

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz vom 12. August 2002 betreffend die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2001 wird im Betrag von € 1.224 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Ka (Österreich). Sie ist zu 100 % an der D-GmbH mit Sitz in Kl (Bundesrepublik Deutschland) beteiligt.

Nach den insoweit unstrittigen Feststellungen bei einer Betriebsprüfung ist HE Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw mit einem Anteil an deren Stammkapital von 25 %. Zu den Geschäftsführern der deutschen Tochtergesellschaft wurden T mit Wohnsitz in Deutschland und HE mit Wohnsitz im Inland bestellt. Seit März 2001 verwendet HE für seine betrieblichen Fahrten einen Pkw der Marke Mercedes Benz S 320 CDI mit dem deutschen Kennzeichen X, der sich im Eigentum der deutschen Tochtergesellschaft befindet und laut Fahrzeugschein der deutschen Zulassungsbehörde des Landkreises W am 1. März 2001 auf diese zugelassen wurde (vgl. Tz 23 des BP-Berichtes vom 28. Juni 2002).

Das Finanzamt hatte zunächst gegenüber der Bw mit Bescheid vom 14. Juni 2002, StrNr, entsprechend der eingereichten Erklärung betr. den Pkw mit dem Kennzeichen Y die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2001 in Höhe von € 1.224 (bzw. eine Nachzahlung von € 439,13) festgesetzt.

Zufolge der durchgeführten BP hat das Finanzamt mit Wiederaufnahmsbescheid vom 12. August 2002 der Bw die Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2001 in Höhe von gesamt € 1.950 vorgeschrieben, dh zuzüglich zur bisherigen Steuer für den Pkw X Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von € 726 festgesetzt. Es wurde dazu auf die Feststellungen im BP-Bericht vom 28. Juni 2002 verwiesen, worin es unter Tz. 23 auszugsweise, zunächst zur Normverbrauchsabgabe, lautet:

" ... Nach dem Steuerreformgesetz 2000 unterliegen gem. § 1 Z 3 NoVAG all jene KFZ der NoVA, welche in Österreich verwendet werden, dabei aber ein ausländisches Kennzeichen tragen und nach dem österreichischen Kraftfahrgesetz (KFG) zugelassen werden müssten. Gem. § 79 Abs. 1 KFG ist die Verwendung eines KFZ mit ausländischem Kennzeichen im Inland nur dann und auch nur bis zu einer Höchstdauer von 1 Jahr zulässig, wenn das jeweilige KFZ in Österreich keinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt gem. § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt wird. Der Ort, von dem aus bei Unternehmungen hauptsächlich über ein Fahrzeug verfügt wird, fällt im Zweifel mit dem Sitz der Unternehmensleitung zusammen, ist doch anzunehmen, dass idR dort die zum Betrieb des Unternehmens erforderlichen Anordnungen getroffen werden (VwGH 9.7.1998, 98/03/0117).

Da im vorliegenden Fall die Leitung der verbundenen Unternehmen von der Zentrale in Ka aus erfolgt, ist anzunehmen, dass die hauptsächliche Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug dort liegt. Unter Anwendung der oben angeführten Bestimmungen hat das dem Geschäftsführer HE zur Verwendung überlassene Fahrzeug von Beginn der ausländischen Zulassung an seinen dauernden Standort iSd KFG im Inland und wäre nach dem KFG in Österreich zuzulassen. Dies führt gem. § 1 Z 3 NoVAG zur NoVA-Pflicht ...

Für den Bereich der Kraftfahrzeugsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden.

Da, wie oben ausgeführt, das Fahrzeug in Österreich zuzulassen wäre, unterliegt es auch der Kraftfahrzeugsteuer. Die Steuerpflicht beginnt im konkreten Fall mit dem Tag der Zulassung im Ausland (1. März 2001) ... Berechnung: Motorleistung in Kilowatt 145 minus 24 Kw = 121 x ÖS 8,26 x 10 Monate = KfzSt ÖS 9.994,60 (Euro 726) ... ".

