



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H. F. KG, X., vertreten durch S.W., gegen die gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 2. März 2010 betreffend Kraftfahrzeugsteuer - Steuer für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

1. Die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2006 wird festgesetzt mit € 14.578,28
2. Die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit € 17.442,15
3. Die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit € 13.419,96
4. Die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit € 14.838,48 (dieser Bescheid war zu berichtigen, da nicht die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 10-12/2009 Gegenstand der Vorschreibung war).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Nachschau wurde vom Finanzamt festgestellt, dass von der Firma H. F. KEG (nunmehr KG), der Berufungswerberin, ab dem Jahr 2006 regelmäßig aus der Slowakei angemietete Kraftfahrzeuge zur Erbringung von Transportleistungen verwendet werden. Die von der F. S.r.o von einer slowakischen Leasingfirma geleaste Kraftfahrzeuge stehen im

Eigentum der F. S.r.o. in Y.. Die Anteile an der F. S.r.o befinden sich zu 100 % im Eigentum von Herrn H. F., dem Komplementär der Berufungswerberin. Sowohl die Berufungswerberin als auch die F. S.r.o. sind im Transportgewerbe tätig.

Die im Eigentum der F. S.r.o. stehenden Fahrzeuge sind in der Slowakei zugelassen und wurde für diese die slowakische Kraftfahrzeugsteuer entrichtet. Ab dem Jahr 2006 werden Kraftfahrzeuge, welche im Eigentum der F. S.r.o. stehen, von der Berufungswerberin gemietet, wobei die Mietdauer jeweils nicht länger als einen Monat beträgt. Die von der Berufungswerberin gemieteten Kraftfahrzeuge werden von bei ihr angestellten Personen gelenkt und in Österreich, in der Slowakei und auch anderen Ländern zum Transport von Gütern eingesetzt. Vom Aussehen der Kraftfahrzeuge besteht bei den im Eigentum der Berufungswerberin stehenden Kraftfahrzeugen und der im Eigentum der F. S.r.o. stehenden Kraftfahrzeuge kein Unterschied.

Eine Zulassung der von der Berufungswerberin gemieteten Kraftfahrzeuge in Österreich erfolgte nicht, da nach Meinung der Berufungswerberin die Kraftfahrzeuge nie über die im § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz (KFG) normierte Frist von einem Monat hinausgehend in Österreich verbleiben bzw. in Österreich verwendet werden. Die Kraftfahrzeuge werden nach den Angaben der Berufungswerberin sowohl im nationalen slowakischen als auch im österreichischen und im grenzüberschreitenden Güterverkehr eingesetzt und zur Wartung, Betankung oder einsatzbedingt mindestens einmal im Monat in die Slowakei verbracht.

Da nach Ansicht des Finanzamtes beim Anmieten von Kraftfahrzeugen aus dem Ausland spätestens nach dem 30. Tag der Verwendung auf Straßen im öffentlichen Verkehr eine Anmeldung zu erfolgen hat und bei Nichtanmeldung von einer widerrechtlichen Verwendung auszugehen ist, hat es die Verfahren betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Kraftfahrzeugsteuer unter Hinzurechnung der von der Berufungswerberin gemieteten Kraftfahrzeuge neu berechnet. Da dem Finanzamt die für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer notwendigen Unterlagen nicht vorgelegt wurden, wurde die Kraftfahrzeugsteuer im Wege der Schätzung ermittelt. Mit Bescheiden jeweils vom 2. März 2010 wurde die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2006 mit € 16.312,00, für das Jahr 2007 mit € 20.551,39, für das Jahr 2008 mit € 15.520,84 und für das Jahr 2009 (im Bescheid irrtümlich als mit 10-12/2009 bezeichnet) mit € 17.114,40 festgesetzt.

In der nachgereichten Begründung zu der nach beantragter Fristverlängerung eingebrachten Berufung gegen diese Bescheide wurde vorgebracht:

„A) Sachverhalt

a) Sachverhalt für die der Güterbeförderung dienenden Kraftfahrzeuge:

Unsere Mandantin betreibt ein im grenzüberschreitenden Güterverkehr tätiges Transportunternehmen. Aufgrund der allgemein wirtschaftlich angespannten Situation im Transportgewerbe und der dennoch vorhandenen Expansionsmöglichkeiten hat sich unsere Mandantin entschlossen, eine slowakische Gesellschaft (F. S.r.o.; im Folgenden ‚S.r.o.‘) zu gründen, deren Anteile sich zu 100% im Eigentum des Herrn F., dem Komplementär unserer Mandantin, befinden.

Sowohl unsere Mandantin als auch die S.r.o. verfügen nachweislich jeweils

- über die nationalen Gewerbeberechtigungen zur Ausübung der Güterbeförderung sowie
- über die gemeinschaftsrechtlich für den Zugang zum Güterkraftverkehrsmarkt in der Gemeinschaft - für Beförderungen aus, nach oder durch einen oder mehrere Mitgliedstaaten - notwendige Gemeinschaftslizenz gem. der EWG VO 881/92.
- Ferner befugt diese Gemeinschaftslizenz nach Art. 1 der EWG VO 3118/93 zum Kabotageverkehr innerhalb eines anderen Mitgliedsstaates, in dem das Verkehrsunternehmen nicht ansässig ist.

Aus Finanzierungsgründen hat sich die F.-Unternehmensgruppe dazu entschlossen, Kraftfahrzeuge in der Slowakei bei einer slowakischen Leasingfirma zu leasen. Da wie bereits ausgeführt auch die slowakische Gesellschaft des Komplementärs unserer Mandantin bzw. die F. S.r.o. im Transportgewerbe tätig ist, wurden die Zugmaschinen und Auflieger von der S.r.o. bei einer slowakischen Leasingfirma geleast. Die S.r.o. als Vermieterin und ‚rechtliche Besitzerin‘ (aufgrund des Leasingvertrages mit der Slowakischen Leasinggesellschaft) ist alleinige Verfügungsberechtigte über den Fahrzeugpool. Die Fahrzeuge werden je nach Geschäftsgang und Verfügbarkeit der Fahrzeuge in der S.r.o. und je nach Bedarf unserer Mandantin im Rahmen kurzfristiger Pauschalmietverträge nach Österreich weitervermietet.

Die in der Slowakei geleasten Fahrzeuge sind:

- in der Slowakei auf die S.r.o. zugelassen
- haben slowakische Kennzeichen
- unterliegen der slowakischen Kfz-Steuer
- sind in der Slowakei versichert
- werden auch in der Slowakei technisch gewartet und
- nach Bedarf auch in der Slowakei betankt.

Eine Zulassung in Österreich erfolgte nicht, da die Fahrzeuge sowohl im nationalen slowakischen als auch österreichischen und im grenzüberschreitenden Güterverkehr eingesetzt werden, zur Wartung, Betankung oder einsatzbedingt regelmäßig (mindestens einmal monatlich) in die Slowakei verbracht werden und die Fahrzeuge aus diesen Gründen nie über die in § 82 (8) Kraftfahrgesetz (im Folgenden: KFG) normierte Frist von einem Monat hinausgehend in Österreich verbleiben bzw. in Österreich verwendet werden.

Da unsere Mandantin aufgrund der geringen Betriebsgröße über keine elektronisch geführten Aufzeichnungen der Gütertransporte bzw. die dezidierte Verwendung der Fahrzeuge verfügt, müssen diese Informationen aus dem im Betrieb unserer Mandantin vorhandenen Belegen in mühevoller Kleinstarbeit zusammengesucht werden. Für gegenständliche Berufung wurden diese Informationen für die Zugmaschine mit dem Kennzeichen L11 zusammengestellt und ergibt sich hinsichtlich der Verwendung des Fahrzeuges folgendes Bild: von insgesamt 233 Arbeitstagen im Jahr 2008 entfielen 115 Tage auf Verwendungs- und Stehzeiten im Inland und 118 Tage auf Verwendungs- und Stehzeiten im Ausland (vgl. Aufstellung in BEILAGE 1). Bei Bedarf können diese Aufzeichnungen auch für weitere Fahrzeuge beigebracht werden. In diesem Fall dürfen wir um die Auswahl einer Stichprobe ersuchen.

Die alleinige Verfügungsberechtigung über den Fahrzeugpool der S.r.o., der Abschluss von kurzfristigen Mietverträgen (Laufzeit max. 1 Monat) zwischen S.r.o. und unserer Mandantin und die Tatsache, dass beide Unternehmen im Transportgewerbe tätig sind und über die für

die Erbringung von Transportleistungen notwendigen Gewerbeberechtigungen und Lizenzen verfügen beweisen, dass die von der S.r.o. geleaste Fahrzeuge nicht ausschließlich dem Betrieb unserer Mandantin dienen. Vielmehr greifen beide Unternehmen je nach Bedarf auf den gemeinsamen Fahrzeugpool zu und beteiligt sich unsere Mandantin an den der S.r.o. erwachsenden Kosten aus der Leasingfinanzierung und Verwaltung des Fuhrparks in Form der Mietzahlungen an die S.r.o.

Die Behörde hat ungeachtet der Tatsachen, dass

- die S.r.o. als Vermieterin gegenüber unserer Mandantin und für die Dauer der Leasingverträge als rechtliche Besitzerin allein über den Fahrzeugpool verfügt,
- die S.r.o. einem Mietvertragsabschluss nur dann zustimmt, wenn entsprechende Fahrzeugkapazitäten aufgrund der Auftragslage in der S.r.o. bestehen,
- die Fahrzeuge durch die S.r.o. jeweils nur zur kurzfristigen Verwendung (max. ein Monat) unserer Mandantin überlassen wurden,
- die Fahrzeuge nicht nur in Österreich sondern auch in der Slowakei sowie im internationalen Güterverkehr eingesetzt werden und
- regelmäßig (mind. einmal im Monat) in die Slowakei zurückkehren

den Sitz unserer Mandantin im Inland als dauernden Standort der Fahrzeuge angenommen, ohne diesbezügliche Sachverhaltsermittlungen vorzunehmen. Es ist insbesondere aus den Bescheiden oder dem Prüfungsbericht nicht ersichtlich, für welche Fahrzeuge konkret unter Anführung der slowakischen Kennzeichen eine österreichische Kfz-Steuer verhängt wurde. Ferner unterstellte die Behörde, dass die kurzfristig angemieteten Fahrzeuge über die in § 82 (8) KFG normierte Monatsfrist hinaus in Österreich verwendet wurden. Mangels Zulassung in Österreich setzte die Behörde nach § 1 (3) Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG) eine Kfz-Steuer wegen widerrechtlicher Verwendung iSd § 82 (8) KFG im Inland fest.

Ergänzend möchten wir festhalten, dass unsere Mandantin auch über in Österreich zugelassene Fahrzeuge verfügt, die unter folgenden Kennzeichen in Österreich zugelassen sind und für die in Österreich Kfz-Steuer entrichtet wurde:

Kennzeichen O1:

Dieses Kennzeichen betrifft einen VW-Kastenwagen der seit 2004 im Eigentum unserer Mandantin steht und ausschließlich für betriebliche Zwecke verwendet wird.

Kennzeichen O2:

Unter diesem Kennzeichen wurde ein Fiat-Scudo LKW zugelassen, der seit 11.08.2009 im Eigentum unserer Mandantin steht und ebenfalls ausschließlich für betriebliche Zwecke verwendet wird. Dieses Fahrzeug wurde und wird bei Bedarf und im Falle freier Kapazitäten unserer Mandantin auch an die S.r.o. vermietet. Dies unterstreicht wiederum die enge wirtschaftliche Kooperation zwischen unserer Mandantin und der S.r.o., die sich insbesondere in der gemeinsamen Verwendung der Fahrzeuge widerspiegelt.

b) Sachverhalt bezüglich des Firmenwagens der S.r.o. „BMW X3“:

Der Firmenwagen BMW X3 wurde von der S.r.o. in der Slowakei geleast und ist ebenfalls in der Slowakei zugelassen bzw. wurde slowakische Kfz-Steuer für das Fahrzeug entrichtet. Anders als die angemieteten Schwerkraftfahrzeuge hat der Firmenwagen der S.r.o. mit dem Gütertransportunternehmen unserer Mandantin nichts zu tun. Der BMW X3 wurde im Prüfungszeitraum vom Gesellschafter-Geschäftsführer der S.r.o., Herrn F., ausschließlich für betrieblich veranlasste Fahrten im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit in der S.r.o. verwendet und kam vorwiegend im slowakischen Raum zum Einsatz. Da Herr F. seinen Wohnsitz im Inland hat, seiner selbständigen Tätigkeit als Geschäftsführer der S.r.o. jedoch am Sitz der S.r.o. nachgeht, sind Fahrten aus der Slowakei zu seinem inländischen Wohnsitz sowie der Antritt von Fahrten im Auftrag der S.r.o. von Österreich aus unvermeidlich. Dies führt zwangsläufig dazu, dass der BMW X3 zeitweise auf inländischen Strassen verkehrt oder zeitweise im Inland abgestellt wird. Es ist aber nochmals darauf hinzuweisen, dass es sich

hierbei um jeweils kurzfristige Aufenthalte in Österreich handelt, die ausschließlich mit der selbständigen Tätigkeit des Herrn F. als Geschäftsführer der S.r.o. zusammenhängen.

