



GZ. RV/1307-L/07,  
miterledigt RV/1320-L/07,  
RV/1321-L/07, RV/1322-L/07,  
RV/1323-L/07, RV/1324-L/07,  
RV/1325-L/07, RV/1326-L/07,  
RV/0520-L/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, östAnschrift1, vom 27. Juli 2007 und vom 25. Jänner 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch Dr. Walter Dax, vom 25. Juni 2007 und vom 10. Jänner 2012 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 2002 bis 2006; Normverbrauchsabgabe 2002, 2005, 2009 und Umsatzsteuer 2006 im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler nach der am 7. November 2012 und am 7. Mai 2013 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit **Bescheiden vom 25. Juni 2006** wurden Bw (in der Folge: Bw) folgende Abgaben vorgeschrieben:

**Festsetzung der KFZ-Steuer für die Zeiträume 1-12/2002, 1-12/2003, 1-12/2004, 1-12/2005 und 1-12/2006.**

Dabei wurde die Abgabe aufgrund der widerrechtlichen Verwendung eines A6 mit einem deutschen Kennzeichen (bis 25. November 2002: D1, danach: D2) durch die Bw für den Zeitraum 27. August 2002 bis 14. Dezember 2005 berechnet. Dieses Fahrzeug wäre nach den Wahrnehmungen der Prüfer in der Zeit nach der Aufgabe der Nutzung durch JC der Bw zur Verfügung gestanden. Die Namensinitialen der Bw im Kennzeichen und der Umstand, dass die

Bw über kein weiteres Privatfahrzeug verfügt hätte bzw. eine diesbezügliche Frage unbeantwortet geblieben sei, weise ebenfalls auf eine Nutzung des Fahrzeuges durch die Bw. Die Angabe, dass das Fahrzeug von den Dienstnehmern der Bw benutzt worden wäre, sei unglaublich, da es den Erfahrungen widerspreche, dass ein derart teures Fahrzeug als Baustellenfahrzeug eingesetzt werde.

Für den Zeitraum 16. Dezember 2005 bis Ende 2006 lag den KFZ-Steuerbescheiden eine angenommene widerrechtliche Verwendung eines ML mit dem deutschen Kennzeichen D3 zugrunde. Dieses Fahrzeug wäre nach dem Verkauf des A6 (am 14. Dezember 2005) durch die deutsche GmbH1 angeschafft und am 16. Dezember 2005 in Deutschland angemeldet worden. Der Verkauf des Fahrzeuges im April 2006 (Anm. des Referenten: siehe dazu auch unten beim Punkt Umsatzsteuer für den Erwerb eines neuen Fahrzeuges) an die Bw habe zu keiner Änderung der Verwendung geführt, die Bw hätte dieses Fahrzeug vor und nach dem Verkauf genutzt. Sie hätte auch bei der GmbH1 weder eine Funktion gehabt noch eine Tätigkeit ausgeübt. Auch eine Miete sei nicht verrechnet worden. Die Bw hätte die Frage nach einem anderen Privatfahrzeug nicht beantwortet. Den Ausführungen der Bw, das Fahrzeug wäre vor dem Verkauf an die Bw der GmbH1 am Standort in Deutschland zur Verfügung gestanden, wurde (Anm. des Ref.: Offensichtlich) kein Glaube geschenkt, da keine natürliche Person als Nutzer genannt worden sei.

Hinsichtlich des **Wohnsitzes der Bw** in den gegenständlichen Zeiträumen führten die Bescheide gleichlautend aus, dass im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt worden wäre, dass die Bw durchgehend (von 2000 bis zum Ergehen der Bescheide) nur österreichische Wohnsitze hatte. Für das Vorliegen eines behaupteten deutschen Wohnsitzes in dtAnschrift2 hätten keine Nachweise erbracht werden können. In allen in der Begründung näher aufgezählten Eingaben sei in all den Jahren als Wohnsitz östAnschrift1 angeführt und auch der Bescheid der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde über die Namensänderung vom 6. Juni 2002 sei an diese Anschrift ergangen. Auch die Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Mai 2007, dass die Wohnung in Deutschland vom November 2001 bis zur Geburt des ersten Kindes am xx. November 2002 bewohnt worden sei, stehe im Widerspruch zu den aufgezählten Eingaben und zur erstmaligen Anmeldung an der deutschen Anschrift per 18. Mai 2006. Das Gebäude in Deutschland stehe im Eigentum deutscher Unternehmen (mit Gesellschaftern bzw. Geschäftsführern aus dem Bereich der Angehörigen der Bw) und es hätten keine Mietzahlungen nachgewiesen und kein Mietvertrag vorgelegt werden können. Auch nach den Angaben der Bw wäre keine Miete bezahlt worden.

**Normverbrauchsabgabe (in der Folge: NoVA) für August 2002** für den A6 (Erstzulassung am 19. Juli 2001) mit den deutschen Kennzeichen D1 und D2. Bei Anwendung

eines Steuersatzes von 14% auf die Bemessungsgrundlage von € 40.000,- ergab sich eine NoVA in Höhe von € 5.600,-. In der Begründung dazu wurde festgehalten, dass mit der Zurverfügungstellung des Fahrzeuges an die Bw ab 27. August 2002 aus den im KFZ-Steuerbescheid dargestellten Gründen eine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vorliege. Die Bw hätte durchgehend einen inländischen Wohnsitz gehabt und die Bemessungsgrundlage sei ausgehend von den Bruttoanschaffungskosten im Jahr 2001 in Höhe von € 107.776,42 geschätzt worden.

**NoVA für Dezember 2005** für den ML (Erstzulassung am 16. Dezember 2005) mit dem deutschen Kennzeichen D3. Bei Anwendung eines Steuersatzes von 15% auf die Bemessungsgrundlage von € 49.100,- ergab sich eine NoVA in Höhe von € 7.365,-. In der Begründung dazu wurde festgehalten, dass aus den im KFZ-Steuerbescheid 2006 genannten Gründen von einem Wohnsitz der Bw im Inland auszugehen sei. Da das Fahrzeug der Bw zur Verfügung stehe, sei aufgrund der widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges die NoVA-Pflicht entstanden.

**Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge** im Wege der Fahrzeugeinzelbesteuerung für einen am 20. April 2006 (Erstzulassung am 16. Dezember 2005) stattgefundenen innergemeinschaftlichen Erwerb eines ML mit dem Kennzeichen D3. Bei einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 56.465,- ergab sich Umsatzsteuer in Höhe von € 11.293,-. Dazu wurde in der Begründung ausgeführt, dass das Fahrzeug am 20. April 2006 seitens der deutschen GmbH1 an die Bw geliefert worden sei. Unter Verwendung einer unrichtigen Wohnanschrift (dtAnschrift2) der Bw sei ihr das Fahrzeug mit 16% deutscher Umsatzsteuer fakturiert worden. Da die Bw aber –wie im KFZ-Steuerbescheid 2006 dargestellt- durchgehend in Österreich wohnhaft gewesen sei, es sich daher um die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeuges gehandelt hätte und die Selbstberechnung der Umsatzsteuer unterblieben wäre, sei Erwerbsteuer festzusetzen gewesen.

Am **10. Jänner 2012** erging ein weiterer Bescheid an die Bw über die Festsetzung der **NoVA für den Zeitraum 7/2009** für einen X mit dem Kennzeichen D4. Bei der Anwendung eines Steuersatzes von 12 % auf die Bemessungsgrundlage von € 53.235,30 und Einbeziehung eines Malus gemäß § 6a NoVAG von € 8.200,- ergab sich eine NoVA in Höhe von € 14.588,24. In der Begründung dazu wurde lediglich festgehalten, dass die Festsetzung erforderlich geworden wäre, weil die Selbstberechnung der NoVA unterbleiben sei.

Am **27. Juli 2007 brachte die Bw Berufungen** gegen die oben angeführten Bescheide vom 25. Juni 2006 ein und beantragte jeweils die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Im Einzelnen wird das Berufungsvorbringen unten themenbezogen widergegeben.

In den Berufungen **gegen die KFZ-Steuerbescheide** für 2002 bis 2004 wird unter Verweis auf die eingebrachte Berufung gegen die NoVA Festsetzung 8/2002 ausgeführt, dass der Steueranspruch aufgrund einer widerrechtlichen Verwendung nicht entstanden sei. Die Berufung gegen den KFZ-Steuerbescheid für 2005 bezieht sich im Zusammenhang mit dem Fahrzeug A6 auf die gleiche Begründung wie in den Vorjahren und bezüglich des ML wird auch zunächst auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Festsetzung der NoVA für 12/2005 verwiesen. In der die KFZ-Steuer 2006 betreffenden Berufung wird wiederum auf die entsprechende NoVA-Berufung und die Berufung gegen den KFZ-Steuerbescheid 2005 verwiesen. Überdies sei im Jahr 2006 die Festsetzung der KFZ-Steuer als Doppelbesteuerung europarechtlich unzulässig.

In den Berufungen gegen die angeführten **NoVA-Bescheide** rügt die Bw allgemein Verfahrensmängel und unrichtige rechtliche Beurteilungen. So wäre etwa alleine aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich auf eine widerrechtliche Verwendung geschlossen worden, ohne dass der Bw eine tatsächliche Verwendung nachgewiesen worden wäre. Zu anderen Feststellungen wäre ihr kein Parteiengehör eingeräumt und genannte Zeugen seien entgegen der Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung nicht vernommen worden.

In der die **Umsatzsteuer für den Erwerb** dieses Fahrzeuges betreffenden Berufung wird die Ansicht vertreten, dass diese Besteuerung eine unzulässige Doppelbesteuerung darstelle, da die GmbH1 das Fahrzeug in Deutschland mit deutscher Umsatzsteuer verkauft und die Umsatzsteuer auch abgeführt hätte. Mittlerweile hätte die GmbH1 aber diesen Vorgang in Deutschland berichtet (auf ein als Beilage übermitteltes Schreiben vom 16. Juli 2007 an das deutsche Finanzamt wurde verwiesen). Nach Rückerstattung der deutschen Umsatzsteuer würde diese Berufung zurückgenommen werden. Andernfalls würde diese Berufung "substanziierter" begründet werden.

In der **Stellungnahme vom 24. Oktober 2007 zu den Berufungen** legte der Prüfer dar, dass die Bw mit Schreiben vom 23. Mai 2007 zur Wahrung des Parteiengehörs für den 1. Juli 2007 vorgeladen worden wäre. Diese wäre aber nicht erschienen, sondern hätte den Fragenkatalog mit Schreiben vom 31. Mai 2007 –nach Ansicht des Prüfers weder eindeutig noch präzise- beantwortet. Insbesondere hätte die Bw die Frage nach verwendeten Privatfahrzeugen nicht beantwortet.

Die Vernehmung der genannten Zeugen wäre nach Ansicht des Prüfers nicht zielführend gewesen, da diese entweder nahestehend (Lebensgefährte) sei oder in einem beruflichen Abhängigkeitsverhältnis stehen würden.

Am **25. Jänner 2012** wurde eine **Berufung gegen die Festsetzung der NoVA für 7/2009** für den X eingebracht (Näheres dazu siehe unten themenbezogen).

Nach der **Vorlage der Berufungen** an den UFS und der vorübergehender Aussetzung der Entscheidung wegen eines beim VwGH anhängigen Verfahrens wurde die Bw zu einem **Erörterungstermin geladen**. In der Ladung wurde der Bw vorgehalten, dass nach der Aktenlage davon auszugehen sei, dass die drei gegenständlichen Fahrzeuge im Wesentlichen dauernd im Inland für private Zwecke verwendet worden seien. Dies ergebe sich aus den Namenskürzeln der Kennzeichen, dem Nichtvorhandensein anderer privat nutzbarer PKW, der aufgrund anderslautender Mitteilungen des deutschen Finanzamtes gegebenen Unglaublichkeit der Nutzung der Fahrzeuge durch die deutschen Unternehmen, den Mitteilungen der Bw in anderen Verfahren gegenüber dem Finanzamt sowie persönlicher Wahrnehmungen der Prüfer. Da auch nach ihren eigenen Angaben der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw im Inland sei, seien die Voraussetzungen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gegeben. Die Bw wurde eingeladen, aufgezählte Unterlagen zum Beweis des Gegenteiles (insbesondere der dauernden Verwendung der Fahrzeuge in Deutschland) mitzubringen. Da gegenüber dem deutschen Finanzamt die spiegelbildliche innergemeinschaftliche Lieferung des ML an die Bw erklärt wurde, möge eine Zurücknahme der Berufung gegen die Festsetzung der Erwerbsteuer überdacht werden. Andernfalls möge die Berufung nun –wie angekündigt- näher "substantiiert" werden.

Die Ergebnisse des **Erörterungstermines vom 7. August 2012**, die auf den **Vorhalt vom 17. September 2012** dem UFS mit **Schreiben der Bw vom 23. Oktober 2012** erteilten Auskünfte sowie die **Stellungnahme vom 29. Oktober 2012 dazu seitens des Prüfers** werden ebenfalls unten themenbezogen dargestellt. Im Vorhalt vom 17. September 2012 sind der Bw auch die letzten Erhebungsergebnisse mitgeteilt worden.

In den dem UFS vorgelegten Akten finden sich im gegenständlichen Zusammenhang die im Folgenden angeführten weiteren Unterlagen. Im Interesse einer besseren Verständlichkeit wird das bisherige Verwaltungsgeschehen themenbezogen im Zusammenhang mit den einzelnen Fahrzeugen bzw. mit der Frage des Wohnsitzes der Bw dargestellt.

### **Zum Wohnsitz der Bw**

In Lohnbescheinigungen des früheren Arbeitgebers der Bw sowie in allen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2006 ist als Anschrift der Bw jeweils östAnschrift1 angeführt. In den Erklärungen ist auch eine österreichische Handy-Nr angegeben, unter der die Bw erreichbar sei. Ein Bescheid der zustBH über ein Ansuchen der Bw vom 10. Oktober 2002 auf Änderung des Familiennamens erging am 14. Oktober 2002 an die Anschrift östAnschrift1 und gab diese Anschrift auch ausdrücklich als Wohnort der Bw an.

Nach einer ZMR-Abfrage hat die Bw seit 8. Mai 2001 durchgehend ihren Hauptwohnsitz in östAnschrift1 gemeldet.

Einer Mitteilung der Gemeinde, in der die deutsche Wohnung gelegen ist, ist zu entnehmen, dass die Bw ihren Wohnsitz per 18. Mai 2006 in dtAnschrift2 gemeldet hat.

Mit einem Vorhalt vom 8. Mai 2007 wurde die Bw um Bekanntgabe ihres Hauptwohnsitzes gebeten und ersucht, bekanntzugeben, ob die Anmeldung in Deutschland an der Anschrift dtAnschrift2 per 18. Mai 2006 bedeute, dass an diesem Tag der Wohnsitz dorthin verlegt worden wäre. Es möge auch bekannt gegeben werden, ob für die deutsche Wohnung Miete bezahlt werde.

In der Beantwortung des Vorhaltes gab die Bw im Schreiben vom 31. Mai 2007 an, dass ihr Hauptwohnsitz am 31. Mai 2007 in östAnschrift1 sei. Die Wohnung in Deutschland hätte sie im November 2001 bezogen und bis zur Geburt ihres Sohnes (am xx. November 2002) bewohnt. Fallweise wäre die deutsche Wohnung auch später während Umbauarbeiten in östAnschrift1 genutzt worden. Miete sei nicht bezahlt worden.

