

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch die Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, Schillerstraße 22, 6890 Lustenau, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 24.10.2011 betreffend Normverbrauchsabgabe 2006, Normverbrauchsabgabe 2009, Kraftfahrzeugsteuern für die Monate 7-12/2006, 1-12/2007, 1-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010 sowie 1-3/2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer abgabenrechtlichen Prüfung der Jahre 2006 bis 2009 gemäß § 147 Abs. 1 BAO bei der A AG (in der Folge: AG) stellte der Prüfer im abschließenden Prüfbericht vom 24.10.2011 u.a. fest, dass der Beschwerdeführer (Bf.) Verwaltungsrat und Alleinaktionär der AG sei. Seinen Wohnsitz habe er in Ort1_AT. An dieser Adresse habe auch die B GmbH (in der Folge: GmbH), deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. sei, ihren Sitz.

An der Adresse der AG in der X-Straße in Ort2_FL befindet sich lediglich eine Bürogemeinschaft des Bf. mit der D Projektmanagement AG, an der der Bf. und der Architekt E zu je 50% beteiligt seien. Eine Untersuchung der vorgelegten Telefonrechnungen habe ergeben, dass der Bf. nur in geringfügigstem Ausmaß in liechtensteinischen Mobilfunknetzen telefoniert habe. Die AG habe in Österreich Bauprojekte ausgeführt und im Rahmen dieser Bauprojekte Subunternehmer beauftragt, die auch schon im Auftrag der GmbH tätig gewesen seien. Eine Trennung der geschäftsleitenden Entscheidungen der AG von jenen der GmbH sei aufgrund der personellen Identität der Geschäftsführer der beiden Kapitalgesellschaften nicht möglich. Es liege vielmehr nahe, dass die Entscheidungen für die AG am Sitz der GmbH getroffen

worden seien. Der Ort der Geschäftsleitung der AG liege daher am Firmensitz der GmbH und somit im Inland.

In der Buchhaltung der AG befänden sich Aufwendungen für im August 2006 und im Juli 2009 angeschaffte und auf die AG zugelassene PKW-Marke-1 mit den Kennzeichen yyy und xxx.

Die beiden Pkw seien den Angaben des Bf. zufolge auf dem Firmengelände in der X-Straße abgestellt worden. Nach Ansicht des Prüfers widersprach es der Lebenserfahrung, dass derartige Fahrzeuge im Freien geparkt würden.

Laut vom Prüfer durchgeföhrten telefonischen Erhebungen bei Nachbarn des Bf. habe eine Nachbarin angegeben, einen PKW-Marke-1 des Bf. gesehen zu haben, ein weiterer Nachbar habe bestätigt, dass der PKW-Marke-1 dem Bf. gehöre und ein anderer Nachbar habe bekannt gegeben, dass er den PKW-Marke-1 kenne und dieser dem Bf. gehöre. Er habe ihn aber äußerst selten in Ort1_AT gesehen.

Für die Verwendung des Fahrzeuges im Inland spreche auch, dass Service und Reparaturen an den Fahrzeugen in Österreich durchgeführt worden seien, in Liechtenstein keine Garagierung der hochpreisigen Fahrzeuge gewährleistet gewesen, kein Fahrtenbuch geführt und laut Angaben des Bf. der PKW-Marke-1 auch im Zusammenhang mit Gesprächsterminen in Österreich verwendet worden sei. Der Bf. sei als auch Verwender der Fahrzeuge im Sinne des § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) anzusehen, weil er als Alleinaktionär der AG darüber entscheiden könne, welches Fahrzeug angeschafft werde und wie es zu nutzen sei,

Da der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe, greife die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG. Der Gegenbeweis zu dieser Vermutung sei dem Bf. nicht gelungen.

Die beiden Fahrzeuge seien daher widerrechtlich auf österreichischen Straßen verwendet worden und sei für diese daher sowohl die Normverbrauchsabgabe- als auch die Kraftfahrzeugsteuerpflicht entstanden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 24.10.2011 Bescheide über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2006 mit einer Steuerfestsetzung in Höhe von 20.560,00 und für das Jahr 2009 mit einer Steuerfestsetzung in Höhe von 34.792,40 Euro sowie Bescheide über die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 7-12/2006 und Steuern von 777,00 Euro, für die Monate 1-12/2007 und 1-12/2008 und Steuern von je 1.864,80 Euro, für die Monate 1.12/2009 und Steuern von je 1.869,98 Euro, für die Monate 1-12/2010 und Steuern in Höhe von 1.864,80 Euro sowie für die Monate 1-3/2011 und Steuern in Höhe von 466,20 Euro.

