



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inStadtÖÖ, vertreten durch Rechtsanwälte XY, inZ, vom 1. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 5. März 2010 betreffend Festsetzung der **Normverbrauchsabgabe 2008**, Festsetzung der **Kraftfahrzeugsteuer 09-12/2008** sowie der **Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2009** im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek nach der am 9. Oktober 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Festsetzung der **Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2009** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Festsetzung der **Normverbrauchsabgabe 2008** und Festsetzung der **Kraftfahrzeugsteuer 09-12/2008** werden **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

1. Am 23. Juni 2009 wurde der Berufungswerber in Wels von Organen der Polizei angehalten, als er ein Fahrzeug der Marke Range Rover Sport TDV8, mit dem rumänischen Kennzeichen 123 lenkte.

In der **Anzeige vom 24. Juni 2009, GZ. xxx**, wurde der Sachverhalt wie folgt dargestellt:

Am 23.06.2009 um 22:57 Uhr, sei während des mobilen Streifendienstes wahrgenommen worden, wie der PKW Range Rover Sport TDV8, Farbe schwarz, im innerstädtischen Bereich gelenkt worden sei.

Es sei festgestellt worden, dass der Berufungswerber der Lenker des Fahrzeuges gewesen sei. Von früheren Amtshandlungen in den Jahren 2008 und 2009 sei bekannt, dass der Berufungswerber Lenker und Besitzer des Fahrzeuges sei. Dieser wohne bereits seit 1995 in StadtOÖ.

Der Berufungswerber habe bei früheren Amtshandlungen angegeben, dass es sich bei dem besagten Fahrzeug um ein Firmenfahrzeug seiner Firma handle und deshalb die rumänischen Kennzeichentafeln führe. Außerdem sei er nicht der einzige Lenker des Fahrzeuges, weil auch andere Personen damit fahren würden.

Dem Berufungswerber sei bei der vorangegangenen Amtshandlung mitgeteilt worden, dass eine entsprechende Anzeige nachgereicht werde, falls er von der Polizei erneut beim Lenken dieses Fahrzeuges wahrgenommen werde.

1. Verfahren vor dem Finanzamt

2. Im Zuge einer am **3. März 2010 durchgeführten Nachschau** hielt das Prüfungsorgan des Finanzamtes Folgendes niederschriftlich fest:

Der Finanzverwaltung sei per Anzeige der Polizei Wels bekannt geworden, dass der Berufungswerber ein Fahrzeug mit ausländischer Zulassung (Rumänien) länger als einen Monat im Inland verwendet habe.

Bei dem Fahrzeug handle es sich um einen Range Rover, Bj. 05/2007, Sport TDV8, mit 270 PS. Der Kaufpreis habe zum Zeitpunkt des Erwerbs (August 2008, ca. 60.000 km) 44.000,- € betragen.

Der Berufungswerber habe zu Protokoll gegeben, dass er im Dezember 2007 eine Firma (Firma Ab-RO SRL) in Rumänien gegründet habe, deren alleiniger Gesellschafter er sei. Es sei richtig, dass das Fahrzeug in Österreich verwendet worden sei.

Der Prüfer hielt zudem fest, dass der Berufungswerber seit 1995 seinen Hauptwohnsitz in Stadtoö und im Jahr 2008 und 2009 den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich gehabt habe (Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit, AMS-Bezüge).

Auf Grund der Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes (§ 82), des Kraftfahrzeugsteuergesetzes sowie des Normverbrauchsabgabengesetzes sei der PKW ab einer dauernden Verwendung im Bundesgebiet von mehr als einem Monat umzumelden. Es seien daher die entgangenen Abgaben (Kraftfahrzeugsteuer sowie Normverbrauchsabgabe ab dem Zeitraum August 2008 bis laufend) bescheidmäßig festzusetzen.

3. Mit **Bescheiden vom 5. März 2010** setzte das Finanzamt die **Normverbrauchsabgabe für 2008** iHv 5.057,- € sowie die **Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 09-12/2008** (470,- €) und **01-12/2009** (1.411,- €) fest. Während hinsichtlich Festsetzung der Normverbrauchsabgabe begründend auf die Niederschrift vom 3. März 2010 verwiesen wurde, enthalten die Bescheide betreffend Kraftfahrzeugsteuer (irrtümlich) einen Hinweis auf eine (nicht existente) Niederschrift vom 23. Jänner 2009.

4. In der gegen diese Bescheide gerichteten **Berufung vom 1. April 2010** brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

Mit den angefochtenen Bescheiden sei dem Berufungswerber als „Benützer“ des strittigen Fahrzeuges angelastet worden, das Fahrzeug nicht binnen eines Monats nach Einbringung in das österreichische Bundesgebiet bei der zuständigen Behörde gemeldet zu haben. Dazu sei vorgebracht worden, dass die Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG durch einen Gegenbeweis entkräftet werden könne.

Tatsächlich liege die Verfügungsgewalt über das streitgegenständliche Fahrzeug nicht beim Berufungswerber, sondern diese habe das Unternehmen Ab RO SRL, StraßHH, Rumänien.

Dieses Unternehmen entscheide frei, wann, wo und vor allem von wem dieses Fahrzeug eingesetzt bzw gelenkt werde. Die angelastete Einbringung des Fahrzeuges nach Österreich sei sohin nicht durch den Berufungswerber erfolgt, da sich das gegenständliche Fahrzeug weder rechtlich noch wirtschaftlich im Eigentum des Beschuldigten befunden habe.

Durch die Geschäftstätigkeit des rumänischen Unternehmens in Österreich und Deutschland, wofür das besagte Firmenfahrzeug verwendet worden sei, könne keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der dauernde Standort nach Österreich verlegt worden sei, selbst wenn dieses von einem Mitarbeiter oder einem Geschäftsführer gelenkt werde, der über einen Wohnsitz in Österreich verfüge. Die Verfügungsgewalt liege keinesfalls beim Berufungswerber, sondern beim Zulassungsbesitzer. Das Fahrzeug werde beispielsweise auch von Herrn C D, wohnhaft in StadtKKK, Rumänien, gelenkt.

Der Berufungswerber verfüge auch über einen Wohnsitz in Rumänien (StadtKK).

Das Fahrzeug pendle auf Grund der Geschäftstätigkeit der Firma Ab RO SRL sehr häufig zwischen Deutschland und Rumänien. Aus der geografischen Lage heraus müsse das Fahrzeug das österreichische Bundesgebiet durchqueren. Darüber hinaus seien beinahe wöchentlich im Raume Wels Besprechungstermine mit Herrn D vereinbart worden. Herr D sei Hauptbenützer dieses Fahrzeuges. Es sei auch richtig, dass der Berufungswerber dieses Fahrzeug tageweise in Österreich, Deutschland und Rumänien benutze.

5. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2010** wies das Finanzamt die Berufung unter Anführung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ab und begründete diese wie folgt:

Im Falle einer Fahrzeugüberlassung seitens eines ausländischen Unternehmens an einen inländischen Dienstnehmer, (selbständigen) Handelsvertreter oder Geschäftsführer sei ein Gegenbeweis zu erbringen. Liege jedoch eine inländische Betriebsstätte vor, dann sei das Fahrzeug jedenfalls dieser zuzurechnen, was zur Steuerpflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 führe.

Der Beweis sei erbracht, wenn dargelegt werde, dass die Tätigkeit dem ausländischen Unternehmen zweifelsfrei zuzurechnen sei und somit keine freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug vorliege. Die maßgeblichen Kriterien dafür seien zB die Möglichkeit der Privatnutzung, die Vorgabe von Dienstreisen sowie die tatsächliche Durchführung von Service, Garagierung und Reparaturen. Zur Darlegung des Gegenbeweises werden idR Vertragsauszüge und Rechnungen vorzulegen sein.

Der Berufungswerber habe keine Beweise vorgelegt, die auf einen ausländischen Auftraggeber schließen lassen. Außerdem würden nach Informationen des Finanzamtes keine Einkünfte von einem ausländischen (rumänischen) Auftraggeber vorliegen. Das Fahrzeug Land Rover hätte somit einem inländischen Zulassungsverfahren zugeführt werden müssen.

6. Im Vorlageantrag vom 16. Juni 2010 brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

„I. Formelle Berufungsgründe

Die verfahrensgegenständlichen Bescheide sind entgegen den Vorschriften des § 58 AVG und § 92 BAO, wonach jeder Bescheid nicht nur ausdrücklich als solcher zu bezeichnen ist, sondern auch einen Spruch samt Rechtsmittelbelehrung zu enthalten hat, mit formeller Mangelhaftigkeit behaftet.

So hat nach der herrschenden Rechtsprechung die Behörde den Willensakt verbindlich im Spruch derart zum Ausdruck zu bringen, dass durch diesen die in Verhandlung stehende Angelegenheit zur Gänze und unter Anführung der angewandten Gesetzesbestimmung einer Erledigung zugeführt wird.

So ist im Spruch gegenständlicher Bescheide weder die maßgebliche gesetzliche Bestimmung, nach welcher die Normverbrauchsabgabe bzw. die Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt wurde, angeführt, noch die nähere Bezeichnung jenes Kraftfahrzeuges, für das vom Bescheidadressat die Normverbrauchsabgabe 2008 und die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 09-12/2008 sowie 01-12/2009 entrichtet werden soll.