Anlässlich des **Erörterungstermines am 7. August 2012** bekräftigte die Bw, dass sie von 2001 bis Ende 2003 ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in der deutschen Wohnung gehabt hätte und dies auch durch Fotos und Belege bezüglich der angefallenen Betriebskosten belegen könne.

Dem widersprach die Amtspartei anlässlich einer Besprechung am 12. September 2012 und führte aus, dass sich aus allen Erklärungen der Bw, aus den Angaben zur Familienbeihilfe und aus den immer an die österreichische Anschrift erfolgten Bescheidzustellungen ergebe, dass der Wohnsitz immer in Österreich gewesen wäre.

Dies wurde der Bw auch mitgeteilt und die Bw wurde ersucht, ihre Angaben durch Vorlage entsprechender Unterlagen wie Fotos, Verträge, Betriebskostenabrechnungen, Anmeldungen für Fernsehen, Telefon, Internet und dergleichen zu belegen.

Im Mail vom 23. Oktober 2012 kündigte die Bw die Vorlage von Nachweisen an, aus denen sich ergebe, dass sie mit ihrem Lebensgefährten von November 2001 bis Mai 2004 in dtAnschrift2 gelebt hätte. Im Jahr 2001 sei eine Wohnung über dem derzeitigen Büro im ersten Obergeschoß renoviert worden. In dieser Wohnung habe sich auch ein Büro befunden. Die gesamten Räume seien hochwertig ausgestattet worden. Das Gebäude wäre im Eigentum ihres Lebensgefährten gestanden und sämtliche Kosten für die Wohnung seien über die GmbH2 abgerechnet worden. Mieter und Nachbarn könnten diese Ausführungen bezeugen. Hinsichtlich der vorgehaltenen Angaben gegenüber den Behörden, dass der Wohnsitz durchgehend in Österreich gewesen wäre, äußerte sich die Bw nicht mehr.

Zu den Ausführungen der Bw stellte der Prüfer im **Schreiben vom 29. Oktober 2012** fest, dass auch die Anmeldung der Bw am angeblichen deutschen Wohnsitz erst im Jahr 2006 erfolgt sei und in den Jahren 2001 und 2002 bei den Unternehmen keine Mieteinnahmen erklärt worden seien. Die Liegenschaft hätte in den maßgeblichen Jahren JC gehört, dieser hätte sie an die GmbH<sup>2</sup> vermietet und diese Mieterin hätte auch die Kosten der Umbauarbeiten des Jahres 2001 getragen, diese allerdings erst 2006 verrechnet. Mieteinnahmen wären erst für die Jahre 2003 bis 2005 im Nachhinein im Jahr 2007 erklärt worden. In den Jahren 2001 und 2002 seien keine Einnahmen versteuert worden. Im Zuge der Erledigung der Berufung des MSH sei auch dessen damalige Lebensgefährtin vernommen worden. Der Niederschrift dazu sei zu entnehmen, dass nach den Wahrnehmungen der Lebensgefährtin der Wohnsitz der Bw im Zeitraum Februar 2006 bis April 2007 immer in östAnschrift<sup>1</sup> gewesen sei. (Anm. des Referenten: die Anmeldung in Deutschland erfolgte am 18. Mai 2006)

### **Zum deutschen Firmensitz in dtAnschrift<sup>2</sup>**

Nach der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung hätte sich an der angeführten Anschrift lediglich ein Büro und ein Firmenschild befunden. Für einen deutschen Betriebsprüfer hätte bei Prüfungsbeginn im Sommer 2007 erst ein Büro eingerichtet werden müssen. Die deutschen Unternehmen hätten auch gar keine Dienstnehmer gehabt (siehe Darstellung des deutschen Finanzamtes gleich unten), die die Verwaltungsarbeiten erledigen hätten können. Da die Verwaltung tatsächlich vom Standort in Österreich (östAnschrift<sup>2</sup>) aus erfolgt sei, wären auch die Kosten dafür jährlich den deutschen Unternehmen verrechnet worden.

Anlässlich des **Erörterungstermines am 7. August 2012** wurden der Bw diese Ausführungen des Prüfers vorgehalten. Diese gab dazu an, dass es in dtAnschrift<sup>2</sup> seit 2001 ein Büro für die deutschen Unternehmen mit 3 bis 4 Räumen gebe. Dort hätten auch sie, ihr Lebensgefährte und verschiedene namentlich genannte Angestellte (MS, NL, u.a.) gearbeitet. Alle wesentlichen Entscheidungen –auch jene über den Einsatz der Fahrzeuge– wären dort getroffen worden und seit 2008 sei dort auch die Buchhaltung geführt worden. Etwa im Sommer 2007 (laut deutschem Prüfer keine Büros vorhanden) wären die angeblich nicht vorhandenen Büroräumlichkeiten auch vom österreichischen Betriebsprüfer gesehen worden.

Der Bw wurde dazu mitgeteilt, dass der österreichische Prüfer bestätigen könne, dass es ab 2008 in dtAnschrift<sup>2</sup> Büros gegeben hätte. Hinsichtlich davor liegender Zeiträume könne er aber keine Angaben machen. Die Mitteilungen des deutschen Betriebsprüfers, es hätte bei Beginn der Prüfung keine Büros gegeben, hätten aber das Jahr 2007 betroffen.

Die Bw führte dazu in ihrem Schreiben vom 23. Oktober 2012 aus, dass die Prüfung durch das deutsche Finanzamt auch in dtAnschrift2 stattgefunden hätte. JC hätte auch mehrere Telefonate zwischen den österreichischen und dem deutschen Prüfer mitgehört, aus denen er auf ein freundschaftliches Verhältnis zwischen den Prüfern geschlossen hätte und der deutsche Prüfer sei daher voreingenommen gewesen.

Dazu teilte der Prüfer **mit Schreiben vom 29. Oktober 2012** mit, dass der deutsche Prüfer am 25. Oktober 2012 telefonisch dazu ausgeführt hätte, dass die Prüfung im Jahr 2007 erst verspätet begonnen werden hätte können, weil in dtAnschrift2 erst ein Büro für ihn eingerichtet werden hätte müssen, zu Prüfungsbeginn hätte es auch nur einen Schreibtisch gegeben und erst nach und nach wären weitere Einrichtungsgegenstände dazugekommen. Es sei nach Ansicht des deutschen Prüfers auch nicht richtig, dass JC Telefonate zwischen ihm und den österreichischen Prüfern gehört hätte, da es solche nicht gegeben hätte. Die österreichischen Prüfer hätten ihn nur am Festnetz in seinem Büro oder allenfalls zu Hause erreichen können. Betont wurde auch, dass während der letzten umfassenden Prüfung von Jänner bis April 2007 die Prüfer JC fast täglich am Standort östAnschrift2 gesehen hätten, sodass davon auszugehen sei, dass er dort auch ein Büro habe. Obwohl die Unternehmen vorwiegend in Deutschland tätig gewesen seien, hätten sich die Firmenunterlagen und die "Zentrale" sowie der letzte Entscheidungsträger in Person des sen. in östAnschrift2 befunden. Überdies würden die Aussagen der Bw und die in Deutschland vergebene UID-Nr. darauf hinweisen (nach ihren Angaben sei sie ab 2010 Eigentümerin der Liegenschaft in dtAnschrift2), dass die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben müsste, die bisher nicht erklärt worden seien.

Dass das Büro in dtAnschrift2, sofern es überhaupt existiert habe, nur ein "Zweitbüro" gewesen sein könne, stehe für den Prüfer aufgrund der Wahrnehmungen bei den Prüfungen im Jahr 2007 und in den Jahren 2003 und 2004 fest, da es für den deutschen Prüfer erst eingerichtet werden hätte müssen, sich sämtliche Buchhaltungsunterlagen in östAnschrift2 befunden hätten (wo auch die Buchhaltung gemacht worden sei), die Buchhaltungsarbeiten an die deutschen Unternehmen verrechnet worden seien und die Entscheidungsträger der deutschen Unternehmen alle ein Büro in östAnschrift2 gehabt hätten.

### **Allgemein zu den Fahrzeugen**

Mit einem Vorhalt vom 8. Mai 2007 wurde die Bw ersucht, bekanntzugeben, ob ihr der A6 oder der ML zur Verfügung gestanden wäre, welche Tätigkeiten sie für die GmbH1 und die GmbH2 ausgeübt habe und ob Miete für die genannten Fahrzeuge bezahlt worden wäre. Überdies möge angegeben werden, welche Privatfahrzeuge ihr von 2002 bis 2007 zur Verfügung gestanden wären.



Seitens der Bw wurde der Vorhalt mit Schreiben vom 31. Mai 2007 beantwortet und angegeben, dass ihr die beiden Fahrzeuge nicht zur Verfügung gestanden wären und diese ihren dauernden Standort am Sitz der beiden Fahrzeughalter in Deutschland gehabt hätten. Sie hätte keine Tätigkeit für die beiden Unternehmen ausgeübt, Miete wäre für die Fahrzeuge mangels Nutzung durch sie auch nicht bezahlt worden. Die Frage nach den zur Verfügung stehenden Privatfahrzeugen wurde nicht beantwortet, da derartige Fahrzeuge nicht Gegenstand des Verfahrens seien.

In der **Stellungnahme vom 24. Oktober 2007** zu den Berufungen verwies der Prüfer auch darauf, dass seitens des für die deutschen Gesellschaften zuständigen Finanzamtes (wie in einer Beilage enthalten) mitgeteilt worden sei, dass diese deutschen Unternehmen, deren Dienstnehmer laut JC die Fahrzeuge verwendet hätten, nur sehr geringfügig Dienstnehmer beschäftigt hätten. So wären folgende Daten bekannt gegeben worden:

GmbH2: 2002: Gehälter iHv € 3.456,50; 2003 und 2004: keine Dienstnehmer; für 2005 würden noch keine Erklärungen vorliegen.

GmbH1: 2002: keine Dienstnehmer; 2003 bis 2005: jeweils Löhne von insgesamt zwischen € 1.120,- und 8.269,-

GmbH3: 2002 – 2005: Keine Arbeitnehmer

GmbH4: 2002: € 1.333,33 Löhne und geringfügig Beschäftigte: € 2.664,47; 2003 : € 195.324,35 Löhne und geringfügig Beschäftigte: € 2.362,00; 2004 bis 2005: keine Daten  
GmbH5: 2002 bis 2005: keine Arbeitnehmer

GmbH6: 2002: keine Unterlagen; 2003 bis 2005: keine Arbeitnehmer

Nach Ansicht des Prüfers könne die Auskunft, dass die Fahrzeuge von den Dienstnehmern verwendet worden wären, nicht richtig sein, da bei den genannten Unternehmen keine bzw. nur teilweise Dienstnehmer gemeldet gewesen wären. Zudem wären keine Namen der Dienstnehmer bekannt gegeben worden.

Nach einer Abfrage vom 16. April 2008 beim KFZ-Zentralregister des BM für Inneres scheint dort keine Vormerkung eines KFZ für die Bw auf.

Anlässlich des **Erörterungstermines am 7. August 2012** wurde auf die aktuelle Rechtsprechung des VwGH zum Abgabenschuldner ("Halter" im Sinn des EKHG) und auf bestehende Beweisvorsorgepflichten der Abgabepflichtigen bei Abgaben, die im Zusammenhang mit der Verwendung eines Fahrzeuges anfallen, hingewiesen. Auf die Frage nach den im Zeitraum 2002 bis 2010 für Privatfahrten zur Verfügung gestandenen Fahrzeugen gab die Bw an (Anm. des Referenten: entgegen früherer Aussagen), dass ihr ebenso wie auch anderen Firmenangehörigen die Autos der deutschen Firmen mit den Kennzeichen D2, D3 und D4 zur Verfügung gestanden wären. Sie hätte –außer bei

Verhinderung durch Kinderbetreuungspflichten- für diese Firmen auch immer in dtAnschrift2 gearbeitet.

Der Bw war auch vorgehalten worden, dass die Namenskürzel in den Kennzeichen für die Zuordnung der Fahrzeuge an Sie sprechen würden, da es –wie dem Referenten aus anderen anhängigen Fällen bekannt sei- in ihrer Familie üblich sei, dass die Fahrzeuge im Kennzeichen jeweils die Namenskürzel der jeweiligen Verwender aufweisen würden. Ebenso würden die Ereignisse im Zeitablauf für die Zuordnung an Sie sprechen. So wäre im Oktober 2002 der Name der Bw auf Bw und im November 2002 (einen Tag vor der Geburt des Sohnes) auch das Kennzeichen des A6 von D1 auf D2 geändert worden. Der ML sei gleich nach der Anschaffung mit dem Kennzeichen D3 zugelassen worden. Die Bw gab dazu an, dass es kein System hinter der KFZ-Nummernvergabe gäbe, ansonsten könne ihr auch der X mit dem Kennzeichen D4 nicht zugerechnet werden. Auf Vorhalt, dass die dort verwendeten Initialen dem Lebensgefährten zuzuordnen seien, stimmte die Bw zu, dass dies vermutlich stimme, die Kennzeichen aber schon vom KFZ-Händler beigestellt worden seien. Es seien auch andere Fahrzeuge angemeldet, bei denen sich die Buchstaben in den Kennzeichen auf die Namen ihrer Kinder oder der Unternehmen beziehen würden.

Weiters gab die Bw an, dass die Fahrzeuge auch für private Fahrten, überwiegend aber durch sie oder andere Mitarbeiter für betriebliche Interessen verwendet worden seien. Dies könne auch jederzeit durch die gefahrenen Kilometer nachgewiesen werden. Es werde daher dem UFS für die Jahre 2002 bis 2009 eine Liste vorgelegt werden, aus der hervorgehe, welche Fahrzeuge in welchem Zeitraum für welche Unternehmen mit jeweils welcher Kilometerleistung im Einsatz gewesen wären. Dies werde auch anhand von Service- oder Reparaturbelegen oder ähnlichem nachgewiesen. Ein Fahrtenbuch könne für die Fahrzeuge nicht vorgelegt werden, weil für diese in Deutschland von der sogenannten "1%-Regelung" Gebrauch gemacht werde (Anm. des Referenten: 1% des Neuwertes ist monatlich als Privatanteil zu versteuern, wenn kein Fahrtenbuch vorliegt). Ansonsten müsse die Betriebsvermögenszugehörigkeit eines Fahrzeuges nicht nachgewiesen werden. Auf den Vorhalt, dass nach der Aktenlage sehr wohl bei einem auch hier gegenständlichen Fahrzeug seitens der deutschen Finanzverwaltung die betriebliche Veranlassung verneint worden sei, gab die Bw an, dass sie dazu keine Angaben machen könne und Informationen nachreichen werde. (Anm. des Referenten: es wurde nichts nachgereicht)

Nachdem der Referent der Bw die Rechtslage näher erörtert hatte und auch darauf hingewiesen hatte, dass für die Widerlegung der Standortvermutung entscheidend sei, dass die überwiegende Verwendung der Fahrzeuge im Ausland nachgewiesen werde, sicherte die Bw zu, Nachweise dafür vorzulegen, dass die Fahrzeuge überwiegend unternehmerisch genutzt worden wären und gegebenenfalls werde auch die überwiegende Verwendung (nach

Km) im Ausland nachgewiesen.