In der dagegen – sowie gegen die Vorschreibung der NoVA – erhobenen Berufung wurde geltend gemacht, dass es sich bei der D-GmbH nicht nur um einen "Betrieb" der inländischen Muttergesellschaft, sondern um eine eigenständige, beim zuständigen Handelsregister in Deutschland eingetragene Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsführung in Deutschland handle. Als einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer fungierten T und HE, wobei auch HE seine Geschäftsführungsagenden betreffend die deutsche Tochtergesellschaft regelmäßig in

Deutschland wahrnehme und sich vor Ort aufhalte. Die Bw habe lediglich Gesellschafterfunktion und könne nicht mit der Unternehmensleitung ihrer deutschen Tochter gleichgesetzt werden. Dass die Bw Grundsätze der Unternehmenspolitik vorgebe und Entscheidungen von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung treffe, sei unmaßgeblich (*Ritz, BAO-Kommentar*², § 27 Tz. 4). Gemäß § 79 Abs. 1 KFG sei das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur dann zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebbracht wurden. Suche der Dienstnehmer einer deutschen Kapitalgesellschaft die Geschäftsräumlichkeiten zur Verrichtung seiner Tätigkeit regelmäßig auf, entstünde keine NoVA-Pflicht auf Basis des § 79 Abs. 1 KFG (*Kempf/Schuchter/Ungericht, Umsatzsteuer* 2002, Innsbruck 2002, SN 231, Beispiel 3).

Eine Steuerschuld aufgrund der Zulassung könne sich hingegen bei einem dauernden Standort des Fahrzeuges in Österreich ergeben. Zufolge § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG sei für die Frage, ob eine deutsche Kapitalgesellschaft als Eigentümerin eines Fahrzeuges ein inländisches Zulassungsverfahren beantragen müsse, entscheidend, an welchem Ort die deutsche Gesellschaft die maßgebenden Verfügungshandlungen setze. Dabei käme es etwa auf den Hauptwohnsitz eines Dienstnehmers der Gesellschaft ex lege nicht an.

Die Duldung der dauernden Benützung eines Kraftfahrzeuges stelle eine Dauerleistung dar, die am Sitz der deutschen GmbH erbracht werde. Darüber hinaus seien die mit dem Fahrzeug verbundenen Verwaltungstätigkeiten stets von der deutschen Tochtergesellschaft als Fahrzeugeigentümerin wahrgenommen worden. Die bloße Benützung durch einen Dienstnehmer stelle keine maßgebliche Verfügungshandlung der deutschen GmbH dar (*Sarnthein, ÖStZ* 2001, 121 f.). Sei also die permanente Nutzung durch einen Dienstnehmer in Österreich nicht dazu geeignet, einen dauernden inländischen Standort zu begründen, so könne für einen Geschäftsführer, der das Fahrzeug hauptsächlich für Fahrten zum Sitz der deutschen Kapitalgesellschaft bzw. in Deutschland verwende, nichts anderes gelten. Ein dauernder inländischer Standort iSd KFG sei daher nicht gegeben.

Dem angesprochenen VwGH-Erkenntnis vom 9.7.1998, 98/03/0117, sei ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde gelegen. Es ergäben sich hieraus auch keine Anhaltspunkte, dass unter dem "Sitz der Unternehmensleitung" der Sitz eines Gesellschafters zu verstehen sei. Die Anknüpfung an den Ort der "Konzernleitung" bzw "Zentrale" sei deshalb unzutreffend. Hinsichtlich der sog. widerrechtlichen Verwendung iSd § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG sei darauf zu verweisen, dass das Fahrzeug nicht *ohne* kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung im Inland verwendet werde. Diese Bestimmung knüpfe auch nicht an die Zulassung im Inland an. Hinsichtlich im Ausland zugelassener und im Inland verwendeter Fahrzeuge gelte die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG, wobei aber hier gem. § 2 Abs. 11 iVm den zwischenstaatlichen Vereinbarungen mit Deutschland eine Steuerbefreiung für die Dauer von

einem Jahr bestehe. Selbst dann, wenn § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG für anwendbar erachtet werde, sei eine Vorschreibung gesetzlich nicht gedeckt, da nach § 79 Abs. 1 KFG die Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen grundsätzlich für die Dauer von einem Jahr möglich sei, und zwar solange – wie oben dargelegt – weder für die Bw noch deren deutscher Tochtergesellschaft ein dauernder Standort im Inland vorliege. Die Kraftfahrzeugsteuer sei daher in Höhe von lediglich (wie bisher) € 1.224 festzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2003 wurde das Berufungsvorbringen dahin ergänzt, dass eine allenfalls nach § 82 Abs. 8 KFG bestehende Standortvermutung (im Inland, bei Einbringung und Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen durch Personen mit Wohnsitz im Inland) mit Gegenbeweis widerlegbar sei. Zudem habe der EuGH diese Bestimmung als EU-widrig beurteilt, sodass diese bis zur Sanierung im Jahre 2002 nicht anwendbar wäre.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2003 die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag vom 8. April 2003 auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wurde ergänzend vorgebracht, Steuerschuldner bei Fahrzeugen, die nicht in einem inländischen Verfahren zugelassen worden seien, sei nach § 3 Z 2 KfzStG die Person, "die das Fahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet". Nach der Vorläuferbestimmung § 3 Abs. 1 Z 2 KfzStG 1952 war Steuerschuldner diesfalls derjenige, der das Fahrzeug im Inland "auf Straßen mit öffentlichem Verkehr *benutzt*". Nach den EB zum KfzStG 1992 sei inhaltlich keine Änderung zur Vorläuferbestimmung erfolgt, weshalb auf die tatsächliche Benützung des Fahrzeugs auf der Straße abzustellen und daher die Verwendung durch die Bw als einer GmbH nicht möglich sei.