Darüber hinaus lässt sich die untergeordnete Verwendung des BMW X3 in Österreich schon dadurch bestärken, dass Herr F. in seinem Privatvermögen im Betriebsprüfungszeitraum über mehrere in Österreich zugelassene Fahrzeuge verfügte, die ausschließlich von ihm genutzt wurden, da Herr F. weder verheiratet ist noch in einer Lebensgemeinschaft lebt:

Kennzeichen O3:

Vom 23.03.2001 bis September 2007 war unter diesem Kennzeichen der Privat-PKW von Herrn F. (BMW 530d) zugelassen. Ab 4. Oktober 2007 wurde das Kennzeichen auf den ebenfalls im Privateigentum des Herrn F. stehenden Golf-Variant umgemeldet, der sich noch heute in seinem Eigentum befindet und von ihm ausschließlich für Privatfahrten verwendet wird.

Kennzeichen O4:

Unter diesem Kennzeichen ist ein Skoda Pick-Up zugelassen (ab 03.07.2009 im Besitz von Herrn F. privat), der ausschließlich für private Zwecke des Herrn F. verwendet wird.

Trotz der gegebenen Sachlage hat die Behörde auch beim BMW X3 eine widerrechtliche Verwendung im Inland angenommen, ohne diesbezügliche Sachverhaltsermittlungen vorzunehmen. Auch im Falle des BMW X3 unterstellte die Behörde, dass dieser über die in § 82 (8) KFG normierte Monatsfrist hinaus in Österreich verwendet wurde und verhängte eine Kfz-Steuer gem. § 1 (3) KfzStG.

Die Ansicht der Behörde, dass sowohl für die im Gütertransportverkehr eingesetzten Mietkraftfahrzeuge als auch für den Firmenwagen der S.r.o. ‚BMW X3‘ eine Kfz-Steuerpflicht aufgrund widerrechtlicher Verwendung im Inland besteht, teilen wir aus folgenden Gründen nicht:

B) Rechtliche Beurteilung

1 Innerstaatliche Aspekte

1.1 Zur Kfz-Steuerpflicht für Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen

Gegenstand der Kfz-Steuer sind grundsätzlich Kraftfahrzeuge, die entweder in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen sind, oder auf öffentlichen Strassen im Inland verwendet werden. Anknüpfungspunkt der Kfz-Steuer bei Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen (§ 1 (1) Zi 2 KfzStG) oder bei Fahrzeugen, die widerrechtlich (d.h. ohne kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung) verwendet werden (§ 1 (1) Zi 3 KfzStG), ist somit die tatsächliche Verwendung auf öffentlichen Strassen im Inland.

Bei Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen dauert die Steuerpflicht vom Tag des Grenzeintritts bis zum Tag des Grenzaustritts (§ 4 (1) Zi 2 KfzStG), während bei Fahrzeugen mit widerrechtlicher Verwendung die Kfz-Steuerpflicht vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet, gerechnet wird (§ 4 (1) Zi 3 KfzStG).

Gem. § 2 (1) Zi 11 KfzStG sind Kraftfahrzeuge von Personen, denen eine Steuerbefreiung auf Grund von Staatsverträgen, Gegenseitigkeitserklärungen oder sonst nach den Grundsätzen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes zukommt oder auf Grund tatsächlich gewährter Gegenseitigkeit zuerkannt wird, von der Kfz- Steuer befreit.

Die nach wie vor in Geltung stehende Durchführungsrichtlinie zum KfzStG (vgl. BMF-Erlass vom 6.12.1996, Z 10 4004/1-IV/10/96 bzw. AÖF 1997/40) verweist in ihrem Pkt. 5.1.11 bezüglich der von der Befreiungsbestimmung des § 2 (1) Zi 11 KfzStG betroffenen Fahrzeuge auf den BMF-Erlass vom 20.2.1991 (vgl. Z 04 0401/1-IV/4/91 ZS 600, Kr 500, verlautbart im

AÖFV Nr. 111/1991). Dieser bestimmt in seinem Punkt 1., Unterpunkt 24 im Hinblick auf die Tschechoslowakei, dass von der Befreiung nach § 2 (1) Zi 11 KfzStG Fahrzeuge aller Art erfasst sind, sofern der Aufenthalt im Inland 1 Jahr nach jedem Grenzübertritt nicht überschreitet. Der BMF-Erlass vom 20.2.1991 verweist darüber hinaus auf das ‚Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr‘ (BGBl 170/1959) sowie auf das ‚Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen‘ (BGBl 1962/270). Ersteres Abkommen (BGBl 170/1959) hält in seinem Unterzeichnungsprotokoll fest, dass das Abkommen auch auf Fahrzeuge anzuwenden ist, die ohne Fahrer aus einem anderen Vertragsstaat gemietet werden. Da beide Abkommen einen ähnlichen Regelungsinhalt aufweisen und darüber hinaus die RL 2006/1/EG Österreich und die Slowakei verpflichtet, die Anmietung von Fahrzeugen ohne Fahrer aus einem anderen Mitgliedsstaat, die für die Güterbeförderung zwischen den Mitgliedstaaten verwendet werden, zu ermöglichen, kann geschlossen werden, dass auch das ‚Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen‘ (BGBl 1962/270) entsprechend einer systematischen Auslegung auch auf ohne Fahrer gemietete Fahrzeuge anwendbar ist.

Zwischenergebnis: Entsprechend dem BMF-Erlass vom 20.2.1991 fallen daher sämtliche Fahrzeuge unserer Mandantin unter die Befreiungsbestimmung des § 2 (1) Zi 11 KfzStG, da sie mind. einmal monatlich die Grenze überschreiten und damit die Jahresfrist gem. Punkt 1., Unterpunkt 24 des BMF Erlasses vom 20.2.1991 bei jedem Grenzübertritt neu zu laufen beginnt.

Die Arbeitsrichtlinie Kraftfahrzeugsteuer vom 1.3.2007 (vgl. BMF-010304/0011-IV/8/2007) dient den Zollämtern als Auslegungsbehelf zum KfzStG. Gem. § 7 (3) KfzStG ist im grenzüberschreitenden Verkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen für die Erhebung der Kfz-Steuer jenes Zollamt zuständig, das als erstes befasst wird oder als erstes einschreitet. Im Falle der widerrechtlichen Verwendung eines Kraftfahrzeuges, ist gem. § 7 (2) KfzStG jenes Finanzamt örtlich zuständig, das als erstes Kenntnis davon erlangt. Im Falle unserer Mandantin wurde für die Schwerkraftfahrzeuge sowie den BMW X3 eine widerrechtliche Verwendung unterstellt, woraus das Betriebsfinanzamt seine Zuständigkeit gem. § 7 (2) KfzStG ableitete. Dennoch sind uE die Aussagen der Arbeitsrichtlinie Kraftfahrzeugsteuer im gegenständlichen Fall zu würdigen:

Die Arbeitsrichtlinie Kraftfahrzeugsteuer hält in ihrer Anlage 1 eindeutig fest, dass Kraftfahrzeuge mit slowakischem Kennzeichen zum privaten Gebrauch jedenfalls unter die Befreiung des § 2 (1) Zi 11 KfzStG fallen, sofern der Aufenthalt im Inland nicht ein Jahr nach jedem Grenzübertritt überschreitet.

Slowakische Kraftfahrzeuge, die der Güterbeförderung dienen, scheinen in der Anlage 1 (‚ausländische Kraftfahrzeuge, die von der Entrichtung der Kfz-Steuer befreit sind‘) der Arbeitsrichtlinie zwar nicht auf. Allerdings führt die Arbeitsrichtlinie Kraftfahrzeugsteuer in ihrem Punkt 2.1., Absatz 2 aus, dass sich die Steuerbefreiung für Kraftfahrzeuge, Anhänger und Fahrzeugkombinationen mit ausländischem EU-Kennzeichen, deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht allein oder zusammen 12 Tonnen oder mehr beträgt, unmittelbar aus dem EU-Recht ergibt und verweist diesbezüglich auf die Richtlinie 93/89/EWG (inzwischen ersetzt durch RL 1999/62/EG), Artikel 5.

Zwischenergebnis: Der BMW X3 des Herrn F. wird in Ausübung seiner Funktion als Geschäftsführer der S.r.o. ausschließlich zum ‚privaten Gebrauch‘ iSd Arbeitsrichtlinie Kraftfahrzeugsteuer verwendet. Unter ‚privaten Gebrauch‘ iSd Arbeitsrichtlinie fällt uE nur ein nicht zur gewerblichen Personen- und Güterbeförderung verwendeter Pkw, somit auch ein für Zwecke der selbständigen Tätigkeit eines Geschäftsführers verwendetes Fahrzeug. In concreto wird dieses Fahrzeug in Österreich für Heimfahrten des Herrn F. und Rückfahrten in die Slowakei zwecks Wahrnehmung seiner Geschäftsführertätigkeiten in der S.r.o. verwendet.

Die Jahresfrist gem. der Arbeitsrichtlinie Kraftfahrzeugsteuer wird mit dem BMW X3 jedenfalls nicht überschritten und steht für den BMW X3 daher die Steuerbefreiung gem. § 2 (1) Zi 11 KfzStG zu.

Bezüglich der angemieteten und im Güterverkehr verwendeten Schwerkraftfahrzeuge sowie die Steuerfreiheit gem. Richtlinie 93/89/EWG verweisen wir auf unten angeführten Punkt 2.

Ausblick: Da eine widerrechtliche Verwendung iSd § 1 (1) Zi 3 KfzStG nur dann gegeben ist, wenn Kraftfahrzeuge ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden, soll im Folgenden dargestellt werden, warum mangels Zulassungspflicht im Inland auch keine ‚widerrechtliche Verwendung‘ iSd § 1 (1) Zi 3 KfzStG gegeben sein kann:

1.2 Zur Zulassungspflicht in Österreich allgemein

Gem. § 82 (1) Kraftfahrgesetz 1967 (im Folgenden: KFG) iVm dem Wiener Übereinkommen über den Straßenverkehr (BGBl 289/1982), dem auch die Tschechoslowakei beigetreten ist (vgl. BGBl 289/1982, S. 1352) und an dessen Bestimmungen sich auch die Slowakei als gebunden erklärte (vgl. BGBl 585/1993), handelt es sich bei den Fahrzeugen unserer Klientin um ordnungsgemäß in der Slowakei zugelassene Fahrzeuge, die bei Nichtbestehen eines dauernden Standortes im Bundesgebiet mit dem ausländischen Kennzeichen in Österreich verwendet werden dürfen.

a) Zum Zulassungspflicht begründenden, widerlegbaren dauernden Standort nach § 82 (8) KFG

Gemäß § 82 (8) KFG gelten Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauernden Standort im Inland. Sie dürfen ohne Zulassung iSd § 37 KFG in Österreich nur während eines Monats ab Einbringung in das Bundesgebiet verwendet werden.

Gemäß § 40 (1) 2. Satz KFG gilt als dauernder Standort bei Fahrzeugen eines Unternehmens jener Ort, von dem aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird. Gem. § 40 (1) lit d KFG gilt im Falle einer Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat der Hauptwohnsitz des Mieters als dauernder Standort des Fahrzeuges.