Dieses Fehlen von erforderlichen Inhaltsbestandteilen eines Bescheides wird auch durch den Umstand, dass in der jeweiligen Begründung pauschal auf Inhalte von Niederschriften vom 23.01.2009 bzw. 03.03.2010 verwiesen wird, deshalb nicht geheilt, da in der diesbezüglich den ausgewiesenen Vertretern ausgehändigten Kopie dieser Niederschrift sich gleichfalls keinerlei konkrete Angaben darüber finden, hinsichtlich welchem in Österreich verwendeten Fahrzeug mit ausländischer Zulassung die Behörde Nachschau gehalten hat.

Zu den in den Bescheiden über die Festsetzung der Kraftfahrsteuer für die Monate 01-12/2009 und 09-12/2008, die sich in ihrer Begründung auf eine Niederschrift vom 23.01.2009 beziehen, soll - entsprechend einer telefonischen Nachfrage beim zuständigen Sachbearbeiter - eine solche nicht existent sein, welcher Umstand im Zuge der erfolgten Akteneinsicht gegenüber dem Rechtsvertreter derart erklärt wurde, dass bei der Datierung ein Schreibfehler unterlaufen sei und in jedem Falle die Niederschrift vom 03.03.2010 gemeint ist, welche - wie bereits oben dargestellt - gleichfalls keine Konkretisierung des Fahrzeuges enthält.

Unter Bedachtnahme, dass zur Wahrung eines rechtsstaatlichen Instanzenzuges Bescheide gegenüber dem Adressaten in ihrem Umfang und Ausmaß so zu begründen sind, dass dieser in der Lage ist zu beurteilen, ob der Bescheid rechtmäßig ist, oder ob dieser gegen die Entscheidung ein Rechtsmittel erheben will, sind die gegenständlich vorliegenden Bescheide mangels Bezeichnung des Kraftfahrzeuges, für welches die jeweilige Abgabe abgeführt werden soll und auf welche Rechtsnorm, sich die Abgabepflicht stützt, mangelhaft, unvollständig und unschlüssig.

Abschließend ist zu diesem Berufsgrund auszuführen, dass § 59 AVG die Anführung der konkreten Rechtsnorm, welche die gesetzmäßige Grundlage für den bescheidmäßigen Ausspruch der Behörde bildet, verlangt (vgl. VwSlg 3989 A/1956, VwGH 02.05.1980, 1118/79). So hat auch der Abgabenschuldner in seinem, noch als unvertretene Partei eingebrachtem Rechtsmittel eine völlig unzutreffende Rechtsnorm zitiert, welche mit gegenständlichem Abgabeverfahren in keinem Zusammenhang steht. Zudem ist anzumerken, dass sich auch die Behörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise mit den abgabenrechtlichen Vorschriften des NoVAG bzw. des KfzStG auseinander gesetzt hat.

Es mangelt den gegenständlichen Bescheiden sohin nicht nur an der Anführung der zur Anwendung gelangenden Gesetzesbestimmung, sondern lässt auch die Begründung der Bescheide, insbesondere der Berufungsvorentscheidung, Zweifel über die angewendeten Rechtsnormen offen, welcher Umstand den Abgabenschuldner an der zweckmäßigen Verfolgung seiner Recht hindert.

II. Materielle Berufungsgründe

.....

Gegenständlich kommt lediglich der Vorgang nach § 1 Z 1 NoVAG in Betracht, und es entsteht diese Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG mit dem Tag der Zulassung oder bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Tag an dem die Zulassung zu erfolgen hat.

.....

Betreffend einer (widerrechtlichen) Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Inland ist zunächst anzumerken, dass ein gegen den nunmehrigen Abgabenschuldner bei der Bundespolizeidirektion Wels zu yyy anhängiges Verwaltungsstrafverfahren wegen des Vorwurfes der Verwaltungsübertretung nach § 82 Abs. 8 KFG gem. § 45 Abs. 1 VStG mit 26.05.2009 eingestellt wurde.

Seitens dieser Behörde wurde folglich im Zeitpunkt der verfügten Einstellung es als offensichtlich bewiesen erachtet, dass der im Verfahren Beschuldigte nicht entgegen § 82 Abs. 8 KFG ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen als Person mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet hat und sohin das Fahrzeug auch nicht als solches mit dauerndem Standort im Inland angesehen.

Beweis: Strafakt zu yyy der BPD Wels;

Nicht nachvollziehbar erscheint es sohin, wenn die Berufungsvorentscheidung - so sich diese auf dasselbe Fahrzeuge bezieht, das im Verfahren yyy der Bundespolizeidirektion Wels gegenständlich war - es auch für gleiche Zeiträume gemäß § 82 Abs. 8 KFG nunmehr als gegeben erachtet, dass ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen, das von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet wird, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen ist und die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässt.

Derartig widersprechende Annahmen zweier Behörden bei Anwendung der identen gesetzlichen Bestimmungen für gleiche Zeiträume erscheinen, auch in Ansehung der konkreten weiteren Rechtsmittelausführungen, mit denen sich die Berufungsvorentscheidung inhaltlich nicht näher auseinandergesetzt hat, als geradezu willkürlich und wäre die Behörde bei rechtlich richtiger Beurteilung des gegebenen Sachverhaltes zum Ergebnis gelangt, dass keine der nunmehr festgestellten Abgabepflichten besteht.

Hiezu ist ergänzend auszuführen, dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraussetzt, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung dieses Bundesgesetzes einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (vgl. VwGH 2001/11/0288).

In den gegenständlich angefochtenen Bescheiden wurden zusammenfassend weder Feststellungen darüber getroffen, um welches Fahrzeug es sich handelt, noch enthalten diese Feststellungen über den regelmäßigen Ort, sowie die Art und Weise der Verwendung des Kraftfahrzeuges und lässt sich mangels dieser Umstände auch nicht auf eine Einbringung in das Bundesgebiet schließen und wurde aus all diesen Gründen seitens der Bundespolizeidirektion Wels das zu yyy anhängige Verwaltungsstrafverfahren einer Einstellung zugeführt.

Beweis: Einvernahme des C D, wohnhaft in Stadtkk "

7. Die Berufung wurde sodann dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

8. Auf den **Vorhalt vom 2. März 2013** antwortete der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers mit **Schriftsatz vom 8. Mai 2013** wie folgt:

Vorhalt: „Nach Aktenlage haben Sie im Jahr 2007 eine Firma in Rumänien gegründet (Firma Ab-RO SRL), an der Sie zu 100% beteiligt waren. Diese Rechtsform ist mit einer inländischen GmbH vergleichbar. Es ist daher davon auszugehen, dass Sie maßgeblichen Einfluss auf die

Entscheidungsfindung im Unternehmen und damit auch auf die Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges hatten.

Waren Sie Geschäftsführer dieses Unternehmens? Welche Personen waren sonst zur Geschäftsführung befugt?"

Antwort: *„Zutreffend ist, dass Herr Bw. Alleingesellschafter der Fa. Ab RO SRL mit Sitz in Rumänien ist und auch als deren Geschäftsführer fungiert.*

Herr C D ist im Zusammenhalt mit der Abwicklung von konkreten Projekten für das Unternehmen - auf selbstständiger Basis - als Konsulent tätig, dem in dieser Eigenschaft für unternehmens- bzw. geschäftsbezogene Fahrten das auf die Ab RO SRL zugelassene Kraftfahrzeug der Marke Range Rover mit dem rumänischen Kennzeichen 123(RO) im gegenständlichen Zeitraum 09/2008 bis 12/2008 respektive 01/09 bis 12/09 zur Verfügung stand."

Vorhalt: *„Was war der konkrete Unternehmensgegenstand dieser Firma? Existiert dieses Unternehmen noch? Wenn nein, wann wurde es beendet?"*

Antwort: *„Unternehmensgegenstand der Fa. Ab RO SRL ist der Handel mit Waren aller Art (ausgenommen Textilien, Waffen, Munition und technische Bestandteile, Einrichtungen für Atomkraftwerke) und hat sich überwiegend mit dem Import von (gebrauchten) Waren aus Deutschland und Österreich nach Rumänien beschäftigt. Das Unternehmen ist nach wie vor existent."*

Vorhalt: *„War Herr C D in dieser Firma beschäftigt? Wenn ja, in welcher Funktion und welchen konkreten Aufgabenbereich hatte er inne?"*

Antwort: *„Wie bereits vorstehend ausgeführt, fungiert Herr C D als selbstständiger Konsulent für das Unternehmen, da dieser - nebst den erforderlichen Sprachkenntnissen - auch über entsprechende Verbindungen zu rumänischen Handels- und Geschäftspartnern verfügt. Folglich stand Herrn C D das Firmenfahrzeug der Ab RO SRL für die erforderliche Wahrnehmung von Terminen in Rumänien aber auch für Fahrten nach Deutschland und Österreich zur Verfügung."*

Vorhalt: *„In der Berufungsschrift wird behauptet, dass das in Streit stehende Fahrzeug für Geschäftstätigkeiten in Österreich und Deutschland eingesetzt wurde. Um welche konkreten Tätigkeiten handelte es sich dabei und wohin führten diese Fahrten genau (Aufschlüsselung der Kilometerleistung sowie der Aufenthaltsdauer im Inland/Ausland, Namhaftmachung der angefahrenen Unternehmen bzw sonstigen Destinationen)? Um Vorlage eines Fahrtenbuches wird ersucht."*

Antwort: *„Wie bereits dargestellt, wurde das Fahrzeug für unternehmensbezogene Fahrten von und zu diversen Kunden in Österreich und Deutschland sowohl von Herrn D als auch von Herrn Bw. verwendet, wobei es nach nun 5 Jahren nicht mehr möglich ist, im Einzelnen anzugeben, wohin bzw zu welchen Kunden die Fahrten führten bzw wer diese vornahm, eine Aufschlüsselung von Kilometerleistungen darzustellen oder aber eine Auskunft über die Aufenthaltsdauer in Deutschland, Österreich bzw. Rumänien zu erteilen.*

Die Vorlage von Fahrtenbüchern ist nicht möglich, zumal die Führung eines solchen in Rumänien nicht zwingend erforderlich ist.

