



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Dr. Alfred Klaming, Dr. Georg Lamp und Mag. Josef Bramer über die Berufung des A., vertreten durch B., vom 23. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 23. Februar 2009 betreffend Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1. Februar 2008 bis 31. Dezember 2008 nach der am 18. März 2011 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg schrieb dem Berufungswerber (Bw.) mit Bescheid vom 23. Februar 2009 die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Februar bis Dezember 2008 hinsichtlich eines Kraftfahrzeuges der Marke abc mit dem deutschen behördlichen Kennzeichen „cba“ in Höhe von € 983,00 zur Nachzahlung vor.

Begründend wurde ausgeführt, ausschließlich der Bw. nutze laut eigener Aussage vom 2. Juli 2008 das gegenständliche Fahrzeug in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der X GmbH mit Sitz in Y in Deutschland. Nach den Angaben des Bw. sei Eigentümerin des Kraftfahrzeuges die X GmbH, die Finanzierung erfolge angeblich über die C GmbH in München. Ein Leasingvertrag sei vom Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Ergänzend wies das Finanzamt auf den Umstand, dass die Nutzung des Fahrzeuges zufolge der Angaben des Bw. zwar in Deutschland erfolge, es fehlten jedoch glaubhafte Hinweise auf deren Dauer und

Unterlagen über die Verwendung in Deutschland. Vom Bw. sei auch nicht bekannt gegeben worden, welche weiteren Personen zur Nutzung des Fahrzeuges berechtigt seien und dasselbe nutzen. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass der Bw. selbst überwiegend das Fahrzeug in Österreich verwendet, zumal er hier seinen ordentlichen Wohnsitz innehat und überdies seine berufliche Tätigkeit als Steuerberater in Österreich ausübe. Auch das gewählte Wunschkennzeichen sei Indiz für eine ausschließliche Eigennutzung. Als der Bw. nach dem Standort befragt worden sei, habe er diesen als dort angegeben, wo er sich selbst aufhält. Diese Erklärung deute nach auch auf eine Verwendung in Österreich hin. Ein weiteres Indiz für den inländischen Standort erkenne das Finanzamt im Umstand, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug faktisch auch privat bzw. im Rahmen seiner Tätigkeit als Steuerberater in Z. nutze, zumal er weder privat noch betrieblich im Betriebsvermögen seiner Steuerberatungskanzlei ein weiteres Kraftfahrzeug besitze. Da der Bw. sein zuvor benutztes Fahrzeug (BMW 525 TDS, Kz. xyz) am 18. Dezember 2007 abgemeldet hatte, könne der Schluss gezogen werden, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug bereits im Jänner 2008 kurz nach dessen Anmeldung (in Deutschland) nach Österreich einbrachte. Das Finanzamt erachtete es als erwiesen, dass der Bw. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug nicht überwiegend im Interesse und im Auftrag der X GmbH mit Sitz in Deutschland verwendet hat, weil er als Einzelunternehmer hauptberuflich in Österreich eine Steuerberatungskanzlei betreibe und ihm weder im Betriebsvermögen der Steuerberatungskanzlei noch im Privatvermögen ein weiteres Kraftfahrzeug zur Verfügung stehe. Dass bei dieser Konstellation das einzige dem Bw. zur Verfügung stehende Kraftfahrzeug überwiegend im Interesse und im Auftrag der X GmbH verwendet werde, entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Standortvermutung als im Inland gelegen nach § 82 Abs. 8 KFG treffe zu. Das Fahrzeug wäre nach Ansicht des Finanzamtes gem. § 82 Abs. 8 KFG einen Monat nach der im Jänner 2008 erfolgten Einbringung in das Bundesgebiet, somit im Februar 2008, zuzulassen gewesen. Dies sei unterblieben, weshalb der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung iSd § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG seit Februar 2008 erfüllt sei. Steuerschuldner sei gem. § 3 Z 2 KfzStG die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet, diesfalls der Bw.

In der gegen die Nacherhebung der Kraftfahrzeugsteuer im am 25. Februar 2009 zugestellten Bescheid vom 23. Februar 2009 erhobenen Berufung vom 23. März 2009 wendete der Bw. zunächst ein, das Finanzamt habe im Verfahren betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 02/2008 für den gegenständlichen PKW bereits geprüft und schließlich der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009 stattgegeben, weil keine Zulassungsverpflichtung im Inland bestanden habe. Eine neuerliche Beurteilung dieses Sachverhaltes sei unzulässig. Es bestehe keine Kraftfahrzeugsteuerpflicht.

In der Sache selbst führt der Bw. als materielle Berufungsgründe aus, das gegenständliche Fahrzeug stehe im wirtschaftlichen Eigentum der X GmbH, M, Deutschland. Rechtliche Eigentümerin sei die C GmbH, F, D-M2, die das Fahrzeug gekauft und im Leasingweg der Leasingnehmerin X GmbH überlassen habe.

Der Bw. sei weder Eigentümer noch Käufer des Fahrzeuges. Unzutreffend sei die Annahme des Finanzamtes, dass das Fahrzeug ausschließlich durch den Bw. genutzt werde. Vielmehr werde das Fahrzeug durch die X GmbH eingesetzt und verwendet. Großteils befinde sich das Fahrzeug nicht in Österreich. Das Fahrzeug werde von der deutschen Gesellschaft unter anderem dem Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der X GmbH zur Nutzung überlassen, um seinen Geschäftsführeraufgaben und –pflichten nachzukommen. Diese Aufgaben umfassten Projektarbeit, Pflege und Aufbau von Kundenkontakten, Aufbau von Geschäftsfeldern und Akquisition, die sich jedoch nur zu einem proportional geringen Teil auf Österreich beziehen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit liege in Deutschland und im asiatischen Raum. Der Bw. verwende das Kraftfahrzeug demgemäß für die X GmbH in Deutschland, Österreich und auf den Geschäftsreisen auch in anderen europäischen Ländern. Dass der Bw. neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der X GmbH, H., Deutschland, auch eine Tätigkeit als Steuerberater ausübt, sei für die Tatsache der Verwendung des Kraftfahrzeuges im Rahmen seiner Haupttätigkeit als Geschäftsführer der X GmbH unbeachtlich, weil das Kraftfahrzeug dennoch für die X GmbH verwendet werde. Der von der Abgabenbehörde angenommene Betrieb einer Steuerberatungskanzlei indiziere noch nicht notwendig die Nutzung des streitgegenständlichen Fahrzeuges hierfür. Tatsächlich habe das Beweisverfahren für eine solche Annahme keine Anhaltspunkte ergeben. Ob der Bw. seinen Steuerberatungsbetrieb mit oder ohne eigenem Fahrzeug betreibt, bleibe der unternehmerischen Disposition des Steuerpflichtigen alleine vorbehalten. Der Bw. verwies auch auf seine umfangreiche sonstige Tätigkeit mit Auslandsbezug.

Nach Zitierung der Bestimmungen des § 40 und des § 82 Abs. 8 KFG vermeinte der Bw., Antragsteller im Zulassungsverfahren sei nur der rechtmäßige Besitzer des Kraftfahrzeuges. Ein bloß Gebrauchsberechtigter wie er sei hingegen kein Besitzer. Besitzerin des Fahrzeuges sei die X GmbH, weshalb dem Bw. keine Pflicht zur Zulassung des Kraftfahrzeuges in Österreich treffe.