Die Besonderheit des § 82 (8) KFG im Vergleich zur Regelung des § 40 KFG besteht darin, dass sich bei Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen, trotz inländischen Hauptwohnsitzes oder Sitzes der Person, die das Fahrzeug in das Inland eingebracht hat oder im Inland verwendet, abweichend von den in § 40 KFG aufgestellten Regeln im Rahmen des zulässigen Gegenbeweises gem. § 82 (8) KFG ein anderer dauernder Standort des Fahrzeuges außerhalb des Bundesgebietes ergeben kann. Die Zulässigkeit eines Gegenbeweises zur Standortvermutung des § 82 (8) KFG ist als *lex specialis* zu § 40 (1) KFG zu sehen (vgl. VwGH 2001/11/0288, VwGH [2003/16/0007](#) sowie VwGH [2008/15/0276](#)). § 82 (8) KFG normiert somit eine widerlegbare Standortvermutung. Gelingt der Gegenbeweis, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht im Inland befindet, sind die Bestimmungen des § 79 KFG anzuwenden. Gelingt der Gegenbeweis nicht, so ist die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG nur während eines Monats ab Einbringung zulässig. Erst nach der Feststellung eines inländischen dauernden Standortes sind die Bestimmungen der §§ 36 ff. sowie § 40 (1) KFG anzuwenden (vgl. UFS Salzburg, 11.3.2009, RV/0064-S/09).

Der Begriffsbestimmung des ‚dauernden Standorts‘ wohnt inne, dass die Verfügung über das Fahrzeug auf Dauer ausgeübt wird. Bloß vorübergehendes Verfügen über mehrere Monate über ein Fahrzeug - mag es auch ausschließlich von einem Ort aus geschehen - kann schon begrifflich keinen dauernden Standort des Fahrzeuges begründen (vgl. Grubmann, Das Kraftfahrgesetz 1967 zu § 82 Rz 18; ferner VwGH [99/03/0200](#)). Ausschlaggebend für die Beurteilung des Standortes eines Fahrzeuges sind objektive Kriterien wie der Ort des Antrittes

der täglichen Fahrt, der Einstellungsort (Garagen, Abstellplätze), der Ort der laufenden Wartungs- und Serviceleistungen u.ä.m. (vgl. Grubmann, Das Kraftfahrzeuggesetz 1967 zu § 82 Rz 17). Selbst die tägliche Rückkehr zum inländischen Wohnsitz bzw. der tägliche Antritt der Fahrt am inländischen Wohnsitz vermag nicht automatisch den dauernden Standort eines zu einem ausländischen Betriebsvermögen gehörigen Fahrzeuges im Inland zu begründen, wenn der Großteil der Wegstrecke im Ausland belegen ist (vgl. UFS Innsbruck, 5.8.2008, RV/0377-I/06).

Auch die NoVAR führen in Rz 33 f. Kriterien wie dauerhafte Nutzung des Fahrzeuges im Inland, freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug, tatsächliche Durchführung von Service, Garagierung und Reparaturen ins Treffen, um die zentrale Frage des ‚dauernden Standorts‘ gem. § 82 (8) KFG klären zu können.

In concreto ist der inländische Standort der dem Gütertransportverkehr dienenden Kraftfahrzeuge anhand folgender objektiven Kriterien widerlegbar:

- Die S.r.o. ist während der Laufzeit der von ihr abgeschlossenen Leasingverträge alleinige Verfügungsberechtigte über ihren Fuhrpark.
- Der Einsatz der Fahrzeuge wird von der S.r.o. je nach ihrer eigenen Auftragslage koordiniert.
- Die Fahrzeuge werden seitens der S.r.o. im Rahmen kurzfristiger Mietverträge (max. ein Monat) unserer Mandantin zur Verwendung für den nationalen und internationalen Gütertransport überlassen.
- Die Fahrzeuge werden in Österreich der Slowakei dem übrigen Gemeinschaftsgebiet gleichermaßen sowie zu einem geringeren Anteil auch in Drittstaaten verwendet.
- Die Fahrzeuge sind in der Slowakei zugelassen und versichert.
- Die Fahrzeuge werden auch in der Slowakei gewartet und betankt.
- Der Fahrtantritt für Neuaufträge erfolgt, je nach Verbleib des Fahrzeuges nach dem zuletzt abgewickelten Auftrag, auch in der Slowakei.
- Sowohl unsere Mandantin als auch die S.r.o. haben ein gleichwertiges Interesse am Fuhrpark der S.r.o.: Beide Unternehmen sind am Ausbau und der Erhaltung ihres Transportgewerbebetriebes, der über sämtliche behördlichen und gemeinschaftsrechtlich notwendigen Genehmigungen bzw. Lizenzen verfügt, interessiert.
- Das Finanzierungsrisiko für den Fuhrpark trägt allein die S.r.o. (Delkredererisiko aus Miete trägt S.r.o., S.r.o. zahlt direkt Raten an Leasinggeber).

Hinsichtlich des slowakischen Firmenwagens ‚BMW X3‘ ist der inländische Standort ebenfalls zu verneinen, da das Fahrzeug zum überwiegenden Teil für betrieblich veranlasste Fahrten des Geschäftsführers der S.r.o. in der Slowakei verwendet wird. Die fallweise Verwendung des Fahrzeuges im Inland (Heimfahrten des Herrn F. sowie Fahrten in die Slowakei im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführtätigkeit) ist seiner selbständigen Tätigkeit als Geschäftsführer der S.r.o. zuzurechnen und vermag keinen dauernden Standort des Fahrzeuges im Inland zu begründen.

Darüber hinaus lässt sich die dauerhafte Nutzung des BMW X3 im Inland schon dadurch widerlegen, dass Herr F. im Prüfungszeitraum über im Inland zugelassene Privatfahrzeuge verfügte, die eine private Verwendung des BMW X3 durch Herrn F. widerlegen. Eine betriebliche Verwendung des BMW X3 zum Zwecke unserer Mandantin ist ebenfalls widerlegbar, da die KG - neben den von der S.r.o. angemieteten Fahrzeugen - auch über eigene Fahrzeuge verfügt, die für sonstige betriebliche Fahrten unserer Mandantin verwendet werden.

Ergebnis: Ein dauernder Standort der Schwerkraftfahrzeuge bzw. des BMW X3 in Österreich nach § 82 (8) KFG besteht nicht. Daher erübrigt sich die Frage, ob die Fahrzeuge länger als einen Monat im Inland verwendet wurden (Arg. ‚solche Fahrzeuge‘: nur Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland dürfen max. einen Monat ohne Zulassung im Inland verwendet werden) und ob diese Monatsfrist durch jeden physischen Grenzübertritt neu zu laufen

beginnt. Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen ohne dauerndem Standort im Inland dürfen gem. § 79 KFG unter den dort genannten Bedingungen bis zu einem Jahr im Inland verwendet werden. Die einjährige Frist wird dabei durch jede Auslandsfahrt unterbrochen und beginnt von neuem zu laufen (vgl. VwGH [2008/15/0276](#), UFS Salzburg, 11.3.2009, RV/0064-S/09).

b) Zum dauernden Standort im Inland nach § 40 (1) lit d KFG für die angemieteten Schwerefahrzeuge:

Bei einem Telefonat mit Dr. Glega vom BMF wurde ins Treffen geführt, dass die in der Slowakei gemieteten Schwerefahrzeuge einen dauernden Standort am Sitz unserer Mandantin gem. § 40 (1) lit d KFG begründen würden.

Diese Ansicht ist verfehlt: der UFS hat hierzu festgehalten, dass § 40 (1) KFG lediglich die örtliche Zuständigkeit der Zulassungsbehörde regelt, sofern die Voraussetzungen für eine Zulassung im Inland gegeben sind. § 40 (1) KFG kommt aber keine eigenständige materiellrechtliche Bedeutung für die Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen im Inland zu (vgl. UFS Salzburg, 3.3.2010, RV/0719-S/09).

Auch die historischen Gesetzesmaterialien sprechen gegen diese Ansicht des BMF:

Die Bestimmung des § 40 (1) lit d KFG wurde aufgrund des EuGH-Erkenntnisses in der Rs C-451/99 (Cura Anlagen GmbH gegen Auto Service Leasing GmbH) durch das BGBl I Nr. 132/2002 in das KFG aufgenommen (vgl. Erläuterungen Allgemeiner Teil zur Regierungsvorlage zum 2. Abgabenänderungsgesetz 2002 sowie EuGH-Erkenntnis zur Rs C-451/99 abgedruckt in ÖStZB 2002/769).

Ausgangsrechtsstreit des o.a. EuGH-Erkenntnisses war ein in Deutschland zugelassener Pkw, der von der in Österreich ansässigen Cura Anlagen GmbH zur Verwendung in Österreich von der deutschen Leasinggesellschaft Auto Service Leasing GmbH geleast wurde und nach der damals im § 82 (8) KFG aF verankerten Frist nur 3 Tage ohne Zulassung in Österreich verwendet werden durfte. Die Zulassung musste nach § 37 KFG in der damals geltenden Fassung durch einen Antragsteller erfolgen, der seinen Wohnsitz, Sitz oder seine Hauptniederlassung in Österreich hatte. Somit hätte die deutsche Leasinggesellschaft entweder eine Niederlassung in Österreich gründen oder in die Zulassung auf den Namen des Leasingnehmers einwilligen müssen. Diese den Marktzutritt der deutschen Leasinggesellschaft behindernden und aus Sicht der Dienstleistungsfreiheit bedenklichen Bestimmungen des KFG wurden in der EuGH Entscheidung zur Rs C-451/99 aufgegriffen und waren Anlass für u.a. folgende Abänderungen des KFG, die im BGBl I Nr. 132/2002 verlautbart wurden:

- § 37 (2) KFG wurde dahingehend geändert, dass nunmehr auch die Zulassung auf einen ausländischen Zulassungsbesitzer möglich ist, der über keinen Wohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet verfügt. Anknüpfungspunkt ist in diesem Fall der inländische Mieter.
- § 40 (1) lit d KFG wurde gänzlich neu aufgenommen und stellt nunmehr klar, dass in den Fällen der Miete eines Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat der Hauptwohnsitz des Mieters als dauernder Standort des Fahrzeuges anzusehen ist und dadurch die Behördenzuständigkeit begründet wird.
- § 41 (2) Zi 1 KFG wurde dahingehend ergänzt, dass in den Fällen der Miete aus dem Ausland neben dem Zulassungsbesitzer auch der Name des Mieters im Zulassungsschein angegeben werden muss.
- § 82 (8) KFG wurde dahingehend geändert, dass die bisherige Frist von 3 Tagen auf ein Monat ausgedehnt wurde.

Die für die Erlassung des § 40 (1) lit d KFG in der derzeit geltenden Fassung durch den Gesetzgeber Anlass gebende EU-Widrigkeit bezog sich somit nur auf die Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit iVm dem Anmieten von Personenkraftfahrzeugen aus dem EU-Ausland, die in erster Linie auf österreichischen Strassen verwendet werden sollen (vgl. Ausgangsrechtsstreit Rs C-451/99 Tz 40). Wenn der historische Gesetzgeber gewollt hätte,

dass auch die Anmietung von Fahrzeugen, die im internationalen Güterverkehr und damit nicht in erster Linie auf österreichischen Straßen verwendet werden, unter die Bestimmung des § 40 (1) lit d KFG subsumiert werden sollen, hätte er dies in den Materialien entsprechend zum Ausdruck gebracht und nicht ausschließlich auf das EuGH-Erkenntnis zur Rs C-451/99 verwiesen.

Auch der EuGH hielt in seinem Erkenntnis zur Rs C-451/99 ausdrücklich fest, dass für den Güterverkehr bestimmte Fahrzeuge, deren zulässiges Gesamtgewicht mehr als 12 Tonnen beträgt, eine harmonisierte Gemeinschaftsrechtslage existiert (vgl. Tz 40 des EuGH-Erkenntnisses zur Rs C-451/99).

Ferner ergibt sich aus dem Urteilstenor der EuGH-Entscheidung zur Rs C-451/99, dass ein Kfz in jenem Mitgliedsstaat besteuert werden soll, in dem es benutzt wird (vgl. Tz 37 ff und insbesondere Tz 42 des EuGH-Erkenntnisses zur Rs C-451/99). Diese dem dogmatischen Grundsatz der Parallelität der Grundfreiheiten folgende Auslegung entspricht dem für die Besteuerung von Waren anerkannten Bestimmungslandprinzip: die Ware soll dort besteuert werden, wo sie verbraucht wird.

Darüber hinaus beschränkt sich auch der Anwendungsbereich des KFG insgesamt auf Kraftfahrzeuge und Anhänger, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden (vgl. § 1 (1) KFG). Die EB zur Regierungsvorlage des KFG 1966 führen zu § 1 aus, dass das KFG nur auf Kraftfahrzeuge und Fahrzeuge anzuwenden ist, die tatsächlich auf Straßen mit öffentlichem Verkehr in Österreich verwendet werden.

