegt die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz 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, der Normverbrauchsabgabe.

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, Normverbrauchsabgabengesetz², § 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, Normverbrauchsabgabengesetz², § 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 Kraftfahrgezet 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 Abgabenanspruchs 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 und im Vorlageantrag 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 Abgabenanspruch hinsichtlich der Normalverbrauchsabgabe hat. Die Tatsache, dass im Laufe des weiteren Verfahrens die Fahrzeuge zurückgestellt wurden, lässt auf keine von vorneherein vereinbarte begrenzte Dauer inländischer Nutzung schließen. Inwieweit eine allfällige Vergütung des Abgabenanspruchs insbes. für den Mercedes Benz C 250 CDI zu erfolgen hat, ist in einem eigenen Verfahren von der Abgabenbehörde zu beurteilen.

Im Einklang mit dem bf. Vorbringen und dem Erkenntnis des VwGH Ra 2023/15/0034 vom 24. April 2025 unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH 19.9.2017, C-552/15, Komm. gg. Irland, wurde davon ausgegangen, dass die erhobene Abgabe proportional zur Dauer der inländischen Nutzung des Kraftfahrzeuges berechnet wurde.

In den – zur Dienstleistungsfreiheit ergangenen – Urteilen in der Rs Cura Anlagen GmbH, EuGH 21.3.2002, Rs C-451/99 sowie der Rs Kommission/Griechenland, EuGH 14.1.2016, Rs C-66/15 hat der EuGH dazu ausgesprochen, dass beim grenzüberschreitenden Leasing eine Zulassungssteuer nur proportional zur Dauer der Zulassung in diesem Staat erhoben werden darf. In den Rs Coevering, EuGH 27.6.2006, Rs C-242/05 – ergangen ebenfalls zur Dienstleistungsfreiheit – und van Putten, EuGH 26.4.2012, Rs C-578/10 – ergangen zur Kapitalverkehrsfreiheit – hat der EuGH ausgesprochen, dass dieser Grundsatz auch für die Besteuerung von (kurzfristig) gemieteten oder entliehenen Kraftfahrzeugen mit ausländischer Zulassung zu beachten ist und eine Erhebung der Zulassungssteuer in voller Höhe und ohne Berücksichtigung der Nutzungsdauer unzulässig ist, wenn das Fahrzeug im Wesentlichen nicht dauerhaft in diesem Mitgliedstaat verwendet wird und dem Verwender bei der Beendigung der Anmietung bzw Entlehnung auch keine Befreiung oder Vergütung zusteht.

In wirtschaftlicher Hinsicht ist die Berücksichtigung der inländischen Nutzungsdauer des Fahrzeuges im Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit

bei der Erhebung der Zulassungssteuer nach der Rsp des EuGH daher erforderlich (*Haller, NoVAG², Kommentar, Einf. Rz. 73-74*).

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*).

Die Normverbrauchsabgabe für 10/2017 wurde wie folgt bemessen:

BMW 730d

BMGrL.	43.706,96	8%	3.496,56
Abzugsposten	-300,00	47,49%	-142,47
			3.354,09

BMW 530d

BMGrL.	23.289,01	12%	2.794,68
Abzugsposten	-300,00	37,66%	-112,98
			2.681,70

MB C 250 CDI (**unverändert**)

BMGrL.	15.305,16	6%	918,31
Malus 5/8	300,00		187,50
Zuschlag			221,16
NoVA			1.326,97

Was die Wertermittlung anlangt, war auf die von der belangten Behörde ermittelten Ansätze in den angefochtenen Bescheiden zurückzugreifen, die von der Bf. auch nicht weiter bestritten wurden. Nach der Verwaltungspraxis orientierte sich diese an der Mittelwertmethode der Eurotax des Händler Ein- und Verkaufspreises. Auf dieser Grundlage stützen sich auch die in den Feststellungen ausgeführten Werte.

Da im gegenständlichen Falle der anteilige inländische Verbrauch zu ermitteln war, orientiert dieser sich am anteiligen Wertverlust, der in den ersten Jahren höher und in späteren Jahren niedriger als die Normalabschreibung ist. Daher wurde bei der Berechnung die degressive Abschreibung analog § 7 Abs. 1a EstG mit 30% vom jeweiligen Restbuchwert herangezogen. Da diese Methode in den ersten drei Jahren zu einem Wertverlust von zwei Dritteln führt, wurde diese mit der von den Versicherungsgesellschaften angewendeten Methode verglichen, die davon ausgeht, dass ein Auto im ersten Jahr etwa ein Viertel seines Listenpreises verliert. Ein drei Jahre altes Fahrzeug ist beim Verkauf etwa noch 50% seines Listenpreises wert. Ab einem

Fahrzeugalter von vier Jahren beträgt der Wertverlust bei Autos pro Jahr ungefähr fünf bis sechs Prozent (<https://www.allianz.de/auto/kfz-versicherung/wertverlust-auto/>). Da der Wertverlust der ersten Jahre bei dieser Annahme geringer als bei der degressiven Abschreibung ist, wurde ein Vergleich zur kaufmännischen Normalabschreibung vorgenommen und davon ein Mittelwert berechnet, der auf die anteilige inländische Nutzung entfällt. Diese Überlegung berücksichtigten den tendenziell höheren Wertverlust eines Neuwagens in den ersten drei Jahren. Im Übrigen sind die von der Bf. im Vorlageantrag vorgeschlagenen Werte keiner näheren Überprüfung zugänglich.

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 oa. Judikatur verwiesen.

Graz, am 30. September 2025