Die ursprünglich gestellten Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden mit Schreiben vom 5. Oktober 2005 zurück gezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG), BGBl. 1992/449 idG, unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden.

Das bedeutet zunächst, dass das im Ausland zugelassene und unstrittig auch im Inland von HE verwendete Kraftfahrzeug grundsätzlich der inländischen Kraftfahrzeugsteuer unterliegen würde. Allerdings sind nach § 2 Abs. 1 Z 11 KfzStG von der Steuer befreit:

Kraftfahrzeuge von Personen, denen eine Steuerbefreiung auf Grund von Staatsverträgen, Gegenseitigkeitserklärungen oder sonst nach den Grundsätzen des zwischenstaatlichen

Steuerrechtes zukommt oder aufgrund tatsächlich gewährter Gegenseitigkeit zuerkannt wird. Im Verhältnis zu Deutschland ist demgemäß die Steuerbefreiung einzuräumen für ausländische Kraftfahrzeuge zum privaten Gebrauch, wenn der Aufenthalt im Inland **ein Jahr** nach jedem Grenzübertritt nicht überschreitet; dies gilt gleichfalls hinsichtlich anderer Fahrzeuge, zB zur Personenbeförderung, Kombinationskraftfahrzeuge für nichtgewerbliche Zwecke etc.

Dh. dass bei einer Verwendung dieser Fahrzeuge von mehr als einem Jahr im Inland die Steuerbefreiung wegfällt und Kraftfahrzeugsteuerpflicht eintritt, wobei aber jede Fahrt ins Ausland diese Frist **unterbricht**.

Auch nach § 79 KFG ist das Verwenden von im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen *ohne dauernden Standort* in Österreich (nur) zulässig, wenn das Fahrzeug vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebbracht wurde. Wird demnach das Kraftfahrzeug mit dauerndem Standort im Ausland (zB das Dienstfahrzeug eines ausländischen Arbeitgebers) ein Jahr im Inland verwendet, ergibt sich aus § 79 KFG die Pflicht zur Zulassung im Inland und damit die Kraftfahrzeugsteuerpflicht. Auch hier ist zu beachten, dass jede Fahrt ins Ausland diese Frist unterbricht, diese sohin von Neuem zu laufen beginnt.

Vom VwGH wird in diesem Zusammenhang im Erkenntnis vom 21.5.1996, 95/11/0378, ausgeführt: Das Lenken von im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen (und zwar in einem der Mitgliedsstaaten eines der in § 82 Abs. 1 KFG 1967 genannten internationalen Übereinkommen) ist nach Maßgabe des § 82 KFG 1967 erlaubt, also *ohne dauernden Standort* in Österreich bis zu einer Höchstdauer von **1 Jahr** (§ 79 Abs. 1 KFG).

Bei der Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, auf welche grundsätzlich obige Steuerbefreiung (internationales Übereinkommen) Anwendung findet, durch eine Person mit Wohnsitz in Österreich ist des Weiteren der Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG zu beachten. Eine widerrechtliche Verwendung liegt demnach vor, wenn ein Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung (§ 36 KFG) verwendet wird.

Die hier zum Tragen kommenden Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG) 1967 haben folgenden Inhalt:

Gemäß § 36 lit a dürfen ua. Kraftfahrzeuge - unbeschadet der Bestimmungen des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen - auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr (im Inland) zugelassen sind (§§ 37 bis 39).

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht und in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Nach Ablauf dieser (erstreckbaren) Frist fehlt sohin dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung iSd § 37 KFG 1967. Wird es trotzdem weiter verwendet, handelt es sich um ein nicht ordnungsgemäß zugelassenes Kraftfahrzeug, dessen Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland den Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfüllt.

Zur Entkräftung der Standortvermutung im § 82 Abs. 8 KFG ist jedoch der Gegenbeweis, dass der Fahrzeugstandort dennoch im Ausland liegt, zulässig (vgl. VwGH 23.11.2001, 2001/11/0288; VwGH 19.3.2003, 2003/16/0007).