Es liege nach der Darstellung des Bw. auch kein dauerhafter Standort des Kraftfahrzeuges in Österreich vor, weil es überwiegend in Deutschland für die X GmbH zum Einsatz komme. Nach Österreich gelange das Fahrzeug auch in Verwendung für die X GmbH und nicht durch und für den Bw.

Tatsächlich sei das Kraftfahrzeug dem Bw. durch die X GmbH zur Erfüllung seiner ihm als Organ der Gesellschaft treffenden Verpflichtungen überlassen worden. Es handle sich um eine

in einem unternehmerischen Betrieb übliche Gebrauchsüberlassung zur Erfüllung betrieblicher Aufgaben. Das Kraftfahrzeug werde von der X GmbH durch ihren Geschäftsführer - hier durch den Bw. – verwendet und nach Österreich verbracht. Als juristische Person kann sie nur durch natürliche Personen agieren. Es werde damit kein dauerhafter Standort im Inland begründet. Die Annahme eines solchen sei im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG widerlegt. Der Bw. sei somit auch nicht Steuerschuldner iSd § 3 Z. 2 KfzStG. Schließlich verwies der Bw. auf den Umstand, dass sich das Kraftfahrzeug nicht dauernd in Österreich befinde.

Der Bw. begehrte in seiner Berufung die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die ersatzlose Aufhebung des Nachforderungsbescheides.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2009 als unbegründet ab. Begründend legte das Finanzamt zunächst dar, im Verfahren betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe habe die Behörde die Frage der Zulassungspflicht nicht im Sinne des Bw. dahingehend gelöst, dass keine Zulassungspflicht im Inland besteht. Die Berufungsstattgabe mit der Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2009 sei nur erfolgt, weil die Normverbrauchsabgabe ursprünglich für einen falschen Zeitraum vorgeschrieben worden sei. Mittlerweile sei ein neuer Erstbescheid erlassen worden. Zur Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG und zur Frage der Nutzung eines Kraftfahrzeuges führte das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2009 betreffend die Nachforderung der Kraftfahrzeugsteuer aus, unter „Verwender“ sei derjenige zu verstehen, der den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges im Inland zieht. Bei Unternehmensfahrzeugen würde dies nach Ansicht des Finanzamtes das ausländische Unternehmen sein, wenn ein Arbeitnehmer mit dem Firmenauto unzweifelhaft Außendienst für den Arbeitgeber verrichtet. Der Bw. habe aber das Kraftfahrzeug keinesfalls überwiegend im Interesse der X GmbH verwendet. Die anders lautenden Behauptungen des Bw. stünden im Hinblick auf den inländischen Steuerberatungsbetrieb des Bw. in krassem Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung. Der Bw. habe keinen Beweis für die behauptete, praktisch ausschließliche Verwendung des Kraftfahrzeuges in Erfüllung seiner Geschäftsführungspflichten und -aufgaben für die deutsche Gesellschaft erbracht. Es sei daher davon auszugehen, dass der Bw. den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges im Inland zieht. Die Standortvermutung als im Inland gelegen nach § 82 Abs. 8 KFG treffe zu. Ein Gegenbeweis sei nicht einmal ansatzweise erbracht worden.

In der Eingabe vom 9. Juli 2009 begehrte der Bw. die Vorlage der Berufung vom 23. März 2009 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. mit Vorhalt vom 10. März 2010 aufgefordert unter Beibringung entsprechender beweiskräftiger Unterlagen darzulegen, aus welchen Gründen er vermeint im bisherigen Verfahren widerlegt zu haben, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug durch den Bw. genützt wird, sein Vorbringen, das Kraftfahrzeug befinde sich „größtenteils“ nicht in Österreich, allenfalls durch entsprechende Beweise, etwa durch Fahrtenbuchaufzeichnungen, zu belegen, darzulegen, welchen Personen die in Deutschland ansässige X GmbH, die das Fahrzeug in Österreich angekauft und im innergemeinschaftlichen Verkehr ausgeführt hatte und deren Geschäftsführer der Bw. ist, im Jahr 2008, abgesehen vom Bw., zur Nutzung zur Verfügung gestellt hat, allfällige Namen und Anschriften dieser Personen zu benennen und zutreffendenfalls möglichst belegt mitzuteilen, in welchem Nutzungsgrad die einzelnen nutzungsberechtigten Personen das Fahrzeug im Jahr 2008 in Österreich und/oder Ausland verwendet haben, den Leasingvertrag zwischen der X GmbH und der C GmbH, welche den Ankauf des Fahrzeuges finanziert hatte, beizubringen, darzulegen, wer Kostenträger für den Betrieb und Erhalt des verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuges im Jahr 2008 gewesen ist, mitzuteilen, ob es für die Gebrauchsberechtigung des Fahrzeuges durch den Bw. in der X GmbH schriftlich belegte Vereinbarungen oder sonstige Aufzeichnungen oder Dokumente gibt, mitzuteilen, ob es sich beim behördlichen Kennzeichen „cba“ um ein im Interesse des Bw. erwirktes Wunschkennzeichen handelt, darzulegen, weshalb im mit der Fa. AN, abgeschlossenen, im Akt aufliegenden Kaufvertrag der Bw. als Käufer ausgewiesen wird, und mitzuteilen, ob und zutreffendenfalls welche andere Kraftfahrzeuge außer dem verfahrensgegenständlichen, in Deutschland zum Verkehr zugelassenen Fahrzeug der Bw. im Jahr 2008 im Inland privat oder beruflich zu welchen Zwecken und in welchen Nutzungsgraden verwendet hat, weil die Annahme nahe liegend erscheint, dass der Bw. für seine beruflichen Tätigkeiten als Steuer- und Unternehmensberater mit Sitz in Österreich und privat mit seinem Wohnsitz in Österreich auch ein Kraftfahrzeug benützt hat.

In seiner Stellungnahme vom 10. September 2010 bekräftigte der Bw. dass das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug im wirtschaftlichen Eigentum der in Deutschland ansässigen X GmbH stehe und von dieser auch betrieblich genutzt werde. Der Bw. selbst sei weder Eigentümer noch Käufer des Kraftfahrzeuges; dieses werde überwiegend für den betrieblichen Einsatz des deutschen Unternehmens verwendet (1.1).

Ein Fahrtenbuch könne nicht beigebracht werden, weil bei der X GmbH keine einschlägigen betriebsinternen Richtlinien zur Führung von Fahrtenbuchaufzeichnungen existierten (1.2).

Deshalb sei es auch nicht möglich, Auskünfte über nutzungsberechtigte Personen zu erteilen (1.3).

Dem Bw. sei es bislang nicht möglich gewesen, den zwischen dem Fahrzeugeigentümer und der Leasingnehmerin abgeschlossenen Leasingvertrag beizubringen. Die Vorlage des Leasingvertrages könne im Übrigen nicht zur Klärung der entscheidungsrelevanten Fragen beitragen (1.4).

Das gegenständliche Kraftfahrzeug stehe im wirtschaftlichen Eigentum der X GmbH und werde von dieser auch betrieblich genutzt. Es seien daher alle Lasten für dieses Kraftfahrzeug von der deutschen X GmbH getragen worden (1.5).

Es bestünden in der X GmbH keine betriebsinternen Richtlinien über die Ausstellung von Gebrauchsberechtigungen, weshalb darüber im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb keine Urkunden errichtet worden seien (1.6).

