

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
vertreten durch Dipl. Bw (FH) Walter Spettel, Im Weingarten 1, 6858 Schwarzach,
über die Beschwerden vom 26.9.2013 und vom 26.1.2015
gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 27.08.2013 und vom 20.1.2015
betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2008, 1-12/2009, 1-12/2010,
1-12/2011, 1-12/2012 und 1-12/2013
zu Recht erkannt:

Den Beschwerden 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

In seinen **Beschwerden** brachte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter vor, der dauernde Standort des Fahrzeuges mit dem liechtensteinischen Kennzeichen ABC befinde sich in Adr1, Liechtenstein. Es sei auf die A AG mit Sitz an der genannten Adresse zugelassen und werde ausschließlich von dieser betrieben. Dort befinde sich auch der Abstellplatz des Fahrzeuges. Eine Privatnutzung durch den Beschwerdeführer sei aufgrund der Lenkerberechtigung ausdrücklich ausgeschlossen.

Wie aus dem mit dem Beschwerdeführer aufgenommenen Protokoll hervorgehe, verfüge er über private Fahrzeuge und habe daher keinen Bedarf, das Firmenfahrzeug privat zu nutzen. Es werde über dieses Fahrzeug im Wesentlichen vom liechtensteinischen Standort aus verfügt.

In einer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** wurde in der Folge seitens des Finanzamtes nach Zitierung der Normen gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 und § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 ausgeführt: Unstrittig liege der Mittelpunkt der Lebensinteressen

des Beschwerdeführers im Inland. Im Hinblick auf das KFZ mit ausländischem Kennzeichen, das im Inland verwendet werde, sei daher ein dauernder Standort im Inland zu vermuten. Aufgrund seiner Stellung als maßgeblich beteiligter Geschäftsführer könne der Beschwerdeführer uneingeschränkt über das Fahrzeug verfügen. Aus einer vom Beschwerdeführer vorgelegten Urkunde gehe zudem hervor, dass eine private Verwendung zulässig sei. Eine weitere, von der B KG in C, Österreich, ausgestellte und einen Monat später eingereichte Urkunde spreche die Unzulässigkeit der privaten Verwendung aus. Es könne geschlossen werden, dass die C-er KG, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer nicht sei und die liechtensteinische AG nicht bloß verbundene Unternehmen seien, sondern auch managementmäßig zusammengehörten.

Das in Diskussion stehende Fahrzeug sei daher der inländischen Gesellschaft zuzuordnen, ungeachtet seiner Zulassung auf die ausländische AG. Die Konstruktion sei offenbar zur Vermeidung einer inländischen Kraftfahrzeugbesteuerung so gewählt worden.

In der Folge langte ein Antrag auf **Vorlage der Beschwerden** an das Bundesfinanzgericht ein. Es treffe nicht zu, dass der dauernde Standort des in Streit stehenden Fahrzeuges in Österreich liege. Wie aus der Lenkerberechtigung zu ersehen sei, werde das Fahrzeug von verschiedenen Personen benützt, die dies auch bezeugen könnten. Der Beginn der Fahrten liege immer in Liechtenstein.

Zudem führe der Beschwerdeführer stets Mustermaterial und Arbeitsmittel wie Laptop oder Tablet-PC mit sich und absolviere ausschließlich Fahrten für berufliche Tätigkeiten.

Zu den „Lenkerberechtigungen“ sei auszuführen: Die im Auto mitgeführte Ausfertigung sehe eine Benützung ausschließlich für geschäftliche Zwecke vor und drohe bei Verstoß Sanktionen an. Die falsche, auf die österreichische Gesellschaft hinweisende Fußzeile, sei ein Missgeschick, das den wahren wirtschaftlichen Gehalt jedoch nicht verändern könne. Aus den Unterschriften gehe unzweifelhaft hervor, dass das Dokument für die A AG ausgegeben worden sei. Die zweite „Lenkerberechtigung“ werde nur mitgeführt, um allfällige Komplikationen zu vermeiden.

Die Zuordnung des Fahrzeuges zur inländischen Gesellschaft sei reine Willkür und entspreche nicht den Tatsachen. Die Konstellation der beiden Gesellschaften zueinander sei dem Finanzamt hinlänglich bekannt. Die im Jahr 2005 überschuldete C-er KG arbeite heute exklusiv für die A AG, die „mit 60% auch das Sagen habe“. Ein Konstrukt zur Vermeidung inländischer KFZ-Steuern liege keineswegs vor.