Die gegen diese Bescheide am 21.11.2011 erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.07.2012 ab.

Im Vorlageantrag vom 24.8.2012 wies die Steuervertretung darauf hin, dass sich niemals zwei PKW-Marke-1 gleichzeitig im Betriebsvermögen der AG befunden hätten. Zusätzlich

gebe es einen PKW-Marke-1 im Betriebsvermögen der GmbH und einen PKW-Marke-2 im Privatvermögen des Bf.

Im Prüfbericht werde pauschal festgestellt, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass ein Sportwagen im Freien abgestellt werde. Tatsächlich habe der Bf. die Möglichkeit, den PKW-Marke-1 in der Lagerhalle des Vermieters abzustellen, wie der beiliegenden schriftlichen Bestätigung des Vermieters zu entnehmen sei. Dieser Umstand sei im Prüfbericht ebenso wenig berücksichtigt worden wie jener, dass die AG bis September 2008 ihren Sitz an der Adresse W-Straße gehabt und dort über zwei Autoabstellplätze und eine Garage verfügen habe können. Die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, der PKW-Marke-1 stehe mangels eigener Garage in Ort2_FL in der österreichischen Garage, sei deshalb unschlüssig, weil diese bekanntermaßen mit den beiden „österreichischen Luxusautos“ belegt sei. Auch die übrigen Argumente des Prüfers seien nicht geeignet, eine Standortverlagerung ins Inland zu bewirken, denn die vom Prüfer befragten Zeugen hätten lediglich bestätigen können, den PKW-Marke-1 gesehen zu haben und dass er dem Bf. gehöre. Zudem entspreche es nicht den Vorgaben der BAO an ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, wenn Zeugen telefonisch angefragt würden.

Als weitere Beweismittel würden vorgelegt:

- Eine Bestätigung der F, Briefträgerin, wohnhaft in Ort1_AT, Y-Straße, wonach sie dem Finanzamt gegenüber angegeben habe, dass sie den Bf. nie in einem PKW-Marke-1 mit liechtensteinischem Kennzeichen in Ort1_AT gesehen habe.
- Eine Bestätigung der G, ehemalige Mitarbeiterin der GmbH, wohnhaft in Ort3_AT, Z-Straße, dass sie in der Zeit ihrer Beschäftigung bei der GmbH den Bf. nicht mit einem PKW-Marke-1 mit liechtensteinischem Kennzeichen fahren gesehen habe und auch kein PKW-Marke-1 mit einem solchen Kennzeichen in Ort1_AT abgestellt worden sei.

Diese Aussagen seien weder im Prüfbericht noch in der Beschwerdevorentscheidung berücksichtigt worden.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass es bei schlüssiger Würdigung sämtlicher erhobener Beweise als erwiesen angenommen werden könne, dass die in Rede stehenden PKW-Marke-1 in Prüfungszeitraum äußerst selten im Inland eingesetzt worden seien. Der dauernde Standort dieser Fahrzeuge habe sich in dieser Zeit in Liechtenstein befunden. Bei Fahrzeugen von Unternehmungen gelte gemäß § 40 KFG jener Ort als dauernder Standort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug vornehmlich verfüge. Die Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen im Inland sei bei weitaus überwiegender Verwendung im Ausland auch dann erlaubt, wenn der Hauptwohnsitz im Inland liege (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

II. Streitpunkt

Strittig ist, ob der Bf. für die beiden PKW-Marke-1 Modellbezeichnung mit den liechtensteinischen Kennzeichen yyy und xxx zur Abgabe von Normverbrauchsabgabe und für den Zeitraum Kraftfahrzeugsteuern verpflichtet war oder nicht.

III. Sachverhalt

Die beiden PKW-Marke-1 wurden in den Jahren 2006 und 2009 von der AG erworben und auf diese zugelassen. Die AG ist eine Aktiengesellschaft nach liechtensteinischem Recht und seit dem zz.zz.2005 im Liechtensteinischen Handelsregister eingetragen. Zweck der Gesellschaft ist v.a. das Führen eines Architektur- und Bauingenieurbüros und die Übernahme und Abwicklung von Bauprojekten als Generalunternehmung. Das Aktienkapital beträgt CHF 50.000,- und ist eingeteilt in 50 auf den Inhaber lautende Aktien zu je CHF 1.000,-, davon 49 Aktien der Bf. zeichnete. Verwaltungsrat und Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsrecht ist der Bf. Der Sitz der AG befand sich in Ort2_FL, und zwar bis zum yy.yy.2008 in W-Straße und ab xx.xx.2008 in der X-Straße.