Als Fahrzeugstandort gilt gemäß § 40 Abs. 1 KFG bei Fahrzeugen von **Unternehmungen** jener Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt wird, also in der Regel der Firmensitz oder Sitz einer Zweigniederlassung. Liegt dieser Ort nicht in Österreich, so ist bei Verwendung des Fahrzeugs in Österreich nur "vorübergehender internationaler Verkehr" (vgl. dazu oben zur Befreiung aufgrund internationaler Übereinkommen) gegeben. Verfügt demnach eine Unternehmung mit Sitz im übrigen Gemeinschaftsgebiet (zB BRD) über das Fahrzeug, so unterliegt dieses überhaupt nicht der österreichischen Zulassungspflicht. Der diesbezügliche Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KfzStG ist dann als erbracht anzusehen, wenn die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug auch bei dessen Verwendung in Österreich nach wie vor im Ausland bleibt, was etwa bei der Verwendung von Dienstfahrzeugen, die von einem Arbeitgeber (Unternehmen) mit Sitz im Ausland zur Verfügung gestellt werden, als gegeben angesehen werden kann.

Besteht im Falle der Verwendung von Firmenwagen jedoch eine Niederlassung des Unternehmens im Inland, ist anzunehmen, dass diese die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug innehalt und daher der Standort im Inland liegt. Dies gilt insbesondere dann, wenn etwa ein Unternehmer im Inland selbst ein derartiges Fahrzeug im Inland verwenden würde, das auf eine Zweigniederlassung, eine Betriebsstätte oder ein Auslieferungslager seines Unternehmens in der BRD zugelassen ist.

Im Gegenstandsfalle ist daher die Beurteilung der Frage streitentscheidend, ob für das der deutschen Tochtergesellschaft gehörige und auf diese zugelassene Kraftfahrzeug durch Verbringung durch den Geschäftsführer HE mit Wohnsitz im Inland ein dauernder Standort des Fahrzeugs im Inland (Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KfzStG) begründet wurde, diesfalls der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verwirklicht wird.

Andernfalls, also bei einem dauernden Standort im Ausland, greift – ausgehend vom Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG - zum Einen die Steuerbefreiung für 1 Jahr lt. Übereinkommen mit Deutschland im Rahmen des "vorübergehenden internationalen Verkehrs" sowie zum Anderen die Bestimmung nach § 79 KFG, wonach erst bei einer (durchgehenden) Verwendung des Fahrzeugs von zumindest 1 Jahr im Inland überhaupt die Zulassungspflicht im Inland ausgelöst würde, wobei in beiden Fällen durch jede Auslandsfahrt

des HE in Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit zur deutschen Tochtergesellschaft diese Frist unterbrochen und neu zu laufen beginnen würde.

Dass HE in Ausübung dieser Tätigkeit zumindest einmal pro Jahr eine Auslandsfahrt unternimmt, davon ist nach dem Dafürhalten des UFS glaublich auszugehen.

Seitens des Finanzamtes wurde die Begründung eines dauernden inländischen Standortes darin erblickt, dass die Leitung der verbundenen Unternehmen von der Muttergesellschaft (Bw) bzw. Zentrale in Ka aus erfolge und daher anzunehmen sei, dass die hauptsächliche Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug dort, also im Inland, liege. Das Fahrzeug sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Bw zuzurechnen. Das dem Geschäftsführer zur Verwendung überlassene Fahrzeug habe daher von Beginn der ausländischen Zulassung an seinen dauernden Standort iSd KFG im Inland gehabt und wäre nach dem KFG in Österreich zuzulassen gewesen, woraus sich die Kraftfahrzeugsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG ergebe.

Dem ist aber Folgendes zu entgegnen: Eigentümerin und Zulassungsbesitzerin des Fahrzeuges ist nicht die Bw sondern deren deutsche Tochtergesellschaft, die weder Sitz noch Betriebsstätte im Inland hat. Antragsteller im Zulassungsverfahren kann zufolge § 37 Abs. 2 KFG nur der rechtmäßige Besitzer (§ 316 ABGB) sein, im Regelfall also der zivilrechtliche Eigentümer; ein bloß Gebrauchsberechtigter oder Entleiher ist hingegen nicht Besitzer (vgl. *Grundtner, KFG-Kommentar, Wien 1998, § 37, EB 67*).