Auch das Kraftfahrzeugsteuergesetz (im Folgenden ‚KfzStG‘) stellt in seinem § 1 (1) KfzStG auf die ‚Verwendung‘ im Inland ab.

Unsere Mandantin hat die Fahrzeuge zum Zwecke der nationalen und internationalen Güterbeförderung angemietet. Eine in erster Linie auf österreichischen Straßen mit öffentlichem Verkehr beschränkte Verwendung ist aus folgenden Gründen nicht gegeben:

- *Über den Fuhrpark verfügt primär die S.r.o.*
- *Je nach Verfügbarkeit überlässt die S.r.o. einzelne Fahrzeuge unserer Mandantin zur kurzfristigen Nutzung.*
- *Die Fahrzeuge werden sowohl im In- als auch Ausland gleichermaßen verwendet.*

Ergebnis: Aus § 40 (1) lit d KFG kann nicht der dauernde Standort der Schwerkraftfahrzeuge in Österreich abgeleitet werden, da § 40 KFG lediglich die örtliche Zuständigkeit der Zulassungsbehörde regelt. Die historische und systematische Interpretation dieser Regelung, der Anwendungsbereich des KFG insgesamt sowie das im Unionsrecht verankerte ‚Bestimmungslandprinzip‘ belegen darüber hinaus, dass ein dauernder Standort der Fahrzeuge am Wohnsitz (Sitz) des Mieters nur dann bestehen kann, wenn die Mietfahrzeuge primär bzw. nahezu ausschließlich zur Nutzung in Österreich bestimmt sind.

Aus soeben besagten und den unter lit a) bereits angeführten Gründen besteht kein dauernder Standort der Fahrzeuge in Österreich. Die §§ 36 ff sind daher nicht einschlägig. § 82 (8) KFG geht als lex specialis dem § 40 KFG vor. Weder unsere Mandantin (Mieterin) noch die S.r.o. (Vermieterin) sind mangels dauerndem Standort der Schwerkraftfahrzeuge im Inland zur Zulassung der im nationalen österreichischen bzw. slowakischen sowie im internationalen Güterverkehr eingesetzten Fahrzeuge in Österreich verpflichtet.

2 Europarechtliche Aspekte bezüglich der angemieteten Schwerkraftfahrzeuge

a) RL 1999/62/EG vom 17. Juni 1999 über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung bestimmter Verkehrswege durch schwere Nutzfahrzeuge

Vor dem Hintergrund der Kfz-Besteuerung im Land der Nutzung (‚Bestimmungslandprinzip‘) und der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen Verkehrsunternehmen aus den Mitgliedstaaten ist auch die RL 1999/62/EG (Nachfolgebestimmung zur RL 93/89/EWG) zu

sehen, deren proklamiertes Ziel u.a. in der Harmonisierung der Abgabensysteme und der Einführung gerechter Mechanismen für die Erhebung von Gebühren von den Verkehrsunternehmern besteht. Die RL bezieht sich u.a. auf die österreichische Kraftfahrzeugsteuer. Ferner erfasst die RL nach Art 2 lit d nur Kraftfahrzeuge oder Fahrzeugkombinationen, die ausschließlich für den Güterverkehr bestimmt sind und deren zulässiges Gesamtgewicht mindestens 12 Tonnen beträgt. Nach Art 5 der RL darf die Steuer nur von jenem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem das Fahrzeug zugelassen wurde. Jedoch enthält die RL 1999/62 (sowie ihre Vorgängerbestimmung RL 93/89) keine Kollisionsnorm, die es ermöglichen würde, den für die Zulassung zuständigen Mitgliedsstaat zu bestimmen (vgl. hierzu Tz 70 des EuGH-Erkenntnisses zur Rs C-115/00 abgedruckt in ÖStZB 2003/306).

Ausgangsrechtsstreit in dem o.a. EuGH-Erkenntnis zur Rs C-115/00 (Andreas Hoves Internationale Transport-Service Sarl gegen FA Borken) war die Vorschreibung der deutschen Kfz-Steuer gegenüber der luxemburgischen Gesellschaft ‚Andreas Hoves Internationale Transport-Service Sarl‘ (im Folgenden LuxCo) aufgrund ‚widerrechtlicher Verwendung‘ gem. § 1 (1) Zi 3 deutsches KfzStG von in Luxemburg zugelassenen Fahrzeugen in Deutschland. Dem Sachverhalt lagen folgende Wesenselemente zugrunde:

1. Die LuxCo war ausschließlich als Frachtführerin im nationalen- und internationalen Warentransport für die in Deutschland ansässige Hoves Speditions GmbH (im Folgenden dGmbH) tätig.
2. Die LuxCo verfügte über die vom luxemburgischen Transportministerium erteilten EU-Lizenzen für den grenzüberschreitenden Verkehr und die Kabotagegenehmigungen für Deutschland.
3. Der Warentransport erfolgte mit in Luxemburg zugelassenen und der luxemburgischen Kfz-Steuer unterliegenden Fahrzeugen.
4. Die technischen Kontrollen der Fahrzeuge wurden in Luxemburg durchgeführt.
5. Die Fahrzeuge waren in Luxemburg versichert.
6. Der Großteil der Betankungen erfolgte in Luxemburg.
7. Die LuxCo verfügte aber über keine Werkstätte oder Abstellplätze für die Lkw.
8. Die Fernfahrer waren in der LuxCo angestellt, hatten aber ihren Hauptwohnsitz in Deutschland.
9. Der 100%-Gesellschafter der LuxCo war gleichzeitig Geschäftsführer der dGmbH, so dass zwischen den beiden Gesellschaften zwar kein gesellschaftsrechtliches aber doch ein faktisches Naheverhältnis bestand.
10. Die dGmbH stellte nur die Einsatzpläne der Fahrzeuge und Fahrer auf.

Der EuGH gestand aufgrund der nationalen Rechtslagen sowohl Deutschland als auch Luxemburg ein grundsätzliches Besteuerungsrecht an den Fahrzeugen zu. Gleichzeitig stellte der EuGH aber fest, dass mit der RL 93/89 die nationalen Regelungen für die Besteuerung von Nutzfahrzeugen harmonisiert worden sind und dass nach der RL 93/89 eine Steuer auf die betroffenen Fahrzeuge nur vom Mitgliedsstaat der Zulassung erhoben werden könne. Den bestehenden positiven Normenkonflikt auf dem Gebiet der Zulassung löste der EuGH im konkreten Fall dahingehend, dass er Deutschland die Kfz-Steuererhebung versagte, da dies nicht mit dem Ziel der VO 3118/93 sowie den Harmonisierungsbestrebungen hinsichtlich der Besteuerung bestimmter Nutzfahrzeuge nach der RL 93/89 vereinbar wäre (vgl. Tz 66 ff des EuGH-Erkenntnisses zur Rs C-115/00 abgedruckt in ÖStZB 2003/306).

Unsere Mandantin fällt mit ihren Fahrzeugen, die ausschließlich für den Güterkraftverkehr bestimmt sind und deren zulässiges Gesamtgewicht mindestens 12 Tonnen beträgt (vgl. Art. 2 lit d) der RL) in deren Anwendungsbereich. Unsere Mandantin und die S.r.o. wären als faktisch und wirtschaftlich verbundene Unternehmen durch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung in der Slowakei und Österreich von einem Wettbewerbsnachteil gegenüber anderen Verkehrsunternehmen, in concreto sogar von der wirtschaftlichen Existenz bedroht. Die Parallelen des Sachverhalts unserer Mandantin mit dem Sachverhalt in der Rs C-115/00 sind evident:

ad 1: Unsere Mandantin und die S.r.o. kooperieren ebenfalls bei der Durchführung der Transportaufträge in Österreich, der Slowakei, dem übrigen Gemeinschaftsgebiet sowie im Drittland. Die Kooperation bezieht sich nicht nur auf den gemeinsamen Fahrzeugpool, den die S.r.o. mittels kurzfristigen Mietverträgen unserer Mandantin zur Verfügung stellt, sondern auch auf die Auftragsakquisition und -abwicklung.

ad 2: Sowohl unsere Mandantin als auch die S.r.o. verfügen über die gewerberechtlichen Genehmigungen und gemeinschaftsrechtlich erforderlichen Lizenzen zur Ausübung des grenzüberschreitenden Transportgewerbes.

ad 3: Die Fahrzeuge sind in der Slowakei zugelassen und wurden dort versteuert, wobei die slowakische Kfz-Steuerbelastung höher ist, als in Österreich. Somit ist auch nicht erkennbar, welche finanziellen oder steuerlichen Vorteile unsere Mandantin aus der Zulassung der Fahrzeuge in der Slowakei gezogen haben soll.

ad 4: Die technischen Kontrollen müssen laut Leasingvertrag in einer Vertragswerkstätte von Scania (Leasinggeber) durchgeführt werden. Je nach Einsatz des Fahrzeuges und Reparaturbedarf wurden diese Reparaturen in der Vergangenheit bei Scania in Österreich oder der Slowakei durchgeführt.

ad 5 und 6: Die Fahrzeuge sind in der Slowakei versichert und werden größtenteils auch in der Slowakei betankt. Letzteres ergibt sich schon aus pragmatischen Gründen, da die Fahrzeuge regelmäßig im Ausland verwendet werden und auch mind. einmal monatlich an den Standort der S.r.o. in die Slowakei verbracht werden.

ad 7: Sowohl die S.r.o. als auch die KG verfügen über Abstellplätze und Werkstätten, um kleinere Reparaturen an den Fahrzeugen vornehmen zu können. Je nach Einsatzgebiet des Fahrzeuges steht dieses am Abstellplatz der KG oder der S.r.o.

ad 8: Die Fernfahrer, welche die angemieteten Fahrzeuge verwenden, sind durchwegs in der KG angestellt. Dies entspricht den Vorgaben der RL 2006/1/EG (Artikel 2 (1) lit d) über die Verwendung von ohne Fahrer gemieteten Fahrzeugen im Güterkraftverkehr.

ad 9: Zwischen unserer Mandantin und der S.r.o. besteht ein faktisches Naheverhältnis: Herr F. ist Komplementär unserer Mandantin und zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer der S.r.o. Auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung wurde zwar in der Rs C-115/00 nicht eingegangen. Es ist aber festzuhalten, dass sich die bloß faktische Nahebeziehung auch in der Rs C-115/00 nicht negativ ausgewirkt hat.

ad 10: Unsere Mandantin und die S.r.o. kooperieren wirtschaftlich in enger Weise miteinander: einerseits werden die Fahrzeuge in einem gemeinsamen Pool von der S.r.o. verwaltet und von dieser kurzfristig zur Auftragsabwicklung an unsere Mandantin vermietet. Andererseits erfolgt auch eine enge Zusammenarbeit bei der Auftragsakquisition und -abwicklung

b) RL 2006/1/EG vom 18. Jänner 2006 über die Verwendung von ohne Fahrer gemieteten Fahrzeugen im Güterkraftverkehr

Die RL 2006/1/EG hält in ihrer Präambel fest, dass die Verwendung von Mietfahrzeugen in bestimmten Fällen einen optimalen Faktoreinsatz und damit eine volkswirtschaftlich sinnvolle Nutzung von Produktionsfaktoren ermöglicht. Betriebswirtschaftlich bringt diese Möglichkeit in die Abwicklung des Güterverkehrs ein Element der Flexibilität, das die Produktivität der betreffenden Unternehmen erhöht.

Ziel der RL ist es somit, die wirtschaftliche Produktivität und damit die wirtschaftliche Existenz von Gütertransportunternehmen zu fördern und ihnen die Anmietung von Fahrzeugen in anderen Mitgliedstaaten zu ermöglichen.

Die RL erfasst ‚Fahrzeuge‘ (Kraftfahrzeuge, Anhänger, Sattelanhänger oder Fahrzeugkombinationen), die ausschließlich für den Güterverkehr bestimmt sind. Als ‚Mietfahrzeug‘ iSd RL gilt ein ‚Fahrzeug‘, das einem Unternehmen im Rahmen eines Vertrages mit dem Unternehmen, das das Fahrzeug bereitstellt, für Beförderungen im gewerblichen Güterkraftverkehr gegen Entgelt für einen bestimmten Zeitraum zur Verfügung gestellt wird.