Bis in die Jahre 2008 und 2009 beschäftigte sich die Ab RO SRL vordringlich mit Handel und Verkaufsvermittlung gebrauchter Geschäfts- und Industrieeinrichtungen wie z.B. Regalanlagen für Verbraucher- und Lebensmittelmärkte, gesamter Hallenkonstruktionen, gebrauchter Kiesanlagen, wobei die jeweils zur Disposition stehenden Gegenstände primär vor Ort in Deutschland oder Österreich gegebenfalls auch gemeinsam mit dem in Frage kommenden Kunden in Rumänien zu besichtigen waren, worin sich die fortlaufenden Fahrten innerhalb von Österreich und Deutschland begründen.

Hiebei war es auch oft der Fall, dass derartige Besichtigungsfahrten - die großteils koordiniert unter der Woche durchgeführt wurden - letztlich zu keinem konkreten Geschäftsfall führten, zumal man sich preislich nicht handelseins wurde oder aber der präsumtive Käufer dann doch kein Interesse an den Gegenständen zeigte."

Vorhalt: *„Wie gestalteten sich die Benützungsregeln zu denen das Fahrzeug Ihnen und Herrn D zur Verfügung gestellt wurde (Umfang der möglichen Privatnutzung, Bestimmungen betreffend*

Durchführung von Services, Garagierung, Reparaturen, Führung eines Fahrtenbuches, wie ist bei Schäden vorzugehen, etc.)?

Wer hatte außer Ihnen und Herrn D noch die Befugnis das Fahrzeug zu verwenden? Um Bekanntgabe der Namen und Adressen wird ersucht.

In welchem Staat wurde das strittige Fahrzeug gewartet? Um Vorlage der Service- bzw. Reparaturrechnungen wird gebeten."

Antwort: „Grundsätzlich gestaltete sich die Nutzung des Firmenfahrzeuges derart, dass dieses für geschäftliche Fahrten und Reisen nach Bedarf vom Geschäftsführer oder Herrn C D verwendet wurde, großteils deshalb und auch gemeinsam in Rumänien, da im Zusammenhang mit der Vermittlung (gebrauchter) Industriehallen und Kiesanlagen im Vorfeld entsprechende Besichtigungen des Unternehmens bzw der gegebenen Steinbrüche in Rumänien erfolgen mussten.

Da das Fahrzeug infolge seiner technischen Bauart für unwegsames Gelände prädestiniert ist und sich innerhalb Rumäniens das Straßennetz (insbesondere das untergeordnete) großteils in einem meist sehr unwegsamen Zustand befindet, wurde das Fahrzeug - so dieses nicht für beschriebene Geschäftstermine in Deutschland oder Österreich eingesetzt war - vorwiegend für Fahrten in Rumänien verwendet.

Infolge des bereits länger zurückliegenden Zeitraumes lässt sich das Ausmaß einer Privatnutzung nicht mehr zuverlässig darstellen.

Hinsichtlich der Servicierung respektive der Durchführung von Reparaturen verhält es sich so, dass sich in den Jahren 2008/2009 - bezogen auf den Unternehmenssitz der Ab RO SRL - die nächste Fachwerkstätte in Bukarest befand und sohin in einer einfachen Entfernung von deutlich mehr als 250 km.

Da das Fahrzeug von einem anderen rumänischen Unternehmen in Österreich als Neufahrzeug angekauft und von der Ab RO SRL. als Gebrauchtfahrzeug im Jahre 2008 erworben wurde, letztlich aber eine Erhaltung/Verlängerung von Fahrzeuggarantien von einer regelmäßigen Servicierung in einer Fachwerkstätte abhängig ist, wurden die entsprechenden Termine so koordiniert, dass das Service im Zuge von Terminen in Österreich (der Einfachheit halber) von einer Land Rover – Fachwerkstätte in Österreich durchgeführt werden konnten.

Außerordentliche Instandsetzungsarbeiten und Reparaturen sind im Zeitraum 2008 bis 2009 nicht angefallen."

Vorhalt: „Welche Standorte hatte das streitgegenständliche Fahrzeug in den Jahren 2008 und 2009? Um Angabe der Adressen aller in- und ausländischer Standorte wird ersucht."

Antwort: „Die Anfrage, welche Standorte das streitgegenständliche Fahrzeug in den Jahren 2008 und 2009 hatte, respektive die Adressen aller in- und ausländischen Standorte anzugeben, kann nur dahingehend beantwortet werden, dass sich das Fahrzeug - ausgenommen es wurde zu Geschäftsreisen nach Österreich oder Deutschland verwendet - überwiegend in Rumänien, und zwar bei der Unternehmensadresse in RO-Straßehh, befand."

Vorhalt: „Haben Sie in den Jahren 2008 bis 2009 über ein Zweitfahrzeug verfügt? Wenn ja, wird um Mitteilung des amtlichen Kennzeichens ersucht."

Antwort: „Der Bestand eines Zweitfahrzeuges im Jahre 2008 und 2009 war gegeben und es handelt sich hiebei ebenso um ein Fahrzeug der Marke Land Rover mit dem behördlichen Kennzeichen WE-mmm."

Vorhalt: „Nach Aktenlage waren Sie von 3. März bis 30. November 2008 bei der Firma NN GmbH in Kremsmünster beschäftigt. Seit 1. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2009 bezogen Sie fast durchgehend Arbeitslosengeld.

Nachdem Arbeitslosigkeit grundsätzlich durch eine Erwerbstätigkeit ausgeschlossen wird, ist prima facie anzunehmen, dass Sie nicht für Ihr Unternehmen in Rumänien tätig waren (siehe dazu die maßgeblichen Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977). Trotzdem wurden Sie seit dem Jahr 2008 wiederholt mit dem besagten Fahrzeug als Lenker von Organen der Polizei angehalten

(siehe die diesbezüglichen Strafakten des Stadtpolizeikommandos Wels). Dass das Fahrzeug von Ihnen regelmäßig im Inland verwendet wurde, steht damit fest (siehe auch die diesbezüglichen Aussagen in der Berufungsschrift).

Wie erklären Sie Ihre Berechtigung zur Benützung des Unternehmensfahrzeuges, wenn Sie nicht für das Unternehmen tätig sein konnten?"

Antwort: „Mit der Fa. Ab nn GmbH in Kremsmünster bestand eine Kooperation im Zusammenhalt der Abwicklung eines größeren Handelsgeschäftes in Rumänien, zu welchem Zwecke für die Dauer der Zusammenarbeit ein Beschäftigungsverhältnis mit der Ab nn GmbH in Kremsmünster begründet wurde.

Eine regelmäßige Verwendung des Fahrzeuges im Jahre 2009 hat nicht stattgefunden. Konkret können dem Akt bislang auch keine maßgeblichen Erhebungsergebnisse entnommen werden, denen zufolge sich das Fahrzeug im Jahre 2009 über einen längeren Zeitraum in Österreich befand und ist letztlich nicht bekannt, aus welchen Strafakten des Stadtpolizeikommandos Wels sich ein anderslautender Vorwurf stützen lässt.

In jedem Fall würde es eine unzulässige Vermutung zu Lasten des Betroffenen darstellen, wenn aus bloß "einzelnen" Sichtungen auf eine dauerhafte Verwendung des Fahrzeuges in Österreich zwingend geschlossen wird.

Im Übrigen muss es dem Zulassungsbesitzer, konkret der Ab RO SRL, ebenso frei stehen, das Unternehmensfahrzeug auch unabhängig vom Bestand oder der Erbringung von Arbeitsleistungen dem Eigentümer des Unternehmens - an vermeintlich einzelnen Tagen - zur Verfügung zu stellen, woraus sich ebenso nicht zwingend ableiten lässt, dass das Fahrzeug dauernd im Inland verwendet wurde.

Zudem wurden im Jahr 2009 in jedem Falle die allgemeinen, administrativen Belange (wie z.B. buchhalterische und bilanzerstellende Arbeiten) für die Ab RO SRL vorgenommen, worin sich auch eine Tätigkeit für das Unternehmen begründet."