Nach dem Vorhalt, dass die behauptete Verwendung der Fahrzeuge durch Dienstnehmer unglaublich sei, da die deutschen Unternehmen nach der Aktenlage gar keine Dienstnehmer gehabt hätten, wurde angegeben, dass die GesmbHs immer als Einheit gesehen worden wären und es in Summe immer gleich viel Mitarbeiter wie Fahrzeuge gegeben hätte. Die Anmeldung auf ein Unternehmen ohne Dienstnehmer könne eventuell aus versicherungsrechtlichen oder finanztechnischen Gründen erfolgt sein. Es werde auch eine Liste vorgelegt werden, aus der hervorgehe, wie viele Fahrzeuge und wie viele Mitarbeiter jeweils in den Unternehmen waren. Dies werde auch durch Auszüge aus den Bilanzen und Gewinnermittlungen nachgewiesen.

Anlässlich einer **Besprechung am 12. September 2012** gaben die Betriebsprüfer zu den Ausführungen der Bw, dass es sich bei den gegenständlichen Fahrzeugen sozusagen um "Poolfahrzeuge" für die Mitarbeiter der deutschen Unternehmen handle, an, dass dies eine Falschaussage sein müsse, da sie bezeugen könnten, dass die Fahrzeuge in zeitlicher Abfolge immer der Bw zur Verfügung gestanden wären.

Im Vorhalt vom 17. September 2012 wurde die Bw nochmals eingeladen, die überwiegende Verwendung der Fahrzeuge in Deutschland durch Tankrechnungen, Parkscheine, Servicerechnungen, Hotelrechnungen, Reparaturrechnungen zu belegen.

Dazu führte die Bw in ihrer Vorhaltsbeantwortung aus, dass sie oder auch ihr Lebensgefährte auf der Fahrt vom Arbeitsplatz zu ihrem Wohnort Banktermine und Einkäufe erledigen würden und sie dabei natürlich gesehen hätten werden können. Aus den Laufleistungen der Fahrzeuge sei aber klar ersichtlich, dass die zurückgelegten Kilometer nicht bei diesen Fahrten entstanden sein könnten.

Hinsichtlich der angeführten und angeforderten Nachweise legt die Bw mit **Mail vom 23. Oktober 2012** eine Liste aller Fahrzeuge der Unternehmen, die der Bw bzw. deren Lebensgefährten zuzuordnen sind, vor. Nach dieser Liste würden sich für die Fahrzeuge folgende durchschnittliche Laufleistungen je Jahr ergeben: A6: 33.000 km, ML: 23.000 km, X 31.000 km und neun weitere Fahrzeuge mit Laufleistungen je Jahr zwischen 9.200 und 41.000 km. Festzuhalten ist, dass lediglich eine seitens der Bw erstellte Liste ohne jede Nachweise bezüglich der Richtigkeit der Angaben vorgelegt wurde. So wurden keine der angeforderten Tank.- oder Hotelrechnungen oder Ankaufs- und Verkaufsrechnungen oder ähnliche Belege vorgelegt, mit denen sich die Km-Leistung und die Reisen nachweisen ließen. In der Aufstellung fehlen auch Fahrzeuge, welche zB im Anlagenverzeichnis der GmbH1 in den Jahren 2004 und 2005 aufscheinen (drei genau bezeichnete BMW). Festzuhalten ist auch, dass nach der vorgelegten Liste in bestimmten Zeiträumen völlig unterschiedliche Anzahlen

von Fahrzeugen für die Unternehmen zur Verfügung standen: Anfang 2002: 1; Mitte 2002 bis Ende 2006: 2; Ende 2006 bis Anfang 2009: 3 und Anfang 2009 bis Ende 2012: 4 bis 5.

Hinsichtlich der nachzuweisenden Arbeitnehmer wurde eine Liste vorgelegt, nach der es bis Ende 2007 gar keine Arbeitnehmer gegeben hätte, bis Ende 2008 einen Arbeitnehmer; bis Mitte 2009: 2; danach bis Ende 2010: 4 bis 5 und danach ungefähr 6 Arbeitnehmer. Die Bw selbst sei nach ihren Angaben in den Zeiträumen 9/2002 bis 11/2005 und 9/2007 bis 11/2010 im Mutterschutz gewesen, habe aber immer für die Unternehmen gearbeitet. Nach den Angaben der Bw wären den angeführten Handkern und Hausmeistern Fahrzeuge wie der Marken Maserati, Ferrari oder hochwertige Mercedes zur Verfügung gestellt werden. Eine schlüssige Zusammenstellung, welche Fahrzeuge von welchen Angestellten in den Zeiträumen genutzt worden wären, wurde nicht vorgelegt.

Die Bw führte weiters aus, dass die Entfernungen zu den einzelnen Objekten zwischen 400 und 1.000 Km betragen würden. Aus den nahezu gleichen Km-Leistungen zweier Fahrzeuge (eines davon D4), die im selben Zeitraum eingesetzt gewesen wären, könne ersehen werden, dass auch beide Fahrzeuge für die genannten Fahrten eingesetzt worden wären. Unterlagen der Fahrzeughalter GmbH5 und GmbH2 und auch weitere seien nicht verfügbar, weil diese zB bei Insolvenzverwaltern eingelagert seien.

Zur Widerlegung der Standortvermutung werde auch eine Liste der in Deutschland zwischen 2001 und 2012 gekauften bzw verwalteten Immobilien vorgelegt. In Österreich hätte man nie Immobilienbesitz gehabt. Die Bw wollte damit offensichtlich dartun, dass im Zusammenhang mit diesen Immobilien zahlreiche Fahrten in Deutschland erforderlich gewesen wären, in Österreich dagegen keine.

Der Prüfer führte zu den Angaben der Bw mit **Schreiben vom 29. Oktober 2012** aus, dass die Bw nach deren eigenen Angaben in den Jahren 2001 und 2002 bei einem Bekleidungsgeschäft in W als Grenzgängerin beschäftigt gewesen sei. Danach sei sie im Mutterschutz und Karenz gewesen. Ein Beschäftigungsverhältnis existiere erst wieder ab 5. November 2010 (bei der GmbH8 in dtAnschrift2) Dabei seien für das Jahr 2010 Grenzgängereinkünfte in Höhe von brutto € 900,- und für 2011 in Höhe von brutto € 6.000,- erklärt worden. Es sei daher zweifelhaft, in welchem Umfang die Bw die gegenständlichen Fahrzeuge im Interesse der Gruppe verwendet haben könnte. Jedenfalls falle auch die Geburt der beiden Söhne in diesen Zeitraum. Nochmals wurde darauf hingewiesen, dass nach den gemachten Wahrnehmungen und Aufzeichnungen die Bw alleine die Verwenderin der gegenständlichen Fahrzeuge gewesen sei. Es gäbe keine einzige Wahrnehmung, nach der jemand anderer die Fahrzeuge verwendet hätte. Bezüglich der seitens der Bw angegebenen zurückgelegten Km der einzelnen Fahrzeuge könne mangels konkreter Darstellungen keine Stellung genommen werden. Allerdings falle auf, dass die Km-Leistungen bei den Fahrzeugen,

mit denen JC gesehen worden sei, mit den Kennzeichen D5 (37.800 Km/Jahr), D6 (40.000 Km/Jahr) und D7 (41.000 Km/Jahr) über den Km-Leistungen (33.000, 23.000 und 31.000 Km/Jahr) der Fahrzeuge, die der Bw zugerechnet werden, liegen würden. Mangels Zurverfügungstellung von Unterlagen hätten bei diversen Betriebsprüfungen die Betankungen der Fahrzeuge nie zugeordnet werden können. Der Glaubwürdigkeit der Ausführungen der Bw sei jedenfalls abträglich, wenn diese ausführe, dass der A6 auf die GmbH2 zugelassen sei und einer in keinem Dienstverhältnis zu dieser Gesellschaft stehenden Person überlassen worden sei. Die Betankungen dieses Fahrzeuges sollen bei einem österreichischen Unternehmen durchgeführt worden sein und die Verrechnungen wären nicht an die richtige Person erfolgt.

Hinsichtlich der seitens der Bw vorgelegten Liste mit den Beschäftigungszeiten der angeführten Dienstnehmer führt der Prüfer aus, dass für den Zeitraum 2002 bis Anfang 2008 keine Dienstnehmer genannt werden könnten, es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass Hausmeistern und Handwerkern hochpreisige Fahrzeuge überlassen werden und insgesamt würden nur allgemeine Behauptungen aufgestellt, die nicht durch Unterlagen, wie zB Fahrtenbücher, belegt werden würden.

Überdies sei weder auf die Bw noch auf deren Lebensgefährten JC in Österreich und vermutlich auch in Deutschland ein Privatfahrzeug zugelassen.

#### **Zum A6 (D1, ab 26. November 2002: D2)**

Der A6 wurde mit Rechnung vom 3. Juli 2001 der deutschen GmbH2 mit einem Nettopreis von DM 92.910,71 fakturiert. Nach den Angaben des JC vom 24. April 2007 wäre das Fahrzeug bis zur Anmeldung eines weiteren Fahrzeuges mit dem Kennzeichen D5 ihm zur Verfügung gestanden. Danach sei das Fahrzeug von den Dienstnehmern seiner Unternehmen verwendet worden und es wären nur dienstliche Fahrten mit dem Fahrzeug abgewickelt worden.

Einer im Akt aufliegenden Auskunft des zuständigen deutschen Landratsamtes ist zu entnehmen, dass das Fahrzeug am 14. Dezember 2005 stillgelegt wurde. Halter sei die GmbH2 gewesen.

In der Berufung gegen die Festsetzung der NoVA für 8/2002 führt die Bw aus, dass der Standort des Fahrzeuges am Sitz der deutschen GmbH2 sei, da dort alle maßgeblichen Verfügungshandlungen durch die Geschäftsführung über den PKW getroffen werden. Dies könne von JC bezeugt werden. Ebenso könne dieser und auch AS, wohnhaft in Berlin bezeugen, dass sowohl diese Personen als auch die Dienstnehmer DN1 und DN2 das Fahrzeug benutzt hätten. Es sei auch nicht aktenkundig, dass das Fahrzeug als Baustellenfahrzeug verwendet worden wäre. Das Finanzamt hätte auch nicht näher begründet, warum die Namensinitialen der Bw im Kennzeichen auf die Bw deuten sollten. Das

ursprüngliche Kennzeichen sei nur gewechselt worden, weil dieses den Verkehrsbehörden aufgrund mehrerer Verkehrsdelikte bereits bekannt gewesen sei, sodass weitere Konsequenzen zu befürchten gewesen wären. Überdies hätten die Buchstaben im Kennzeichen D2 eine andere Bedeutung als die Anfangsbuchstaben der Bw. Die Behauptung im Bescheid, dass die Verwendung des Fahrzeuges durch die Bw auch von den Prüfern wahrgenommen worden sei, wäre ohne Konkretisierung rechtswidrigerweise nicht nachkontrollierbar. Auch eine fallweise Verwendung würde noch keinen Nachweis für eine Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug durch die Bw beweisen.

### **Zum ML (D3)**

Dieses Fahrzeug wurde laut Rechnung vom 19. Dezember 2005 ursprünglich der deutschen GmbH1 mit einem Nettopreis von € 48.970,- fakturiert. Nach einem Beleg vom 20. April 2006 wurde das Fahrzeug an diesem Tag an die Bw mit Anschrift dtAnschrift2 unter Ausweis einer 16% igen deutschen Umsatzsteuer verkauft.

Mit **einem Vorhalt vom 8. Mai 2007** wurde die Bw befragt, ob hinsichtlich des Kaufes durch Sie ein Kaufvertrag geschlossen wurde. Ebenso wurden entsprechende Überweisungsbelege zur Zahlung des Fahrzeuges angefordert und um Aufklärung bezüglich der Finanzierung ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die Bw mit Schreiben vom 31. Mai 2007 mit, dass ein schriftlicher Kaufvertrag nicht geschlossen worden sei. Die Frage nach der Finanzierung des Fahrzeuges und dem Ersuchen um Vorlage des Überweisungsbeleges wurde nicht beantwortet bzw. wurde nicht entsprochen.

In den **Berufungen** führt die Bw im Zusammenhang mit diesem Fahrzeug aus, dass dieses in den relevanten Zeiträumen von ihr nicht benutzt worden sondern dem damaligen Halter zur Verfügung gestanden wäre. Die Nichtbeantwortung der Fragen nach den privat zur Verfügung stehenden Fahrzeugen bzw. wem das Fahrzeug persönlich zur Verfügung stand, hätte nicht gegen sie verwendet werden dürfen, da diese Fragen nicht verfahrensgegenständlich gewesen wären.

Dem dieses Fahrzeug betreffenden NoVA-Bescheid fehle jede Begründung, warum von einer Bemessungsgrundlage von € 49.100,- und einem Steuersatz von 15% auszugehen sei. Dem Bescheid sei auch nicht zu entnehmen, wie die Behörde zu der Schlussfolgerung gekommen sei, dass das Fahrzeug der Bw zur Verfügung gestanden sei.

In der **Stellungnahme vom 24. Oktober 2007 zu den Berufungen** ergänzte der Prüfer, dass bei der Anschaffung des ML seitens der GmbH1 in Deutschland der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden wäre. Dazu hätte das deutsche Finanzamt in einem Schreiben vom

10. März 2006 der GmbH1 mitgeteilt, dass sich in deren Betriebsvermögen bereits zwei Fahrzeuge befinden würden. Da das Unternehmen lediglich einen Kauf-Markt vermiete, sei die betriebliche Veranlassung mehrerer Fahrzeuge fraglich. Die Rechnung vom 30. Jänner 2006, mit dem das Fahrzeug als innergemeinschaftliche Lieferung an JC, dem Geschäftsführer der GmbH1 steuerfrei fakturiert worden wäre, sei zweifelhaft, da eine Verbringungsbestätigung fehle und das Fahrzeug immer noch in Deutschland zugelassen sei.

Dazu hätte das österreichische Finanzamt festgestellt, dass in Österreich keine Erwerbsbesteuerung stattgefunden habe, im MIAS keine Daten ersichtlich seien und auch eine Stornierung des Vorganges nicht bekannt sei. Da das deutsche Finanzamt die ursprüngliche Verrechnung nicht anerkannt hätte, wäre das Fahrzeug in weiterer Folge am 20. April 2006 an die Bw mit Anschrift dtAnschrift2 verrechnet worden. Die Bw hätte sich dann auch am 18. Mai 2006 an dieser Anschrift angemeldet.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der Gruppe sei es dann zu den Bescheiden vom 25. Juni 2007 (USt, NoVA und KFZSt) bezüglich des ML gekommen. Am 16. Juli 2007 hätte der Geschäftsführer der GmbH1 dem deutschen Finanzamt mitgeteilt, dass aufgrund der Feststellungen des österreichischen Finanzamtes die ursprüngliche Verkaufsrechnung an die Bw storniert worden sei und die Erstattung der ausgewiesenen deutschen Umsatzsteuer beantragt werde. Gleichzeitig sei das Fahrzeug der Bw innergemeinschaftlich zum Preis von € 49.100,- netto verrechnet worden. In Österreich seien aber weder Erwerbsteuer noch NoVA erklärt worden. Eine Anmeldung des Fahrzeuges in Österreich sei nicht erfolgt. Wenn die Bw die Zurücknahme der Berufung von der Rückerstattung der deutschen Umsatzsteuer abhängig mache, bedeute dies nach Ansicht des Prüfers die grundsätzliche Anerkennung der Feststellung des Prüfers hinsichtlich des Wohnsitzes und der vorgeschriebenen Abgaben. Der Stellungnahme des Prüfers wurden beigelegt: eine Aufstellung der Fahrzeuge im Betriebsvermögen der GmbH1; die Rechnung betreffend den ML an JC; das Schreiben des deutschen Finanzamtes vom 10. März 2006; der Antrag auf Erstattung der bei der Anschaffung des Fahrzeuges angefallenen Umsatzsteuer; eine Mitteilung an das deutsche Finanzamt über die Stornierung der ursprünglichen Rechnung an die Bw mit deutscher Umsatzsteuer und einer erfolgten Neufakturierung an die Bw; die angeführte Neufakturierung vom 28. Juni 2007 an die Bw als innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeuges sowie die Stornorechnung mit selbem Datum (Stornierung der ursprünglichen Rechnung an die Bw mit deutscher Umsatzsteuer).