Die Richterin des Bundesfinanzgerichtes wandte sich mit einem **Ergänzungsersuchen** an den Beschwerdeführer. Im Antwortschreiben führte er durch seinen steuerlichen Vertreter aus:

Der Arbeitsplatz des Beschwerdeführers habe sich in den Streitjahren in D, Liechtenstein, befunden. Er habe das Büro in D täglich aufgesucht, wenn er nicht auf Dienstreisen war. Am Standort C, Österreich, habe der Beschwerdeführer einmal wöchentlich eine 3-4-stündige Besprechung besucht. Für die Fahrten zur Arbeit bzw. nach Hause habe der Beschwerdeführer überwiegend das KFZ mit dem liechtensteinischen Kennzeichen

ABC verwendet. Als Beweis für den Besuch von Geschäftspartnern in Deutschland, der Schweiz und Liechtenstein könne der Terminkalender vorgelegt werden. Das in Streit stehende Fahrzeug sei meist täglich zwischen Österreich und Liechtenstein hin- und herbewegt worden, sofern der Beschwerdeführer nicht mit dem Privat-PKW unterwegs gewesen sei. Das KFZ mit dem liechtensteinischen Kennzeichen ABC habe sich nie länger als einen Monat am Stück in Österreich befunden.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehenden **Sachverhalt** als feststehend zugrunde:

- Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren Geschäftsführer der A AG mit Sitz in D, Liechtenstein.
- Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen lag in Österreich, wo er in Adr2 einen Nebenwohnsitz und in Adr1, seinen Hauptwohnsitz hatte. An der Hauptwohnsitzadresse lebte auch seine Familie.
- Das Fahrzeug CD mit dem liechtensteinischen Kennzeichen ABC war zugelassen auf die Aa Establishment (später: A AG), per Adresse Adr1.
- Zulassungsdatum ist der aabbcccc.
- Die A AG kam für die Kosten des PKW, wie Reparaturen, Versicherungen, Steuern etc., auf.
- Die A AG ist maßgeblich beteiligte Kommanditistin der C-er B KG.
- Der Beschwerdeführer suchte sein Büro in D, Liechtenstein, regelmäßig auf.
- Für die Fahrten zur Arbeit bzw. nach Hause verwendete er überwiegend das Fahrzeug mit dem liechtensteinischen Kennzeichen ABC.
- Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.
- Das Fahrzeug mit dem liechtensteinischen Kennzeichen befand sich nie länger als einen Monat am Stück in Österreich.

Die Feststellungen beruhen auf österreichischen und liechtensteinischen Firmenbuchauszügen, auf Melderegisterauskünften, auf einem Zulassungsschein in Kopie, auf einer Niederschrift gemäß § 144 BAO, auf unwidersprochen gebliebenem Akteninhalt sowie auf der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens der Richterin des Bundesfinanzgerichtes durch den steuerlichen Vertreter.

Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:

Es wird die herrschende Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes - die der des VwGH folgt - zitiert (vgl. etwa RV/5101750/2014, RV/1100786/2015):

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

Gemäß § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG 1967 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr (Anm. : im Inland) 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 § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung 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 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

*Mit dem Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 der Einbringung gemäß § 79 KFG 1967 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**. Diese Rechtsprechung bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis VwGH vom 25.4.2016, 2015/16/0031 (Anm.: ebenso im Erkenntnis vom 30.6.2016, 2016/16/0031).*

Insoweit davon auszugehen ist, dass ein Fahrzeug regelmäßig monatlich in das Ausland ausgebracht wird, beginnt die Monatsfrist immer wieder neu zu laufen und es entsteht keine Zulassungsverpflichtung im Inland. Solche Fahrzeuge "wären somit nicht zuzulassen" iSd NoVAG 1991 bzw werden sie nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" iSd KFZStG 1992 im Inland verwendet.

*In derartigen Fällen liegt somit **keine widerrechtliche Verwendung**, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 bzw. dem KFZStG 1992 anknüpft, vor.*

Es kann somit dahingestellt bleiben, wer Verwender des Fahrzeuges ist und wo der Standort des Fahrzeuges ist (in derartigen Fällen kann auch nie § 79 KFG 1967 greifen). Mittelpunkt der Lebensinteressen des Verwenders bzw. dessen Sitz oder eine mögliche Widerlegung einer Standortvermutung sind ohne Belang.

Die in Reaktion auf das oben genannte Erkenntnis des VwGH, 21.11.2013, 2011/16/0221, mit BGBl I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 (am 23.4.2014 kundgemacht) ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung (Anm: Rückwirkung bis 14.8.2002) vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist die mit BGBl I 2014/26 erfolgte Novellierung erst am 24.04.2014 in Kraft getreten und ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Sinne der vorzitierten Erkenntnisse des VwGH als unterbrechbar zu verstehen.

Der durch das BGBl I 2014/26 eingefügte Satz , "Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht", ist somit erst auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 23.4.2014 verwirklicht wurden".

Auf den Streitfall umgelegt bedeutet dies:

Es steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer das Fahrzeug mit dem liechtensteinischen Kennzeichen im Inland benutzt hat. Zweifellos kann er als Verwender dieses Fahrzeuges angesehen werden, da ihm als Geschäftsführer der A AG - der Zulassungsbesitzerin des PKW - eine beherrschende Stellung innerhalb dieser zukam.