Beim behördlichen Kennzeichen „cba“ handle es sich um ein bei der Zulassungsstelle gegen Bezahlung von € 11,00 frei wählbares Kennzeichen nach Maßgabe der Verfügbarkeit (1.7).

Der Umstand, dass der Bw. als Käufer im mit der Firma AN. abgeschlossenen Kaufvertrag ausgewiesen ist, erkläre sich dadurch, dass die Ausfertigung des Leasingvertrages einige Tage gedauert habe, das Fahrzeug jedoch dem Leasingnehmer sogleich übergeben worden sei (1.8).

Der Bw. habe sich sowohl im Jahr 2008 als auch in den Folgejahren überwiegend im Ausland aufgehalten und mit dem Aufbau des ABCB und damit einher gehend mit der Kundenakquisition von Unternehmungen aus dem fernen Osten, der Pazifikregion bis Australien befasst. Der Bw. habe im Ausland unterschiedliche Fortbewegungsmittel benutzt. Dies sei jedoch nicht entscheidungsrelevant. Die Annahme, der Bw. würde das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug sowohl beruflich als auch privat in Österreich nutzen, treffe nicht zu (1.9).

Großteils befinde sich das Fahrzeug nicht in Österreich. Es werde von der deutschen Gesellschaft unter anderem dem Bw. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der X GmbH überlassen, um seinen Geschäftsführungsaufgaben und -pflichten nachzukommen. Diese Aufgaben umfassten Projektarbeit, Pflege und Aufbau von Kundenkontakten, Aufbau von Geschäftsfeldern und Akquisition, die sich jedoch nur zu einem proportional geringen Teil auf Österreich beziehen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit liege in Deutschland und im asiatischen Raum. Der Bw. verwende das Kraftfahrzeug demgemäß für die X GmbH in Deutschland, Österreich und auf den Geschäftsreisen auch in anderen europäischen Ländern. Dass der Bw. neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der X GmbH auch eine Tätigkeit als Steuerberater ausübt, sei für die Tatsache der Verwendung des Kraftfahrzeuges im Rahmen seiner Haupttätigkeit als Geschäftsführer der X GmbH unbeachtlich, weil das Fahrzeug dennoch für

die X GmbH verwendet werde. Der Betrieb einer Steuerberatungskanzlei indiziere noch nicht notwendig die Nutzung des streitgegenständlichen Fahrzeuges hierfür. Ob der Bw. seinen Steuerberatungsbetrieb mit oder ohne eigenem Fahrzeug betreibt, bleibe allein seiner unternehmerischen Disposition vorbehalten. Überdies liege kein dauerhafter Standort des Kraftfahrzeuges im Inland vor, weil es überwiegend in Deutschland und angrenzenden Ländern für die X GmbH verwendet werde. Nach Österreich gelange das Kraftfahrzeug auch in Verwendung durch die X GmbH und nicht durch und für den Bw. Dem Bw. sei das Kraftfahrzeug durch die X GmbH zur Erfüllung seiner ihm als Geschäftsführer der Gesellschaft treffenden Verpflichtungen überlassen worden. Es handle sich um eine in einem unternehmerischen Betrieb übliche Gebrauchsüberlassung zur Erfüllung betrieblicher Aufgaben.

Dem Finanzamt wurde die Stellungnahme des Bw. zur Kenntnis gebracht.

In seiner Stellungnahme vom 24. September 2010 dazu kritisierte das Finanzamt, der Bw. habe die konkret gestellten Fragen nur ausweichend und im Ergebnis nicht beantwortet. Tatsächlich sei das gegenständliche Fahrzeug vom Bw. weder überwiegend im Ausland noch überwiegend im Interesse der X GmbH, sondern praktisch ausschließlich im Inland für Zwecke, die mit der Geschäftsführungstätigkeit für die X GmbH in keinem Zusammenhang stehen, nämlich einerseits für private Zwecke und andererseits für Zwecke der inländischen Steuerberatungskanzlei, allenfalls auch noch für andere berufliche oder betriebliche Tätigkeiten des Bw. verwendet worden. Das Finanzamt vermeinte, das Vorbringen des Bw., das Fahrzeug werde nicht überwiegend im Inland und überwiegend für Geschäftsführungsaufgaben betreffend die X GmbH verwendet, stehe im krassen Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, weil der Bw. über kein sonstiges Fahrzeug verfüge, welches er für Privatzwecke und für seine Tätigkeit als Steuerberater in Z verwendet haben könnte. Dass er für diese Tätigkeit und für Privatzwecke überhaupt kein Kraftfahrzeug benötigt habe, sei undenkbar. Nach den Ausführungen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung müsste die Tätigkeit als Geschäftsführer der X GmbH einen Großteil seiner Zeitressourcen in Anspruch nehmen. Tatsächlich gebe es keinen Anhaltspunkt für irgendeine operative Tätigkeit der X GmbH. Sie sei - nach Ansicht des Finanzamtes - allem Anschein nach nur dazu gegründet worden, um im Inland ansässigen Personen Kraftfahrzeuge ohne inländische Zulassung zur Steuer schonenden Verwendung im Inland zur Verfügung zu stellen. Dem Finanzamt seien mittlerweile fünf im Inland ansässige Personen bekannt, welche Kraftfahrzeuge der X GmbH ohne inländische Zulassung im Inland Steuer schonend verwenden.

Gleichzeitig teilte das Finanzamt mit, in Deutschland habe mittlerweile bei der X GmbH eine Betriebsprüfung mit dem Ergebnis stattgefunden, dass es sich bei der X GmbH nicht um eine

in Deutschland ansässige Firma handelt, sondern dass sich der Ort der Geschäftsleitung in Österreich befindet. Es könne daher nicht der Schwerpunkt der Tätigkeit und auch nicht damit zusammenhängend eine überwiegende Verwendung des gegenständlichen Kraftfahrzeuges in Deutschland liegen. Weil die X GmbH keine operative Tätigkeit ausübe, könne von einer aufwendigen und zeitintensiven Geschäftsführertätigkeit in Form von Projektarbeit, Aufbau von Kundenkontakten, Aufbau von Geschäftsfeldern und Akquisition etc. keine Rede sein. Der Bw. und nicht die X GmbH ziehe den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges. Der Bw. habe das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber. Der Bw. mit Hauptwohnsitz im Inland sei als Verwender des Kraftfahrzeuges zu qualifizieren, weshalb zufolge der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG bis zum Gegenbeweis der dauernde Standort im Inland anzusehen sei. Ein Gegenbeweis sei vom Bw. nicht erbracht worden.