In den Akten findet sich weiters eine Einspruchsentscheidung vom 26. September 2008 des deutschen Finanzamtes, in der dieses ausführt, dass aus der Anschaffung des gegenständlichen Fahrzeuges bei der GmbH1 kein Vorsteuerabzug zustehe, da die Lieferung des Fahrzeuges nicht für das Unternehmen erfolgt sei. Für eventuell erforderliche betriebliche

Fahrten seien andere Fahrzeuge zur Verfügung gestanden. Ein weiterer Zusammenhang mit der Haupttätigkeit des Unternehmens (Vermietung eines Kauf-Marktes) sei nicht zu erkennen. Der An- und Verkauf von Fahrzeugen gehöre mangels Nachhaltigkeit und mangels Auftreten nach außen wie ein KFZ-Händler nicht zum Unternehmensbereich der GmbH1.

Anlässlich des **Erörterungstermines am 7. August 2012** wurde der Bw vorgehalten, dass ihre Aussage vom 31. Mai 2007, sie hätte das Fahrzeug nie genutzt, nicht richtig sein könne, da ja das Fahrzeug (im April 2006) an sie fakturiert worden sei. Die Bw gab dazu an, dass es sich bei der behaupteten Nichtnutzung nur um eine irrtümliche Angabe gehandelt haben könne.

Ob diese Berufung aufgrund der gegenüber dem deutschen Finanzamt erfolgten Erklärung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zurückgenommen wird, werde dem UFS noch mitgeteilt werden. Eine diesbezügliche Mitteilung erfolgte nicht.

Hinsichtlich der Betriebsvermögenseigenschaft des ML teilte die Bw mit der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Oktober 2012 mit, dass es zu den Feststellungen des deutschen Finanzamtes nur gekommen sei, da die voreingenommenen österreichischen Prüfer den deutschen Prüfer beeinflusst hätten.

Im **Schreiben vom 23. Oktober 2010** gab der Prüfer dazu an, dass schon öfter festgestellt worden sei, dass in der Gruppe zur Vermeidung steuerlicher Konsequenzen Wirtschaftsgüter über die Grenze verrechnet worden seien, um so die Schwachstellen im Informationsaustausch nutzen zu können. Möglicherweise stehe die Anmeldung am deutschen Wohnsitz auch im Zusammenhang mit den Fakturierungen des ML. Der niederschriftlichen Aussage der ehemaligen Lebensgefährtin des MSH vom 16. Mai 2008 sei zu entnehmen, dass die Bw einen schwarzen Geländewagen mit dem Kennzeichen DBw.... fahre. Nach Ansicht des Prüfers handle es sich dabei um den schwarzen ML mit dem Kennzeichen D3. Der im Akt aufliegenden Niederschrift zur angeführten Aussage können diese Angaben entnommen werden.

#### **Zum X (D4)**

Nach einer vom österreichischen Finanzamt erstellten und im Akt aufliegenden Liste sei die Bw an 5 angeführten Terminen (dreimal im Juni 2010 und zweimal im Oktober 2010) durch Prüfer als Lenkerin des angeführten Fahrzeuges gesehen worden.

In einem beim Finanzamt am 14. Dezember 2010 eingereichten Fragebogen für Grenzgänger gab die Bw an, sie würde mit dem Privatfahrzeug des Lebensgefährten mit dem Kennzeichen D4 die Fahrten von der Wohnung zum Arbeitsplatz zurücklegen.



In der Berufung vom 25. Jänner 2012 gegen den NoVA-Bescheid betreffend das Fahrzeug X vom 10. Jänner 2012 gab die Bw an, dass es sich um einen Firmenwagen handle, welcher von verschiedenen Dienstnehmern in Deutschland benutzt werde und sie für die Gruppe in dtAnschrift2 tätig sei. Sie arbeite täglich für diese Unternehmen, die ausschließlich auf dem deutschen Immobilienmarkt –überwiegend in nördlicheren Bundesländern- tätig seien.

Mit einem Schreiben vom 22. März 2011 wurde die Bw hinsichtlich des Fahrzeuges mit dem Kennzeichen D4 ersucht, verschiedene Unterlagen vorzulegen. Trotz einer Erinnerung am 10. Mai 2011 und zweimaliger Verhängung von Zwangsstrafen wurde dem Ersuchen nicht entsprochen. Nach den vom deutschen Finanzamt erhaltenen Auskünften sei das Fahrzeug der Marke X (173 KW, 2.993 cm<sup>3</sup>) am 5. Juni 2009 auf die Firma GmbH7 in dtAnschrift2 zugelassen und am 22. Juli 2011 abgemeldet worden.

Anlässlich des **Erörterungstermines am 7. August 2012** wurde der Bw auch vorgehalten, dass im Akt Aufzeichnungen über persönliche Wahrnehmungen aufliegen würden, nach denen sie an fünf datumsmäßig angeführten Tagen mit dem PKW mit dem Kennzeichen D4 im Inland fahrend gesehen worden sei. Die Bw antwortete, dass es sich offensichtlich dabei um jene Privatfahrten mit Fahrzeugen gehandelt habe, die aber überwiegend für die deutschen Unternehmen verwendet worden wären.

Am 8. Oktober 2012 ergingen die **Ladungen** für die seitens der Bw beantragten mündlichen Verhandlung für den 7. November 2012. Die Bw hat mit Mail vom 23. Oktober 2012 eine Beantwortung des Vorhaltes vom 17. September 2012 vorgelegt und darin auch die Vorlage weiterer Beweismittel bei der mündlichen Verhandlung angekündigt. Die Bw ersuchte auch um Mitteilung, welche Beweismittel sonst mitzubringen seien. Seitens des UFS wurde ihr geantwortet, dass sich die mitzubringenden Unterlagen aus dem Vorhalt ergeben würden. Weiters sei zu beachten, dass bloße Behauptungen ohne weitere Nachweise noch keinen Beweis darstellen würden. So sei etwa die bloße Aufzählung von Namen ohne Vorlage von Gehaltskonten oder ähnlichem kein Nachweis dafür, dass die genannte Person ein Mitarbeiter des Unternehmens gewesen wäre.

In der am **7. November 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Einleitend erging der Beschluss, dass der Antrag auf Vernehmung des AS abgelehnt werde. Dieser sollte nach dem Beweisantrag zur ausschließlichen Verwendung des A6 durch Dienstnehmer der deutschen Unternehmen zu unternehmerischen Zwecken aussagen. Da mittlerweile eine zumindest fallweise private Verwendung des Fahrzeuges durch die Bw selbst zugestanden wurde und sich selbst in der seitens der Bw vorgelegten Liste der Beschäftigten –übereinstimmend mit den Angaben des deutschen Finanzamtes- für den hier fraglichen

Zeitraum keine Dienstnehmer finden, wäre die Befragung des beantragten Zeugen unerheblich. Dies insbesondere auch deshalb, da ja die überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland zu beweisen wäre und dies durch die bloße Bezeugung der Verwendung des Fahrzeuges durch die (unrichtigerweise) als Dienstnehmer bezeichneten Personen DN1 und DN2 nicht bewiesen werden kann. Diese genannten Personen scheinen nicht einmal in der seitens der Bw vorgelegten Liste der Mitarbeiter der Gruppe auf.

In weiterer Folge gab der als Zeuge vernommene Betriebsprüfer BP an, dass er in den Jahren 2002, 2003 und im Zeitraum Jänner 2007 bis Frühjahr 2008 mit Prüfungen von Unternehmen der Gruppe befasst gewesen sei. Die Prüfungen hätten jeweils in östAnschrift2 stattgefunden und dort wäre die Bw im Jahr 2002 innerhalb eines Monats dreimal mit dem A6 gesehen worden. Ansonsten sei ihm bis 2007 nichts erinnerlich und ab 2008 gebe es die aktenkundigen Wahrnehmungen. Auf den Einwand der Bw, dass auch ihr Lebensgefährte mit dem Fahrzeug gefahren sein könnte, antwortete der Zeuge, dass dem nicht widersprochen werden könne.

Dass die Bw –abgesehen von Kinderbetreuungszeiten- durchgehend im Berufszeitraum für die deutschen Firmen gearbeitet hätte, wurde vom Zeugen nicht bestätigt. Er gab vielmehr an, dass erst ab Ende 2010 geringfügige Einkünfte erklärt worden seien. Die Bw führte dazu aus, dass sie sich ab 2009 als Gesellschafterin der GmbH8 betätigt habe und sie von März bis September 2007 bei diesem Unternehmen (früher GmbH1) geringfügig beschäftigt gewesen sei.

Die Bw legte in diesem Zusammenhang ein Schreiben eines deutschen Steuerberaters vor, in welchem ihre Angaben für den nicht berufsgegenständlichen Zeitraum 2012 bestätigt werden.

Hinsichtlich der Bürosituation in Deutschland (in dtAnschrift2) befragt, gab der Zeuge an, dass sich dort möglicherweise schon Büros befunden haben können. Da sich aber nach den Wahrnehmungen der Prüfer alle Unterlagen der deutschen Firmen in östAnschrift2 befunden hätten, JC dort auch nahezu täglich angetroffen worden wäre, auch alle früheren deutschen Prüfer dort geprüft hätten und dann auch der deutsche Prüfer im Jahr 2007 in östAnschrift2 prüfen hätte sollen, sei man allgemein davon ausgegangen, dass sich dort alle Unterlagen und Auskunftspersonen befunden hätten. Dem deutschen Prüfer sei dann in dtAnschrift2 ein Büro eingerichtet worden, weil dieser nicht in Österreich prüfen hätte wollen.

Die Bw gab dazu ergänzend an, dass nachträgliche Recherchen ergeben hätten, dass sie von November 2001 bis Mai 2004 in dtAnschrift2 sowohl ein Büro gehabt als auch dort gewohnt hätte. Dazu legte die Bw einen nicht unterfertigten Mietvertrag zwischen dem Vermieter JC

und der Mieterin GmbH2 (Mietdauer vom 1. Juli 2001 bis 30. Juni 2011) vor. Die GmbH2 hätte dann nach den Ausführungen des JC die Wohnungen teilweise untervermietet (Mietverträge mit zwei Mieterinnen werden dazu vorgelegt) und eine Wohnung vertragslos ihm und seiner Lebensgefährtin (der Bw) überlassen. In einem vorgelegten Mail einer der Mieterinnen bestätigt diese, dass die Bw vom Herbst 2001 bis Mai 2004 an der Anschrift dtAnschrift2 gewohnt hätte. Aus kurzfristig zur Einsicht überreichten Fotos ergibt sich, dass am Aufnahmedatum (4. Dezember 2002) offensichtlich die Ankunft eines neugeborenen Sohnes (offensichtlich der Sohn der Bw) erwartet wurde. Vorgelegt wurde zur Einsicht auch die Anmeldung des Sohnes in Deutschland an der Anschrift dtAnschrift2. Ebenso ergibt sich aus vorgelegten Fotos, dass für den A6 in dtAnschrift2 zu diesem Zeitpunkt ein markierter Standplatz existierte. Auf Nachfrage durch den Amtsvertreter gibt die Bw an, dass Zahlungsbelege bezüglich erfolgter Mietzahlungen der GmbH2 an JC aufgrund des (Anm. des Referenten: nicht unterfertigten) Mietvertrages nicht vorliegen würden.

Auf den Hinweis des Amtsvertreters, dass in Zusammenhang mit der beantragten Familienbeihilfe und auch gegenüber anderen Behörden immer der österreichische Wohnsitz angegeben worden wäre, gibt die Bw an, dass dies ein Fehler gewesen wäre. Man hätte aber immer die Rückkehr nach Österreich geplant und wegen einer kurzfristigen Wohnsitzname in Deutschland hätte man nicht die Behördengänge in Österreich und Deutschland auf sich nehmen wollen. Insbesondere wäre man nach Österreich zurückgekehrt, wenn in östAnschrift1 mehr Platz für die Familie gewesen wäre. Ab Mai 2004 hätte die Bw nach Ihren eigenen Angaben ihren Wohnsitz wieder in östAnschrift1 gehabt und die Anmeldung in Deutschland zum 18. Mai 2006 sei wegen der Fakturierung des ML zum Schein erfolgt.

Der als Zeuge befragte JC gab hinsichtlich des deutschen Büros an, dass dieses immer in dtAnschrift2 gewesen wäre. Da aber bis Ende 2007 die Buchhaltung in östAnschrift2 gemacht worden wäre, hätten dort auch Betriebsprüfungen stattgefunden und auch er wäre fallweise – sicher aber nicht täglich – dort gewesen. Er könne sich die Angaben des deutschen Prüfers, dass ihm in Deutschland erst nach Urgenz ein Büro eingerichtet worden wäre, nicht erklären.

Die Bw wurde ersucht, Nachweise bezüglich der überwiegenden Verwendung der Fahrzeuge im Ausland bzw. für ein Unternehmen vorzulegen. Hingewiesen wurde sie dabei darauf, dass es nach den von ihr vorgelegten Listen bis Anfang 2008 keine Dienstnehmer bei den deutschen Gesellschaften gegeben hätte und auch die bloße Angabe von Kilometerleistungen keinen Nachweis über die tatsächliche Erbringung dieser Kilometerleistung darstelle. Die Bw legte daraufhin Belege vor, aus denen sich ergäbe, dass der A6 als Neufahrzeug am 29. Juni 2001 übernommen und im Dezember 2005 mit einem Kilometerstand von ca. 150.000 verkauft worden wäre. JC gab dazu an, dass das erste Jahr das Fahrzeug von ihm

genutzt worden wäre (ca. 40.000 bis 45.000 Km). Die Bw führte dazu aus, dass sie sicher nicht im Zeitraum 2002 bis 2005 30.000 Km pro Jahr gefahren sei. Nach Aussage des JC hätte er auch in diesem Zeitraum den A6 neben seinem 27 genutzt. Auch die Bw und der Geschäftsführer der GmbH2 (AS) seien mit dem Fahrzeug gefahren. Der Amtsvertreter hielt dazu fest, dass eine Kilometerleistung von 30.000/Jahr auch für private Zwecke denkbar sei, vor allem aber der Nachweis einer bestimmten Kilometerleistung noch keinen Nachweis über den tatsächlichen Einsatz (im Ausland bzw. für ein Unternehmen) gebe. Nachdem der Referent die Bw nochmals auf ihre Nachweis- und Beweisvorsorgepflicht hingewiesen hatte, wurde die Bw eingeladen weitere Nachweise wie Hotelrechnungen und dergleichen für die tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges vorzulegen. Die Bw gab dazu an, dass die entsprechenden Belege nicht vorgelegt werden könnten, da der Insolvenzverwalter der GmbH2 nicht bereit sei, diese herauszugeben. Eine Entlohnung für ihre Fahrten für das deutsche Unternehmen hätte sie in diesem Zeitraum nicht erhalten.