Die Mitgliedstaaten treffen zur Zielerreichung die erforderlichen Maßnahmen um sicherzustellen, dass ihre Unternehmen Mietfahrzeuge für den Güterkraftverkehr zu den gleichen Bedingungen verwenden können, wie sie für die dem Vermieter gehörenden Fahrzeuge im anderen Mitgliedstaat gelten, wenn:

- die Fahrzeuge im Mitgliedstaat ihrer auf den Mietzeitraum beschränkten Verwendung in Übereinstimmung mit dessen Rechtsvorschriften zugelassen oder in den Verkehr gebracht worden sind;
- der Vertrag lediglich die Bereitstellung eines Fahrzeuges ohne Fahrer betrifft;
- die Mietfahrzeuge während der Dauer des Mietvertrages ausschließlich dem Mieter zur Verfügung stehen und sie nur vom eigenen Personal des Mieters geführt werden.

Zum Nachweis der o.a. Bedingungen müssen Mietvertrag und Beschäftigungsvertrag des Fahrers mitgeführt werden.

Festzuhalten ist, dass unsere Mandantin in den Anwendungsbereich der RL 2006/1/EG fällt. Bei den laufend stattgefundenen Fahrzeugkontrollen durch österreichische Polizisten und Zollbeamte wurden die entsprechenden Dokumente (Mietvertrag, Beschäftigungsvertrag) durch die Fahrer unserer Mandantin immer vorgelegt und kam es nie zu Beanstandungen.

Gem. § 3 (3) Güterbeförderungsgesetz (im Folgenden: GütbefG) sind Mietfahrzeugen auch Kraftfahrzeuge gleichgestellt, bei denen der zur Güterbeförderung befugte Unternehmer bzw. Konzessionsinhaber bzw. Fahrzeugmieter nicht Zulassungsbesitzer ist. Somit ist in Übereinstimmung mit der RL 2006/1/EG die Verwendung von Mietfahrzeugen eines ausländischen Zulassungsbesitzers mit nicht dauerndem Standort im Inland iRd innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Güterverkehrs (§ 2 GütbefG) zulässig, sofern die verwendeten Mietfahrzeuge innerhalb der vom Konzessionsumfang festgelegten Anzahl der Kraftfahrzeuge liegen (§ 3 (3) GütbefG).

Durch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist die finanzielle Leistungsfähigkeit bzw. die Verfügbarkeit der zur ordnungsgemäßen Inbetriebnahme und Führung des Unternehmens verfügbaren finanziellen Mittel unserer Mandantin gefährdet. Damit ist auch die Konzession zur gewerbsmäßigen Beförderung gefährdet (vgl. § 5 (1a) sowie (3) GütbefG) und würde damit eine diametral zur Zielsetzung der RL 2006/1/EG resultierende Rechtssituation für unsere Mandantin eintreten.

Im Falle der Vorlage dieser Berufung an den UFS regen wir daher an, der UFS möge dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorlegen:

- Steht Art 5 der RL 1999/62 nationalen Bestimmungen des Aufnahmemitgliedsstaates (Mitgliedsstaat des Fahrzeugmieters) iSv Art 2 der RL 2006/1, entgegen, die dazu führen, dass dieser Staat KfzSt für die Benutzung von Güterkraftfahrzeugen mit der Begründung erhebt, dass diese Fahrzeuge ihren regelmäßigen Standort in seinem Hoheitsgebiet hätten, obwohl sie im Mitgliedsstaat des Vermieters zugelassen sind und die in Art 3 Abs 1 der RL 1999/62 genannte Steuer dort entrichtet wird?
- Steht Art 5 der RL 1999/62 nationalen Bestimmungen des Mitgliedsstaates, in dem das Fahrzeug nicht zugelassen wurde entgegen, die dazu führen, dass dieser Staat KfzSt für die Benutzung von Güterkraftfahrzeugen mit der Begründung erhebt, dass diese Fahrzeuge ihren regelmäßigen Standort in seinem Hoheitsgebiet hätten, obwohl sie in einem anderen Mitgliedsstaat zugelassen sind und die in Art 3 Abs 1 der RL 1999/62 genannte Steuer dort entrichtet wird und weder im erst genannten Mitgliedsstaat noch im Staat der Zulassung

ationale oder zwischenstaatliche Bestimmungen existieren, die eine Beseitigung der Doppelbesteuerung herbeiführen oder eine verpflichtende Schlichtung des positiven Normenkonflikts bezüglich der Zulassung im Verständigungsverfahren zwischen den Mitgliedsstaaten vorsehen und damit der im Art 5 der RL 1999/62 vorgezeichnete Normenkonflikt gänzlich zu Lasten des Unternehmers ausgetragen wird?

3 Sonstige zwischenstaatliche Aspekte bezüglich der angemieteten Schwerkraftfahrzeuge

a) Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen

Das Abkommen wurde im BGBl 270/1962 verlautbart und trat für Österreich am 29. August 1962 in Kraft. Mit BGBl 294/1962 wurde der Beitritt der Tschechoslowakei kundgemacht. Die Slowakei trat diesem Abkommen laut Trans/SC.1/2004/11 des United Nations Economic and Social Council vom 10. August 2004 ebenfalls bei.

Gem. Art. 2 dieses Abkommens sind Fahrzeuge, die im Gebiet einer Vertragspartei zugelassen sind und vorübergehend im Rahmen einer ‚internationalen Warenbeförderung‘ in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden, von den Abgaben befreit, die für die Benutzung oder das Halten von Fahrzeugen im Gebiet der letzteren Vertragspartei erhoben werden.

Gem. Art. 3 gewährt jede Vertragspartei diese Befreiung solange, als die in den geltenden Zollvorschriften dieses Gebietes vorgeschriebenen Voraussetzungen für die vorübergehende eingangsabgabenfreie Einfuhr der Fahrzeuge und die in den geltenden Bestimmungen über die Bewilligung der betreffenden Beförderung niedergelegten Bedingungen erfüllt sind. Jede Vertragspartei kann Fahrzeuge von der Begünstigung ausnehmen, die es zur Beförderung zulässt, bei denen sowohl der Ausgangspunkt wie auch der Bestimmungsort in ihrem Gebiet gelegen sind (so genannter Kabotageverkehr).

Der Begriff ‚internationalen Warenbeförderung‘ wird in Art. 1 lit b) des Abkommens wie folgt legal definiert: darunter versteht man die entgeltliche gewerbliche Güterbeförderung, wenn die zurückgelegte Strecke das Überschreiten mindestens einer Grenze zwischen zwei Ländern einschließt.

Im konkreten Fall werden die Fahrzeuge der S.r.o. jeweils nur vorübergehend (max. ein Monat) in das Bundesgebiet eingeführt. Aus dem Abkommenstext geht nicht hervor, ob das Abkommen auch auf Mietfahrzeuge anwendbar ist. Allerdings wurde im Unterzeichnungsprotokoll zum ‚Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr‘ (BGBl 170/1959), das einen dem ‚Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen‘ vergleichbaren Regelungsinhalt aufweist, festgehalten, dass das Abkommen auch für Mietfahrzeuge gilt, wenn das Fahrzeug ohne Fahrer gemietet wird. Es ist daher anzunehmen, dass auch das ‚Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen‘ auf angemietete Fahrzeuge ohne Fahrer anwendbar ist. Auslegungsprobleme sind zwar gem. Art 9 dieses Abkommens von den Parteien durch Verhandlungen beizulegen. Allerdings kann im Hinblick auf die RL 2006/1/EG angenommen werden, dass sowohl die Slowakei als auch Österreich, die beide Vertragsparteien des gegenständlichen Abkommens sind, selbiges auch auf angemietete Fahrzeuge anwenden.

Da die Fahrzeuge von der S.r.o. ohne Fahrer angemietet werden und in erheblichem Ausmaß auch der internationalen bzw. grenzüberschreitenden Warenbeförderung dienen, könnte dem Abkommenstext folgend Österreich nur für jene Beförderungen die Begünstigung versagen, deren Ausgangspunkt und Bestimmungsort in Österreich gelegen sind. Somit stellt auch das Abkommen auf eine Art ‚Bestimmungslandprinzip‘ ab, das eine Kfz-Steuereinhebung von der Verwendung der Fahrzeuge im Inland abhängig macht. Eine grundsätzliche Zulassungspflicht

dieser nur vorübergehend in Österreich verwendeten Fahrzeuge und damit eine Kfz-Steuerpflicht für 365 Tage p.a., wie dies von der Finanzverwaltung im bekämpften Bescheid unterstellt wird, ist mit dem Inhalt und der Zielsetzung des Abkommens über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen, nicht vereinbar.

b) Wiener Übereinkommen über den Straßenverkehr

Das Übereinkommen wurde mit BGBl 289/1982 verlautbart und trat für Österreich am 11. August 1982 in Kraft. Die Tschechoslowakei war Vertragspartei. Die Slowakei erklärte, sich ebenfalls weiterhin an das Abkommen gebunden zu erachten (vgl. BGBl 585/1993). Ziel des Übereinkommens ist die Erleichterung des internationalen Straßenverkehrs und die Erhöhung der Verkehrssicherheit durch Annahme einheitlicher Verkehrsregeln.

Gem. Art. 1 lit b) des Übereinkommens befindet sich ein Fahrzeug im ‚internationalen Verkehr‘ eines Staates, wenn

- 1) es einer natürlichen oder juristischen Person gehört, die ihren ordentlichen Wohnsitz außerhalb dieses Staates hat,*
- 2) es in diesem Staat nicht zugelassen ist und*
- 3) es vorübergehend in diesen Staat eingeführt wird;*

dabei steht es jedoch jeder Vertragspartei frei, es abzulehnen, ein Fahrzeug als ‚im internationalen Verkehr‘ befindlich anzusehen, das ohne nennenswerte Unterbrechung, deren Dauer sie festsetzen kann, länger als ein Jahr in ihrem Hoheitsgebiet geblieben ist.

Die Bedingungen für die Zulassung der Kraftfahrzeuge zum internationalen Verkehr regelt Art 35 des Übereinkommens. Gem. Art 35 Abs. 1 lit a des Übereinkommens muss im internationalen Verkehr jedes Kraftfahrzeug (Artikel 1 lit p) und jeder mit einem Kraftfahrzeug verbundene Anhänger von einer Vertragspartei zugelassen sein. Davon abweichend bestimmt Abs. 2, dass ein nicht getrenntes Sattelkraftfahrzeug, während es sich im internationalen Verkehr befindet, selbst dann unter die Vergünstigungen des Übereinkommens fällt, wenn für das Sattelzugfahrzeug und den Sattelanhänger, aus denen das Fahrzeug besteht, nur eine einzige Zulassung und eine einzige Bescheinigung vorliegen.

In concreto stehen die Sattelzugmaschinen im Eigentum der slowakischen Leasinggesellschaft. Sie sind in der Slowakei zugelassen. Die Sattelzugmaschinen werden innerhalb des angemieteten Zeitraums nicht nur in Österreich sondern auch im übrigen EU-Raum sowie im Drittland eingesetzt. Es liegt daher jeweils nur eine vorübergehende Verwendung in Österreich vor. Die in Art I lit b) normierte Jahresfrist wird jedenfalls nicht überschritten. Wie bereits unter Pkt 3, lit a) angeführt ist eine grundsätzliche Zulassungspflicht dieser nur vorübergehend in Österreich verwendeten Fahrzeuge und damit eine Kfz-Steuerpflicht für 365 Tage p.a. mit dem Inhalt und der Zielsetzung des Wiener Übereinkommens über den Straßenverkehr nicht vereinbar.

Aus den bezeichneten Gründen ist daher unserem Berufungsbegehren statt zu geben."

Vom Finanzamt wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 8. Juli 2010 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung erfolgte mit folgender Begründung:

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

Die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen ist gem. § 79 Abs. 1 KFG nur dann zulässig, wenn sie im Inland keinen dauernden Standort haben.

Der Standort eines Fahrzeuges ist der Ort, von dem aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird, also bei Unternehmen der Firmensitz oder der Sitz der Zweigniederlassung, bei Miete oder Leasing der Sitz des Mieters bzw. Leasingnehmers (§ 40 Abs. 1 KFG).

Gem. § 82(8) KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, 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. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

Gem. § 82 Abs. 8 KFG ist die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 21.3.2002, RS C-451/99, nicht die Zulassungspflicht, sondern den kurzen Zeitraum von nur drei Tagen bis zur inländischen Zulassung nach Einbringung des Kraftfahrzeuges mit ausländischer Zulassung in das Bundesgebiet als gemeinschaftswidrig erkannt.

