



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OG, Steuerberatungskanzlei, 4060 Leonding, Hochstr. 1, vom 27. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 9. Februar 2009 betreffend NoVA 2003 bis 2005 sowie Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 03-12/2002 und jeweils 01-12/2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich NoVA 2004 und 2005 sowie Kfz-Steuer jeweils 01-12/2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend NoVA 2003 und Kfz-Steuer 03-12/2002 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

A) NoVA 2003 lt. Bescheid 21.129,04 €, Verminderung lt. UFS 3.091,27 €.

Die NoVA 2003 beträgt 18.037,77 €.

B) Kfz-Steuer 03-12/2002 lt. Bescheid 3.202,20 €, Verminderung lt. UFS 111,60 €.

Die Kfz-Steuer 03-12/2002 beträgt 3.090,60 €.

## Entscheidungsgründe

Der Bw (einem Sonnenschutztechnik erzeugenden Unternehmen) wurden im Zuge einer Betriebsprüfung NoVA 2003 bis 2005 und Kfz-Steuer 3-12/2002, 1-12/2003 bis 2005 vorgeschrieben für Pkw's, die auf ihre Tochterfirma in Deutschland angemeldet waren und in Österreich bewegt wurden. Dagegen wurde Berufung eingebracht hinsichtlich betreffender Pkw's:

BMW X5 / 2003

BMW X5 (KLC) / 2003

BMW 540i gebraucht / 2003

Mercedes CL 500 gebraucht / 2004

Porsche / 2005

Zur Begründung wurde hingewiesen auf Gurtner/Herger, SWK 2005/16, Seite 549 unter Verweis auf VwGH vom 5.7.1996, 96/02/0094: "..... grundsätzlich ist davon auszugehen, dass bei Fahrzeugen von Unternehmungen stets das Unternehmen selbst (Sitz, Zweigniederlassung/Betriebsstätte) als 'Verwender' oder 'Verfüger' anzusetzen ist. Ein Abstellen auf den Hauptwohnsitz desjenigen, der das Fahrzeug tatsächlich lenkt (zB Mitarbeiter des Unternehmens) kommt in der Regel nicht in Frage."

Ua. wurde auch verwiesen auf SWK, Heft 33, 20.11.2004, Seite 932, wo Fälle beschrieben wurden, in denen der Verwender des Kfz mit Wohnsitz im Inland (zB inländischer Vertreter einer ausländischen Unternehmung) nicht Zulassungsbesitzer ist: Man werde auch bei einer im Interesse der NoVA-Erhebung fingierten Zulassung nicht in bestehende zivilrechtliche Eigentums- oder Besitzverhältnisse eingreifen können.

Die Berufung wurde der BP zur Stellungnahme vorgelegt, in der im Wesentlichen ausgeführt wurde:

Die Bw ist eine GmbH & Co KG mit Sitz in Österreich. Ihre Gesellschafter A (i.d.F. A) und B (i.d.F. B) sind Geschäftsführer der Tochterfirma in München (C, i.d.F. C). Weiters sind sie Dienstnehmer der Firma D (i.d.F. D), die Komplementärgesellschafterin der Bw ist und deren Geschäfte führt. Die Geschäftsführungsaufwendungen werden zu 100 % an die Bw verrechnet. Für die Geschäftsführungstätigkeit beim Tochterunternehmen in München werden keine Aufwendungen weiterverrechnet. Im Prüfungszeitraum war beim Tochterunternehmen ein Arbeitnehmer beschäftigt, der für den Außendienst zuständig war. (Fahrzeugaufwand für diesen Mitarbeiter wurde von der BP nicht nach Österreich verrechnet). Die Tätigkeit des Tochterunternehmens war auf Deutschland beschränkt.