Weiters legte die Bw zum Nachweis der überwiegenden Verwendung für das Unternehmen Tankrechnungen vor. Der Referent hielt dazu fest, dass sich aus diesen lediglich ergebe, dass aus der firmeneigenen Tankstelle der BGmbH Treibstoffe entnommen worden seien. Für welche Fahrzeuge die Entnahmen erfolgt sein sollten, sei nicht ersichtlich.

Hinsichtlich des CDI würde sich aus den Kauf- und Verkaufsbelegen eine Kilometerleistung für den Zeitraum Dezember 2005 bis April 2009 von 80.000 Kilometern ergeben. Leider könne die Ausgangsrechnung nicht vorgelegt werden, da der Käufer zur Zeit im Krankenhaus sei. Auf den Vorhalt, dass man dann das Exemplar des Verkäufers vorlegen möge, gab die Bw an, dass auch dies nicht möglich sei, da der Käufer gleichzeitig auch der Geschäftsführer der österreichischen GmbH9 gewesen sei und als solcher auch dieses Exemplar bei seinen Unterlagen hätte. Nach Angabe der Bw gäbe es andere Nachweise über eine überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland oder für ein Unternehmen nicht.

Auf Vorhalt der Wahrnehmungen der Betriebsprüfer gab die Bw an, dass die fallweise Benützung des CDI auch gar nicht bestritten würde.

Der Bw wurde daraufhin seitens des Referenten vorgehalten, dass die von ihr vorgelegten Listen unglaubwürdig seien. So würden in der Aufstellung der von den deutschen Unternehmen verwendeten Fahrzeuge ( 13 Fahrzeuge) zumindest drei BMW, die in einem aufliegenden Anlagenverzeichnis einer der deutschen Unternehmen aufscheinen, fehlen. Es sei auch nicht glaubwürdig, dass den in der Liste angeführten Hausmeistern und Handwerkern die angeführten hochpreisigen Fahrzeuge (Mercedes, BMW, Maserati, Ferrari,..) als Firmenautos überlassen worden wären. Die Bw gab dazu an, die Hausmeister (Ergänzung des

Referenten: 6 Personen, alle erst ab Zeitraum 2009) würden mit den in der Liste angeführten drei Kleinbussen fahren.

Auf Befragung, welche Änderungen die Bw hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der NoVA und des Steuersatzes bezüglich des CDI beantrage, gab die Bw an, dass es diesbezüglich keinen Änderungsantrag gebe.

Der Bw wurden dann die unterschiedlichen Lieferanschriften beim Verkauf des CDI vorgehalten und sie wurde befragt, ob ihr das Fahrzeug tatsächlich verkauft wurde oder ob es dem mittlerweile im Krankenhaus befindlichen Geschäftsführer verkauft wurde. Die Bw gab dazu an, dass man über diese Vorgänge keine genauen Auskünfte mehr geben könne.

Anschließend wurde geklärt, dass sich die unterschiedlichen Bezeichnungen X und XNr auf dasselbe Fahrzeug mit dem Kennzeichen D4 beziehen. Nach den Angaben der Bw wäre dieses Fahrzeug im Jahr 2009 das einzige Dieselfahrzeug gewesen. Vorgelegt wurden sieben Dieselrechnungen aus dem Jahr 2009 sowie die Bilanz der GmbH7 zum 31. Dezember 2009, in der KFZ-Kosten in Höhe von € 12.798,00 und zusätzliche KFZ-Reparaturen iHv € 2.975,00 aufscheinen. Aus weiters vorgelegten Belegen ergibt sich, dass das Fahrzeug im Juni 2009 als Neufahrzeug angeschafft und im Juli 2011 mit einem Kilometerstand von 61.890 verkauft wurde.

Abschließend erging der Beschluss auf Vertagung der mündlichen Verhandlung, da die Berufung insbesondere hinsichtlich des X noch nicht spruchreif erschien und der Bw noch die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, weitere Nachweise für die überwiegende Verwendung im Ausland bzw. für ein deutsches Unternehmen vorzulegen.

Mit einem Schreiben vom 13. November 2012 legte die Bw in der Folge 12 Dieselrechnungen von deutschen Tankstellen aus dem Zeitraum Juni bis September 2009 vor. Daneben gebe es noch zahlreiche weitere Belege. Wer getankt hat bzw. welches Fahrzeug betankt wurde, ist den Belegen nicht zu entnehmen. Weiters gab sie bekannt, dass ein weiteres Dieselfahrzeug bereits am 14.6.2009 zurückgegeben worden wäre, was auch durch ein Schreiben des Leasinggebers belegt wurde.

Zum Nachweis, dass die Bw für das Unternehmen unterwegs war, gab die Bw an, dass während ihrer Auslandsreisen ihr Lebenspartner, ihre Mutter oder ab 2009 auch beschäftigte Au-pair-Mädchen die Kinderbetreuung übernommen hätten. Letzteres wurde auch durch vorgelegte Bestätigungen nachgewiesen.

Die Amtspartei gab dazu in einem Schreiben vom 12. Dezember 2012 an, dass mit den vorgelegten Belegen lediglich bewiesen sei, dass es Dieselfahrzeugen gegeben hätte.

Welches Fahrzeug betankt wurde, sei damit aber nicht nachgewiesen. Es wäre durchaus auch möglich, dass ein auch vorhandener Diesel-Kleinbus betankt worden wäre. Die vorgelegten Belege seien ohne weitere Nachweise (wie zB. Ein Fahrtenbuch) keinesfalls ausreichend für den Nachweis der überwiegenden Verwendung des X im Ausland.

Mit einem Mail vom 21. März 2013 legte die Bw einen literarischen Beitrag zur UFS Entscheidung vom 24. Oktober 2012, RV/0642-S/09, vor. Diese Entscheidung würde nach Ansicht der Bw ihre Auffassung entscheidend stützen.

Die Kernaussage der angeführten Entscheidung besteht darin, dass die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 dadurch widerlegbar ist, dass zweifelsfrei mit einem Fahrtenbuch nachgewiesen wird, dass das Fahrzeug sowohl hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer wie auch hinsichtlich der zeitlichen Aufenthaltsdauer die 50%-Grenze im Ausland überschritten wurde. Da diese Ansicht mit jener des Referenten übereinstimmt und im Wesentlichen auch genau die in diesem Verfahren zu klärende Frage darstellt, wurde die Bw mit der Ladung zur vertagten mündlichen Verhandlung zum wiederholten Mal eingeladen, genau diese Nachweise zweifelsfrei für die drei Fahrzeuge zu erbringen. In der Ladung erfolgte auch ein klarstellender Hinweis, dass aufgrund eines neuerlichen Aktenstudiums und der vorliegenden Aussagen der Bw und sonstigen Nachweise der UFS nach derzeitiger Beweislage in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gelangt, dass der Hauptwohnsitz der Bw während des gesamten Berufszeitraumes in Österreich gelegen war. Insbesondere aus den unterschiedlichen Datumsangaben der Bw, der Meldung in Österreich zum Hauptwohnsitz, den laufenden Angaben gegenüber den österreichischen Behörden und den Aussagen der Bw selbst( am 31. Mai 2007: die Wohnung in Deutschland wurde von November 2001 bis November 2002 und während der Umbauarbeiten in östAnschrift<sup>1</sup> verwendet und am 7. November 2012: wegen einer nur kurzfristigen Wohnsitznahme in Deutschland wollte man sich den Aufwand einer polizeilichen Meldung in Deutschland ersparen) gehe der UFS davon aus, dass nie beabsichtigt gewesen sei, die deutsche Wohnung für einen längeren Zeitraum zum Mittelpunkt der Lebensbeziehungen zu machen.

In der am 7. Mai 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der Referent zunächst abermals darauf hin, dass bisher und trotz der Vertagung der Verhandlung keine zweifelsfreie Nachweisführung für einen Standort der gegenständlichen Fahrzeuge im Ausland erfolgt sei. Zusammenfassend wurden auch jene Umstände dargestellt, aus denen der UFS schließt, dass es in Deutschland allenfalls einen kurzfristigen Wohnsitz (eventuell wiederholt) gab, dass aber nie beabsichtigt gewesen wäre, dort auf Dauer oder zumindest auf längere Zeit den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen. Dieser sei vielmehr immer in östAnschrift<sup>1</sup> gewesen.

Die Bw verwies im Wesentlichen auf ihre bisherigen Ausführungen und auf die bereits vorgelegten Unterlagen und ergänzte diese um Hinweise auf Zeiträume, welche nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind.

Der Amtsvertreter verwies nochmals auf das Vorliegen der Kriterien für die Standortsvermutung des KFG 1967 und den bisher nicht erfolgten Nachweis des Gegenteiles durch die Bw und beantragte die Abweisung der Berufungen zur Gänze. Aus den Ausführungen des Referenten ergäbe sich eben auch, dass die Bw im gesamten Berufszeitraum ihren Hauptwohnsitz im Inland hatte.

Der Referent lehnte weitere Beweisanträge im Zusammenhang mit dem X gemäß § 183 Abs. 3 BAO mit der Begründung ab, dass der Bw bereits ausreichend Gelegenheiten für die erforderliche Nachweisführung eingeräumt worden wären und ihr auch mehrmals mitgeteilt worden sei, wie die Widerlegung der Standortvermutung zu erfolgen hätte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw**

Der UFS geht aufgrund der Aktenlage und des Parteienvorbringens davon aus, dass die Bw durchgehend zumindest seit Mai 2001 (ZMR-Anmeldung) ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen an der Anschrift östAnschrift1 hatte. Nur diese Anschrift scheint im gesamten Zeitraum in allen aufliegenden behördlichen (Finanzamt und Bezirksverwaltungsbehörde) Unterlagen, Erklärungen der Bw und Erledigungen der Behörden auf. Immer ist in den Erklärungen eine österreichische Handy-Nummer der Bw angeführt. Sämtliche Bescheide wurden an diese Anschrift zugestellt. Die Bw ist seit 8. Mai 2001 auch an dieser Anschrift mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Selbst nach der Meldung an der deutschen Anschrift per 18. Mai 2006 erfolgte keine Ab.- oder Ummeldung (als Nebenwohnsitz) an der österreichischen Anschrift. Diese Anmeldung im Mai 2006 in Deutschland scheint eher mit dem Verkauf des CDI an die Bw am 20. April 2006 (siehe dazu unten) in Zusammenhang zu stehen als mit dem behaupteten Umzug nach Deutschland im November 2001. Wie sorglos die Bw mit Behauptungen und Anmeldungen in Zusammenhang mit ihren Wohnsitzen umgeht, wird schon alleine dadurch bestätigt, dass nicht einmal die Bw behauptet, im Jahr 2006 ihren Wohnsitz in Deutschland gehabt zu haben. Der zumindest für den Zeitraum Februar 2006 bis April 2007 bestehende Wohnsitz der Bw in Österreich wird auch von einer in einem anderen Verfahren vernommenen Zeugin bestätigt. Die Bw selbst behauptet also zunächst nicht einmal im Jahr 2006 einen Wohnsitz in Deutschland gehabt zu haben. Später gestand die Bw dann zu, dass die Anmeldung im Mai

2006 wegen der Fakturierung des ML zum Schein erfolgt sei. Wann dieser Wohnsitz dort bestanden haben soll, erscheint der Bw selbst nicht klar zu sein. Im Schreiben vom 31. Mai 2007 (beweiskräftige Erstaussage) gab sie an, sie hätte die deutsche Wohnung vom November 2001 bis zur Geburt des ersten Sohnes am xx. November 2002 bewohnt. Danach wäre die Wohnung nur fallweise während der Durchführung von Umbauarbeiten in östAnschrift1 bewohnt worden. Beim Erörterungstermin am 7. August 2012 gab die Bw an, sie hätte den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen von 2001 bis 2003 in der deutschen Wohnung gehabt. Im Mail vom 23. Oktober 2012 gab sie an, sie hätte gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten von November 2001 bis Mai 2004 in der deutschen Wohnung gelebt. Auch der Lebensgefährte ist seit 1. Juni 1995 durchgehend mit Hauptwohnsitz in östAnschrift1 gemeldet. Anlässlich der mündlichen Verhandlung am 7. November 2012 führte die Bw aus, dass man sich damals in Deutschland nicht angemeldet hätte, da man sich diese Anmeldung wegen der bloß kurzfristigen Wohnsitznahme in Deutschland ersparen hätte wollen und man ohnehin immer beabsichtigt gehabt habe, wieder nach Österreich zurück zu kehren. Die Bw wurde ersucht, Nachweise für die Bewohnung der deutschen Wohnung durch Sie vorzulegen. Es wurden Rechnungen betreffend Betriebskosten, Fernsehen, Telefon, Internet und dergleichen angefordert. Beim Erörterungstermin war seitens der Bw behauptet worden, sie könne die Bewohnung der Wohnung in Deutschland durch entsprechende Belege zu den angefallenen Kosten nachweisen. Die Bw gab darauf in der Beantwortung lediglich an, dass sämtliche Kosten über eines der deutschen Unternehmen abgerechnet worden wäre. Nachweise über angefallene Kosten der genannten Art wurden nicht vorgelegt. Auch die vertragliche Vermietungssituation in dtAnschrift2 scheint zumindest fragwürdig. Die angeblich genutzte Wohnung sei demnach vertragslos seitens der Hauptmieterin dem Eigentümer des Gebäudes und der Bw überlassen worden. Der vorgelegte Mietvertrag der Hauptmieterin GmbH2 mit dem Eigentümer des Gebäudes (dem Lebensgefährten der Bw) ist nicht unterfertigt. Zahlungsbelege über die bezahlte Miete des Hauptmieters können nicht vorgelegt werden. Hinsichtlich der vorgehaltenen Angaben gegenüber den Behörden äußerte sich die Bw nicht. Der UFS sieht aufgrund der ZMR-Meldungen, der ausnahmslosen Angaben gegenüber den Behörden, den erfolgten Zustellungen an der österreichischen Anschrift, insbesondere auch aufgrund der widersprüchlichen eigenen Angaben der Bw keinen Grund am Vorliegen eines durchgehenden Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich zu zweifeln. Wenn die Bw nicht einmal irgendwelche in Deutschland angefallenen Wohnungskosten oder Fernseh-, Telefon.- oder Internetanmeldungen (wer auch immer die Kosten letztlich getragen hat) nachweisen kann, kann bei der gegebenen Beweislage allenfalls davon ausgegangen werden, dass die Bw eventuell fallweise eine eventuell in Deutschland vorhandene Wohnung genutzt



hat, als Mittelpunkt der Lebensinteressen bzw. als Ort des dauernden Aufenthalts ist jedenfalls vom österreichischen Wohnsitz auszugehen. Die vorgelegte Bestätigung einer Nachbarin und die Fotos zur Begrüßung des neugeborenen Sohnes in dtAnschrift2 sowie dessen Meldung in Deutschland vermögen im Ergebnis in freier Beweiswürdigung die Absicht, sich auf Dauer in Deutschland niederzulassen und dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen, nicht ausreichend zu belegen.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I 1994/505, bestimmt, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem **Hauptwohnsitz** oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, **bis zum Gegenbeweis** als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind (**Standortvermutung**). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig.

Für die Frage, wo das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat, ist es entsprechend der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG entscheidend, wer das im Ausland zugelassene Fahrzeug im Inland verwendet. 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 (siehe VwGH vom 21.5.1996, 95/11/0378).