Vorhalt: „Grundsätzlich ist festzuhalten, dass den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht trifft, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen und zB namhaft gemachte Zeugen auch stellig zu machen.

Hinsichtlich des Beweisantrages zur Befragung von Herrn D wird daher darauf hingewiesen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen findet, wo die Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Dies tritt vor allem dann ein, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Bei dem von Ihnen bekanntgegebenen Zeugen (Herr D C, wohnhaft in StadtKKK, Rumänien) handelt es sich um eine im Ausland lebende Person. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen. Geben Sie daher bitte bekannt, wann sich der Zeuge wieder in Österreich aufhalten wird, um die beantragte Einvernahme vornehmen zu können.

Bezüglich des Vorbringens der Bindung an das Verwaltungsstrafverfahren ist darauf hinzuweisen, dass eine solche Bindung nur dann zu bejahen ist, wenn ein rechtskräftiges Strafurteil oder Strafverfügung vorliegt und Feststellungen getroffen wurden, auf denen dieser Spruch beruht. Bei Freisprüchen besteht eine solche Bindung nicht (siehe Ritz4, BAO-Kommentar, 340).

Fakt ist, dass die Strafverfahren zu den GZ. SSSS und TTTT eingestellt wurden und mit den vorliegenden „Mitteilungen“ der Bundespolizeidirektion Wels der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht festgestellt wurde. Eine Bindung des Unabhängigen Finanzsenates an diese „Mitteilungen“ besteht daher nicht."

Antwort: „Wie bereits in der Berufungsschrift dargelegt, wurde nicht nur die Verwendung des Fahrzeuges umfassend dargestellt, sondern auch darauf hingewiesen, dass der Betroffene über einen Wohnsitz in Rumänien verfügt und letztlich auch Fahrten von dritten Personen mit dem Fahrzeug durchgeführt wurden.

Im Sinne des erfolgten Hinweises, ist ein Stellig machen von Personen aus dem Ausland nicht nur für die Behörde, sondern letztlich auch dem Betroffenen nur eingeschränkt möglich, da jegliche Mittel fehlen, um ein solches zu erzwingen und man folglich auf eine freiwillige Bereitschaft angewiesen ist.

Sollten die Bemühungen scheitern, den geführten Zeugen bis zum noch festzusetzenden Verhandlungstermin stellig zu machen, wird versucht der Behörde bis dahin zumindest eine beglaubigte Erklärung des geführten Zeugen D betreffend der diesem ermöglichten Nutzung und Verwendung des Fahrzeuges beizubringen.

Abschließend wird bemerkt, dass das gegenständliche Fahrzeug zwischenzeitig veräußert und der Erwerber dieses nach Österreich verbrachte, bei welchem Vorgang die im Inland anfallende NOVA in Höhe eines Betrages von EUR 5.002,83 vollständig bezahlt wurde....."

9. Auf Grund eines **Amtshilfeersuchens** wurden dem Unabhängigen Finanzsenat zwei Strafakte der Bundespolizeidirektion Wels vorgelegt:

**9.1. Anzeige des Stadtpolizeikommandos Wels vom 11. April 2009 (GZ. LLL),
Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. yyy:**

Am 10. April 2009 sei während eines Streifendienstes festgestellt worden, dass der streitgegenständliche PKW vor dem Haus StraßeZ zum Parken abgestellt worden sei. Von einer früheren Amtshandlung im Jahr 2008 sei bekannt, dass der Lenker und Besitzer des Fahrzeuges der Berufungswerber sei. Dieser wohne bereits seit 1995 in Wels. Der Berufungswerber habe bei früheren Amtshandlungen angegeben, dass es sich bei diesem PKW um ein Firmenfahrzeug seiner Firma handle und er deshalb die rumänischen Kennzeichentafeln führe. Der Berufungswerber sei zwischenzeitig aber bereits mehrere Male mit dem Fahrzeug in Wels gesehen worden.

Im Akt befindet sich eine Kopie des rumänischen Zulassungsscheines („*certificat de immatriculare*“), woraus die Zulassung des gegenständlichen Fahrzeuges auf die Firma Ab RO SRL am 26. September 2008 hervorgeht.

Nach erfolgreichem Einspruch wurde das Verfahren mit Mitteilung vom 26. Mai 2009 eingestellt.

**9.2. Anzeige des Stadtpolizeikommandos Wels vom 24. Juni 2009 (GZ. xxx),
Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. UUUU:**

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich des Inhalts dieser Anzeige auf Punkt 1 (Seite 2) verwiesen.

In der Stellungnahme vom 28. Juli 2009 führte das amtshandelnde Organ der Polizei Folgendes aus:

„Es wird nochmalig angeführt, dass Bw. das angeführte Fahrzeug am 23.06.2009, um 22.57 Uhr, in der Welser Innenstadt gelenkt hat. Bereits bei früheren Amtshandlungen, sh. Anzeigen vom 10.04.2009, Az.: VVVV sowie vom 11.04.2009, Az.: GGGG als auch bei einer Beanstandung vor ca. 2 Monaten in

Wels, in der Freieigenschaft bzgl. § 102 Abs. 3 KFG und einer Anhaltung im Jahr 2008 in Wels, im Bereich Eferdinger Straße, wurde der angeführte PKW von Bw. gelenkt. Aufgrund dieser Wahrnehmungen wurde er bereits bei der Amtshandlung in der Freieigenschaft von Revinsp W im Beisein des ML darauf aufmerksam gemacht, dass er als österreichischer Lenker dazu verpflichtet ist, binnen eines Monats die inländische Zulassung des KFZ mit ausländischem Kennzeichen vornehmen zu lassen.

Bw. gab bei der Amtshandlung an, dass nicht nur er, sondern auch andere Personen das Fahrzeug lenken. Aufgrund der Angaben des Bw. wurde vorerst § 21 VStG angewandt, jedoch wurde der Angezeigte darauf aufmerksam gemacht, sollte er wiederum als Lenker des angeführten PKW wahrgenommen werden, er diesbezüglich zur Anzeige gebracht wird.

Da der Angezeigte am 23.06.2009 **erneut** das Fahrzeug im innerstädtischen Bereich lenkte, ist davon auszugehen, dass er selbst (mit Hauptwohnsitz in Österreich) das Fahrzeug überwiegend verwendet, weshalb Anzeige gemäß § 82 Abs. 8 KFG erstattet wurde.

Bw. beruft sich in seinem Einspruch darauf, dass es sich bei dem Fahrzeug um ein Firmenfahrzeug handle und der Zulassungsbesitzer selbst bestimmen kann, wer mit dem Fahrzeug fährt.

Bw. gibt jedoch an, dass er selbst der Geschäftsführer/Inhaber der besagten Firma in Rumänien ist und er somit als Besitzer des Fahrzeuges angesehen werden kann. **§ 82/8 KFG** zielt jedoch nicht einmal auf die Besitzverhältnisse des Zulassungsbesitzers ab, sondern **meint jene Person, die das Fahrzeug im Bundesgebiet verwendet**. Von ML und weiteren Kollegen konnte bisher **keine andere Person außer ihm** als Lenker wahrgenommen werden."

Auch dieses Verwaltungsstrafverfahren wurde mit Mitteilung vom 28. September 2009 eingestellt.

10. In der am 9. Oktober 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

10.1. Der Berufungswerber bzw sein steuerlicher Vertreter brachten vor, dass die Führung eines Fahrtenbuches nach rumänischem Recht nicht verpflichtend gewesen sei. Rumänien habe sich nach dem Beitritt zur Europäischen Union in einer Aufbruchsstimmung befunden und das Interesse an gebrauchten Gütern sei groß gewesen. Dass natürlich in dieser Situation Fahrten zu den jeweiligen Standorten in Österreich und Deutschland als Haupthandelspartner durchgeführt wurden, sei nachvollziehbar.

Der Berufungswerber habe ein Unternehmen in Rumänien, habe aber auch einen Wohnsitz und eine Familie in Österreich. Daher sei es nicht abwegig, wenn sich der Berufungswerber zu gewissen Zeiten in Österreich befunden habe. Sei es Urlaub, sei es auf Besuch oder am Wochenende. Daraus könne man aber keine dauernde Einbringung nach Österreich konstruieren, weil das Fahrzeug eben für geschäftliche Zwecke verwendet worden sei.

Während des Bezuges von Arbeitslosengeld sei der Berufungswerber nicht für das Unternehmen in Rumänien tätig gewesen. Er sei aber in Rumänien gewesen und habe dort den Bezug von Arbeitslosengeld gemeldet.

Hinsichtlich des Zeitraumes 2009 sei die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer soweit unstrittig.

10.2. Der Vertreter der Amtspartei führte aus, dass der Berufungswerber weder Adressen von Geschäftspartnern im In- und Ausland genannt, noch Bilanzen vorgelegt habe, deren Vorlage für einen geschäftsführenden Alleingesellschafter jedoch problemlos möglich sein hätte müssen.

Darüber hinaus hätte der Berufungswerber als in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger alle ausländischen Einkünfte zur Wahrung des Progressionsvorbehaltes bzw zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, bekannt geben müssen.