Unabhängig von der Frage, weiche Frist für die Zulassung eines solchen ins Inland eingebrachten Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen gemeinschaftsrechtskonform ist, - die Verwendung des Fahrzeuges im Inland beginnt nicht erst mit der Zulassung im Inland, sondern bereits im Zeitpunkt der Einbringung ins Inland.

Dieser und nicht der Zeitpunkt der Zulassung im Inland ist nach § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG für die Heranziehung des Beginns der Kfz -Steuerpflicht maßgebend (VwGH vom 23.3.2006, [2006/16/0003](#)).

Gem. § 4 Abs. 1 Z e KfzStG dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) des Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Monates, in dem die Verwendung endet.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes werden die Fahrzeuge in Form von mtl. Pauschalmietverträgen vom inländischen Unternehmen angemietet und sowohl im grenzüberschreitenden als auch rein innerstaatlichen Güterbeförderungsverkehr eingesetzt.

Trotz regelmäßiger Rückführung (mindestens einmal im Monat- max. Mietvertragslaufzeit) ist der Sitz des österreichischen Unternehmens als Standort der Fahrzeuge im Sinne des KFG anzusehen, da von hier hauptsächlich über die Fahrzeuge verfügt wird.

Daraus folgt, dass die Fahrzeuge nach dem KFG in Österreich zulassungspflichtig sind. Die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ist durch einen oder mehrere Austritte und einen oder mehrere Wiedereintritte in das Bundesgebiet nicht verlängerbar, das heißt, dass sie nicht mit jedem Eintritt in das Bundesgebiet neu zu laufen beginnt.

Eine Befreiung von der Steuerpflicht nach dem Abkommen vom 14.12.1956 BGBL. Nr. 270/1962 über die Besteuerung von Strassenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen, kommt nicht in Betracht, da die Fahrzeuge nicht im Rahmen einer internationalen Warenbeförderung sondern im Rahmen eines internationalen KFZ-Mietgeschäftes nach Österreich kommen.

Des weiteren wird auf die Beantwortung der Anfrage des Bundesministerium betr. steuerliche Beurteilung Kraftfahrzeugsteuer (GZ BMF - 010221/3205-IV/4/2009 vom 13.4.2010)

verwiesen. Da der Standort der geleasteten Fahrzeuge in Österreich liegt und die Kfz-Steuerpflicht bereits im Zeitpunkt der Einbringung ins Inland beginnt, war die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Als Beilage wurde eine Aufstellung über die Verwendung des Kraftfahrzeuges mit dem Kennzeichen L11 im Jahr 2008 samt Kopien von Frachtbriefen, Lieferscheinen usw. vorgelegt.

Über Aufforderung wurden dem Unabhängigen Finanzsenat von der Berufungswerberin eine Liste der Kraftfahrzeuge der F. S.r.o. übersendet. Weiter wurden von der Berufungswerberin dem Unabhängigen Finanzsenat Listen über die Zeiträume, in welchen die Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin in den einzelnen Jahren gemietet wurden, übersendet.

Liste der Fahrzeuge mit Kennzeichen, Fabrikmarke, Fahrzeugart, Gesamtgewicht und Leistung:

Kennzeichen	Fabrikmarke	Fahrzeugart	Gesamtgewicht (kg)	Leistung (KW)
L1	Scania	Zugmaschine	18.000	309
L2	Scania	Zugmaschine	18.000	309
L3	Scania	Zugmaschine	18.000	309
L4	Scania	Zugmaschine	18.000	345
L5	Scania	Zugmaschine	18.000	345
L6	Schwarzmüller	Kipper	35.000	-
L7	Schwarzmüller	Kipper	35.000	-
L8	Iveco	LKW bis 3,5 t	3.500	92
L9	Carnehl	Mulde	34.000	-
L10	BMW	LKW	2.385	210
=L11	Scania	Zugmaschine	18.000	345
L12	Scania	LKW über 3,5 t	32.000	309
L13	Scania	Zugmaschine	18.000	368
L14	Scania	LKW über 3,5 t	26.000	309
L15	Scania	Zugmaschine	18.000	309
L16	Scania	LKW über 3,5 t	32.000	309
L17	Scania	Zugmaschine	18.000	309
L18	Scania	LKW über 3,5 t	18.000	309
L19	Scania	LKW über 3,5 t	18.000	309

Weiter wurde bekannt gegeben, dass es sich bei den Fahrzeugen mit dem Kennzeichen
1) L20 um ein Mietfahrzeug der Marke Scania mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von

18 Tonnen handelt,

2) L21 um einen Scania mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von 32 Tonnen handelt und dieses Fahrzeug von der Berufungswerberin erst ab Juni 2010 von einer anderen Firma gemietet wird und

3) L22 um ein Fahrzeug der Marke Volvo mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von 18 Tonnen handelt, dieses Fahrzeug von der Berufungswerberin nie gemietet wurde und von der F. S.r.o. an einen österreichischen Unternehmer verkauft wurde.

Laut den vorgelegten Tabellen wurden die einzelnen Kraftfahrzeuge in den einzelnen Jahren wie folgt von der Berufungswerberin gemietet (Anzahl der Tage pro Monat):

Miete Übersicht 2006

Kennzeichen	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
L1										31	30	31
L2										31	30	31
L3										31	30	31
L4										31	30	31
L5										31	30	31
L6											23	31
L7											23	31
L8												17

Miete Übersicht 2007

Kennzeichen	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
L1	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L2	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L3	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L4	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L5	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L6	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L7	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L8	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L9				30	31	30	31	31	30	31	30	31
=L11										31	30	31
L12											30	31

Miete Übersicht 2008

Kennzeichen	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
L1	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	---	31
L2	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L3	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L4	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L5	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L6	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L7	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L8	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L9	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
=L11	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L12	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L13									30	31	30	31
L14												31
L16												31

Miete Übersicht 2009

Kennzeichen	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
L1	31	28	31	30	31	30	---	2	---	---	---	---
L2	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L3	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L4	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L5	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L6	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L7	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L8	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L9	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
=L11	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	---
L12	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L13	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L14	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31

L23				8	31	30	31	31	30	12	---	31
L24					14	7	---	---	---	---	---	---
L16	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31
L17								5	---	---	---	---
L19						30	31	31	30	31	30	31

Laut den vorgelegten Aufstellungen wurde der BMW X3 mit dem Kennzeichen L10 von der Berufungswerberin nicht gemietet.

Mit Vorhalt vom 18. Juli 2011 wurde der Berufungswerberin die rechtliche Würdigung nach Ansicht des Referenten bekannt gegeben. Dieser Vorhalt wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Mit Eingabe vom 1. September 2011 wurden von der Berufungswerberin die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie auf Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte, da im Zuge einer Nachschau festgestellt wurde, dass ab dem Jahr 2006 regelmäßig aus der Slowakei angemietete Kraftfahrzeuge für die Berufungswerberin verwendet wurden. Festgehalten wird dazu, dass gegen die Wiederaufnahme der Verfahren im Berufungsverfahren keine Einwände erhoben wurden.

Zu dem BMW X3 wird festgestellt, dass dieses Kraftfahrzeug von der Berufungswerberin nicht gemietet wurde. Nach den glaubwürdigen Ausführungen der Berufungswerberin hat sie über dieses Kraftfahrzeug auch nicht verfügt. Deshalb liegt bei diesem Kraftfahrzeug eine widerrechtliche Verwendung bei der Berufungswerberin nicht vor. Der BMW X3 mit dem Kennzeichen L10 ist hier bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer nicht zu berücksichtigen.

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

Steuerschuldner ist dabei nach § 3 Z. 2 KfzStG die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. Gemäß § 4 Abs. 1 Z. 3 KfzStG dauert die Steuerpflicht in diesem Fall vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Auch bei Kraftfahrzeugen, die ein ausländisches Kennzeichen führen, kann der Tatbestand einer widerrechtlichen Verwendung vorliegen. Für den Fall entscheidend ist, ob die Kraftfahrzeuge im Inland zum Verkehr zuzulassen sind. Dazu lauten die für den gegenständlichen Fall wesentlichen Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes 1967 (KFG) auszugsweise:

§ 36. Allgemeines

Kraftfahrzeuge und Anhänger außer Anhängern, die mit Motorfahrrädern gezogen werden, dürfen unbeschadet der Bestimmungen der §§ 82, 83 und 104 Abs. 7 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen und von nicht zugelassenen Anhängern auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn

a) sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden,

b) sie das behördliche Kennzeichen (§ 48) führen,

c) bei der Zulassung oder Bewilligung einer Probe- oder Überstellungsfahrt vorgeschriebene Auflagen erfüllt werden,

d) für sie die vorgeschriebene Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung (§ 59) oder Haftung (§ 62) besteht und

e) bei den der wiederkehrenden Begutachtung (§ 57a) unterliegenden zum Verkehr zugelassenen Fahrzeugen, soweit sie nicht unter § 57a Abs. 1b fallen, eine den Vorschriften entsprechende Begutachtungsplakette (§ 57a Abs. 5 und 6) am Fahrzeug angebracht ist

§ 37. Zulassung

(1) Kraftfahrzeuge und Anhänger sind auf Antrag und, soweit dies erforderlich ist, unter Vorschreibung entsprechender Auflagen zum Verkehr zuzulassen, wenn die im Abs. 2 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Bei der Zulassung ist auch anzusprechen, welches Kennzeichen gemäß § 48 das Fahrzeug zu führen hat.

(2) Kraftfahrzeuge und Anhänger dürfen 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, wenn er eine Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges abgibt und wenn er folgende Nachweise erbringt:

.....

§ 40. Verfahren bei der Zulassung

(1) 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; jedoch gilt

.....

d) im Falle einer Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat der Hauptwohnsitz des Mieters als dauernder Standort des Fahrzeuges.

.....

§ 79. 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. Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen

(1) Kraftfahrzeuge und Anhänger mit ausländischem Kennzeichen (§ 79 Abs. 1) müssen von einem Mitgliedstaat des Pariser Übereinkommens über den Verkehr mit Kraftfahrzeugen, BGBl. Nr. 304/1930, des Genfer Abkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 222/1955, oder des Wiener Übereinkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 289/1982, zugelassen sein. Anhänger, die nach heimatlichem Recht nicht gesondert zugelassen werden, sondern das Kennzeichen des Zugfahrzeuges führen müssen, gelten als zugelassen; dies gilt auch für Fahrzeuge mit Zoll-, Überstellungs- oder Probefahrerkennzeichen für die Dauer der Gültigkeit dieser Kennzeichen. Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Bundesgebiet dürfen nur verwendet werden, wenn sie das ihnen zugewiesene Kennzeichen führen.

.....

(8) 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. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung."

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass eine widerrechtliche Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeuges dann vorliegt, wenn es nach dem KFG zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Das Lenken von im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen (und zwar in einem der Mitgliedstaaten eines der in § 82 Abs. 1 KFG genannten Internationalen Übereinkommens) ist nach Maßgabe des § 82 KFG erlaubt, also ohne dauernden Standort in Österreich bis zu einer Höchstdauer von einem Jahr (§ 79 Abs. 1 KFG). Hat das Fahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich – was nach § 82 Abs. 8 KFG erster Satz bei Verwendung durch eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland anzunehmen ist –, ist diese Verwendung ohne inländische Zulassung nur während eines Monats nach der Einbringung ins Inland zulässig. Nach Ablauf dieser Monatsfrist fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit

öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung im Sinne des § 37 KFG (vgl. VwGH 1.5.1996, [95/11/0378](#)). Es kommt daher darauf an, von wem das im Ausland zugelassene Kraftfahrzeug im Inland verwendet wird. Ist dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 79 Abs. 1 KFG (mit seiner Jahresregel), ist es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 82 Abs. 8 KFG zum Tragen.

Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt nach § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Abweichend von dieser im § 40 Abs. 1 KFG aufgestellten Regel normiert § 82 Abs. 8 KFG für Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland verwendet werden, den dauernden Standort in Form einer gesetzlichen Vermutung mit der Möglichkeit eines Gegenbeweises. Die gesetzliche Vermutung ist dabei analog der Grundnorm des § 40 für natürliche Personen (Hauptwohnsitz) bzw. juristische Personen (Sitz) konzipiert.