An beiden Adressen verfügte die AG über Büroräumlichkeiten.

Das Büro über 12 m² in der X-Straße wurde von der AG gemeinsam mit der D Projektmanagement & Architektur AG (D) gemietet.

Die D wurde im Jahr 2006 gegründet und stand zu je 50% im Eigentum des Bf. und des DI E.

Im Büro der AG waren keine Angestellten beschäftigt.

Der Hauptwohnsitz des Bf. befand sich im Streitzeitraum in Ort1_AT. An dieser Anschrift hatte auch die GmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf. war, ihren Sitz.

Der Bf. verfügte im Streitzeitraum noch über einen auf die GmbH zugelassenen PKW-Marke-1 sowie über einen privaten PKW-Marke-2. Eine vertragliche Regelung über die Verwendung der auf die AG zugelassenen PKW-Marke-1 liege nicht vor. Ein Fahrtenbuch über die Verwendung der Fahrzeuge wurde nicht geführt. Die Kosten für die Fahrzeuge wurden von der AG getragen. Die Fahrzeuge wurden sowohl im Inland als auch im Ausland verwendet.

Für diese weitestgehend unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die zu den Akten liegenden Dokumente wie den Handelsregisterauszügen, den Mietverträgen oder Zentralen Melderegisterabfragen. Dass die beiden Fahrzeuge im Inland und im Ausland verwendet wurden, ist ebenfalls unstrittig. Zum mindesten für Fahrten zwischen Wohnsitz und Büro in Ort2_FL ist davon auszugehen, dass der Bf. einen auf die AG zugelassenen PKW-Marke-1 verwendet hat. Über die Häufigkeit der angenommenen Verwendung im Ausland siehe weiter unten.

IV. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz BGBl 1991/695 idF BGBl. I 1999/122 (NoVAG) unterliegt der Normverbrauchsabgabe auch die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 und Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist. 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllen.

Gemäß § 79 KFG ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind 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 Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Mit vom 21.11.2013, 2011/16/0221 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs. 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginne.

Die Entscheidung, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG mit jeder Verbringung ins Ausland unterbrochen wird, hat der VwGH mit Erkenntnis vom 25.04.2016, 2015/16/0031, bestätigt.

Die in Reaktion auf das Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221 mit BGBl I 2014/26 erfolgte, am 23.4.2014 kundgemachte und rückwirkend bis 14.8.2002 in Kraft getretene Änderung des § 82 Abs. 8 KFG dahingehend, dass nur die erstmalige Einbringung eines Kfz in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst, innerhalb derer ein Verwenden eines Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ohne Zulassung zulässig ist, ist

hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG im Sinne des vorzitierten Erkenntnisses des VwGH zu verstehen.

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

Gemäß § 3 Z 2 KfzStG ist im Falle der widerrechtlichen Verwendung die Person Steuerschuldner, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

Die Steuerpflicht dauert gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG bei einer widerrechtlichen Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Unstrittig ist, dass der Bf. das in Rede stehende Fahrzeug im Inland verwendet hat.

Auch wenn das Fahrzeug auf die AG in Liechtenstein zugelassen wurde, war dennoch der Bf. aufgrund seiner beherrschenden Stellung in diesem Unternehmen als Verwender der PKW-Marke-1 anzusehen, da er derjenige war, der über diese Fahrzeuge verfügt hat. Da er seinen Hauptwohnsitz im Streitzeitraum im Inland hatte, war gemäß des § 82 Abs. 8 KFG zu vermuten, dass sich in diesem der dauernde Standort des KFZ im Inland befand.

Bei einem dauernden Standort im Inland durfte der Bf. das KFZ ohne Zulassung nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet verwenden. Wie oben ausgeführt, wird diese Monatsfrist durch jede Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland unterbrochen und begann mit dessen Wiedereinbringung wieder von neuem zu laufen.

Ob die gemäß § 82 Abs. 8 KFG zulässige Verwendung des KFZ während eines Monates ab der jeweiligen Einbringung des KFZ in das Inland im Streitzeitraum jemals überschritten wurde oder nicht, ist eine Tatfrage, die das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu entscheiden hat. Dabei hat das Gericht unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allem Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und aller anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0123).