Die Anhaltungen der Polizei seien vorwiegend im Jahr 2009 gewesen, somit also in einem Zeitraum, für den der Berufungswerber soeben bekanntgegeben habe, keinerlei Leistungen für das rumänische Unternehmen erbracht zu haben. Das widerspreche sich.

Wenn der Berufungswerber nun sage, er sei nach Rumänien gefahren, um dort den Bezug von Arbeitslosengeld zu melden, so spreche dies dafür, dass der restliche Zeitraum in Österreich verbracht worden sei und natürlich gemeinsam mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug.

10.3. Der Berufungswerber machte schlussendlich noch darauf aufmerksam, dass sich seine Wohnadresse geändert habe und daher die Ladung zur mündlichen Verhandlung hinterlegt hat werden müssen (Anmerkung der Referentin: Die Ladung wurde an die im AIS genannte Adresse in Wels zugestellt, welche gleichzeitig auch die Sitzadresse der Firma k gmbh ist).

Die Referentin verwies hiezu auf den Norminhalt des § 8 Abs 1 iVm § 2 ZustellG, wonach eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle (siehe § 2 - Begriffsbestimmungen) ändert, dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen hat. Dies sei nicht erfolgt, weshalb die Ladung an die vom Berufungswerber genannte Abgabestelle zuzustellen war.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Festgestellter Sachverhalt

1. Bei dem streitgegenständlichen Fahrzeug handelt es sich um einen Range Rover Sport 3,6 TdV8 (FahrgestellNr. xxxxxx), welches im August 2008 als Gebrauchtfahrzeug von der **Firma Ab -RO SRL in Rumänien** erworben (siehe Niederschrift vom 3. März 2010) und im **September 2008** auf das rumänische Kennzeichen 123 zugelassen wurde (siehe „*Vehicle Registration Certificate*“). Die Servicearbeiten am Fahrzeug wurden im Inland durchgeführt (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 2013).

Dieses Fahrzeug wurde in weiterer Folge von der **Firma RH Handels GmbH** in Wien (nunmehr *Firma k gmbh, Wels*) käuflich erworben und am 1. Juli 2010 erstmalig in Österreich zum Verkehr zugelassen.

2. Es wurde behauptet, dass der Unternehmensgegenstand der **Firma Ab -RO SRL/Rumänien** der Handel mit Waren aller Art (vornehmlich Import von gebrauchten Waren aus Deutschland und Österreich nach Rumänien) ist. Der Berufungswerber war im Streitzeitraum **geschäftsführender Alleingesellschafter** dieses Unternehmens. Unterlagen (Bilanzen, Kunden- und Auftragsdateien, Schriftverkehr, Verträge, etc.), welche eine tatsächliche und aktive operative Tätigkeit dieses Unternehmens belegen könnten, wurden nicht vorgelegt.

3. Die Firma Ab RO SRL stellte das gegenständliche Fahrzeug dem Berufungswerber zur Verfügung. Aus der Vorhaltsbeantwortung kann geschlossen werden, dass **keine konkreten schriftlichen Regelungen** - weder mit Herrn D noch mit dem Berufungswerber - betreffend

der Verwendung des Fahrzeuges (Umfang der betrieblichen Verwendung durch C D bzw durch den Berufungswerber, Umfang der möglichen Privatnutzung beider Personen, Regelungen betreffend Durchführung von Services, Garagierung, Reparaturen, Führung eines Fahrtenbuches, etc.) bestanden.

Sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag und in der Vorhaltsbeantwortung wurde zunächst eine Verwendung durch den Berufungswerber im Interesse des Unternehmens behauptet. Eine solche scheidet nun allerdings nach den Darlegungen des Berufungswerbers (mündliche Verhandlung vom 09.10.2013) aus, da dieser ausdrücklich darauf hinwies, während des Bezuges des Arbeitslosengeldes **nicht** für die Ab RO SRL tätig gewesen zu sein.

4. Die (oftmalige) Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr und im streitgegenständlichen Zeitraum durch den Berufungswerber steht auf Grund der übereinstimmenden Aussagen (Anzeigen und Aussagen des Stadtpolizeikommandos Wels, Ausführungen im Zuge der Nachschau, in der Berufung- und im Vorlageantrag sowie in der Vorhaltsbeantwortung) außer Streit.

5. Herr C D, von dem behauptet wird, das Fahrzeug hauptsächlich verwendet zu haben, war auf Grund seiner Sprachkenntnisse als auch seiner Verbindungen zu rumänischen Handelspartnern auf **selbständiger** Basis als **Konsulent** bei der Firma Ab -RO SRL in Rumänien tätig. Nach den aktenkundigen Aussagen der im Streifendienst tätigen Polizeiorgane wurden weder Herr D noch eine andere Person als Lenker des streitgegenständlichen Fahrzeuges wahrgenommen.

6. Der Berufungswerber hat seit Oktober 1995 seinen meldebehördlichen Hauptwohnsitz in Österreich. Nach dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung war der Berufungswerber von **3. März bis 30. November 2008** bei der Firma NN GmbH in Kremsmünster beschäftigt. **Von 1. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2009** bezog der Berufungswerber fast durchgehend **Arbeitslosengeld**. Seit dem 1. Jänner 2010 ist der Berufungswerber bei der Firma RH Handelsges.m.b.H. als geschäftsführender Alleingesellschafter tätig. Die Sitzadresse dieses Unternehmens befindet sich seit August 2012 an der ehemaligen Wohnadresse des Berufungswerbers in Wels (ss).

Der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** des Berufungswerbers und somit der Hauptwohnsitz hat sich im Streitzeitraum in Österreich befunden. Diese im Zuge der Nachschau getroffene Sachverhaltsfeststellung blieb zunächst im gesamten Verfahren unwidersprochen und steht im Einklang mit den Ermittlungsergebnissen des Berufungsverfahrens. Erst in der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass sich der

Berufungswerber vor allem in Rumänien und lediglich zu gewissen Zeiten in Österreich aufgehalten habe.

Diese Behauptung ist schon alleine deshalb widersprüchlich und unglaubwürdig, weil der Berufungswerber selbst in der Verhandlung zugegeben hat, im streitgegenständlichen Zeitraum nicht für die Firma Ab RO SRL tätig gewesen zu sein. Aus welchen Gründen sonst der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Rumänien gelegen sein sollte, wurde nicht dargelegt.

7. Auf den Namen des Berufungswerbers sind folgende Fahrzeuge zugelassen:

>> PKW Land Rover 109 (Erstzulassung: 1972), von 04.04.2005 bis 16.05.2013 zugelassen auf das Kennzeichen mmmm, ab 17.05.2013 zugelassen auf das Wechselkennzeichen nnnnn

>> PKW British Leyland MG (Erstzulassung: 1971), von 28.05.1996 bis 13.07.2011 zugelassen auf das Kennzeichen oooo, ab 14.07.2011 zugelassen auf das Wechselkennzeichen nnnnn

II. Verfahrensrechtliche Einwendungen

1. Behauptete formelle Mangelhaftigkeit der Bescheide

1.1. §§ 93, 96 und 198 BAO lauten:

§ 93. (1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6,

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).....

§ 96. Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftsstückes übereinstimmt und das Geschäftsstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

§ 198. (1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten

Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

1.2. Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 5. März 2010, mit denen die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 09-12/2008 und 01-12/2009 sowie die Normverbrauchsabgabe 2008 festgesetzt wurden, wurden jeweils als **Bescheid** bezeichnet und enthalten sowohl einen **Spruch**, als auch eine **Begründung** und eine **Rechtsmittelbelehrung**. Zudem enthalten die Bescheide die **Bezeichnung der Behörde**, das **Datum** und die **Unterschrift** des Genehmigenden. Es steht daher außer Zweifel, dass die gegenständlichen Bescheide alle Merkmale aufweisen, die sie zu einem Bescheid machen (§ 93 BAO) bzw grundsätzlich für schriftliche Ausfertigungen der Abgabenbehörden erforderlich sind (§ 96 BAO).

Die Unterlassung der Anführung von (auch maßgeblichen) Gesetzesbestimmungen im **Spruch** eines Abgabenbescheides stellt **keinen wesentlichen Verfahrensmangel** dar, wenn mit Rücksicht auf die Eindeutigkeit des Gegenstandes (hier: Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer bzw Normverbrauchsabgabe) keine Zweifel darüber bestehen, welche gesetzliche Vorschriften die Grundlagen des Bescheides gebildet haben (*Ritz⁴*, BAO-Kommentar, 277; VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188; 30.03.1998, 97/16/0004). Bestehen über den Inhalt eines Bescheidspruches Zweifel, dann ist die **Begründung zu dessen Deutung heranzuziehen** (VwGH 21.10.2004, 99/13/0219).

Ein Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht oder auf eine Niederschrift in der **Begründung eines Bescheides** ist **zulässig**, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt (VwGH 27.05.1998, 95/13/0282, *Ritz⁴*, BAO-Kommentar, 279).