Nachdem das Finanzamt eingeladen worden war, seine Vorbringen in der Stellungnahme vom 24. September 2010 zu erläutern und entsprechend zu belegen, erstattete das Finanzamt mit Schreiben vom 11. November 2010 eine ergänzende Stellungnahme, in welcher es die im Inland ansässigen Personen, die Kraftfahrzeuge der X GmbH ohne inländische Zulassung „Steuer schonend“ im Inland verwenden bzw. verwendet hätten, namentlich benannte. Gleichzeitig wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ein Bericht des Finanzamtes MB vom 8.6.2010 über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der X GmbH, deren sämtliche Gesellschafter bzw. Geschäftsführer ihren Wohnsitz nicht in Deutschland sondern in Österreich hatten, in Kopie vorgelegt. Darin wurde u.a. hinsichtlich des Ortes der Geschäftsleitung die am 6. Juli 2009 getroffene Feststellung festgehalten, dass als Firmensitz ein Büro der Steuerkanzlei D im Untergeschoß des Gebäudes M. in H. diene. Dabei handle es sich um einen Besprechungsraum ohne besondere firmenspezifische Ausstattung wie z.B. PC-Anlagen oder Aktenschränke. Entgegen den Bezug habenden schriftlich niedergelegten Ausführungen im Mietvertrag befände sich nach Aussage des Auskunft erteilenden Steuerberaters sowie der Gesellschafter der tatsächlich genutzte Büroraum der Gesellschaft im ersten Obergeschoß des Gebäudes. Ein Nachweis, dass dieser Raum tatsächlich von der Gesellschaft für Zwecke der Unternehmensleitung verwendet wird, habe nicht erbracht werden können. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei davon auszugehen, dass es sich bei der X GmbH hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht um ein in Deutschland ansässiges Unternehmen handelt. Das Finanzamt St. Veit Wolfsberg verwies insbesondere auch auf die Feststellung im Prüfungsbericht des Finanzamtes MB, wonach das geprüfte Unternehmen in den Voranmeldungen des Jahres 2008 Umsätze in der Höhe von nur € 3.364,00 gemeldet habe. Erst in der am 26.2.2010 eingegangenen Jahreserklärung sei eine Nachmeldung von Umsätzen aus der Vermietung der Fahrzeuge sowie aus Beratungsleistungen erfolgt. Nach

den Prüfungsfeststellungen wurden 2008 steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von € 48.515,00 erbracht.

Der Prüfungsbericht des deutschen Finanzamtes MB enthält auch die Feststellung, dass mit notariellem Vertrag vom 18.02.2010 der Bw. und E. ihre Geschäftsanteile der X GmbH an die Firma EFG GmbH in A-ZYX, veräußerten. Gleichzeitig sei eine Umfirmierung der Gesellschaft in ZZZ GmbH erfolgt. Neuer Geschäftsführer dieser Gesellschaft sei Herr AI, wohnhaft in A-UPC, geworden.

Dem Bw. wurden die bezeichneten Stellungnahmen des Finanzamtes und der Prüfungsbericht des Finanzamtes MB mit Schreiben vom 24. November 2010 zur Kenntnis gebracht.

Der Bw. äußerte sich dazu im Schriftsatz vom 31. Jänner 2011.

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sei nach Darstellung des Bw. im Jahr 2008 überwiegend für den betrieblichen Einsatz der X GmbH verwendet worden, um mit deutschen Beratungsunternehmen Geschäftskontakte aufzubauen. Zu diesem Vorbringen legte der Bw. eine kalendarische Auflistung und Darstellung über die Verwendung des Fahrzeuges in Österreich, Deutschland, Schweiz und Italien sowie über seine Asienaufenthalte im Jahr 2008 vor. Aus dieser Darstellung gehe hervor, dass sich der Bw. im Jahr 2008 an 113 Tagen in Asien aufgehalten und sich das gegenständliche Fahrzeug im Jahr 2008 an 136 Tagen in Österreich, an 191 Tagen in Deutschland, an 18 Tagen in Italien und an 12 Tagen in der Schweiz befunden habe; es sei somit hauptsächlich im Ausland von und im Interesse der X GmbH verwendet worden.

Der Bw. sei als Geschäftsführer der X GmbH im Jahr 2008 hauptsächlich mit dem Aufbau einer europäisch-asiatisch-europäischen Beratungsschiene (Inbound-Outbound Geschäfte) und der Errichtung von Business- und Kompetenzzentren in Asien beschäftigt gewesen. Dies habe die intensive Bearbeitung des deutschen Wirtschaftsraumes vorausgesetzt, was auch die überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland belege. Zum Beweis hierfür legte der Bw. ein Erstkontaktschreiben der X GmbH an ein deutsches Unternehmen, wie es im Jahr 2008 an mehr als 1000 deutschsprachige Beratungsunternehmen ergangen sei, vor. Der Bw. ziehe weder einen privaten Nutzen aus der Fahrzeugverwendung noch gebrauche er es auf eigene Rechnung.

Die Annahme des Finanzamtes, das Fahrzeug werde praktisch ausschließlich im Inland zu Zwecken, die nicht mit der Tätigkeit als Geschäftsführer der X GmbH im Zusammenhang stehen bzw. privater Natur oder für Zwecke der inländischen Steuerberatungskanzlei sind, verwendet, entziehe sich der Kenntnis des Bw. und stelle sich als haltlose Unterstellung dar. Hiefür gebe es keine Beweise. Das Argument des Widerspruchs zur allgemeinen Lebenserfahrung und dass es undenkbar sei, dass der Bw. für private Zwecke oder seine inländische Steuerberatungskanzlei kein sonstiges Fahrzeug benötige, gingen an der Sache

vorbei. Übersehen werde, dass der Bw. nicht in das typische Berufsbild eines Steuerberaters in ländlichem Gebiet passt, und er sich auch anderen Geschäftsfeldern im Ausland widmet. Der Bw. sei in Deutschland für ein Beratungsunternehmen tätig und baue in Asien ein Business Center auf, das für Wirtschaftstreibende in Europa ebenso notwendig sein könne wie für Wirtschaftstreibende in Asien. Das intensive Auslandsengagement des Bw. – nunmehr stehe am 5.3.2011 die Eröffnung des ABCD bevor – lasse das Erfordernis eines eigenen Kraftfahrzeuges in Z in den Hintergrund treten.

Das Nichtaufscheinen einer Telefonnummer auf der Homepage der X GmbH sage nichts über die Verwendung des gegenständlichen Kraftfahrzeuges aus; in den angesprochenen Kontaktschreiben sei die Telefonnummer der X GmbH angeführt. Nicht von rechtlicher Relevanz sei das Anführen von Personen, die Kraftfahrzeuge der X GmbH verwenden. Nach Ansicht des Bw. sei es wenig überraschend, dass sowohl der Bw. als auch der zweite Geschäftsführer der X GmbH E Kraftfahrzeuge für und im Interesse der deutschen GmbH verwenden.

Zum Bericht des Finanzamtes MB bemerkte der Bw., dass die X GmbH gegen den Bezug habenden Bescheid Berufung erhoben habe, worin dargelegt worden sei, dass die geschäftliche Oberleitung in Deutschland gelegen sei und die strategischen Entscheidungen in Deutschland getroffen worden seien; diesbezüglich liege noch keine rechtskräftige Entscheidung vor. Der X GmbH sei in den betreffenden Räumlichkeiten der Firma D., mit der ein Mietvertrag bestanden habe, ein Raum zugewiesen gewesen. Das deutsche Finanzamt habe das Fehlen von PC-Anlagen bemängelt. Im Hinblick auf die Tätigkeit der X GmbH sei es üblich mit tragbaren Geräten (Laptops) zu arbeiten, um flexibler zu sein.

Die Äußerung des Bw. vom 31. Jänner 2011 wurde dem Finanzamt St. Veit Wolfsberg gleichzeitig mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht.

Am 11. März 2011 übermittelte das Finanzamt St. Veit Wolfsberg dem Unabhängigen Finanzsenat die Einspruchsentscheidung des deutschen Finanzamtes MB vom 26. Jänner 2011, Aktenzeichen abcd, mit welcher die Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der X GmbH bestätigt und die Einsprüche der Nachfolge GmbH, der ZZZ GmbH, gegen die Steuerbescheide 2007 und 2008 als unbegründet zurückgewiesen wurden. Zuzufolge der Mitteilung des Finanzamtes MB sei die Klagefrist zur Einbringung einer Klage gegen diese Einspruchsentscheidung abgelaufen; eine Klage sei beim Finanzamt Mn nicht eingebracht worden.