In diesem Sinne gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass im Beschwerdefall die Monatsfrist regelmäßig unterbrochen wurde und daher im Streitzeitraum keine über einen Monat hinausgehende Verwendung der Fahrzeuge im Inland erfolgt ist. Dass

der Bf. das Büro in Ort2_FL etwa zweimal die Woche aufgesucht hat, wie er während eines Erörterungsgespräches am 10.10.2016 vor dem Richter angegeben hat, ist im Hinblick auf die Geschäftsführertätigkeit des Bf. für die AG und der relativ kurzen Distanz zwischen dem Wohnort des Bf. in Ort1_AT und dem Büro der AG in Ort2_FL von ca. 25 km glaubwürdig. Dass er für die Fahrten dorthin und zurück zum Wohnsitz einen der verfahrensgegenständlichen PKW-Marke-1 verwendet hat, ist für das Bundesfinanzgericht ebenfalls glaubhaft.

Auch wenn das Finanzamt den Ort der Geschäftsleitung im Inland angenommen hat, hat es dennoch nicht in Abrede gestellt, dass die AG in Ort2_FL Büros unterhalten hat und der Bf. diese Büros auch tatsächlich benutzt hat. Maßgeblich für die Frage des Ortes der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft ist nicht, wo diese ein Büro oder eine Betriebsstätte unterhält, sondern wo die entscheidende Willensbildung für den laufenden Geschäftsbetrieb erfolgt ist. Diese kann ohne weiteres auch an einem anderen Ort als im Büro am Sitz der Gesellschaft erfolgt sein, dennoch aber kann am Sitz eine, wenn auch für die Willensbildung untergeordnete Tätigkeit für die Gesellschaft entfaltet worden sei.

Hinzu kommt, dass der Bf. ab dem Jahr 2006 auch für die D, die ihren Sitz ab xx.xx.2006 ebenfalls in W-Straße und ab xx.xx.2008 in der X-Straße hatte, tätig war. Auch diesem Grund ist anzunehmen, dass der Bf. die Büros regelmäßig besucht hat.

Auch wenn keine Gewissheit vorliegt, dass der Bf. das KFZ zumindest einmal im Monat ins Ausland verbracht und die Monatsfrist daher ständig unterbrochen wurde, so hat die Annahme nach Dafürhalten des Bundesfinanzgericht aus diesen Gründen doch zumindest die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Konkrete Anhaltspunkte, die für den die Erfüllung der Monatsfrist im Streitzeitraum sprechen würden, liegen im Beschwerdefall jedenfalls nicht vor. Ohne solche Anhaltspunkte, die auch sichere Aussagen über den Zeitpunkt der Überschreitung der Monatsfrist zuließen, ist eine gegenteilige Annahme aber nicht vertretbar. Auch das Finanzamt hat keine Feststellungen getroffen oder Beweise vorgelegt, die der hier vorgenommenen Beweiswürdigung widersprechen würden. Eine Beweislastumkehr derart, dass eine gewisse Unsicherheit im Tatbereich dem Steuerpflichtigen zum Nachteil gereichen würde, ist im Beschwerdefall aber nicht zulässig.

Daher lag im Beschwerdefall schon aus diesem Grund keine widerrechtliche Verwendung des KFZ im Sinne des § 82 Abs. 2 KFG vor und ist daher im Streitzeitraum welche eine Normverbrauchsabgabepflicht noch eine Kraftfahrzeugsteuerpflicht des Bf. entstanden.

Ob dem Bf. der Gegenbeweis zur Standortvermutung gelungen ist, war daher nicht mehr zu untersuchen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zulässigkeit einer 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.

Dass die bei Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen und dauerndem Standort im Inland zulässige inländische Verwendungsdauer von einem Monat ab Einbringung durch jede Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland unterbrochen und bei dessen Wiedereinbringung ins Inland wieder neu zu laufen beginnt, hat der Verwaltungsgerichtshof mit den in der Entscheidung zitierten Erkenntnissen entschieden. Diesbezüglich liegt daher eine einheitliche höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, der das BFG in dieser Entscheidung gefolgt ist.

Die Frage, ob im Beschwerdefall diese Monatsfrist unterbrochen wurde oder nicht, wurde durch eine nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsame Sachverhaltsfeststellung entschieden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde durch diese Beschwerdeentscheidung nicht berührt und ist daher eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 9. Februar 2017