In casu ergibt sich die nähere Bezeichnung des in Streit stehenden Fahrzeuges aus der Niederschrift vom 3. März 2010, in Verbindung mit der darin angeführten und dem Berufungswerber hinlänglich bekannten Anzeige des Stadtpolizeikommandos Wels.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im **Rechtsmittelverfahren saniert** werden können (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281).

Schließlich geht auch der Hinweis auf die Anwendung des § 59 AVG ins Leere, da die Angelegenheiten öffentlicher Abgaben in den Anwendungsbereich der Bundesabgabenordnung (BAO) und nicht des AVG fallen.

2. Bindung an Entscheidungen anderer Verwaltungsbehörden

Der Berufungswerber vermeint, es bestehe eine Bindung an das Ergebnis der Strafverfahren der Bundespolizeidirektion Wels. Eine solche Bindung ist jedoch nur dann zu bejahen, wenn ein **rechtskräftiges Strafurteil oder** eine rechtskräftige **Strafverfügung** vorliegt und **Feststellungen getroffen wurden, auf denen dieser Spruch beruht**. Bei Freisprüchen besteht eine solche Bindung **nicht** (siehe *Ritz⁴*, BAO-Kommentar, 340).

Nach den vorliegenden Straftaten der Bundespolizeidirektion Wels wurden die angesprochenen Strafverfahren eingestellt, sodass es an einer Feststellung der Tatsachen mangelt, auf Grund derer es zu einem Schuldspruch gekommen wäre.

3. Beweisantrag auf Einvernahme des Zeugen C D

Hinsichtlich des Beweisantrages zur Zeugeneinvernahme von Herrn C D wird darauf hingewiesen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen findet, wo die Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Dies tritt vor allem dann ein, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Bei dem Zeugen D C, wohnhaft in StadtKKK, Rumänien, handelt es sich um eine im Ausland lebende Person. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH war es daher Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (24.06.2003, 2001/14/0084; 28.09.2004, 2002/14/0021; 09.12.2004, 2000/14/0095; *Ritz⁴*, BAO Kommentar, 331).

Nach Angaben des Berufungswerbers konnte der genannte Zeuge aus Kosten- und Zeitgründen nicht stellig gemacht werden, weshalb eine Zeugeneinvernahme de facto nicht möglich war.

III. Gesetzliche Grundlagen

1. Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG):

1.1. § 1 Z 3 NoVAG zufolge, unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

1.2. Bestimmung des Abgabenschuldners:

Gemäß **§ 4 Z 2 NoVAG** in der im Berufungsfall noch anzuwendenden Stammfassung ist **Abgabenschuldner** im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird.

Da § 4 NoVAG in der Stammfassung keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners für den Fall der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall leg.cit. enthielt, ist in solchen Fällen derjenige der Steuerschuldner, der den die

Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, 77), somit derjenige, welcher das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland **verwendet** und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den **rechtlichen Besitz** an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes **nicht** an (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; 27.01.2010, 2009/16/0107).

Diese Auslegung des NoVAG findet ihre Bestätigung auch in der vom Gesetzgeber durch die Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 vorgenommenen "Klarstellung" (vgl. die Materialien zu dieser Novelle 113 BlgNR XXIV. GP 79) durch die Ergänzung des § 4 NoVAG. Dessen nunmehr angefügte Z 3 bestimmt im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3) auch denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Abgabenschuldner (§ 6 Abs 1 BAO).

1.3. Entstehen der Steuerschuld:

§ 7 Abs 1 Z 3 NoVAG idF BGBl. I Nr. 24/2007, lautet:

§ 7. (1) Die Steuerschuld entsteht:

3. in allen anderen Fällen mit dem Tag der Zulassung.

Im Erkenntnis vom 21.11.2012 (2010/16/0254) hat der VwGH festgehalten, dass sich im Anwendungsbereich des NoVAG idF BGBl. I Nr. 24/2007 (mit Wirksamkeit bis 15. Juni 2010), im Falle des § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG auf Grund fehlender abweichender Regelungen in § 7 NoVAG, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch nach **§ 4 Abs 1 BAO** bestimmt. Demnach entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre. Die Steuerschuld entsteht somit in dem Zeitpunkt, zu welchem die Verwendung des Fahrzeuges ohne Zulassung gemäß § 37 KFG in Österreich nicht mehr zulässig war.

2. Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG):

2.1. § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG lautet:

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

2.2. Bestimmung des Steuerschuldners:

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

Der Begriff des „Verwenders“, wird weder im KfzStG noch im KFG näher definiert. Aufgrund der gleichen Interessenslage ist daher die Rechtsprechung des VwGH zum „Verwender“ nach dem NoVAG heranzuziehen (UFS 27.05.2013, RV/1307-L/07).

2.3. Entstehen der Steuerpflicht:

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

Mit Erkenntnis vom 17.10.2012 (2010/16/0218) bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenutzte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist.

3. Kraftfahrgesetz (KFG):

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen lauten:

Nach **§ 36 KFG** dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 leg. cit. über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

§ 40 Abs 1 KFG (Verfahren bei der Zulassung): *„Über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr hat, abgesehen von den im Abs. 2 bis 5 angeführten Fällen, die Behörde zu entscheiden, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt;“*

§ 79 KFG: *„Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist 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.“*

§ 82 Abs 8 KFG: *„Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.“*

IV. Rechtliche Würdigung

1. Kraftfahrzeugsteuerbescheid für die Monate 09-12/2008

1.1. Gemäß § 6 Abs 3 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner die Steuer **jeweils für ein Kalendervierteljahr** selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten. Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum ist damit das Kalendervierteljahr (vgl. auch

582 d.B. XVIII GP) und die **maßgebliche Abgabe ein Vierteljahresbetrag**. Das KfzStG kennt keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Kfz-Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist, weil Monatsabgaben eben nicht vorgesehen sind (siehe UFS 07.01.2013, RV/0456-L/12; 30.11.2012, RV/0455-L/12; 18.08.2010, RV/0755-S/09).

1.2. Im angefochtenen Bescheid wurde die Abgabe für die Monate 09-12/2008, somit also für vier Monate festgesetzt. Dieser Zeitraum geht jedoch über den dreimonatigen Vierteljahreszeitraum hinaus und ist damit unzulässig.

Der Bescheid war daher aufzuheben.

Nachdem über die Kfz-Steuer für das 4. Quartal 2008 (10-12/2008) noch nicht abgesprochen worden ist, steht eine Aufhebung einer neuen, (für diesen Zeitraum) erstmaligen Festsetzung durch das Finanzamt nicht entgegen. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Kraftfahrzeugsteuerschuld ist auf Pkt. III.2.3. zu verweisen.

2. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 2008

2.1. Die Überprüfungs- und Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz beschränkt sich auf die „*Sache*“, über die im Spruch des angefochtenen Bescheides abgesprochen worden ist. Ist der Spruch des Bescheides unklar, so kann zu seiner Auslegung die Begründung herangezogen werden (VwGH 09.12.2004, 2000/14/0197; 31.01.2001, 2000/13/0001).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2008 festgesetzt und im Spruch keine weiterführenden Angaben hinsichtlich des genauen Monatszeitraumes gemacht. Somit ist der Spruch unklar. Im Zusammenhang mit der Begründung des Bescheides des Finanzamtes vom 5. März 2010 (Verweis auf die Niederschrift vom 3. März 2010: „*Kaufpreis zum Zeitpunkt des Erwerbes 44.000,- € im August 2008*“) geht hervor, dass eine im **September 2008** (unter Beachtung der Einmonatsfrist) **entstandene Normverbrauchsabgabe** festgesetzt wurde. Dementsprechend wurde auch die Kraftfahrzeugsteuer beginnend mit September 2008 festgesetzt.

2.2. Aus den vorliegenden Strafakten der Bundespolizeidirektion Wels ergibt sich jedoch, dass das gegenständliche Fahrzeug erst am **26. September 2008** auf die Firma Ab RO SRL zugelassen wurde. Basierend auf der Annahme, dass das Fahrzeug anschließend vom Berufungswerber nach Österreich verbracht und dort verwendet wurde, ergibt sich die Rechtsfolge gemäß § 82 Abs 8 KFG, dass eine Verwendung innerhalb der Monatsfrist zulässig

war und erst nach Ablauf dieser Frist, somit also erst im Monat **Oktober 2008**, eine widerrechtliche Verwendung vorlag (siehe dazu oben Pkt. III.1.3.).

Im gegenständlichen Fall erfordert eine im September 2008 entstandene Steuerschuld nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG in der angeführten Fassung den Beginn der Verwendung des Fahrzeuges oder die Einbringung in das Bundesgebiet im August 2008. Da die Zulassung des Fahrzeuges in Rumänien aber erst im September 2008 erfolgte, ist dessen Verwendung im Bundesgebiet oder Einbringung in das Bundesgebiet im August 2008 ausgeschlossen. Der Abgabenanspruch ist somit nicht im September 2008, sondern im Oktober 2008 entstanden.

Die in § 289 Abs 2 BAO normierte Änderungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde ist zwar nicht durch das Berufungsbegehren, wohl aber durch die „*Sache*“ begrenzt, weshalb eine Berufungsentscheidung eine Abgabe **nicht erstmalig** vorschreiben darf (VwGH 25.11.1994, 92/17/0030). Da Gegenstand des angefochtenen Bescheides die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe September 2008 ist, eine derartige Abgabenschuld aber nicht entstanden ist, war der **Bescheid aufzuheben**.