Die Überprüfung des Vorbringens des Bw. in seiner Stellungnahme vom 31. Jänner 2011, in den angesprochenen Kontaktschreiben an deutschsprachige Beratungsunternehmen sei die Telefonnummer der X GmbH angeführt, ergab durch eine Internetrecherche, dass die im als

Beispiel vorgelegten Kontaktschreiben vom 24. März 2008 ausgewiesenen Telefon- und Faxnummern wxyz dem in D-MM, ansässigen Steuerberater D gehören.

In der am 12. Mai 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden der nach der Aktenlage bekannte Sachverhalt und der bisherige Verfahrensverlauf sowie die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes MB und das Ergebnis der angesprochenen Internetrecherche bezüglich der Telefonnummer am Standort D-MM, vorgetragen.

Die Parteien wiederholten im Wesentlichen ihre bisherigen Vorbringen.

Der Vertreter des Bw. verwies neuerlich auf den Umstand, dass der hauptsächliche Teil des beruflichen Wirkens des Bw. im asiatischen Raum gelegen und sein geschäftliches Wirken nicht mit dem eines gewöhnlichen Steuerberaters zu vergleichen sei. Sein Asienengagement sei im Wege der X GmbH abgewickelt worden. Die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes MB sei ihm erst in der Berufungsverhandlung zur Kenntnis gebracht worden. Es sei ihm daher zum Zweck einer Stellungnahme eine Frist einzuräumen, widrigenfalls das Verfahren mit dem Mangel der Verletzung des Parteiengehörs behaftet wäre. Im Übrigen sei die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes MB nicht präjudiziell für eine Entscheidung im vorliegenden Berufungsverfahren. Der Vertreter des Bw. bezifferte in der Berufungsverhandlung die Kfz-Aufwendungen des Jahres 2008 für die Steuerberatungskanzlei in Z mit € 5.977,06; dieselben seien auch dem steuerlichen Betriebsergebnis zugrunde gelegen. Er vermochte jedoch auch über Vorhalt, dass auf den Bw. im Bundesgebiet kein Fahrzeug zum Verkehr behördlich zugelassen war, nicht erklären, welcher Art diese Kfz-Aufwendungen gewesen sind.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies ergänzend darauf, dass die vom Bw. erst gegen Ende des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens vorgelegte kalendarische Darstellung der Fahrzeugverwendung im Jahr 2008, nachdem ihm eine solche offensichtlich früher nicht möglich gewesen ist, unrichtig sei. Ein in der Darstellung ausgewiesener Aufenthalt des Fahrzeuges in Italien in der Zeit vom 2. bis 9.8.2008 erweise sich als unzutreffend, weil sich das verfahrensgegenständliche Fahrzeug zufolge einer Rechnung der Firma AN. GmbH, V, vom 11.08.2008, Rechnungsnummer a, über in der Zeit 06.08.2008 bis 08.08.2008 am verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeug vorgenommene Service- und Reparaturarbeiten, im maßgeblichen Zeitraum in Österreich befunden habe. Dadurch erscheine die gesamte Verwendungsdarstellung als nachträglich konstruiert und erweise sich als nicht beweiskräftig. Das berufliche Asienengagement habe der Bw. nicht überwiegend über die X GmbH geführt. Dies bezeuge der Umstand, dass er sich im Jahr 2010 von der X GmbH nach Veräußerung seiner Geschäftsanteile getrennt und bei ihr die Geschäftsführungsaufgaben aufgegeben habe. Einen erheblichen Teil seines Asiengeschäftes habe der Bw. von seinem Standort in Österreich aus geleitet, was auch durch seine Internetauftritte dokumentiert werde.

Der Bw. habe - anders als ein gewöhnlicher Arbeitnehmer - als Geschäftsführer selbständig über das Fahrzeug verfügen können und auch so darüber verfügt. Die Verwendung des Fahrzeuges sei ihm daher zuzurechnen. Dem Bw. sei es nicht gelungen, die in Österreich gelegene gesetzliche Standortvermutung durch einen Gegenbeweis zu widerlegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Z. 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG), BGBl.Nr. 1992/449 unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung) der Kraftfahrzeugsteuer. Die Steuerpflicht dauert gem. § 4 Abs. 1 Z. 3 KfzStG bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Abs. 1 Z. 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet. Gem. § 3 Z. 2 KfzStG ist Steuerschuldner in allen Fällen, in denen das Fahrzeug nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen wurde, die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Nach § 36 Kraftfahrzeuggesetz 1967, BGBl.Nr. 267/1967 (KFG 1967), dürfen Kraftfahrzeuge nur dann auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden, wenn sie u.a. zum Verkehr zugelassen sind.

Nach § 37 Abs. 2 KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 dürfen Kraftfahrzeuge und Anhänger u.a. nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat, wenn er seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat oder bei Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, jedenfalls der Mieter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet hat.

Kraftfahrzeuge und Anhänger sind nach § 38 Abs. 1 KFG auf Antrag für die Dauer von höchstens einem Jahr vorübergehend zuzulassen, wenn der Antragsteller seinen Hauptwohnsitz, seine Hauptniederlassung oder seinen Sitz nicht im Bundesgebiet hat und die im § 37 Abs. 2 angeführten Unterlagen und Nachweise ordnungsgemäß erbracht sind.

Gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit

öffentlichem Verkehr (unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften) u.a. nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 bestimmt, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 2010, Zl. 2009/16/0107, ausgeführt, aus der dargestellten Rechtslage ergebe sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges (dort) der Normverbrauchsabgabe unterliegt, wenn es nach dem KFG 1967 zum Verkehr zuzulassen wäre. Gleiches gilt zufolge der dargestellten Rechtslage für die Steuerpflicht bei der Kraftfahrzeugsteuer.

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 (§ 79 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG 1967). Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (§ 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Der VwGH hat in seiner vorzitierten Entscheidung darauf verwiesen, dass nach dem dem Steuerrecht innewohnenden Grundgedanken derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, BAO-Kommentar, S. 77), und in einem solchen Fall jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte, zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen ist. Diese Auslegung für die Normverbrauchsabgabe entspricht der Rechtslage für die Steuerschuld bei der Kraftfahrzeugsteuer, wonach gem. § 3 Z. 2 KfzStG Steuerschuldner in allen Fällen, in denen das Fahrzeug nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassen wurde, die Person ist, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung des Steuerentstehungstatbestandes nicht an. Weil das NoVAG keine Regelung darüber enthält, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist, bietet sich nach der Rechtsprechung des VwGH im zitierten Erkenntnis Zl. 2009/16/0107, auf Grund der gleichartigen Zielsetzung – nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeuges nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz – EKHG zuzückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes

dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung im 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.

Für die Entstehung der Normverbrauchsabgabeschuld hat der VwGH resumierend festgestellt, dass es ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Frist hinaus ankommt. Ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners - auch im Hinblick auf § 3 Z. 2 KfzStG hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer - unerheblich.