Die berufungsgegenständlichen Fahrzeuge wurden im Tochterunternehmen angemeldet. Die Pkw-Aufwendungen entstanden in Österreich und wurden über das Verrechnungskonto an das

Tochterunternehmen weiterverrechnet. Aufgrund der Reisekostenaufzeichnungen der Geschäftsführer konnte nachgewiesen werden, dass beide nahezu täglich und fast ausschließlich in Österreich und im Auftrag der Bw unterwegs waren. Aus den Reiseabrechnungen ging hervor, dass sie meist von Montag bis Donnerstag in Österreich unterwegs waren und an den Freitagen einen Bürotag (in Österreich) einlegten. Durch diese Aufzeichnungen konnte bewiesen werden, dass die Fahrzeuge fast ausschließlich in Österreich und im Auftrag der Bw genutzt wurden. Also wurde die Nutzungsüberlassung der Fahrzeuge als Vermietung an die Bw behandelt. Da für die Geschäftsführungstätigkeit von A und B an C in München keine Kosten verrechnet wurden und laut Auskunft der Gesellschaft diese in etwa den Kfz-Aufwendungen entsprachen, wurden die Verrechnungserträge und Aufwendungen saldiert.

Also wurden von der BP alle Merkmale einer Vermietung der Fahrzeuge an die Bw nachgewiesen. Aufgrund der Beteiligungsverhältnisse und damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten erfolgte keine Verrechnung der Pkw-Aufwendungen an die Bw, weil im Gegenzug auch keine Geschäftsführungskosten an das Tochterunternehmen verrechnet wurden. Nach Ansicht des Prüfers sind die Kriterien für die Vorschreibung der NoVA und Kraftfahrzeugsteuer, wie Sitz des rechtmäßigen Besitzers (Mieter) im Inland und überwiegende Nutzung des Fahrzeuges im Inland eindeutig gegeben.

Die Bw wurde in Folge ersucht, dazu Stellung zu nehmen. Nach erfolgter Verlängerung der Frist zur Stellungnahme erfolgte trotzdem keine diesbezügliche Äußerung der Bw.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte hinsichtlich NoVA Abweisung (unter Ausscheidung des BMW 540i gebraucht / NoVA 2003 – der Nachweis der NoVA-Leistung i. H. v. 3.091,27 € wurde erbracht) und hinsichtlich Kfz-Steuer Abweisung.

Daraufhin legten B und sein Steuerberater Unterlagen (Kopien) vor, um zu beweisen, dass der BMW X5 (KLC) und Porsche ihren Standort nicht in Österreich gehabt hätten, sowie dafür, dass hinsichtlich der Fahrzeuge bereits NoVA (auch von anderen) abgeführt worden sei: Erklärung der Bw über die NoVA (nicht ersichtlich, dass sie beim Finanzamt abgegeben wurde) vom 18.4.2003 hinsichtlich eines BMW X5 4,4i, Bemessungsgrundlage 25.000,00, NoVA 4.800,00: Dies betrifft den BMW X5 (nicht den BMW X5 KLC), wo die BP von Anschaffungskosten von 51.082,40 € ausging, in der Folge eine höhere NoVA errechnete, die bisher entrichtete NoVA von 4.800,00 € aber anrechnete.

Weiters legten sie ein Schreiben der BMW Financial Services vom 13.1.2010 an eine Firma E (i.d.F. E) vor, wonach hinsichtlich einer angegebenen Fahrgestellnummer und einer Restwertleasingvertragsnummer bestätigt wurde, dass NoVA in Höhe von 7.471,76 € entrichtet wurde (wann wurde nicht bestätigt). Es ist nicht ersichtlich, von wem

handschriftlich dazu geschrieben wurde: Abgeführt am 23.11.2004, BMW X5 (KLC). – Berufungsgegenständlich wurde die NoVA für den BMW X5 KLC für 2003 in Höhe von 12.411,69 € vorgeschrieben (Anschaffungskosten 64.644,20 €).

Außerdem legten sie eine Bestätigung der P. KG vom 19.1.2010 vor, wonach für den Porsche Cayenne Turbo 8.045,98 € NoVA abgeführt wurden, dazu die Bescheinigung an die BH bzw. BuPolDion, wonach mit Datum 28.9.2007 bestätigt werde, dass für den Porsche Cayenne Turbo mit angegebener Fahrgestellnummer NoVA berechnet und zum Fälligkeitsdatum an das Finanzamt abgeführt wird. – Berufungsgegenständlich wurde die NoVA für 2005 hinsichtlich den Porsche vorgeschrieben in Höhe von 18.702,38 € bei Anschaffungskosten von 97.408,22 €.