Daran vermögen auch die in zwei Versionen vorliegenden Lenkerberechtigungen nichts zu ändern, die mehrere Personen als berechtigte Nutzer des Fahrzeuges benennen. Einerseits mangelt es diesen Schriftstücken, die für die arbeitgeberische Gesellschaft vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer unterzeichnet wurden, aber eben ihn auch unter den zur Fahrzeugnutzung berechtigten Personen nennen, infolge Selbstkontrahierens und damit einer nicht zu leugnenden Interessenkollision, an rechtlicher Überzeugungskraft. Andererseits hat der Beschwerdeführer bei seiner Einvernahme gegenüber der Finanzpolizei selbst angegeben, das Fahrzeug werde zur Hauptsache durch seine Person verwendet. Darüber hinaus stellt der Selbstkontrahierungsaspekt die Argumentation in Frage, wonach Sanktionen bei nicht vereinbarungsgemäßer Nutzung vorgesehen seien, ist es doch nicht glaubwürdig, dass der Geschäftsführer sich selbst mit Sanktionen belegen würde.

Zudem hat der Beschwerdeführer sowohl seinen Haupt-, als auch einen Nebenwohnsitz im Inland. Es wäre daher insgesamt für das in Diskussion stehend Fahrzeug gemäß § 82 Abs. 8 KFG bis zum Gegenbeweis ein dauernder Standort im Inland anzunehmen.

Insoweit aber im Sinne obenstehender Rechtsausführungen für den im Streitfall zu prüfenden Zeitraum 2008 bis 2013 davon auszugehen ist, **dass die im § 82 Abs. 8 KFG 1967 genannte Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung ins Ausland neu zu laufen beginnt**, ist auszuführen:

Das Bundesfinanzgericht hat die Frage, ob die gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässige einmonatige Verwendung des Fahrzeuges je überschritten wurde oder nicht, in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Das Gericht hat dabei unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen (§ 167 Abs. 2 BAO). Es genügt dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0123).

Soweit der Beschwerdeführer, der laut Öffentlichkeitsregister Liechtenstein Geschäftsführer der im Ausland angesiedelten Gesellschaft ist, vorgebracht hat,

nahezu täglich seinen Arbeitsort aufzusuchen, ist dies nicht unglaublich. Sowohl von Adr2a (Nebenwohnsitz, Entfernung 14,6 km, Fahrzeit 24 Minuten) als auch von Adrla aus (Hauptwohnsitz, Entfernung 10 km, Fahrzeit 16 Minuten) liegt nämlich das liechtensteinische D in bequemer erreichbarer Distanz (www.oeamtc.at/routenplaner).

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens besteht zwar eine enge Zusammenarbeit zwischen der ausländischen A AG und der inländischen B KG. Warum aber das in Diskussion stehende Fahrzeug der inländischen KG zuzuordnen sein sollte, hat die Abgabenbehörde nicht in schlüssiger Weise dargetan. Nach Sachlage ist auch die inländische KG nicht eine Betriebsstätte der ausländischen AG, sondern eine eigenständige Gesellschaft, zu deren Kommanditisten die ausländische AG zählt.

Laut Einkommensteuerbescheiden wurde der Beschwerdeführer über die gesamten Streitjahre hinweg überdies mit "ausländischen Einkünften" in Österreich der Besteuerung unterzogen und wurde ihm die im Ausland entrichtete Steuer angerechnet. Insofern wurde auch seitens der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogen, dass der Beschwerdeführer im Ausland einer Berufstätigkeit nachging.

In zusammenfassender Würdigung sind aus dem im Streitfall maßgeblichen Akteninhalt keinerlei abgabenbehördliche Feststellungen zu ersehen, die den Rückschluss auf eine sichere Überschreitung der Monatsfrist iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 zuließen.

Nach allem Ausgeführten geht das Bundesfinanzgericht somit in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Beschwerdeführer **regelmäßig zumindest einmal monatlich das in Streit stehende Fahrzeug ins Ausland verbracht hat** und somit mangels widerrechtlicher Verwendung in den strittigen Zeiträumen keine Zulassungspflicht mit den daran anknüpfenden Steuerpflichten im Inland entstanden ist.

Generell wird erst **§ 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I 2014/26 mit Wirkung ab 24.4.2014** unter der Annahme eines ständigen Standortes im Inland zu einer anderen Sichtweise hinsichtlich der Entstehung von Steuerpflichten (NoVA, KfzSt) führen.

Die angefochtenen Bescheide waren daher spruchgemäß aufzuheben.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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.

Die im Streitfall zu lösende Rechtsfrage findet Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; 25.4.2016, 2015/16/0031; 30.6.2016, 2016/16/0031).

Feldkirch, am 28. September 2016