Gemäß Art. VIII Z. 1 und 5 des Hauptwohnsitzgesetzes, BGBl. Nr. 505/1994, wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 1995 der Begriff "ordentlicher Wohnsitz" in Bundesgesetzen und somit auch im KFG 1967, durch den Begriff "Hauptwohnsitz" ersetzt. Das ebenfalls durch dieses Gesetz geänderte Meldegesetz 1991 enthält in § 1 Abs. 6 und 7 Begriffsbestimmungen des "Wohnsitzes" als auch des "Hauptwohnsitzes".

Der Hauptwohnsitz einer Person ist an jener Unterkunft begründet, an der sie sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu machen. Trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehung eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat (§ 1 Abs. 7 Meldegesetz). Als diesen Hauptwohnsitz hat die Bw in ihrer Meldung in Österreich den Wohnsitz in östAnschrift1 bezeichnet.

Bei mehreren Wohnsitzen vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (VwGH 16.5.1974, 946/73).

Bestehen nun berechnete Zweifel an den Aussagen eines Steuerpflichtigen, hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu von der Abgabenbehörde vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen nach Abs. 1 dieser Bestimmung keines Beweises. Der darin aufgestellte Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.1.1995, 89/16/0186). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Aufbauend auf die oben dargestellten Ermittlungsergebnisse geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der tatsächliche Hauptwohnsitz der Bw durchgehend im Inland war.

### **Zur Verwendung der Fahrzeuge durch die Bw und zum Gegenbeweis zur Standortvermutung im Allgemeinen**

Die Bw gestand mehrmals (insbesondere auch beim Erörterungstermin am 7. August 2012 und in der mündlichen Verhandlung am 7. November 2012) während des Verfahrens selbst zu, dass die gegenständlichen Fahrzeuge von ihr (neben der behaupteten überwiegenden Verwendung für die deutschen Unternehmen) für ihre Privatfahrten verwendet wurden. Andere Fahrzeuge standen der Bw für die privat notwendigen Fahrten auch gar nicht zur Verfügung.

Der UFS geht aufgrund folgender Nachweise bzw. Überlegungen davon aus, dass die Bw die Fahrzeuge überwiegend privat genutzt und den überwiegenden Nutzen aus der Verwendung der Fahrzeuge gezogen hat. Bei den Fahrzeugen handelte es sich nach der alltäglichen Formulierung um die "Autos der Bw", sie nutzte sie und hatte auch die Möglichkeit, weitgehend über die Verwendung der Fahrzeuge zu verfügen. Eingeräumt wird, dass die drei Fahrzeuge eventuell fallweise seitens des Lebensgefährten der Bw eventuell auch durch die Bw selbst für unternehmerische Fahrten verwendet wurden. Hinsichtlich der Kostentragung konnte der Sachverhalt nicht geklärt werden. Auszugehen ist aber davon, dass die Kosten der Verwendung der Fahrzeuge durch die Bw von den Unternehmen des Lebensgefährten

getragen wurden. Wie unten ausgeführt wird, kann aber durch die bloße Vereinbarung der Kostentragung eine Steuerpflicht nicht umgangen werden.

Die Bw gab zunächst im Schreiben vom 31. Mai 2007 zu den Fahrzeugen befragt an, dass ihr diese nicht zur Verfügung gestanden wären, sie keine Tätigkeit für die deutschen Unternehmen ausgeübt hätte und mangels Nutzung der Fahrzeuge durch sie auch keine Miete dafür bezahlt worden wäre. Die Frage nach sonst privat genutzten Fahrzeugen blieb unbeantwortet. Beim Erörterungstermin am 7. August 2012 sagte die Bw dagegen aus, dass ihr die Fahrzeuge auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden wären. Dies gelte für alle Mitarbeiter der deutschen Firmen und sie habe –außer bei Verhinderung durch Kinderbetreuungspflichten auch immer für diese Firmen in dtAnschrift2 gearbeitet. Die Aussagen der Bw sind somit widersprüchlich und nicht beweiskräftig.

Weiters gab die Bw beim Erörterungstermin an, dass anhand von vorzulegenden Listen und Service- und Reparaturrechnungen nachgewiesen werden werde, dass aufgrund der Anzahl der gefahrenen Kilometer nur eine Verwendung für die deutschen Unternehmen in Frage käme. Ebenso werde die überwiegende Verwendung der Fahrzeuge im Ausland nachgewiesen werden. Seitens der Bw wurde auch zugesichert, anhand von Listen, Bilanzen und Gewinnermittlungen nachzuweisen, dass die Anzahl der vorhandenen Fahrzeuge immer mit der Anzahl der Mitarbeiter nahezu übereinstimmen, sodass die betriebliche Notwendigkeit der Fahrzeuge erwiesen werden könne. Tatsächlich wurden lediglich selbst erstellte und unvollständige Listen für angeblich vorhandene Fahrzeuge und Mitarbeiter, die für Ihre Tätigkeit Fahrzeuge benötigen würden, vorgelegt. Weitere Nachweise über die tatsächliche Existenz und Unternehmenszugehörigkeit der Fahrzeuge und Mitarbeiter (Anlagenverzeichnisse, Lohnkonten und dergleichen) wurden nicht dargetan. Die Liste der Fahrzeuge ist zudem nachweislich unvollständig, da Fahrzeuge, die nach den im Akt aufliegenden Anlagenverzeichnissen der deutschen Unternehmen (zB drei BMW bei der GmbH1) vorhanden gewesen sein müssten, fehlen. Hinsichtlich der Liste der angeblichen Arbeitnehmer ist zu ergänzen, dass einerseits nicht belegt wurde, warum Handwerker (4), Hausmeister (6) und Mitarbeiter in der Verwaltung (4) Firmenautos benötigen und andererseits es auch der Lebenserfahrung völlig widerspricht, dass Hausmeistern oder Handwerkern hochpreisige Fahrzeuge der Marken Mercedes Benz, BMW, Maserati oder Ferrari zur Verfügung gestellt werden. Der Liste ist nicht einmal zu entnehmen, zu welchem der Unternehmen ein Beschäftigungsverhältnis bestanden wäre. Zudem kommt die Information des deutschen Finanzamtes, dass es in den Jahren 2002 bis 2005 mit Ausnahme weniger geringfügiger Beträge bei den deutschen Unternehmen keine Lohnzahlungen gegeben hätte. Auch nach der seitens der Bw vorgelegten Liste gäbe es erst seit 2008 Angestellte. Wie dann aber die Fahrzeuge neben der Bw auch allen anderen Firmenangehörigen zur Verfügung

gestanden sein können, kann nicht erkannt und die diesbezüglichen Angaben wieder nur als Falschaussage bezeichnet werden. Eine schlüssige und durch objektive Belege untermauerte Zusammenstellung, welche Fahrzeuge von welchen Angestellten in welchen Zeiträumen zu welchen Zwecken verwendet worden wären, wurde trotz erfolgter Zusage seitens der Bw nicht vorgelegt.

Besonders beweiskräftig erachtet der UFS die Aussagen des Betriebsprüfers, der als Zeuge über seine persönliche Wahrnehmungen bei mehreren Prüfungen bei den Unternehmen der Gruppe vernommen angab, dass immer nur die Bw, diese dafür häufig, mit den gegenständlichen Fahrzeugen fahrend gesehen worden sei. Dazu wurden auch in einer Liste konkrete Daten bezüglich der Beobachtungen vorgelegt. Die Bw äußerte sich dazu nur dahingehend, dass die Beobachtungen wohl Einkäufe bei den Nachhausefahrten vom Arbeitsplatz in Deutschland zum österreichischen Wohnsitz betreffen könnten. An anderer Stelle gab die Bw allerdings an, dass die Fahrzeuge immer in dtAnschrift2 abgestellt worden wären. Auch hier sind also die Angaben der Bw widersprüchlich, während die unter erhöhter Wahrheitspflicht getroffenen Aussagen des Prüfers durch zumindest teilweise getätigte Aufzeichnungen gestützt werden. Ob die Bw in den fraglichen Zeiträumen überhaupt für die Unternehmen des Lebensgefährten tätig war, ist zweifelhaft. Nach den beim Finanzamt aufliegenden Unterlagen hätte erst ab November 2010 ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis bestanden. In den fraglichen Zeitraum fallen jedenfalls auch die Geburten der beiden Söhne. Möglicherweise hat die Bw mit den Fahrzeugen fallweise unternehmerisch bedingte Fahrten getätigt. Der UFS geht aber aufgrund der geschilderten Aktenlage davon aus, dass die Fahrzeuge (siehe dazu im Einzelnen unten) zumindest regelmäßig seitens der Bw für private Zwecke verwendet wurden. Daran ändern auch die in der selbst erstellten Liste angeführten hohen jährlichen Kilometerleistungen der gegenständlichen Fahrzeuge nichts. Diese Kilometerleistungen wurden zunächst weder anhand objektiver Belege (zB. Service- oder Reparaturrechnungen, An- oder Verkaufsrechnungen,..) nachgewiesen, noch wurde zum Beispiel anhand eines Fahrtenbuches dargetan, in welchem Ausmaß die angeführten Kilometerleistungen auf Fahrten im In- und Ausland bzw auf private und unternehmerische Fahrten entfallen. Zuletzt wurden in der mündlichen Verhandlung durch Vorlage von Belegen teilweise gewisse Gesamtkilometerleistungen nachgewiesen. Allerdings konnte wieder nicht dargetan werden, wo und für welche Zwecke die Strecken gefahren wurden. Wie auch der Amtsvertreter in der mündlichen Verhandlung richtig ausführte, können auch die vorgelegten Tank-Verbuchungen nur belegen, dass der firmeneigenen Tankstelle Treibstoffe entnommen wurden bzw. auch bei Fremdtankstellen getankt wurde. Für welche Fahrzeuge dies erfolgt ist und welche Strecken dann gefahren wurden, kann aus den Verbuchungen nicht erschlossen werden.

Hinsichtlich der Kilometerleistung des CDI gibt es überhaupt wieder nur Behauptungen der Bw und die zweifelhafte Aussage der Bw vom 7. November 2012, dass sämtliche Belege des Käufers und Verkäufers des Fahrzeuges eine Person hätte, die derzeit im Krankenhaus sei und daher die Belege nicht vorgelegt werden könnten. Die genannten Belege wurden auch bis Mai 2013 nicht nachgereicht. Es würde aber ohnehin auch hier gelten, dass aus dem bloßen Nachweis von Gesamtkilometerleistungen kein zweifelsfreier Nachweis darüber abgeleitet werden kann, für welchen Zweck und auf welchen Straßen diese Kilometer gefahren wurden.

Auch wenn das zuletzt seitens der Bw verwendete Fahrzeug im Kennzeichen die Namenskürzel des Lebensgefährten trägt, geht der UFS davon aus, dass die Buchstaben in den Kennzeichen der beiden zuerst genutzten Fahrzeuge die Initialen der Bw darstellen. Wie der Bw auch beim Erörterungstermin vorgehalten worden war, war es zumindest in den ersten Zeiträumen üblich, dass im familiären Umfeld der Bw (dies ist dem Referenten auch aufgrund zahlreicher weiterer zu bearbeitender Berufungen aus diesem Umfeld bekannt) die Namenskürzel im Kennzeichen der jeweils verwendeten Fahrzeuge aufscheinen. Zudem wurde beim ersten Fahrzeug wenige Tage nach der Namensänderung der Bw auf Bw und nur einen Tag vor der Geburt des ersten Sohnes das Kennzeichen von D1 auf D2 geändert. Das zweite Fahrzeug wurde sogleich auf D3 zugelassen. Die Angaben der Bw, dass diese Buchstaben eine andere Bedeutung hätten, konnten nicht glaubwürdig erläutert werden.

In der mündlichen Verhandlung wurde weiters zum Beweis, dass die Bw für das Unternehmen im Ausland unterwegs gewesen wäre, vorgebracht, dass während ihrer Abwesenheiten ihr Lebenspartner, ihre Mutter oder ab 2009 auch beschäftigte Au-pair-Mädchen die Kinderbetreuung übernommen hätten. Die Ausführungen der Bw, dass die Kinder fallweise durch andere Personen betreut wurden, erscheint durchaus glaubwürdig und ist durch den Nachweis der Existenz der Au-pair-Mädchen (zumindest ab 2009) teilweise auch belegt. Daraus ergibt sich aber allenfalls nur, dass die Bw verhindert war, die Kinderbetreuung selber zu übernehmen, nicht aber, wo und zu welchem Zweck sich die Bw während dieser Zeiten aufgehalten hat.

Im Ergebnis geht der UFS insbesondere aufgrund der mangelhaften Nachweisführung durch die Bw, der widersprüchlichen Angaben der Bw und der glaubwürdigen Aussagen des Zeugen davon aus, dass die Fahrzeuge zumindest regelmäßig seitens der Bw für private Zwecke verwendet wurden. Daran kann auch eine eventuell gegebene aber nicht nachgewiesene fallweise Verwendung der Fahrzeuge durch die Bw oder deren Lebensgefährten für unternehmerische Zwecke nichts ändern. Die hinsichtlich dieser behaupteten Fahrten abverlangten zweifelsfreien Nachweise wie Hotel.-, Tank.- oder ähnliche Belege wurden nicht

vorgelegt sondern lediglich auf die wiederum nur teilweise belegten Gesamtleistungen der Fahrzeuge verwiesen.

Für die vermutlich tatsächlich erforderlichen unternehmerischen Fahrten standen den deutschen Unternehmen bzw. dem Lebensgefährten der Bw selbst nach der unvollständigen Liste der Bw zumindest ab Juli 2002 immer auch andere Fahrzeuge zur Verfügung.

Kommt der UFS aufgrund der dargestellten Aktenlage, Beweise und deren Würdigung zu dem Ergebnis, dass die Fahrzeuge zumindest regelmäßig durch die Bw für private Zwecke verwendet wurden und konnte die Bw –wie oben dargestellt– weder nachweisen, dass die Fahrzeuge überwiegend für unternehmerische Zwecke oder überwiegend im Ausland verwendet wurden, kann die aufgrund des Mittelpunktes der Lebensinteressen der Bw im Inland und der regelmäßigen Privatverwendung im Inland zutreffende Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht widerlegt werden. Weder die oben dargestellten widersprüchlichen und teilweise nachweislich falschen Angaben der Bw noch die Angaben bloßer Kilometerleistungen oder Mindestentfernungen von betreuten Liegenschaften können die Standortvermutung widerlegen. Die Kilometerleistungen wurden lediglich in einer im Nachhinein erstellten Liste dargestellt, aber trotz Anforderung und Zusage durch keinerlei überprüfbare Belege untermauert. Die (im Übrigen wider nur in einer Liste dargestellten und nicht nachgewiesene) Existenz der im Ausland zu betreuenden Immobilien stellt für sich noch keinen Nachweis darüber dar, dass diese Immobilien genau mit den hier gegenständlichen Fahrzeugen und nicht mit anderen zur Verfügung stehenden Fahrzeugen angefahren wurden.