Hinsichtlich des gebrauchten BMW 540i wurde eine Erklärung der Bw über NoVA vom 17.7.2001 an das Finanzamt sowie diesbezüglich eine Bestätigung des Finanzamtes vom 17.7.2001 an die BuPolDion hinsichtlich der steuerlichen Unbedenklichkeit der Zulassung an die Bw vorgelegt.

Weiters wurde die Service-Rechnung einer österreichischen BMW - Werkstätte vom 22.6.2004, ausgestellt an die Tochterfirma in München, vorgelegt sowie Tankrechnungen mit einer google-map-Aufzeichnung zum Beweis, dass die benutzten Tankstellen sich alle zwischen dem Sitz der Bw in Österreich und München befinden.

In einem Schreiben vom 1.6.2010 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Steuerberater der Bw aus, dass das Finanzamt wohl hinsichtlich der NoVA (2003) für den gebrauchten BMW 540i keinen Antrag auf Abweisung der Berufung gestellt hatte, weil die Bw (bereits 2001) die NoVA abgeführt hatte, jedoch hatte das Finanzamt übersehen, dass die Bw auch Kfz-Steuer für dieses Auto bezahlt hatte, weshalb die 2002 dafür vorgeschriebene Kfz-Steuer in Höhe von 1.116,00 € nicht vorzuschreiben sei. Weiters wurde festgestellt, dass für einen Mercedes E 320 CDI (NoVA 2004) eine Berufung nicht eingebracht wurde.

Hinsichtlich der verbleibenden Fahrzeuge wurden die oa. Kopien noch einmal vorgelegt und erläuternd ausgeführt, dass diese Fahrzeuge von Deutschland an österreichische Wiederverkäufer verkauft wurden und beim Wiederverkauf NoVA abgeführt wurde. (Lediglich für den nach Österreich verkauften Mercedes CL 500 konnte vom Wiederverkäufer die abgeführte NoVA nicht erfragt werden, weil der Wiederverkäufer Auskünfte nur gegenüber dem Finanzamt geben wolle, weshalb die NoVA mit 3.840,00 € geschätzt und ersucht werde "im Amtsweg die richtig abgeführte NoVA einzuholen"). Es werde beantragt, die im Wege des Wiederverkaufes in Österreich abgeführte NoVA auf die berufsgegenständliche NoVA anzurechnen, sollte der Berufung nicht stattgegeben werden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz forderte die Abgabenbehörde erster Instanz zur Stellungnahme auf, worauf ausgeführt wurde: Insoweit für das Fahrzeug BMW 540i

motorbezogene Versicherungssteuer entrichtet wurde, bestehen seitens des FA keine Einwände die für dieses Fahrzeug im Zuge der Betriebsprüfung errechnete Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 1.116,00 € auszuscheiden. Eine Anrechnung von bereits entrichteter NoVA wie im Schreiben des Steuerberaters vom 1.6.2010 beantragt, sei nach h.o. Ansicht nicht zulässig. Beantragt werde nämlich die Anrechnung einer NoVA die nicht von der Bw selbst durch sie verwirklichte Tatbestände, sondern von anderen Steuersubjekten für gänzlich andere Tatbestände entrichtet wurde. Eine derartige Anrechnung sei insgesamt gesehen systemwidrig und nicht vorgesehen. Eine allfällige Doppelbesteuerung würde durch Rückgängigmachung einer zu Unrecht erfolgten Besteuerung erfolgen.

In der Folge ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Bw, hinsichtlich des gebrauchten BMW 540i (in Kopie) Zulassungspapiere, Versicherungsbestätigung mit Bestätigung der Bezahlung der Kfz-Steuer in Höhe von 1.116,00 € vorzulegen. – Die Bw teilte daraufhin mit, dass für dieses Fahrzeug von der Versicherungsgesellschaft die motorbezogene Versicherungssteuer ab 12.11.2002 entrichtet und bis zu diesem Zeitpunkt keine Kfz-Steuer bezahlt wurde. Das Fahrzeug sei am 11.6.2003 abgemeldet worden (eine zutreffende Kopie der Abmeldebestätigung mit An- und Abmeldedaten wurde vorgelegt).