Im vorliegenden Fall war daher der Sachverhalt im Sinne des zitierten VwGH-Erkenntnisses daran zu messen, ob der Bw. den Beweis erbringen konnte, dass das Fahrzeug seinen Standort nicht im Inland hatte und/oder daran, wer der Verwender des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Bundesgebiet war. Zu klären war demnach, wem die Verwendung des Fahrzeuges im Inland zuzurechnen und wer daher Halter des Fahrzeuges war, worunter die Person zu verstehen ist, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsmacht darüber hatte. Der Betrieb auf eigene Rechnung des Halters erfolgt, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt. Der Nutzen kann dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Für die Kostentragung ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Verfügungsmacht besitzt der Halter des Fahrzeuges dann, wenn er tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Der Bw. hat - anders als ein gewöhnlicher Arbeitnehmer - als Geschäftsführer selbständig über das Fahrzeug verfügen können und auch so darüber verfügt. Die Verwendung des Fahrzeuges der X GmbH war daher wie die über ein eigenes ihm zuzurechnen. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass dem Bw. in Bezug auf die Fahrzeugverwendung seitens der GmbH Beschränkungen irgend welcher Art auferlegt waren.

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt jedoch, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im

kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt), den Abgabenanspruch darzutun, und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist somit die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde daraufhin zu prüfen, ob der Denkvorgang zu einem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechenden Ergebnis geführt hat bzw. daraufhin, ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist. Die Abgabenbehörde trägt dabei die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Nach weiterer ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenzen, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051).

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 138 Tz. 1). Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind nach § 138 Abs. 2 BAO auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind. Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur bei Auslandsbeziehungen (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066), bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.2004, 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, 96/14/0107; Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 4 Rz. 279).

Dem Berufungssenat verblieben trotz Bemühens, das Vorbringen des Bw. auf seine Richtigkeit hin zu verifizieren, erhebliche Zweifel an der Standortbestimmung des

verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Ausland. Der Bw. vermochte - auch im ergänzenden Beweisverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat - sein Vorbringen, nicht er ad personam sondern er als Geschäftsführer für die im Ausland ansässige X X GmbH habe das Fahrzeug und für ihre Zwecke im Inland verwendet, weder hinreichend beweisen noch glaubhaft dartun.

Zum einen konnte der Bw. abgesehen von seinem Vorbringen keine nachprüfbaren Anhaltspunkte dafür belegen, dass die Geschäftsführungstätigkeit für die X GmbH überwiegend am förmlichen Sitz der Gesellschaft in Deutschland ausgeübt wurde. Die Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes MB, wonach die Gesellschaft an ihrem förmlichen Sitz über keine unternehmensspezifische Büroeinrichtung verfügte und die erklärten geringen steuerpflichtigen Umsätze auf keine umfangreiche Geschäftstätigkeit hinwiesen, wurden in der unangefochten gebliebenen Einspruchsentscheidung des deutschen Finanzamtes MB vom 26. Jänner 2011, Az abcd, bestätigt. Die bezeichnete Einspruchsentscheidung des Finanzamtes MB legte - wie nunmehr der Unabhängige Finanzsenat - seiner Entscheidung die Feststellung zu Grunde, dass die X GmbH gar keinen Firmensitz in Deutschland hatte. Zutreffend wandte der Vertreter des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung ein, dass die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes MB keine präjudizielle Wirkung für das gegenständliche Verfahren entfalten kann. Der Unabhängige Finanzsenat hatte daher - auch - die Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes MB aus eigenem zu beurteilen.

Die Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes MB wurden dem Bw. mit Schreiben vom 24. November 2010 zur Kenntnis gebracht. Der Bw. hat sich u.a, auch dazu im Schriftsatz vom 31. Jänner 2011 geäußert. Der in der Berufungsverhandlung vom Vertreter des Bw. vorgebrachte Vorwurf, die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes MB sei ihm erst in der mündlichen Berufungsverhandlung und somit verspätet zur Kenntnis gebracht worden, weshalb ihm nicht gehörig Parteiengehör gewährt würde, wenn er keine Gelegenheit hätte, hiezu in einer angemessenen Frist Stellung zu nehmen, geht daher ins Leere. Zum einen wurden die dem Bw. rechtzeitig bekannt gegebenen Prüfungsfeststellungen, zu denen er sich vor der Berufungsverhandlung äußern konnte und auch äußerte, in der Einspruchsentscheidung bestätigt, zum anderen hatte der Berufungssenat u.a. diese Prüfungsfeststellungen aus eigenem zu beurteilen.

In seiner rechtlichen Würdigung, der sich der Berufungssenat ausdrücklich anschließt, führte auch das Finanzamt MB u.a. aus, dass die Bestimmung des förmlichen Gesellschaftssitzes als alleiniges Merkmal für die Ansässigkeit in einem Staat nicht maßgebend ist. Entscheidend ist vielmehr der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, welche sich wiederum nach dem Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft richtet. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich jeweils an dem Ort, an dem die für die Unternehmen maßgeblichen Entscheidungen wirklich getroffen

werden. Eine fiktive Ansiedlung in Form einer „Briefkastenfirma“ oder einer „Strohfirma“ lässt sich nicht als Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit einstufen. Laut Urteil des Finanzgerichtes München vom 13.9.2007, Az. K 3679/05 ist ein Firmensitz dann anzunehmen, wenn dieser drei- bis viermal wöchentlich tatsächlich aufgesucht, die angemieteten Räumlichkeiten einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur besitzen, die die Erbringung von Umsätzen ermöglichen, u.a. ein Büro mit Regal, Aktenordnern, Schreibtisch. Das hessische Finanzgericht hat mit Urteil vom 20.12.2001, Az. 6 K 3032/97 entschieden, dass eine GmbH nicht die Unternehmereigenschaft erfüllt, wenn sie lediglich für Zwecke des Vorsteuerabzugs gegründet wurde. Der Sachverhalt in diesem Urteil ist fast identisch mit dem vorliegenden Sachverhalt, d.h. das Büro der GmbH im Streitfall befand sich bei einem Steuerberater; verwendet wurden Adresse und Telefonnummer der Steuerkanzlei, dort war auch ein Firmenschild angebracht. Laut dem Urteil reicht eine alleinige „Briefannahmestelle“ für die Annahme eines Geschäftssitzes nicht aus. Viele Umstände sprechen dafür, dass die X GmbH nur deshalb in Deutschland angemeldet wurde, weil Vorsteuern aus Kfz-Kosten angezogen werden sollten, die in Österreich nicht steuermindernd berücksichtigt werden können, und um - auch - dem Bw. ein Kraftfahrzeug zur Verfügung zu stellen, für welches in Österreich die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer vermieden werden kann. Es hat der Prüfer beim Steuerbüro D. in H., Deutschland, keine Anhaltspunkte dafür gefunden, dass die GmbH dort tatsächlich ein Büro hatte. Weder befand sich dort eine Büroausstattung, noch hatte die Firma unter dieser Anschrift einen Telefonanschluss. Angestellte waren dort ebenfalls nicht. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist die Umsatzsteuerprüfung zutreffend davon ausgegangen, dass in Deutschland kein Firmensitz existierte.