Mit den Mietverträgen – auch wenn sie jeweils nur für die Dauer von einem Monat abgeschlossen wurden – hat die Berufungswerberin Kraftfahrzeuge für die Dauer - von durchgehenden Zeiträumen - von mehreren Jahren gemietet. Dieses ergibt sich aus den vorgelegten Tabellen, nach denen die Mietzeiten der einzelnen Kraftfahrzeuge überwiegend mehr als ein Jahr betragen – und zwar durchgehend.

Mit den Mietverträgen wurden die Kraftfahrzeuge der Berufungswerberin zum Gebrauch überlassen. Während der Dauer der Mietverträge werden die Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin genutzt. Dass die gemieteten Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin während des Mietzeitraumes auch verwendet werden, wird in der der Berufung als Beilage 1 angeschlossenen Aufstellung und den dazugehörigen Kopien bestätigt. Diese Aufstellung sollte laut Berufung als Nachweis dafür dienen, dass die gemieteten Kraftfahrzeuge durch eine überwiegende Verwendung im Ausland den Standort im Ausland haben. Jedoch nach den vorgelegten Unterlagen wurde das von der Berufungswerberin ausgewählte Kraftfahrzeug im Jahr 2008 kein einziges Mal von der F. S.r.o. verwendet, was dadurch bestätigt wird, dass kein einziger der vorgelegten Frachtbriefe, Lieferscheine usw. auf die F. S.r.o. lautet. Dieses Kraftfahrzeug wurde im Jahr 2008 von der Berufungswerberin verwendet, weshalb sich der Standort dieses Kraftfahrzeuges – so wie wohl auch der anderen gemieteten Kraftfahrzeuge – im Inland befindet. Es ist deshalb davon auszugehen, dass sich der Standort der anderen Kraftfahrzeuge ebenfalls im Inland befindet, da nach den Erfahrungen des täglichen Lebens für einen Nachweis jener Gegenstand herangezogen wird, bei welchem dieser Nachweis am leichtesten und sichersten erbracht werden kann.

Nach der vorliegenden Aktenlage steht außer Zweifel, dass die gemieteten Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin verwendet wurden und damit ihren Standort im Inland haben. Die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG wird durch ein vorübergehendes oder auch mehrmaliges Verlassen des Bundesgebietes nicht unterbrochen, wenn das Fahrzeug von einem Unternehmen, das seinen Sitz in Österreich hat, eingebracht wurde und von diesem Unternehmen, trotz der Standortvermutung in Österreich, nicht nachgewiesen wurde, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort im Ausland hat. Im Gegenteil, mit dem Versuch, den Standort der Kraftfahrzeuge im Ausland nachzuweisen, wurde nur bestätigt, dass sich der Standort der Kraftfahrzeuge im Inland befindet. Mit den vorgelegten Unterlagen wurde nachgewiesen, dass die Berufungswerberin zumindest hauptsächlich – für wenige Tage lauten die Lieferscheine auf eine andere inländische Firma - über die Kraftfahrzeuge verfügt, was bedeutet, dass sich der Standort der Kraftfahrzeuge im Inland befindet.

Dadurch, dass von der Berufungswerberin nicht nachgewiesen wurde, dass die Kraftfahrzeuge überwiegend von der F. S.r.o. genutzt wurden, konnte von ihr der Gegenbeweis, dass die Kraftfahrzeuge ihren Standort im Ausland haben, nicht erbracht werden.

Da sich der Standort der Kraftfahrzeuge im Inland befindet, kommt § 79 KFG mit seiner Jahresregel nicht zum Tragen, sondern die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG, sodass nach Ablauf der Monatsfrist den Kraftfahrzeugen die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichen Verkehr erforderliche Zulassung fehlte, wodurch es sich bei der Weiterverwendung um nicht ordnungsgemäß zugelassene Kraftfahrzeuge handelte, bei denen der Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfüllt wurde.

Eine EU-Rechtswidrigkeit kann nicht erkannt werden.

Nach § 4 Abs. 1 Z. 3 KfzStG dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet. Im gegenständlichen Fall ergibt sich für die Kraftfahrzeugsteuer folgende Berechnung:

Kraftfahrzeugsteuer 2006

- | | | | |
|----|---|---|--------|
| 1. | L20
Scania 18 Tonnen
3 Monate = 18 x 5,45 x 3 = | € | 294,30 |
| 2. | L1
Scania 18 Tonnen
3 Monate = 18 x 5,45 x 3 = | € | 294,30 |
| 3. | L2
Scania 18 Tonnen
3 Monate = 18 x 5,45 x 3 = | € | 294,30 |

4.	L3 Scania 18 Tonnen 3 Monate = $18 \times 5,45 \times 3 =$	€	294,30
5.	L4 Scania 18 Tonnen 3 Monate = $18 \times 5,45 \times 3 =$	€	294,30
6.	L5 Scania 18 Tonnen 3 Monate = $18 \times 5,45 \times 3 =$	€	294,30
7.	L6 Schwarzmüller 35 Tonnen $35 \times 6,17 = € 215,95$, die Steuer beträgt für einen Anhänger höchstens € 197,44 je Monat! 2 Monate (Höchstbetrag) $197,44 \times 2 =$	€	394,88
8.	L7 Schwarzmüller 35 Tonnen $35 \times 6,17 = € 215,95$, die Steuer beträgt für einen Anhänger höchstens € 197,44 je Monat! 2 Monate (Höchstbetrag) $197,44 \times 2 =$	€	394,88
9.	L8 IVECO 92 Kilowatt abzüglich 24 Kilowatt = 68 Kilowatt, diese $\times € 0,60 =$ monatlich € 40,80 für 1 Monat	€	40,80
Summe gemietete Fahrzeuge		€	2.596,36
+ für in Österreich zugelassene Fahrzeuge laut Erklärung		€	11.981,92
Summe		€	<u>14.578,28</u>
Nachforderung		€	2.596,36

Kraftfahrzeugsteuer 2007

1.	L1 Scania 18 Tonnen 6 Monate = $18 \times 5,45 \times 6 =$	€	588,60	
	6 Monate = $18 \times 2,72 \times 6 =$	€	293,76	€ 882,36
2.	L2 Scania 18 Tonnen 6 Monate = $18 \times 5,45 \times 6 =$	€	588,60	
	6 Monate = $18 \times 2,72 \times 6 =$	€	293,76	€ 882,36
3.	L3 Scania 18 Tonnen 6 Monate = $18 \times 5,45 \times 6 =$	€	588,60	
	6 Monate = $18 \times 2,72 \times 6 =$	€	293,76	€ 882,36
4.	L4 Scania 18 Tonnen 6 Monate = $18 \times 5,45 \times 6 =$	€	588,60	

	6 Monate = $18 \times 2,72 \times 6 =$	€	293,76	€	882,36
5.	L5 Scania 18 Tonnen				
	6 Monate = $18 \times 5,45 \times 6 =$	€	588,60		
	6 Monate = $18 \times 2,72 \times 6 =$	€	293,76	€	882,36
6.	L6 Schwarzmüller 35 Tonnen				
	6 Monate Höchstbetrag € $197,44 \times 6 =$	€	1.184,64		
	6 Monate Höchstbetrag € $98,72 \times 6 =$	€	592,32	€	1.776,96
7.	L7 Schwarzmüller 35 Tonnen				
	6 Monate Höchstbetrag € $197,44 \times 6 =$	€	1.184,64		
	6 Monate Höchstbetrag € $98,72 \times 6 =$	€	592,32	€	1.776,96
8.	L8 IVECO 92 Kilowatt abzüglich 24 Kilowatt = 68 Kilowatt, diese x € 0,60 = monatlich € 40,80				
	12 Monate = € $40,80 \times 12 =$			€	489,60
9.	L9 Carnehl 34 Tonnen				
	$34 \times 6,17 =$ € 209,78, die Steuer beträgt für einen Anhänger höchstens € 197,44 je Monat!				
	3 Monate Höchstbetrag € $197,44 \times 3 =$	€	592,32		
	6 Monate Höchstbetrag € $98,72 \times 6 =$	€	592,32	€	1.184,64
10.	=L11 Scania 18 Tonnen				
	3 Monate = $18 \times 2,72 \times 3 =$			€	146,88
11.	L12 Scania 32 Tonnen				
	2 Monate = $32 \times 3,08 \times 2 =$			€	197,12
	Summe gemietete Fahrzeuge			€	9.983,96
	+ für in Österreich zugelassene Fahrzeuge laut Erklärung			€	7.458,19
	Summe			€	<u>17.442,15</u>
	Nachforderung			€	9.983,96

Kraftfahrzeugsteuer 2008

1.	L1 Scania 18 Tonnen				
	11 Monate = $18 \times 2,72 \times 11 =$	€	538,56		
2.	L2 Scania 18 Tonnen				
	12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52		
3.	L3 Scania 18 Tonnen				
	12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52		

4.	L4 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
5.	L5 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
6.	L6 Schwarzmüller 35 Tonnen 12 Monate Höchstbetrag € 98,72 x 12 =	€	1.184,64
7.	L7 Schwarzmüller 35 Tonnen 12 Monate Höchstbetrag € 98,72 x 12 =	€	1.184,64
8.	L8 IVECO 92 Kilowatt abzüglich 24 Kilowatt = 68 Kilowatt, diese x € 0,60 = monatlich € 40,80 12 Monate = € 40,80 x 12 =	€	489,60
9.	L9 Carnehl 34 Tonnen 12 Monate Höchstbetrag € 98,72 x 12 =	€	1.184,64
10.	=L11 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
11.	L12 Scania 32 Tonnen 12 Monate = $32 \times 3,08 \times 12 =$	€	1.182,72
12.	L13 Scania 18 Tonnen 4 Monate = $18 \times 2,72 \times 4 =$	€	195,84
13.	L14 Scania 26 Tonnen 1 Monat = $26 \times 3,08 =$	€	80,08
14.	L16 Scania 32 Tonnen 1 Monat = $32 \times 3,08 =$	€	98,56
		<hr/>	
Summe gemietete Fahrzeuge		€	9.076,88
+ für in Österreich zugelassene Fahrzeuge laut Erklärung		€	4.343,08
		<hr/>	
Summe		€	13.419,96
		<hr/>	
Nachforderung		€	9.076,88

Kraftfahrzeugsteuer 2009

1.	L1 Scania 18 Tonnen 6 Monate = $18 \times 2,72 \times 6 =$	€	293,76
----	--	---	--------

2.	L2 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
3.	L3 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
4.	L4 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
5.	L5 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
6.	L6 Schwarzmüller 35 Tonnen 12 Monate Höchstbetrag € 98,72 x 12 =	€	1.184,64
7.	L7 Schwarzmüller 35 Tonnen 12 Monate Höchstbetrag € 98,72 x 12 =	€	1.184,64
8.	L8 IVECO 92 Kilowatt abzüglich 24 Kilowatt = 68 Kilowatt, diese x € 0,60 = monatlich € 40,80 12 Monate = € 40,80 x 12 =	€	489,60
9.	L9 Carnehl 34 Tonnen 12 Monate Höchstbetrag € 98,72 x 12 =	€	1.184,64
10.	=L11 Scania 18 Tonnen 11 Monate = $18 \times 2,72 \times 11 =$	€	538,56
11.	L12 Scania 32 Tonnen 12 Monate = $32 \times 3,08 \times 12 =$	€	1.182,72
12.	L13 Scania 18 Tonnen 12 Monate = $18 \times 2,72 \times 12 =$	€	587,52
13.	L14 Scania 26 Tonnen 12 Monate = $26 \times 3,08 \times 12 =$	€	960,96
14.	L16 Scania 32 Tonnen 12 Monate = $32 \times 3,08 \times 12 =$	€	1.182,72
15.	L23 Scania 18 Tonnen 12 Tage + 6 Monate + 8 Tage = 8 Monate 8 Monate = $18 \times 2,72 \times 8 =$	€	391,68

16. L19		
Scania 18 Tonnen		
7 Monate = $18 \times 2,72 \times 7 =$	€	342,72
<hr/>		
Summe gemietete Fahrzeuge	€	11.874,24
+ für in Österreich zugelassene Fahrzeuge laut Erklärung	€	2.964,24
<hr/>		
Summe	€	14.838,48
<hr/>		
Nachforderung	€	11.874,24

Abschließend wird noch zu einigen Ausführungen in der Berufung Stellung genommen:

1) Zu den Ausführungen in der Berufung zu dem BMW X3 erübrigt sich eine Stellungnahme, da dieses Kraftfahrzeug bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer ausscheidet.