Die Abgabenbehörde erster Instanz teilte in diesem Zusammenhang bestätigend mit, dass für dieses Fahrzeug ab 1.1.2002 Kfz-Steuer vorgeschrieben wurde und für die Vorjahre keine diesbezüglichen Buchungen vorhanden seien.

Der Steuerberater der Bw übermittelte der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Kopie einer "Vermittlervereinbarung" der Tochterfirma der Bw vom 2.3.2004 mit F (i.d.F. F):

Danach stellt die Tochterfirma der Bw F aus ihrem Fuhrpark zur Abwicklung der Vermittlertätigkeiten und Kontaktpflege in Deutschland ein Fahrzeug zur Verfügung. Die Abgeltung der Vermittlertätigkeit ist bis zu einer Vermittlersumme von 300.000,00 € exklusive Mehrwertsteuer durch die Fahrzeugnutzung abgegolten. Die Betankung des Fahrzeuges wird von der Tochterfirma ausschließlich für Fahrten nach Österreich übernommen. Jegliche Privatnutzung des Fahrzeuges ist strengstens untersagt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte in der Folge einen Vorhalt an die Bw mit folgendem Inhalt:

1. In welchem Verhältnis zur Bw steht F (Vertragsvorlage)?
2. Welches Kfz und für welchen Zeitraum wurde es zur Verfügung gestellt?
3. Vorlage der Fahrtenbücher, die F in diesem Zusammenhang führte.
4. Vorlage von Abgabenerklärungen und Beilagen sowie Abgabenbescheiden F's zum Nachweis der Besteuerung der Abgeltung der Vermittlungstätigkeit durch die Fahrzeugnutzung.
5. Weshalb wurde die Passage über die Betankung des Kfz's durch die Bw ausschließlich für

Fahrten nach Österreich geführt, wenn F doch ohnehin das Kfz nur für Vermittlungstätigkeit und Kontaktpflege in Deutschland zur Verfügung gestellt bekam?

6. Warum wurde die Vereinbarung vom 2. (3.) 3.2004 nicht schon anlässlich der BP vorgelegt?

Der Steuerberater der Bw antwortete darauf:

Zu 1. F ist Lobbyist und es besteht kein schriftlicher Vertrag.

Zu 2. Im fraglichen Zeitraum stand C in München ein Fuhrpark von vier Fahrzeugen zur Verfügung und F nutzte eines dieser vier Autos.

Zu 3. Fahrtenbücher liegen nicht vor; ein Lobbyist gibt seine Geschäftskontakte nur dann bekannt, wenn es zu einem konkreten Auftrag kommen kann.

Zu 4. Abgabenerklärungen oder Abgabenbescheide F's liegen uns nicht vor, F ist auch nicht bereit diese herauszugeben. Die Vermittlungstätigkeit führt erst ab einem Umsatz von 300.000,00 € zu einer Provision. Bisher wurde diese Auftragssumme nicht vermittelt, "auch eine Erklärungspflicht nicht ersehen werden kann bzw. aus unserer Sicht es keine gibt!!!!"

Zu 5. Die Fahrten nach Österreich waren erforderlich für Zwecke der Berichterstattung bei der Bw in Österreich.

Zu 6. F war als Lobbyist schon immer darauf bedacht, dass seine Lobbying-Tätigkeit nicht bekannt gegeben wird, aus welchem Grunde es die Geschäftsleitung vorzog diese Vereinbarung der Betriebsprüfung nicht vorzulegen.

Mit Mail vom 11.5.2012 sandte der Steuerberater der Bw nochmals die Vermittlervereinbarung (erstes Blatt) sowie auf dem zweiten Blatt eine "Unterschriftsbeglaubigung", die folgenden Text enthielt:

"Die Übereinstimmung der vorstehenden/untenstehenden Abschrift mit Unterschrift wird hiemit" – unleserliche Passage – Wohnort des F's, 8.5.12, unleserliche Unterschrift, Siegel der Gemeinde/Wohnort des F's.