Der Internetauftritt der X GmbH, die in ihrer Website zwar eine Anschrift in Deutschland jedoch keine telefonische Kontaktmöglichkeit ausweist, der Umstand, dass sämtliche Gesellschafter und beide Geschäftsführer, der Bw. und E, ihren Hauptwohnsitz in Österreich hatten und ihre sonstigen beruflichen Aktivitäten - der Bw. als Steuerberater und in der A-C in Z, WStr, und E als Unternehmensberater in K, in Österreich und von Österreich aus entfalteten, lassen die Annahme gerechtfertigt erscheinen, dass die X GmbH ihre eingeschränkten Unternehmensaktivitäten nicht überwiegend von Deutschland aus sondern durch ihre geschäftsführenden Gesellschafter vielmehr überwiegend von Österreich aus entfaltet hat. Dass der Bw. seine Geschäftsführertätigkeit für die X GmbH im Jahr 2008 nicht vorwiegend von Deutschland aus wahrgenommen hat, zeigt auch die mit der schriftlichen Äußerung vorgelegte Darstellung über seine Inlands- und Auslandsaufenthalte sowie im speziellen über seine Asienaufenthalte. Danach hielt sich der Bw. allein schon an 113 Tagen in Asien und mit dem Kraftfahrzeug an 119 Tagen in Österreich auf.

Der Vertreter des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg legte im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung die Rechnung der Firma AN. GmbH, V., vom 11.08.2008, Rechnungsnummer a, über in der Zeit 06.08.2008 bis 08.08.2008 am verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeug vorgenommene Service- und Reparaturarbeiten vor. Zufolge der mit der schriftlichen Äußerung vom 31. Jänner 2011 vorgelegte Darstellung über die Inlands- und Auslandsaufenthalte sowie Asienaufenthalte des Bw. und die Verwendung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges habe sich das Fahrzeug in der Zeit vom 2. bis 9.8.2008 in Italien befunden. Das Fahrzeug konnte jedoch in dieser Zeit vom 06.08.2008 bis 08.08.2008 nicht in Italien gewesen sein, weil es sich in Österreich bei der Firma AN. GmbH befunden hat. Im Lichte dieser Unrichtigkeit erscheint die Richtigkeit der vom Bw. vorgelegten Darstellung über die Inlands- und Auslandsaufenthalte sowie Asienaufenthalte des Bw. und die Verwendung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Jahr 2008 insgesamt zweifelhaft. In diese Überlegung fügt sich der Umstand, dass der Bw. bis zur Äußerung vom 31.1.2011 keine Nachweise über die das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug betreffende Verwendungsintensität vorgelegt hat; so hat er auch in seiner Stellungnahme vom 10. September 2010 die Frage nach Bezug habenden Aufzeichnungen verneint und mitgeteilt, ein Fahrtenbuch könne nicht beigebracht werden, weil bei der X GmbH keine einschlägigen betriebsinternen Richtlinien zur Führung von Fahrtenbuchaufzeichnungen existierten. Die mit der Äußerung vom 31.1.2011 kalendarisch aufgeschlüsselte Verwendungsdarstellung erscheint daher zu Recht als nachträglich konstruiert und stützt sich offensichtlich nicht auf stichhaltige Aufzeichnungen, zumal sie – wie sich herausgestellt hat – fehlerhaft erstellt wurde.

Auch wenn der Bw. im Verfahren entgegenhält, dass am Unternehmenssitz der X GmbH in Deutschland in dem ihr zur Verfügung stehenden Raum zwar keine PC-Anlagen vorhanden wären, dies aber auch bei Verwendung von tragbaren Personalcomputern (Laptops) aus Gründen der Flexibilität nicht erforderlich sei, erscheint ein bloßer Besprechungsraum ohne (sonstiger) Büroeinrichtung nicht geeignet, den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens als dort gelegen anzunehmen. Es finden sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass das genannte Unternehmen abgesehen von den beiden Geschäftsführern, die ihren Hauptwohnsitz in Österreich hatten, über sonstiges Personal, allenfalls über Büroangestellte, verfügt hätte. Dass, wie der Bw. ebenfalls in seiner Äußerung vom 31.1.2011 durch die Vorlage eines an ein deutsches Unternehmen gerichtetes Kontaktschreiben, in welchem auch für eine Kontaktnahme eine Telefonnummer in D-H angegeben wird, maßgeblich von Deutschland aus der Aufbau einer europäisch-asiatisch-europäischen Beratungsschiene und die Errichtung von Business- und Kompetenzzentren in Asien erfolgten, erscheint mangels vorhandener Infrastruktur und angesichts der überwiegenden Aufenthalte des Bw. außerhalb

von Deutschland und der beruflichen Bindung des zweiten Geschäftsführers in Österreich - E weist sich in seiner Internet Website als Unternehmensberater und Unternehmensorganisator, Vertrauensberater der Wirtschaftskammern KSN und Vertrauensberater der XXX mit Sitz in A-YY, und inländischen Internet-, Telefon-, und Faxkontakt aus - zweifelhaft.

Die Überprüfung des Vorbringens des Bw. in seiner Stellungnahme vom 31. Jänner 2011, in den angesprochenen Kontaktschreiben an deutschsprachige Beratungsunternehmen sei die Telefonnummer der X GmbH angeführt, ergab durch eine Internetrecherche des Unabhängigen Finanzsenates, dass die im als Beispiel vorgelegten Kontaktschreiben vom 24. März 2008 ausgewiesenen Telefon- und Faxnummern wxyz dem in D-MM, ansässigen Steuerberater D und nicht der X GmbH zugehörten.

Die X GmbH hatte zufolge der Mitteilung des Amtsgerichtes München als Registergericht vom 20.12.2007 ihren Sitz in H. , Landkreis MB; Gegenstand des Unternehmens waren die Vermietung und Verpachtung sowie Unternehmensberatung; ihre Geschäftsführer waren E /Österreich und A/Österreich; die Eintragung im Registergericht erfolgte am 18.12.2007. Die Annahme, dass sich der Standort eines einer juristische Person zuzurechnendes Kraftfahrzeuges am (handelsrechtlichen) Sitz derselben befindet, erscheint auch nach Ansicht des Berufungssenates bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur dann gerechtfertigt, wenn die juristische Person auch ihre Unternehmensaktivität - zumindest überwiegend - von ihrem (handelsrechtlichen) Sitz aus entfaltet. Hiefür hat das Beweisverfahren hinsichtlich der X GmbH keine hinreichenden Anhaltspunkte ergeben. Auch das Finanzamt MB hat einen Firmensitz der X GmbH in Deutschland verneint. Der Standort des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges konnte daher auch im Falle der Annahme einer – wie vom Bw. ins Treffen geführt wird – ausschließlichen oder überwiegenden Verwendung durch ihn für die X GmbH nicht als in Deutschland gelegen beurteilt werden. Er hat das Fahrzeug demnach auch in dem Ausmaß, in dem er es für die X GmbH als deren Geschäftsführer verwendet hat, nicht für ein im Ausland gelegenes Unternehmen verwendet.