Diese Aufhebung steht – mangels entschiedener Sache - einer (erstmaligen) Festsetzung der Abgabe durch das Finanzamt für einen anderen Zeitraum (Oktober 2008) nicht entgegen.

3. Kraftfahrzeugsteuerbescheid 01-12/2009

3.1. Aus der oben dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines Kraftfahrzeuges auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt.

3.2. Voraussetzungen für das Greifen der Standortvermutung

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen **dauernden Standort** im Inland oder im Ausland verfügt. Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von **wem** das Fahrzeug im Inland verwendet wird: Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs 1 KFG (mit seiner Jahresregel) zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz/Sitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs 8 KFG zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; 21.05.1996, 95/11/0378). Dabei ist hinsichtlich des Tatbestandmerkmals „*Verwendung im Inland*“ **jedes nachgewiesenes Befahren** öffentlicher (inländischer) Straßen durch die betreffende Person ausreichend.

Nach der **Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG** (als lex specialis zu § 40 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 zur Erbringung eines Gegenbeweises als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Diese Frist wird **nicht** durch einen **Grenzübertritt** unterbrochen.

Für die Anwendbarkeit dieser Vermutung muss zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland auch nachgewiesen sein, **wem** (dem Berufungswerber oder der Firma Ab RO SRL) **die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen** ist. Als Verwender kann nämlich nicht nur eine natürliche Person, die das Fahrzeug lenkt, sondern auch ein Unternehmen angesehen werden.

Das KFG enthält wie das KfzStG oder das NoVAG keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Bedeutung erlangt diese Frage für die Feststellung des Steuerschuldners. Hiezu vertritt der VwGH (27.01.2010, 2009/16/0107) die Rechtsauffassung, dass es sich auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat - anbietet, in diesem Zusammenhang auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen.

Unter dem **Halter** ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die **Verfügung über das Fahrzeug** auszuüben. Die freie Verfügung über das Fahrzeug ermöglicht es, über dessen Verwendung zu entscheiden. Die **Kostentragung** hat bei der abgabenrechtlichen Feststellung des „*Verwenders*“ hingegen **keine** wesentliche Bedeutung (UFS 28.01.2013, RV/0968-L/09; 24.09.2012, RV/0357-S/12).

Wie der VwGH schon mehrmals für Recht erkannt hat, kommt es bei der Entstehung der Kraftfahrzeugsteuerschuld ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die in § 82 Abs 8 KFG vorgesehene Frist hinaus an. Ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der **rechtmäßige Besitz** an diesem Fahrzeug zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und für die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich.

Wird somit das Fahrzeug regelmäßig privat verwendet, wird der Standort bei Vorliegen des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Verwenders im Bundesgebiet auch im Inland vermutet. Wird ein Fahrzeug hingegen nicht privat, sondern im Interesse des Unternehmens genutzt, wird dessen Standort dann im Inland vermutet, wenn die Entscheidungen über den unternehmerischen Einsatz des Fahrzeuges von einem Sitz des Unternehmens im Inland getroffen werden. Dabei handelt es sich jedoch **nicht** um den Sitz laut Firmenbuch, Gesellschaftsvertrag oder ähnliches, sondern ausschließlich um jenen Ort, an dem die **wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen** getroffen werden.

Wird daher ein Fahrzeug vom **Geschäftsführer einer GmbH** gefahren, muss geprüft werden, ob dieser das Fahrzeug überwiegend für private Zwecke nutzt oder im Interesse des Unternehmens. Wird einem Geschäftsführer ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt, welches nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten und andere Dienstfahrten ohne weitere Vorgaben verwendet werden darf, so könne laut Höchstgericht davon ausgegangen werden, dass der Geschäftsführer (und nicht die ausländische Kapitalgesellschaft) Verwender des Fahrzeuges ist (VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Wird das Fahrzeug von **mehreren Personen** verwendet, ist festzustellen, zu welcher Person auf Grund des zukommenden Nutzens und der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug die **größte Nähe** besteht.

Schlussendlich ist noch darauf hinzuweisen, dass aufgrund der Gesetzeslage die Behörde die Voraussetzungen für das Greifen der Vermutung des Standortes im Inland - somit also eine Benutzung des Fahrzeuges im Inland auf öffentlichen Straßen durch eine Person mit (Hauptwohn-)Sitz im Inland - nachzuweisen hat.

3.3. Erbringung eines Gegenbeweises

Im Falle des Greifens der Standortvermutung kann diese durch die Erbringung eines Gegenbeweises, nämlich des Beweises, dass sich der dauernde Standort tatsächlich im Ausland befindet, widerlegt werden. Allerdings findet sich im KFG keine Legaldefinition des Begriffes „*dauernder Standort*“.

Hiezu vertritt der VwGH die Ansicht (23.10.2001, 2001/11/0288), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den **regelmäßigen Ort** sowie die **Art und Weise der Verwendung** des Fahrzeuges voraussetzt, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen

Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht.

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (**Beweisvorsorgepflicht**) und die erforderlichen Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich gelegen ist (VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0025).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("*Gegenbeweis*") ist eine **Glaubhaftmachung** der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat **nicht ausreichend**. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland **nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen**. Dieses wird dann von § 82 Abs 8 KFG vermutet.

3.4. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:

3.4.1. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Berufungswerber das in Rede stehende Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet hat und dieser seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet hat.

In einem **ersten Schritt** ist zunächst der Frage nachzugehen, ob der Berufungswerber das Fahrzeug im Sinne des § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG iVm § 82 Abs 8 KFG verwendet hat, sohin ob er

>> **Verwender mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet** war oder ob

>> die Verwendung dem **rumänischen Unternehmen** zuzurechnen war, bzw ob

>> der **Sitz dieses Unternehmens** in Österreich oder in Rumänien gelegen war.

3.4.2. Ansicht des Berufungswerbers:

Der Berufungswerber behauptet, das Fahrzeug sei sowohl vom ihm als auch von Herrn C D für unternehmensbezogene Fahrten verwendet worden, wobei Letztgenannter Hauptbenutzer gewesen sein soll. Die tatsächliche Verfügungsgewalt sei bei der Firma Ab RO SRL in Rumänien gelegen, da nur dieses Unternehmen entscheiden hat können, wann, wo und von wem dieses Fahrzeug eingesetzt werde. Der Berufungswerber habe das Fahrzeug nicht nach

Österreich eingebracht, da sich dieses weder rechtlich noch wirtschaftlich im Eigentum des Berufungswerbers befunden habe. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde diese Ansicht insofern geändert, als der Berufungswerber zugab, im streitgegenständlichen Zeitraum nicht für das rumänische Unternehmen tätig gewesen zu sein.

3.4.3. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

3.4.3.1. Nach den Wahrnehmungen der Organe der Polizei wurde der Berufungswerber in den Jahren 2008 und 2009 **mehrmals** als Lenker dieses Fahrzeuges in Österreich gesichtet und wurde auch angehalten und kontrolliert. Der Berufungswerber gilt daher diesbezüglich als amtsbekannt.

Herr D oder andere Personen wurden hingegen **niemals** als Lenker dieses Fahrzeuges wahrgenommen.

Die Behauptung, Herr C D sei der Hauptbenützer des Fahrzeuges gewesen, erscheint im Lichte dieser Aussagen als unglaubwürdig, zumal dieser nicht einmal Arbeitnehmer des Unternehmens, sondern auf selbständiger Basis als Konsulent tätig war. Dass Herr C D, als selbständiger Unternehmer, für Zwecke seiner Tätigkeiten auf das im höheren Preissegment angesiedelte Fahrzeug seines Auftraggebers und Kunden zurückgegriffen haben soll, welches vor allem vom Berufungswerber (zweifelsfrei) selbst benützt worden ist, erscheint wenig glaubhaft und widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Erschwerend kommt hinzu, dass offensichtlich keinerlei Regelungen zwischen der Fahrzeugeigentümerin und Herrn D bezüglich der laufenden Benutzung des Fahrzeuges (Kostentragung, Privatnutzung, Vorgangsweise bei Schäden, Instandhaltung, Führung eines Fahrtenbuches, etc.) getroffen wurden, was in Anbetracht des Wertes des Fahrzeuges und der fehlenden Arbeitnehmereigenschaft völlig fremdunüblich erscheint. Es ist daher vielmehr anzunehmen, dass das Fahrzeug ausschließlich dem Berufungswerber zur freien Verfügung stand und nur dieser über dessen Einsatz bestimmen konnte.