### **Zu den Fahrzeugen und den ergangenen Bescheiden im Speziellen**

#### **A6 (vom 27.8.2002 bis 25.11.2002: D1, vom 26.11.2002 bis 14.2.2005: D2)**

Dieses Fahrzeug wurde am 3. Juli 2001 von der deutschen GmbH<sup>2</sup> gekauft und stand nach den Angaben des Lebensgefährten der Bw diesem selbst bis zur Anmeldung eines weiteren Fahrzeuges im August 2002 mit dem Kennzeichen D5 zur Verfügung. Danach sei das Fahrzeug von den Dienstnehmern seiner Unternehmen für ausschließlich dienstliche Fahrten verwendet worden. Nach den Ausführungen in der Berufung könnte dies ein namentlich genannter Zeuge bestätigen. Das Kennzeichen sei gewechselt worden, da das alte Kennzeichen der Polizei bereits durch mehrere Verkehrsdelikte auffällig geworden sei. Die Buchstaben im neuen Kennzeichen hätten keinen Zusammenhang mit dem Namen der Bw. Am 14. Dezember 2005 wurde das Fahrzeug stillgelegt.

Das Finanzamt unterstellte in seinen dieses Fahrzeug betreffenden Bescheiden zur Festsetzung der NoVA 2002 und der KFZ-Steuer 2002 bis 2005 eine widerrechtliche Verwendung ab der Zurverfügungstellung des Fahrzeuges an die Bw (ab 27. August 2002).

Der UFS schließt sich aus den bereits oben angeführten Gründen der Ansicht des Finanzamtes an. Die Bw hat in späteren Auskünften selbst –entgegen den ursprünglichen Aussagen ihres Lebensgefährten und ihren eigenen Angaben vom 31. Mai 2007- eine (wenn auch nur fallweise) private Verwendung des Fahrzeuges zugestanden. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, ist von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw im Inland auszugehen, sodass die Voraussetzungen der Standortvermutung des KFG 1967 für das Inland gegeben sind. Wie auch schon dargestellt, konnte die Bw den Gegenbeweis der überwiegenden Verwendung im Ausland nicht antreten. Es ist somit von einem Fahrzeug mit einem Standort im Inland auszugehen.

Dass das Fahrzeug nicht ausschließlich für dienstliche Fahrten verwendet wurde, hat die Bw mittlerweile selbst zugestanden, sodass der namhaft gemachte Zeuge dazu nicht befragt werden muss und der Lebensgefährte dazu ursprünglich unrichtige Angaben gemacht hat. Hinsichtlich der eingewendeten Verwendung durch Dienstnehmer, die die genannte Person bezeugen sollte, ist anzumerken, dass es nach der seitens der Bw vorgelegten Liste erst seit Anfang 2008 Dienstnehmer gibt. Da dies auch mit den Auskünften des deutschen Finanzamtes übereinstimmt, erscheint eine Befragung des genannten Zeugen dazu auch als unerheblich. Besonders hervorzuheben ist auch, dass die beiden Personen, die in der Berufung namentlich als Dienstnehmer der deutschen Unternehmen und als Verwender der Fahrzeuge angeführt sind, nicht einmal in der seitens der Bw vorgelegten Liste der Mitarbeiter der deutschen Unternehmen aufscheinen.

Dass nach Ansicht des UFS die Buchstaben im Kennzeichen sehr wohl die Namenskürzel der Bw darstellen, wurde bereits im Zusammenhang mit dem zeitlichen Ablauf dargestellt, wobei insbesondere darauf hinzuweisen ist, dass der Kennzeichentafelwechsel einen Tag vor der Geburt des ersten Sohnes erfolgte. Eine andere glaubhafte Begründung für die beiden Buchstaben im neuen Kennzeichen wurde nicht gegeben.

#### ML (D3)

Hinsichtlich dieses Fahrzeuges setzte das Finanzamt aufgrund einer widerrechtlichen Verwendung für Dezember 2005 NoVA, für den Zeitraum 16. Dezember 2005 bis Ende 2006 KFZ-Steuer sowie Umsatzsteuer für den am 20. April 2006 stattgefundenen Erwerb eines neuen Fahrzeuges fest.

Der UFS kommt auch bei diesem Fahrzeug aufgrund der zumindest regelmäßigen privaten Nutzung des Fahrzeuges (nachdem diese zunächst im Schreiben vom 31. Mai 2007 noch bestritten wurde), des Mittelpunktes der Lebensinteressen der Bw im Inland, der somit greifenden Standortvermutung des Fahrzeuges für das Inland und der nicht erfolgten Erbringung des Gegenbeweises zu dem Ergebnis, dass der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland ist. Zur näheren Begründung siehe oben. Hinzuzuweisen ist bei diesem Fahrzeug

ergänzend auf die Aussage der ehemaligen Lebensgefährtin des MSH (Bruder des Lebensgefährten der Bw), wonach die Bw im fraglichen Zeitraum einen schwarzen Geländewagen mit dem Kennzeichen DtBw .... (Endziffern nicht mehr Erinnerung) gefahren habe. Nach Ansicht der Prüfer handle es sich dabei um das gegenständliche Fahrzeug. Nach durchgeführten Internetrecherchen handelt es sich bei der angeführten Marke um ein Geländefahrzeug und nach der Rechnung war das gegenständliche Fahrzeug schwarz lackiert. Das Fahrzeug wurde am 16. Dezember 2005 mit dem Kennzeichen D3 erstzugelassen. Das Kennzeichen enthält wieder die Anfangsbuchstaben der Bw. Gekauft wurde das Fahrzeug am 13. Dezember 2005 offensichtlich als Ersatz des am 14. Dezember 2005 dann stillgelegten A6. Der UFS teilt insbesondere auch aufgrund dieses nahtlosen Überganges zwischen den beiden Fahrzeugen und der Namenskürzel im Kennzeichen die Ansicht des Finanzamtes, dass das Fahrzeug sofort ab der Zulassung der Bw zur Nutzung zur Verfügung stand. Der spätere Verkauf an die Bw änderte an der tatsächlichen Nutzung des Fahrzeuges nichts. Wie das Fahrzeug finanziert und von wem es bezahlt wurde, konnte mangels Vorlage (trotz deren Anforderung) entsprechender Belege nicht geklärt werden. Ursprünglich hatte die Bw in der Berufung noch angegeben, dass dieses Fahrzeug von ihr gar nicht verwendet worden sei sondern dem Halter, der GmbH1, zur unternehmerischen Verwendung zur Verfügung gestanden wäre. Später gestand die Bw eine fallweise private Verwendung des Fahrzeuges zu und erklärte die ursprüngliche Angabe als irrtümlich erfolgt. Hinsichtlich der behaupteten unternehmerischen Nutzung durch die Zulassungsbesitzerin ist festzuhalten, dass diese unternehmerische Nutzung seitens der deutschen Finanzverwaltung als nicht gegeben angesehen wurde (siehe Einspruchsentscheidung vom 26. September 2008) und sich auch auf der Liste der Bw über die Beschäftigten bei den deutschen Unternehmen für diesen Zeitraum keine Personen finden.

Die Bw führte in der Berufung gegen die NoVA-Festsetzung auch aus, dass dem Bescheid jede Begründung fehle, warum von einer Bemessungsgrundlage von € 49.100,- und einem Steuersatz von 15% auszugehen sei. Dazu ist anzuführen, dass es sich bei der Bemessungsgrundlage um den Nettokaufpreis des Fahrzeuges laut Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung an die Bw handelt und der Steuersatz offensichtlich der Eurotaxliste entsprechend dem Kraftstoffverbrauch gemäß § 6 NoVAG entnommen wurde. Konkrete Einwendungen gegen die Bemessungsgrundlage oder den Steuersatz wurden bei der Befragung durch den Referenten bei der mündlichen Verhandlung nicht vorgebracht. Vielmehr wurde seitens der Bw dazu ausgeführt, dass es diesbezüglich keine Änderungsanträge gebe.

Zur Umsatzsteuer 2006



Zur Erwerbsteuer geht der UFS aufgrund der im Akt aufliegenden und bei der Schilderung des Verwaltungsgeschehen detailliert dargestellten Unterlagen von folgendem Sachverhalt aus: Das gegenständliche Fahrzeug ist am 19. Dezember 2005 durch die deutsche GmbH1 unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges gekauft worden. Am 30. Jänner 2006 wurde eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an den Lebensgefährten der Bw fakturiert. Das deutsche Finanzamt teilte mit Schreiben vom 10. März 2006 der GmbH1 mit, dass der Vorsteuerabzug mangels unternehmerischer Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeuges nicht anerkannt werde und auch die Steuerfreiheit der fakturierten Lieferung an JC zweifelhaft sei, da das Fahrzeug immer noch in Deutschland zugelassen sei und die Verbringungsbestätigung fehle. Da das deutsche Finanzamt letztlich den steuerfreien Verkauf an den Lebensgefährten der Bw nicht anerkannt hat, wurde das Fahrzeug am 20. April 2006 an die Bw und die deutsche Anschrift dtAnschrift2 mit 16% deutscher USt fakturiert. Am 18. Mai 2006 meldete sich die Bw dann an dieser Anschrift in Deutschland an. Wie die Bw anlässlich der mündlichen Verhandlung zugestand, ist diese Anmeldung im Zusammenhang mit dieser Fakturierung zum Schein erfolgt.

Infolge einer in Österreich durchgeführten Betriebsprüfung wurde seitens des österreichischen Finanzamtes mit den am 25. Juni 2006 ausgestellten Bescheiden die Fakturierung an die deutsche Anschrift der Bw mit 16% deutscher Umsatzsteuer nicht anerkannt und statt dessen 20% Erwerbsteuer für den Erwerb eines neuen Fahrzeuges, welches am 20. April 2006 erworben wurde, vorgeschrieben. Die GmbH1 teilte darauf dem deutschen Finanzamt mit, dass aufgrund der Feststellungen der österreichischen Finanzverwaltung die Ausgangsrechnung mit 16% deutscher Umsatzsteuer an die Bw storniert worden sei und eine entsprechende Rechnung an "die richtige Anschrift" der Bw erfolgt sei und man nun die fakturierte Umsatzsteuer erstattet haben möchte.

Aufgrund dieser Vorgänge und insbesondere der Mitteilungen durch den deutschen Lieferer an das deutsche Finanzamt, dass der Vorgang in Deutschland als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln sei, wurde die Bw ersucht, die Berufung gegen die Vorschreibung der Erwerbsteuer zurück zu nehmen. Eine Zurücknahme erfolgte nicht. Auf die näheren Umstände der Lieferung befragt gab die Bw in der mündlichen Verhandlung an, dass man über diese Vorgänge keine genaueren Angaben mehr machen könne.

Festzuhalten ist, dass der Bw umsatzsteuerlich nach dem bekannten Sachverhalt tatsächlich erst mit dem Verkauf am 20. April 2006 die Verfügungsmacht im Sinn eines "Verfügenkönnens wie ein Eigentümer" verschafft wurde und daher zu Recht als Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbes der Tag der fakturierten Lieferung angenommen wurde. Bei der Feststellung des Verwenders im Sinn der NoVA und der KFZ-Steuer steht dagegen die Möglichkeit im Vordergrund, über den Einsatz des Fahrzeuges bestimmen zu können.

Verwender ist, wer tatsächlich den Nutzen aus der Verwendung hat und über diese Verwendung bestimmen kann. Nicht erforderlich ist, dass dem Verwender auch die Möglichkeit zukommt, wie ein Eigentümer über das Fahrzeug verfügen zu können. Daher können auch die Zeitpunkte der Entstehung der NoVA-Schuld und der Erwerbsteuer auseinanderfallen.

Nach Art. 1 der BMR zum UStG 1994 unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeuges (u.a. darf die erste Inbetriebnahme bei einem KFZ nicht mehr als sechs Monate zurückliegen, hier ca. 4 Monate) auch bei einem Nichtunternehmer der Erwerbsteuer. Grundsätzliche Voraussetzung eines innergemeinschaftlichen Erwerbes ist, dass ein Gegenstand bei einer Lieferung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt.

Dazu hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 26. Jänner 2012, 2009/15/0177 ausgeführt, dass es der Steuertatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen ermöglichen soll, die Umsatzsteuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in welchem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (Rn 22 des Urteils C-84/09 des EuGH). Bei neuen Fahrzeugen will der Unionsgesetzgeber insbesondere im Hinblick auf deren leichte Transportierbarkeit (und auf deren Wert) auch den Erwerb durch Privatpersonen besteuert wissen (Rn 24). Die Beurteilung, in welchem Mitgliedstaat der Endverbrauch eines Fahrzeugs (und damit der innergemeinschaftliche Erwerb) stattfindet, hat auf einer umfassenden Abwägung aller objektiven tatsächlichen Umstände zu beruhen. Zu diesen im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigenden Umständen gehören u.a. der Ort der gewöhnlichen Verwendung des Gegenstandes, seine Registrierung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen des Erwerbers zu einzelnen Mitgliedstaaten (Rn 44 f). Es ist anhand objektiver Umstände im Zeitpunkt der Lieferung festzustellen, in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung eines Fahrzeugs stattfinden wird. Da der UFS –wie oben dargestellt– zu dem Ergebnis kam, dass der Endverbrauch durch die Bw im Inland erfolgte, sind sämtliche Voraussetzungen für die Erwerbsbesteuerung erfüllt, weshalb die Berufung gegen die Festsetzung der Erwerbsteuer abzuweisen war.

Im Ergebnis zeigt sich auch hier wieder, dass es im Umfeld der Bw im Zusammenhang mit Angaben gegenüber den in- und ausländischen Behörden weniger um die Wiedergabe der tatsächlichen Umstände geht sondern vielmehr die Lukrierung möglicher steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht und dabei auch gewisse Schwerfälligkeiten im Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten ausgenutzt werden sollen. Gleiches kann auch nach den oben dargestellten widersprüchlichen Angaben der Bw zu den KFZ-Abgaben festgehalten werden.

---

**X (D4)**

Für dieses Fahrzeug wurde der Bw für den Zeitraum 7/2009 NoVA vorgeschrieben.

Der UFS geht aufgrund der Aktenlage davon aus, dass das Fahrzeug am 5. Juni 2009 als Neufahrzeug angeschafft und auf die Firma GmbH7 zugelassen und am 22. Juli 2011 (Kilometerstand 61.890) wieder abgemeldet wurde. Nach den Wahrnehmungen des Zeugen und den Aufzeichnungen des Finanzamtes wurde die Bw mehrmals als Lenkerin dieses Fahrzeuges in Österreich gesehen. Andere Personen sind nach den Angaben des Zeugen nicht als Lenker dieses Fahrzeuges wahrgenommen worden. Mit diesen Wahrnehmungen konfrontiert gab die Bw an, dass es sich dabei wahrscheinlich um die ohnehin zugestandenen fallweisen privaten Verwendungen des Fahrzeuges gehandelt haben müsse. Überwiegend wäre das Fahrzeug aber für die deutschen Unternehmen verwendet worden. In einem im Dezember 2010 beim Finanzamt eingereichten Fragebogen für Grenzgänger gab die Bw an, dass sie die Fahrten Wohnung-Arbeitsplatz und retour mit dem Privatfahrzeug des Lebensgefährten mit dem Kennzeichen D4 zurücklege.