Der Bw. unterließ es aber auch trotz ausdrücklicher Einladung im Vorhalteverfahren sein Vorbringen, er habe das Fahrzeug im Inland nicht für sich sondern ausschließlich für die X GmbH verwendet, durch entsprechende Beweise hinreichend zu belegen. Weder legte er Belege darüber vor, dass nicht er das Fahrzeug auf eigene Rechnung im Inland in Gebrauch und die Verfügungsmacht darüber hatte und der Betrieb des Fahrzeuges nicht auf eigene Rechnung erfolgte, noch dafür, dass nicht auch er den Nutzen aus der Verwendung gezogen und die Kosten getragen hat. Der Bw. konnte nicht belegen, dass er nicht auch für sich den Nutzen aus der Fahrzeugverwendung gezogen hatte, zumal es ihm als Geschäftsführer der X GmbH möglich gewesen wäre, entsprechende beweiskräftige Belege für Unterbringung, Instandhaltung, Service, Prämienbedienung der Versicherung, etc. zu erbringen. Da kein

Fahrtenbuch geführt worden sei, habe der Bw. seine Behauptung, das Fahrzeug befinde sich „größtenteils“ nicht in Österreich, nicht beweisen können. Obschon der Bw. Geschäftsführer der X GmbH war, unterließ er es der Aufforderung zu entsprechen, sein Vorbringen, nicht er allein habe das Fahrzeug im Jahr 2008 benützt sondern auch andere Personen, diese Personen namhaft zu machen. Der Frage, ob und zutreffendenfalls welche andere Kraftfahrzeuge er außer dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug im Jahr 2008 im Inland privat oder beruflich zu welchen Zwecken und in welchen Nutzungsgraden verwendet hatte, wich der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung aus, indem er auf seine starke Auslandsaktivitäten verwies und wiederholend bekräftigte, die Annahme, er würde das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug sowohl beruflich als auch privat in Österreich nutzen, treffe nicht zu. Der Bw. gestand vielmehr ein, dass das Fahrzeug nicht ausschließlich für den betrieblichen Einsatz des deutschen Unternehmens verwendet werde, wenn er an anderer Stelle vermerkte, das Fahrzeug werde überwiegend für den betrieblichen Einsatz des deutschen Unternehmens verwendet.

Der infolge der festgestellten Unrichtigkeit zweifelhaften Darstellung des Bw. über die Verwendungsdauern des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Jahr 2008 nach seiner behördlichen Erstzulassung am 10.1.2008 war zu entnehmen, dass sich das Fahrzeug an 135 Tagen in Österreich (in dieser Zeit hielt sich der Bw. lediglich an 16 Tagen in Asien auf) und insgesamt an 221 Tagen im Ausland (in Deutschland an 191 Tagen, in der Schweiz an 12 Tagen und in Italien an 18 Tagen) befunden hat. Von den ausgewiesenen 221 Verwendungstagen im Ausland hatte sich der Bw. demnach jedoch an 97 Tagen in Asien aufgehalten, an denen das Fahrzeug von ihm nicht genutzt worden sein konnte. Der Nutzung im Ausland im Ausmaß von 124 Tagen stünde nach der Darstellung des Bw. eine Nutzung im Ausmaß von 119 Tagen in Österreich gegenüber, sodass - entgegen der Äußerung des Bw. - eine nahezu gleich intensive Nutzung des Fahrzeuges im Jahr 2008 sowohl in Österreich als auch im Ausland festgestellt werden könnte. Es erscheint in hohem Maße unglaubwürdig, dass die ausgewiesene Inlandsnutzung ausschließlich für das in Deutschland gelegene Unternehmen erfolgte und eine private Nutzung oder eine solche für das im Inland gelegene Steuerberatungsunternehmen überhaupt nicht gegeben war. Der Bw. hält in seiner Äußerung vom 31.1.2011 entgegen, dass das intensive Auslandsengagement des Bw. das Erfordernis eines eigenen Kraftfahrzeuges in Z in den Hintergrund treten lasse. Damit schließt er aber nicht aus, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug auch für seine im Inland gelegene Steuerberatungskanzlei, für sein im Inland gelegenes Einzelunternehmen, mit welchem er ebenfalls die Asiengeschäfte betreute, und für private Fahrten im Inland genutzt wurde. Dass die X GmbH entgegen seiner wiederholten Darstellung nicht die ausschließliche und überragende Bedeutung für sein Asienengagement haben konnte, zeigt auch der Umstand,

dass sich der Bw. im Februar 2010 durch Veräußerung seiner Geschäftsanteile an die EFG GmbH aus der X GmbH zurückzog. Hiermit erscheint aber die Annahme gerechtfertigt, dass sein überwiegendes berufliches Wirken nicht durch und über die X GmbH erfolgte. Der Bw. betreute sein Asiengeschäft nicht ausschließlich über die X GmbH sondern – wie seine Internetauftritte erweisen – auch vom Standort A-S-WStr, aus. Für diesen Standort im Bundesgebiet werden im Internet auch fernmündliche Kontaktmöglichkeiten einschließlich eine Fax-Nummer für die A-C ausgewiesen, in der Webseite der X GmbH in Deutschland hingegen nicht.

Mit dem Vorbringen des Bw., es bleibe allein seiner unternehmerischen Disposition vorbehalten, ob er seinen Steuerberatungsbetrieb mit oder ohne eigenem Fahrzeug betreibt, bestätigte der Bw. konkludent die Feststellung der Abgabenbehörde, dass weder er noch sein Steuerberatungsbüro in Z im Jahr 2008 über ein eigenes Fahrzeug verfügten. Die zulassungsbehördliche Abmeldung seines Personenkraftwagens der Marke BMW 525 tds E39, behördliches Kennzeichen xyz, erfolgte kurze Zeit vor der Anschaffung und Einbringung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Jänner 2008 am 18. Dezember 2007, ein anderes Kraftfahrzeug war im Jahre 2008 nicht auf ihn in Österreich behördlich zugelassen; der PKW der Marke Mi mit dem behördlichen Kennzeichen a-c wurde erst am 21.1.2009 bei der Zulassungsbehörde angemeldet. Da der Bw. für sein Unternehmens- und Steuerberatungsbüro zumindest in Vorjahren - aktenkundig sind zum Beispiel laut seinen Einnahmen/Ausgabenrechnungen im Kalenderjahr 2001 KFZ-Kosten in Höhe von ATS 132.503,50, d.s. umgerechnet € 9.629,40, und im Kalenderjahr 2002 KFZ-Kosten in Höhe von € 25.665,78 – beträchtliche Kfz-Aufwendungen für seine im Inland gelegenen unternehmerischen Aktivitäten gegenüber der Finanzbehörde ausgewiesen hatte, konnte der Bw. mit seinem Vorbringen nicht wirksam der Erwägung des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg entgegen treten, dass im Jahre 2008 das verfahrensgegenständliche Fahrzeug u.a. auch für die im Inland gelegene Steuerberatungskanzlei zur Verfügung stand. Der Vertreter des Bw. bezifferte in der Berufungsverhandlung die Kfz-Aufwendungen des Jahres 2008 für die Steuerberatungskanzlei in Z mit € 5.977,06; dieselben seien auch dem steuerlichen Betriebsergebnis zugrunde gelegen. Er vermochte jedoch auch über Vorhalt, dass auf den Bw. im Bundesgebiet kein Fahrzeug zum Verkehr behördlich zugelassen war, nicht erklären, welcher Art diese Kfz-Aufwendungen gewesen sind.

Aus den dargestellten Erwägungen kam der Berufungssenat zum Schluss, dass die Verwendung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Inland dem Bw. zuzurechnen war. Das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug war vom Bw. mit Hauptwohnsitz im Inland im Jänner 2008 in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem von ihm verwendet worden. Es war daher als Kraftfahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Ein Standort-

Gegenbeweis konnte vom Bw. entgegen seinen diesbezüglich betuernden Vorbringen nicht erbracht werden. Die Verwendung des Kraftfahrzeuges ohne Zulassung war daher gemäß § 37 KFG 1967 nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Danach wurde das Kraftfahrzeug im Inland widerrechtlich verwendet, weshalb vom Finanzamt gem. § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG die Kraftfahrzeugsteuerschuld zu Recht geltend gemacht wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. März 2011