3.4.3.2. Mit seiner in der Vorhaltsbeantwortung aufgestellten Behauptung, im Jahr 2009 habe eine regelmäßige Verwendung des strittigen Fahrzeuges in Österreich nicht stattgefunden, widerspricht sich der Berufungswerber selbst. Nach seinen Ausführungen in der Berufung vom 1. April 2010 wurden nämlich „**beinahe wöchentlich im Raum Wels Besprechungstermine mit Herrn D vereinbart**“, welcher angeblich Hauptbenützer des Fahrzeuges gewesen sein soll. Damit gesteht der Berufungswerber aber eine nicht unbeträchtliche physische Anwesenheit des Fahrzeuges im Inland ein. Darüber hinaus bestreitet es der Berufungswerber auch nicht, das Fahrzeug im berufungsanhängigen Zeitraum selbst in Österreich benützt zu haben. Auch

eine private Verwendung wurde vom Berufungswerber schließlich zugestanden, deren Ausmaß sich seiner Ansicht nach aber nicht mehr zuverlässig darstellen lasse.

3.4.3.3. Für die Vermutung, dass das Fahrzeug nicht vorrangig im Interesse des ausländischen Unternehmens genutzt wurde, spricht zudem die Tatsache, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum geschäftsführender Alleingesellschafter der Fahrzeugeigentümerin (Firma Ab RO SRL/Rumänien) war. Die Rechtsform „SRL“ ist mit einer inländischen GmbH vergleichbar, woraus zu schließen ist, dass der Berufungswerber als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer maßgeblichen Einfluss auf sämtliche Prozesse der Entscheidungsfindung im Unternehmen hatte und damit auch in der Lage war, **alleine** über die Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges zu entscheiden.

Daraus ist aber die Schlussfolgerung zu ziehen, dass der Berufungswerber als geschäftsführender Alleingesellschafter der Ab RO SRL und damit als Eigentümer und faktischer Machthaber der Gesellschaft das in Streit stehende Fahrzeug nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern uneingeschränkt für Privatfahrten oder sonstige berufliche Fahrten verwenden durfte. Da auch keinerlei schriftliche Regelungen über die Benützung des Fahrzeuges (Umfang der möglichen Privatnutzung, Führung eines Fahrtenbuches, Vorgangsweise bei Schäden, etc.) vorgelegt werden konnten, ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber alleiniger Verwender des Fahrzeuges war.

Die Aussage, dass es der Firma Ab RO SRL frei stehe, *„das Unternehmensfahrzeug auch **unabhängig** vom Bestand oder der Erbringung von **Arbeitsleistungen** dem **Eigentümer des Unternehmens**“* zur Verfügung zu stellen, untermauert schließlich die Annahme, dass nicht ausschließlich betriebliche Interessen für den Kauf und den Einsatz des Fahrzeuges ausschlaggebend waren.

Wenn aber ein Fahrzeug unabhängig von der Erbringung einer Arbeitsleistung dem Alleingesellschafter zur Verfügung gestellt wird, dann ist diese Vorgangsweise als rein gesellschaftsrechtlich veranlasst zu beurteilen und ist unabhängig von der zivilrechtlichen Konstellation nicht dem Betriebsvermögen der ausländischen Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Entgegen der Behauptung des Berufungswerbers, kommt es nämlich im Anwendungsbereich der Kraftfahrzeugsteuer auf den Besitz oder auf das Eigentum am Fahrzeug nicht an.

Darüber hinaus wurde im laufenden Berufungsverfahren ein geschäftliches Tätigwerden des ausländischen Unternehmens immer nur behauptet, aber keine Beweise für eine tatsächliche und konkrete operative Tätigkeit erbracht. In Anbetracht der zuletzt getätigten Aussage des Berufungswerbers, im streitgegenständlichen Zeitraum doch nicht für das Unternehmen tätig

gewesen zu sein, sind alle vorangegangenen Aussagen des Berufungswerbers hinsichtlich der geschäftlichen Fahrten zu diversen Kunden als **offensichtlich unwahr** zu beurteilen.

3.4.3.4. Erhärtet wird dieses Beweisergebnis auch durch die aktenkundige Tatsache, dass der Berufungswerber im Zeitraum zwischen Dezember 2008 und Dezember 2009

Arbeitslosengeld bezog. Durch seinen Status als Arbeitsloser brachte der Berufungswerber zweifelsfrei zum Ausdruck, keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen zu sein, da ansonsten kein rechtmäßiger Anspruch auf Arbeitslosengeld entstanden wäre. Es ist dem Berufungswerber nicht zu unterstellen, dass er es unterlassen hat, ausländische Bezüge offenzulegen.

Durch das Eingeständnis des Berufungswerbers im Zuge der mündlichen Verhandlung, nämlich im streitgegenständlichen Zeitraum nicht für das Unternehmen tätig gewesen zu sein, wurde diese Vermutung schließlich zum Faktum.

An diesem Ergebnis ändert im Übrigen auch die Tatsache nichts, dass der Berufungswerber im Streitzeitraum über zwei weitere, auf seinem Namen im Inland zugelassene Fahrzeuge verfügte. In Anbetracht deren Alters (Bj. 1972 bzw 1971) ist prima facie anzunehmen, dass diese als Oldtimer nicht für den täglichen Gebrauch eingesetzt wurden.

3.4.3.5. Selbst wenn man zur Ansicht gelangen sollte, die Verwendung des Fahrzeuges sei aus rein unternehmerischen Interesse geschehen und folglich seien die Fahrten (nahezu) ausschließlich dem Unternehmen zuzurechnen, könnte für das Berufsbegehren nichts gewonnen werden.

Bei unternehmerischer Verwendung ist nämlich auf den **Sitz des Unternehmens** abzustellen. Sitz ist jener Ort, an dem üblicherweise die **wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen getroffen** werden, das ist auch jener Ort, von dem aus über den Einsatz des Fahrzeuges verfügt wird. Folglich deckt sich dieser Begriff nicht mit jenem des Firmenbuches oder Gesellschaftsvertrages. Da der Berufungswerber Geschäftsführer dieses Unternehmens war und auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen unstrittig im Inland hatte, wäre in diesem Fall anzunehmen, dass er die Entscheidungen jedenfalls von Österreich aus getroffen hätte, womit auch in diesem Falle eine Steuerpflicht in Österreich gegeben wäre.

3.4.3.6. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Berufungswerber auf Grund seiner tatsächlichen uneingeschränkten freien Verfügungsmöglichkeit und des ihm zukommenden Nutzens am Fahrzeug als dessen ausschließlicher Verwender (und Halter iSd EKHG) anzusehen ist. In Zusammenhang mit dem Hauptwohnsitz des Verwenders im Inland und der tatsächlichen Verwendung im Inland tritt die gesetzliche Vermutung des

§ 82 Abs 8 KFG ein und der **dauernde Standort des in Streit stehenden Fahrzeuges wird im Inland vermutet.**

3.4.4. In einem **zweiten Schritt** stellt sich die Frage, ob es dem Berufungswerber gelungen ist, einen Gegenbeweis zu erbringen.

Wie bereits ausgeführt, setzt die Beurteilung der Rechtsfrage, ob eine Fahrzeug entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 KFG seinen dauernden Standort nicht im Inland hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie über die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte für einen Standort außerhalb des Bundegebietes ergeben. Dabei trifft den Verwender die Beweispflicht und er hat nachzuweisen (**Beweisvorsorgepflicht**), dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich im Ausland erfolgt ist. Ob die Führung eines Fahrtenbuches nach rumänischem Recht verpflichtend ist oder nicht, spielt dabei keine Rolle. Wesentlich ist vielmehr, dass es dem Berufungswerber zum Nachteil gereicht, wenn er die erforderlichen Beweise, wie etwa ein Fahrtenbuch, nicht erbringt.

In der Berufungsvorentscheidung (welcher nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Vorhaltscharakter zukommt) wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass er einen Gegenbeweis zu erbringen habe. Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde neuerlich auf das unbedingte Erfordernis eines Gegenbeweises hingewiesen und es erging die Aufforderung, die genauen Geschäftstätigkeiten (unter Aufschlüsselung der Kilometerleistung sowie der Aufenthaltsdauer im In- und Ausland, Vorlage eines Fahrtenbuches und Namhaftmachung der angefahrenen Unternehmen bzw sonstigen Destinationen), für welche das Fahrzeug behauptetermaßen verwendet wurde, darzulegen.

Dieser Gegenbeweis konnte jedoch in keiner Weise erbracht werden. Es wurden bloße Behauptungen aufgestellt, welche aber nicht auf ihre Richtigkeit überprüft werden konnten bzw durch die widersprüchlichen Aussagen des Berufungswerbers als völlig unglaubwürdig anzusehen waren. So wurden weder ausreichende Nachweise über die gefahrenen Strecken, den Zweck der Reisen, die Aufenthaltsdauer noch ein Fahrtenbuch vorgelegt. Zugestanden wurde jedoch die Durchführung der Servicearbeiten am Fahrzeug in einer inländischen Fachwerkstätte, was per se als ein Indiz für einen inländischen Standort anzusehen ist.

3.5. Resümee

Somit ist der festgestellte und als erwiesen erachtete Sachverhalt unter den Tatbestand des § 82 Abs 8 KFG idGF zu subsumieren, wonach Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem **Hauptwohnsitz im Inland** in das Bundesgebiet eingebracht oder **in**

diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem **dauernden Standort im Inland** anzusehen sind. Ein derartiger Gegenbeweis wurde seitens des Berufungswerbers **nicht erbracht**, sodass von einem Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland auszugehen ist. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 01-12/2009 festgesetzt.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Oktober 2013