Dass die Bw dadurch, dass sie die deutsche Tochtergesellschaft beherrscht, zu deren Betriebsstätte geworden wäre, wurde vom Finanzamt – zu Recht – gar nicht behauptet. Zwar hat das Tochterunternehmen das Fahrzeug dem HE für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt, sodass dieser zur Fahrzeugnutzung im Namen und auf Rechnung der deutschen Tochtergesellschaft berechtigt ist. Durch diese Nutzungsüberlassung wurde aber kein rechtmäßiger Besitz am Fahrzeug und auch keine "hauptsächliche Verfügungsgewalt" darüber begründet. Dies selbst dann nicht, wenn – wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - HE als Geschäftsführer beider verbundenen Unternehmen für den gesamten Vertriebsbereich verantwortlich war, Auftragsabwicklung und Vertrieb der Tochter großteils von der österreichischen Muttergesellschaft gegen interne Kostenverrechnung besorgt wurden und der Konzern von Österreich aus geleitet wird.

Wie oben dargelegt, ist der zulässige Gegenbeweis zur inländischen Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KFG dann erbracht, wenn bei Fahrzeugen von Unternehmungen mit Sitz im Ausland (§ 40 Abs. 1 KFG) die hauptsächliche Verfügung, selbst bei Verwendung des Fahrzeuges im Inland, von diesem ausländischen Ort/Sitz der Unternehmung ausgeübt wird. Nur dann, wenn bei Verwendung des Firmenwagens eine Zweigniederlassung, eine Betriebsstätte oder ein Auslieferungslager dieses Unternehmens im Inland bestünde, könnte allenfalls die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug aufgrund der inländischen Zweigniederlassung etc. und damit ein Standort im Inland angenommen werden, was im

Gegenstandsfall aber, da die Bw eben nicht Betriebsstätte der deutschen Tochter ist, auszuschließen ist.

Auf die geäußerten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf § 82 Abs. 8 KFG ist diesfalls nicht mehr näher einzugehen.

Zu der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung, das im Eigentum der Tochter stehende Fahrzeug sei aufgrund der konzerninternen Geschäftsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) der Bw zuzurechnen, ist festzustellen, dass eine solche Betrachtungsweise nur insoweit anwendbar ist, als der betreffende Steuertatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert (VwGH 25.10.1990, 88/16/0153). Der Gesetzgeber hat den Tatbestand der "widerrechtlichen Verwendung" in der Weise formuliert, dass die Steuerpflicht auf die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland abstellt, wenn dieses nach dem Kraftfahrgesetz zugelassen werden müsste. Abgabenrechtliche Folgen werden somit aus den einschlägigen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen, insbesondere den Zulassungsregeln abgeleitet. Es erscheint daher allein eine formalrechtliche Beurteilung geboten, knüpft doch das steuerliche Tatbestandsmerkmal der Zulassungsverpflichtung formal an das KFG an, weshalb für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Raum bleibt.

Im Ergebnis liegt somit kein dauernder Standort des Fahrzeuges im Inland vor, weshalb auch der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges gem. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG nicht verwirklicht wurde. Ausgehend von einem tatsächlich ausländischen Standort des Fahrzeuges am Sitz der deutschen Tochtergesellschaft findet auch § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG insofern keine Anwendung, als die Verwendung durch HE im Inland lediglich im Rahmen des vorübergehenden internationalen Verkehrs erfolgt, sich nach § 79 KFG keine Zulassungspflicht im Inland ergibt und daraus ebenso keine Kraftfahrzeugsteuerpflicht erwächst.

Abgesehen davon käme im Gegenstandsfall dem weiteren Berufungseinwand, dass die Bw als Steuerschuldnerin gar nicht in Betracht kommt, ebenso Berechtigung zu. Gemäß § 3 Z 2 KfzStG ist Steuerschuldner in allen anderen Fällen – in denen das Fahrzeug also nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen wurde – die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland **verwendet**.

Bedacht zu nehmen ist darauf, dass bei Fahrzeugen von Unternehmen – deren Besitzer also keine natürliche Person, sondern zB eine juristische Person ist – immer das Unternehmen selbst als Verwender gilt (vgl. *Gurtner/Herger*, SWK 2005/16, S 543 ff.)

Unabhängig davon, ob also unter dem "Verwender" iSd § 3 Z 2 KfzStG entweder die deutsche Tochter-GmbH als besitzendes Unternehmen oder aber diejenige natürliche Person zu verstehen wäre, welche das Fahrzeug tatsächlich **lenkt** bzw. benutzt (vgl. hiezu etwa die Durchführungsrichtlinien zum KfzStG1992 idF vor BGBl 1996/201 in AÖF 1993/149 und

AÖF1994/320, jeweils unter Pkt. 4.2. arg. "der Lenker"), steht damit zweifelsfrei fest, dass jedenfalls die Bw als Steuerschuldnerin der Kraftfahrzeugsteuer nicht herangezogen werden könnte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung insgesamt Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Oktober 2005