2) Durchführungsrichtlinie zum KfzStG (BMF- Erlass vom 6.12.1996, GZ. 10 4004/1-IV10/96), welche sich auf den BMF-Erlass vom 20.2.1991, GZ. 04 0401/1-IV/4/91 bezieht.

Hier wird in den Ausführungen, so wie auch im Erlass vom 20.2.1991, auf § 2 Abs. 1 Z. 11 KfzStG verwiesen. Nach dieser Bestimmung sind Kraftfahrzeuge von Personen, denen eine Steuerbefreiung auf Grund von Staatsverträgen, Gegenseitigkeitserklärungen oder sonst nach den Grundsätzen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes zukommt oder auf Grund tatsächlich gewährter Gegenseitigkeit zuerkannt wird, von der Steuer befreit. Dieser Erlass bezieht sich jedoch nur auf ausländische Fahrzeuge. Um als ausländisches Fahrzeug zu gelten, ist Voraussetzung, dass diese Fahrzeuge ihren Standort im Ausland haben. Im gegenständlichen Fall haben die Kraftfahrzeuge, wie oben ausgeführt wurde, jedoch ihren Standort im Inland. Aus diesen Gründen fallen die gegenständlichen Kraftfahrzeuge auch nicht unter diese Richtlinie. Auch liegt hier nicht ein privater Gebrauch im Sinne der Richtlinie vor.

3) EuGH-Urteil zur RS C-451/99

Mit diesem Urteil hat der EuGH nicht die Zulassungspflicht, sondern den kurzen Zeitraum von nur drei Tagen bis zur inländischen Zulassung nach Einbringung des Kraftfahrzeuges in das Bundesgebiet als gemeinschaftswidrig erkannt.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.03.2006, 2006/16/0003, dazu ausgeführt:

„Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 21. März 2002, Rs C- 451/99, nicht die Zulassungsverpflichtung, sondern den zu kurzen Zeitraum von nur drei Tagen bis zur inländischen Zulassung nach der Einbringung des Kraftfahrzeuges mit ausländischer Zulassung in das Bundesgebiet als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Demnach hatte der Gesetzgeber nach Erlass dieses Urteils eine angemessene Frist für die Zulassung solcher Fahrzeuge zu normieren.

Unabhängig von der Frage, welche Frist für die Zulassung eines solchen ins Inland eingebrachten Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen gemeinschaftskonform ist,

die Verwendung des Fahrzeuges im Inland beginnt nicht erst mit der Zulassung im Inland, sondern bereits im Zeitpunkt der Einbringung ins Inland. Dieser und nicht der Zeitpunkt der Zulassung im Inland ist nach § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG für die Heranziehung des Beginns der Kfz-Steuerpflicht maßgebend.

Das genannte Urteil des EuGH über die einzuräumende Frist für die Zulassung eines ins Inland eingebrachten Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen ist demnach für die Steuerpflicht nach dem KfzStG nicht von entscheidender Bedeutung. Die Kraftfahrzeugsteuerpflicht knüpft an die wegen Fehlens der erforderlichen Zulassung widerrechtliche Verwendung im Inland an, die vom EuGH nicht als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt wurde und im Beschwerdefall unbestritten gegeben war. Die Verpflichtung zur Zulassung im Inland war bereits mit der Einbringung des Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen ins Inland und dessen Verwendung im Inland durch den Beschwerdeführer gegeben, die er dann in angemessener Frist vorzunehmen hatte. Für den Beginn der Steuerpflicht nach dem KfzStG ist jedoch nicht maßgebend, welche Frist zur Zulassung eines ins Inland eingebrachten Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen bestand, sondern die Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung. Dies war erfolgt und der Beschwerdeführer hat demnach den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verwirklicht."

Wie in der Berufung auch richtig festgehalten wurde, ergibt sich aus dem Urteilstenor dieser EuGH-Entscheidung, dass ein Kraftfahrzeug in jenem Mitgliedstaat besteuert werden soll, in dem es benutzt wird. Die Nutzung der Kraftfahrzeuge liegt während der Dauer der Mietverhältnisse, welche sich durchgehend über mehrere Jahre erstrecken können, wie auch bereits oben ausgeführt, bei der Berufungswerberin. Zu Folge der Nutzung der Kraftfahrzeuge durch die Berufungswerberin haben diese Kraftfahrzeuge ihren Standort im Inland und wurden diese durch die nicht erfolgte Zulassung im Inland widerrechtlich verwendet. Damit wurde der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG verwirklicht.

4) EuGH-Urteil zur RS C-115/00

Der Sachverhalt in diesem Urteil unterscheidet sich von dem gegenständlichen Sachverhalt in einem wesentlichen und entscheidenden Punkt. In dem Sachverhalt, der diesem Urteil zu Grunde liegt, wurden die Kraftfahrzeuge nicht von der deutschen GmbH gemietet. Die Kraftfahrzeuge wurden von dem Unternehmen in Luxemburg, auf welches die Kraftfahrzeuge zugelassen waren, von diesem zu Kabotagefahrten in Deutschland verwendet. Hier war der Standort der Kraftfahrzeuge zu Folge der Nutzung dieser durch das Unternehmen in Luxemburg natürlich in Luxemburg und nicht in Deutschland.

Die gegenständlichen Kraftfahrzeuge wurden jedoch von der Berufungswerberin gemietet. Während der Dauer der Mietverhältnisse wurden die Kraftfahrzeuge nicht von der F. S.r.o., der Vermieterin, genutzt, sondern von der Berufungswerberin. Die Kraftfahrzeuge werden nicht von der F. S.r.o. für Kabotagefahrten verwendet, sondern erfolgt die Verwendung der Kraftfahrzeuge, wie auch den vorgelegten Frachtbriefen, Lieferscheinen usw. zu entnehmen ist, durch die Berufungswerberin. Durch die Nutzung der Kraftfahrzeuge durch die

Berufungswerberin liegt hier der Standort der Kraftfahrzeuge nicht im Ausland, sondern im Inland.

Nach diesem Urteil enthält die Richtlinie 93/89 keine Kollisionsnorm, die es ermöglichen würde, den für die Zulassung zuständigen Mitgliedstaat zu bestimmen.

5) RL 1999/62/EG

Die RL 1999/62/EG (Nachfolgebestimmung zu RL 93/89/EWG) ist vor dem Hintergrund der Besteuerung im Land der Nutzung zu verstehen. Die Richtlinie bezieht sich in Österreich auf die Kraftfahrzeugsteuer. Die „Fahrzeuge“, für welche diese Richtlinie gilt, werden in dieser Richtlinie genau bezeichnet. Die gegenständlichen Kraftfahrzeuge fallen unter den Begriff „Fahrzeuge“ im Sinne dieser Richtlinie. Genutzt werden die gegenständlichen Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin – auf keinen Fall von der F. S.r.o. – weshalb als Land der Nutzung Österreich anzusehen ist - und nicht die Slowakei (von den vorgelegten Frachtbriefen, Lieferscheinen usw. lautet kein einziger auf die F. S.r.o.). Da diese Richtlinie vor dem Hintergrund der Besteuerung im Land der Nutzung, die Nutzung der Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin erfolgt, ist als Land der Nutzung Österreich zu verstehen. Auf Grund dieses Sachverhaltes ist Österreich jener Staat, in dem die Fahrzeuge zuzulassen sind, weswegen der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung der Kraftfahrzeuge erfüllt ist.

Diese Richtlinie enthält ebenso wenig wie ihre Vorgängerbestimmung (RL 93/89/EWG) eine Kollisionsnorm, die es ermöglichen würde, den für die Zulassung zuständigen Mitgliedstaat zu bestimmen.

6) RL 2006/1/EG

Diese Richtlinie erlaubt es Unternehmen – unter den in der Richtlinie genannten Voraussetzungen – Mietfahrzeuge in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihrer Niederlassung zu verwenden. Als „Mietfahrzeug“ im Sinne dieser Richtlinie gilt jedes Fahrzeug, das einem Unternehmen im Rahmen eines Vertrages mit dem Unternehmen, das das Fahrzeug bereitstellt, für Beförderungen im gewerblichen Güterverkehr oder im Werksverkehr gegen Entgelt für einen bestimmten Zeitraum zur Verfügung gestellt wird. Nach Artikel 2 dieser Richtlinie lässt jeder Mitgliedstaat unter den in diesem Artikel genannten Voraussetzungen zu, dass Fahrzeuge, die von den Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates gemietet werden, in seinem Gebiet für den Verkehr verwendet werden. Eine dieser Voraussetzungen ist die Zulassung in dem Mitgliedstaat des mietenden Unternehmens. Im gegenständlichen Fall werden die Kraftfahrzeuge jedoch nicht von einem Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats gemietet, sondern von einem inländischen Unternehmen Fahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat. Diese Bestimmung erlaubt es der Berufungswerberin, die von ihr gemieteten

Fahrzeuge, wenn sie im Inland (Österreich) zugelassen worden sind, in einem anderen Mitgliedstaat zu verwenden. Nach dieser Richtlinie ist für die gegenständlichen Kraftfahrzeuge die Zulassung in Österreich sogar vorgesehen.

7) Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen, die der internationalen Warenbeförderung dienen (BGBl. Nr. 270/1962)

Nach Artikel 2 dieses Abkommens sind Fahrzeuge, die im Gebiet einer der Vertragsparteien zugelassen sind und vorübergehend im Rahmen einer internationalen Warenbeförderung in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden, unter den in diesem Abkommen angeführten Voraussetzungen, von den Abgaben befreit, die für die Benutzung oder das Halten von Fahrzeugen im Gebiet der letzteren Vertragspartei erhoben werden. Der Begriff „Fahrzeug“ im Sinne dieses Abkommens bedeutet alle Straßenkraftfahrzeuge und alle Anhänger, die an solche Fahrzeuge angehängt werden können und mit diesem Fahrzeug oder gesondert eingeführt werden. Der Begriff „internationale Warenbeförderung“ bedeutet die entgeltliche oder unentgeltliche gewerbliche Beförderung von Gütern, wenn die zurückgelegte Strecke das Überschreiten mindestens einer Grenze zwischen zwei Ländern einschließt.

Im gegenständlichen Fall werden die Kraftfahrzeuge jedoch nicht von der F. S.r.o. genutzt, sondern von der Berufungswerberin. Die von der Berufungswerberin gemieteten Kraftfahrzeuge werden von ihr nicht nur vorübergehend genutzt, sondern erfolgt von ihr sogar eine durchgehende Nutzung über einen Zeitraum von mehreren Jahren. Im gegenständlichen Fall werden die Kraftfahrzeuge nicht nur vorübergehend im Rahmen einer internationalen Warenbeförderung in das Bundesgebiet eingeführt, sondern erfolgt die Warenbeförderung durch die Berufungswerberin eben aus diesem Bundesgebiet. Eine Nutzung der Kraftfahrzeuge im Zeitraum, in dem sie von der Berufungswerberin gemietet wurden, durch die F. S.r.o. erfolgte nicht. Da die Kraftfahrzeuge von der Berufungswerberin mit Sitz im Inland genutzt werden, somit keine vorübergehende Verwendung im Inland vorliegt, hätten diese von der Berufungswerberin gemieteten Kraftfahrzeuge im Inland zugelassen werden müssen.

8) Wiener Übereinkommen über den Straßenverkehr

Die Bestimmungen dieses Übereinkommens, verlautbart mit BGBl. 289/1982, wurde von den Vertragsparteien in dem Wunsch, den internationalen Straßenverkehr zu erleichtern und die Sicherheit auf den Straßen durch die Annahme einheitlicher Verkehrsregeln zu erhöhen, vereinbart. Nach Artikel 35 Abs. 1 lit. a dieses Übereinkommens muss im internationalen Verkehr jedes Kraftfahrzeug (Artikel 1 Buchstabe p) und jeder mit einem Kraftfahrzeug (Artikel 1 Buchstabe p) verbundene Anhänger mit Ausnahme eines leichten Anhängers von

einer Vertragspartei oder einem ihrer Teilgebiete zugelassen sein, um unter die Vergünstigungen dieses Übereinkommens zu fallen. In diesem Übereinkommen wird jedoch nicht geregelt, von welcher Vertragspartei die Zulassung zu erfolgen hat. Damit kann die Berufungswerberin aus diesem Übereinkommen nicht ableiten, dass die von ihr gemieteten Kraftfahrzeuge in Österreich nicht zugelassen werden müssen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2011