In der mündlichen Verhandlung wurde nachgewiesen, dass in der GmbH7 KFZ-Kosten verbucht wurden. Ebenso wurden Dieselrechnungen von deutschen Tankstellen vorgelegt. Aus den Unterlagen ergibt sich aber nicht, für welches Fahrzeug die Aufwendungen anfielen bzw. welches Fahrzeug tatsächlich betankt wurde. Nach Ansicht der Bw seien die Belege und der Umstand, dass es sich bei dem X um das einzige Dieselfahrzeug, über das verfügt worden wäre, gehandelt hätte, ausreichend für den Nachweis, dass das Fahrzeug in Deutschland im Interesse des deutschen Unternehmens gefahren worden wäre. Der UFS schließt sich aber der Ansicht des Finanzamtes an, dass sich aus den Bilanzunterlagen nicht ergibt, welches Fahrzeug betroffen ist und aus den Tankbelegen nicht erkennbar ist, wer für welches Fahrzeug Diesel bezogen hat. Überdies ist auch zwischen den Belegen und den verbuchten Aufwendungen kein Zusammenhang feststellbar. Der Bw ist es auch nicht gelungen, in der vertagten mündlichen Verhandlung bzw. in der Zwischenzeit entsprechende Nachweise beizuschaffen. Es wurden lediglich weitere Rechnungen über erfolgte Dieseltankungen vorgelegt, für die aber wiederum das bereits Ausgeführte gilt.

Da auch zu diesem Fahrzeug –wie oben dargestellt– weder die überwiegende Verwendung für ein Unternehmen noch die überwiegende Nutzung im Ausland nachgewiesen wurde, dagegen aber von einem (für diesen Zeitraum jetzt auch unbestritten) Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland auszugehen ist und die private Verwendung im Inland zumindest fallweise zugestanden wurde, ist nach Ansicht des UFS auch bei diesem Fahrzeug von einem Standort im Inland auszugehen und die NoVA war aufgrund einer widerrechtlichen Verwendung festzusetzen.

## Rechtliche Schlussfolgerung

Somit ist der festgestellte und als erwiesen erachtete Sachverhalt unter den Tatbestand des § 82 Abs. 8 KFG 1967 (idF BGBl. 1994/505) zu subsumieren, wonach Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem **Hauptwohnsitz im Inland** in das Bundesgebiet eingebracht und **in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis** als Fahrzeug mit dem **dauernden Standort im Inland** anzusehen sind. Ein derartiger Gegenbeweis wurde seitens der Bw nicht erbracht, sodass von Fahrzeugen mit dauerndem Standort im Inland auszugehen ist.

Nach der Entscheidung des **VwGH 2001/11/0288 vom 23.10.2001** (und folgend VwGH 19.3.2003, 2003/16/0007, 28.10.2009, 2008/15/0276) setzt die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den **regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung** des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeuge bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht. Trotz mehrmaliger Aufforderung zur Erbringung des geforderten Gegenbeweises wurde dieser –wie oben dargestellt- nicht erbracht.

Aufgrund der Gesetzeslage hat die Behörde für das Greifen der Vermutung des Standortes im Inland eine Benutzung des Fahrzeuges im Inland auf öffentlichen Straßen durch eine Person mit (Hauptwohn)-Sitz im Inland nachzuweisen. Den Verwender, der dagegen einen dauernden Standort im Ausland behauptet, trifft schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (**Beweisvorsorgepflicht**) und erforderliche Beweismittel bezuschaffen. Nach der Entscheidung des **VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0025** trifft den Verwender nach § 82 Abs 8 die Beweislast. Er hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist. Der Abgabepflichtige muss den Beweis erbringen, dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich ist. Er muss auch den Ort benennen, der als dauernder Standort anzusehen wäre. Ist er dagegen bestrebt, die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges im Dunkeln zu lassen, kann es insgesamt nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die Behörde aus den zu Tage getretenen Indizien auf eine länger dauernde Verwendung des Fahrzeuges im Inland schließt. Nachzuweisen wäre somit seitens des Abgabepflichtigen zweifelsfrei der regelmäßige Ort der Verwendung sowie die Art und Weise der Verwendung (Zweck der Reise, Verwender, Dauer der Reise, Km-Anzahl,...).

Nach § 119 BAO sind seitens der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit Abgabepflichten alle maßgeblichen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Der Abgabenbehörde ist ein klares und vollständiges Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen. Dieser Offenlegung dient unter anderem auch die Beantwortung von Vorhalten. Bloße Behauptungen ohne die Vorlage von diesen Behauptungen unterstützenden objektiv nachprüfbaren Nachweisen genügt der Offenlegungspflicht nicht.

In der Entscheidung des VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212 führte dieser aus, dass der Behörde nicht entgegengetreten werden kann, wenn sie einem Fahrtenbuch die Beweiskraft abspricht, wenn diesem keinerlei Fahrten zum Hauptwohnsitz bzw. behaupteten Standort des Fahrzeuges aufweist, dieses somit lückenhaft ist. Wenn nicht einmal annähernd Nachweise über gefahrene Strecken, Zweck der Reise und dergleichen vorgelegt werden sondern im Grunde genommen bloß Behauptungen aufgestellt werden, muss umso mehr davon ausgegangen werden, dass den wenigen nicht aussagekräftigen Listen und Belegen auch keine Beweiskraft zukommen kann.

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

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

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen nach § 1 Abs 1 Z 2 KfzStG in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland und nach **§ 1 Abs 1 Z 3 KfzStG** Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland **ohne die kraftfahrrechtliche Zulassung** verwendet werden.

Ob nun ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen zum Verkehr zuzulassen ist oder nicht, richtet sich nach dem Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967), worin eine Unterscheidung zwischen Fahrzeugen mit und ohne dauernden Standort im Inland getroffen wird.

**§ 79 KFG 1967** bestimmt, dass das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die **keinen dauernden Standort** im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur zulässig ist, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

**§ 82 Abs. 8 KFG 1967** bestimmt neben der bereits dargestellten Standortvermutung und deren Widerlegbarkeit, dass die Verwendung von Fahrzeugen mit dauerndem Standort im Inland ohne Zulassung gemäß § 37 im Regelfall nur während eines unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig ist. Werden solche Fahrzeuge, die nach dem KFG 1967 somit im Inland zuzulassen wären bzw. ohne die kraftfahrrechtliche inländische Zulassung im Inland verwendet, liegt eine sogenannte widerrechtliche Verwendung vor und die Tatbestände des **§ 1 Abs 1 Z 3 KfzStG** und des **§ 1 Z 3 NoVAG** sind erfüllt.

§ 4 Z 2 NoVAG 1991 bezeichnet als Abgabenschuldner im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) denjenigen, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Damit wird aber nur der Abgabentatbestand des ersten Satzes des § 1 Z 3 NoVAG 1991 (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) fehlt es aber - mangels Zulassung - an jener Person, für die zugelassen worden ist. § 4 NoVAG sah bis zur Novelle durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 dafür keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor. Ab dem Inkrafttreten des § 4 Z 3 NoVAG 1991 am 18. Juni 2009 im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG 1967 zuzulassen wäre, der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner heranzuziehen.

Nach **§ 3 Z 2 KFZStG** ist der Steuerschuldner die Person, die das KFZ auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. Hinsichtlich dieses Verwenders, der im KFZStG nicht näher definiert wird, muss aufgrund der gleichen Interessenslage auch die Rechtsprechung des VwGH zum Verwender nach dem NoVAG anzuwenden sein.

Demnach ist nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, 77), ist jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zur Normverbrauchsabgabe und zur KFZ-Steuer heranzuziehen. Und

zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an.

Diese Auslegung des NoVAG 1991 findet ihre Bestätigung auch in der vom Gesetzgeber durch die Novelle BGBl. I Nr. 52/2009 vorgenommenen "Klarstellung" (vgl. die Materialien zu dieser Novelle 113 BlgNR XXIV. GP 79, weil nach der Rechtsprechung des VwGH bereits zuvor auf den Verwender zu greifen war) durch die am 18.6.2009 in Kraft getretene Ergänzung des § 4 NoVAG. Dessen nunmehr angefügte Z 3 bestimmt im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3) eben auch denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Abgabenschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Das NoVAG enthält jedoch auch keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des **Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz - EKHG** zurückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes dazu die Person zu verstehen, die das **Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt** darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. **Maßgebend** ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die **Verfügung über das Fahrzeug** auszuüben (vgl. dazu etwa OGH, 18. Dezember 2000, 9 Ob A 150/00z).

Aus der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes (OGH 18.10.2000, 9ObA150/00z), auf welche der VwGH verweist, ist zu entnehmen, dass 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 Tragung der Kosten ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc abzustellen. Die freie Verfügung ermöglicht es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden; der Halter muss tatsächlich in der Lage sein, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, kommt es bei der Entstehung der Normverbrauchsabgabenschuld ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeugs im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Frist hinaus an. Ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich.

Für das Verwenden bzw die Ermittlung des Verwenders sind im Ergebnis folgende Kriterien maßgeblich: Wer zieht den Nutzen aus der Verwendung (wirtschaftliche oder ideelle Vorteile), wer trägt die Kosten für die Verwendung und wer kann tatsächlich über die Verwendung (wie, wann, wo) des Fahrzeuges verfügen und so (iZm Haftungen evtl von Bedeutung) Gefahren abwenden oder (iZm dem Entstehenmüssen für die Nutzung) über die Nutzung auf inländischen Straßen entscheiden.

Im einfachsten Fall treffen alle drei Kriterien auf eine Person zu und diese Person ist Halter bzw. Verwender. In der Realität gibt es aber Fälle, bei denen diese Kriterien in unterschiedlicher Ausprägung auf mehrere Personen zutreffen. Letzteres fällt insbesondere in jenen Fällen auf, bei denen zum Zweck der Vermeidung von NoVA dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden. Da aber die einschlägigen Auffangtatbestände des NoVAG und KFZStG gerade diese Fälle erfassen sollen, ist dieser Gesetzeszweck bei der Lösung der Frage, wem bei einem Auseinanderfallen der entscheidenden Kriterien die Verwendung zuzurechnen ist, von besonderer Bedeutung.

Aus dem Zweck der genannten Auffangbestimmungen kann geschlossen werden, dass es für eine Annahme einer Verwendung (einer Mithalterschaft) iSd NoVAG bzw. KFZStG ausreichend sein muss, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck der genannten Bestimmungen für das Entstehen der Abgabenschuld maßgeblich sind. Aus diesem Grund wird den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens, des tatsächlichen Bestimmens des Einsatzes des Fahrzeuges wohl mehr Bedeutung zukommen müssen als der bloßen Kostentragung. Sind diese Kriterien ausreichend erfüllt, wird man zumindest von einer zur Vorschreibung der NoVA und KFZ-Steuer ausreichenden Mithalterschaft ausgehen können.

Das Kriterium der Kostentragung wird dagegen in den Hintergrund rücken. So wird auch für die Haftung nach EKHG keine alleinige Kostentragung gefordert.

Im Ergebnis ist bei der Feststellung des Verwenders (Halters iSd EKHG) und somit des Schuldners der NoVA und der KFZ-Steuer abwägend festzustellen, zu welcher Person aufgrund des zukommenden Nutzens und der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über das KFZ die größte Nähe besteht. Nach den oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen ist dies in allen drei Fällen die Bw, weshalb ihr die gegenständlichen Abgaben mit Recht vorgeschrieben wurden und die dagegen eingebrachten Berufungen abzuweisen waren.

Den seitens der Bw geäußerten europarechtlichen Bedenken gegen eine Vorschreibung der NoVA und KFZ-Steuer in Österreich ist insbesondere die Rechtsprechung des EuGH entgegenzuhalten. In einigen Rechtssachen (zB Cura Anlagen C-451 vom 21.3.2001; Komm/Dänemark C-464/02 vom 15.9.2005; Nadin C-151/04 und Durre C-152/04 vom



15.12.2005; De Danske Billimporter C-98/05 vom 1.6.2006) hat der EuGH festgehalten, dass die Besteuerung von KFZ zwar nicht harmonisiert ist, sodass die Mitgliedstaaten in der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei sind, soweit sie dabei das (primäre) Gemeinschaftsrecht (wie zB die Verträge) mit seinen Grundsätzen (zB Freizügigkeit) beachten. Die Mitgliedstaaten können bei der Besteuerung von KFZ auf unterschiedliche Kriterien der Abgrenzung (wie zB tatsächliche Nutzung, Wohnsitz des Halters,..) abstellen. Auch eine in einem Mitgliedstaat normierte Zulassungsverpflichtung erscheint als natürliche Folge dieser Steuerhoheit. Im Ergebnis stellte der EuGH aber immer auf die tatsächliche im Wesentlichen dauerhafte Nutzung des Fahrzeuges in einem Mitgliedstaat ab.

Auch nach der Entscheidung des EuGH in der Rs Weigel/Weigel, C-387/01 vom 29.4. 2004 stehen der Erhebung der NoVA keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken entgegen, wenn dem tatsächlichen Wertverlust bei eingeführten gebrauchten Fahrzeugen Rechnung getragen wird. Wie bereits oben ausgeführt, bestehen auch keine europarechtlichen Bedenken, wenn bei der Fahrzeugbesteuerung auf die im Wesentlichen dauerhafte Nutzung im Inland abgestellt wird. Auch die gesetzliche Vermutung dieser Nutzung (des dauernden Standortes) im Inland in bestimmten Zweifelsfällen erscheint im Interesse der Verhinderung von Steuerumgehungen unbedenklich, zumal ein potentiell Abgabepflichtiger ja einzuladen ist, gegebenenfalls den Gegenbeweis der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat zu erbringen.

Auch die KFZ-Steuer und deren Anknüpfen an die widerrechtliche Verwendung ist nach UFS vom 29.11.2005, RV/0588-I/03 (und vielen anderen) und VwGH vom 23.3.2006, 2006/16/0003 unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs Cura Anlagen C-451/99 vom 21.3.2001 europarechtlich unbedenklich.

Hinsichtlich der europarechtlichen Bedenken im Bezug auf die Doppelbesteuerung ist zu bemerken, dass auf Grund des ua. mit Deutschland abgeschlossenen bilateralen Abkommens, BGBl. 1959/170 (*Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr*), Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen vereinbart sind. Demnach (Art 2) sind allerdings nur solche Fahrzeuge, die im Gebiet einer der Vertragsparteien zugelassen sind, von den Abgaben des anderen Vertragspartner, die von diesem für die Benutzung oder das Halten von Fahrzeugen in seinem Gebiet erhoben werden, befreit, wenn die Fahrzeuge nur **vorübergehend** zum privaten Gebrauch in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden. Liegt aber nur ein vorübergehender Gebrauch im Inland vor, kommt es nach der dargestellten Rechtslage ohnehin zu keiner Besteuerung im Inland.

Ergänzend wird festgehalten, dass der Antrag auf Vernehmung des AS zum Thema "ausschließliche Verwendung des A6 (2002 -2005) durch Dienstnehmer der deutschen

Unternehmen zu unternehmerischen Zwecken" gemäß § 183 Abs. 3 BAO als unerheblich abgelehnt wurde. Da die zumindest fallweise private Verwendung des Fahrzeuges zugestanden wurde und die deutschen Unternehmen im maßgeblichen Zeitraum sowohl nach den seitens der Bw vorgelegten Listen als auch nach den Angaben der deutschen Finanzverwaltung keine Dienstnehmer hatten, kann der namhaft gemachte Zeuge zum genannten Beweisthema keine erheblichen Aussagen tätigen. Die Ablehnung weiterer Beweisanträge im Zusammenhang mit der Verwendung des X erfolgte nach der genannten Bestimmung, da aus den Umständen erhellte, dass die neuerlichen Beweisanträge in der Absicht, das Verfahren zu verschleppen, gestellt wurden. Nach mehrmaligen Vorhalten und Anleitungen und der zum Zweck der Nachweisführung für die Verwendung des X erfolgten Vertagung der mündlichen Verhandlung hätte die Bw ausreichend Gelegenheiten gehabt, entsprechende Nachweise beizuschaffen und vorzulegen.

Linz, am 27. Mai 2013