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur entsprechenden Außenprüfung bei der Bw geht Folgendes hervor:

In den Bilanzen der Tochterfirma C in München sind die Anschaffungskosten sowie Aufwendungen der Kraftfahrzeuge zweimal BMW X5 (beide Kennzeichen angeführt), Mercedes CL 500 (Kennzeichen angeführt), Mercedes E 320 CDI (Kennzeichen angeführt) sowie Porsche (Kennzeichen angeführt) verbucht. Nach Ansicht der BP werden diese Fahrzeuge zur Gänze in Österreich vom geprüften Unternehmen genutzt. Dies lässt sich aufgrund nachfolgender Beweise und Fakten begründen:

Durch Stichproben kann nachgewiesen werden, dass eine nachhaltige Nutzung der Fahrzeuge an Sonn- und Werktagen in Österreich gegeben ist.

Bei Überprüfung des Verrechnungskontos der Tochterfirma in München wurde festgestellt, dass die Betankung der Fahrzeuge in Österreich erfolgte.

Die Reparaturen der Fahrzeuge erfolgten in Österreich.

Die Fahrzeuge sind in Österreich versichert (Weiterverrechnung an die Tochterfirma in München) und wurden zum Teil in Österreich erworben.

Aufgrund der Reiseabrechnung der beiden Geschäftsführer wurden fast täglich (außer Freitags) Reisen in Österreich durchgeführt. Dadurch sind zwangsläufig Fahrten in Deutschland nicht möglich.

Aufgrund der hohen Kilometerleistung der Fahrzeuge ergibt sich zwangsläufig eine Nutzung für die nunmehrige Bw.

Reisen nach Deutschland wurden laut Reiseaufwendungen oftmals mit dem Flugzeug vorgenommen.

Auf die Frage, welche Pkw's des geprüften Unternehmens (nunmehr Bw) von den Geschäftsführern und deren bei der Bw angestellten Gattinnen genutzt wurden, wurde am 21.1.2008 gemailt: "Für A und B sowie deren Gattinnen gibt es keine Kfz bei der Bw." Daraus ist zu schließen, dass von diesen Personen die Pkw's des deutschen Tochterunternehmens verwendet werden.

Laut Aussage der GPLA-Prüferin wurde bei der letzten GPLA-Prüfung kein Sachbezug für die Gattinnen der beiden Geschäftsführer angesetzt, weil nach Angaben des Unternehmens für Privatfahrten ausschließlich Fahrzeuge der Tochterfirma in München verwendet werden, für die in Österreich kein Aufwand verbucht wurde.

Aufgrund dieser beispielhaft aufgezählten Beweise kann nachgewiesen werden, dass die Fahrzeuge ausschließlich dem geprüften Unternehmen dienen. Nach Ansicht der BP wurde von der Tochterfirma in München auf eine Verrechnung der Kfz-Aufwendungen an das geprüfte Unternehmen verzichtet, weil im Gegenzug an die Tochterfirma in München keine Geschäftsführungsaufwendungen verrechnet wurden. Durch die Betriebsprüfung werden daher die Kfz-Aufwendungen laut beiliegender Berechnung mit den Geschäftsführungsaufwendungen gegenverrechnet.

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

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1).

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2).

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1).

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben (Abs. 2).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Lt. VwGH vom 20.9.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231). Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 7.9.1990, 89/14/0261 bis 0263).

Angewendet auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt ist nun primär festzuhalten, dass die Bw den Aussagen der BP in deren Stellungnahme zur Berufung nichts entgegenhielt und sie auch die verlängerte Frist zur Gegenäußerung ungenutzt verstreichen ließ.

Ebenso widersprach sie den oa. Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung nicht.

Auch das spätere Vorlegen von Unterlagen wie Service-Rechnung, Tankrechnungen, Karte der Tankstellen zum Beweis, dass Fahrten zwischen dem Sitz der Bw in Österreich und der Tochterfirma in München unternommen wurden, bestätigen vielmehr die Ausführungen der BP als das sie etwas für die Berufung brächten: Die Rechnungen betreffen Werkstätten und Tankstellen vorwiegend in Österreich.

Die Vorbringen zum Lobbyisten F sind nicht geeignet, etwas für die Berufung zu bringen, zumal aus der vorgelegten Vereinbarung nicht hervorgeht, welchen Pkw er nutzte (es ist wohl schon physisch unmöglich, dass er alle berufsgegenständlichen Pkw's gleichzeitig nutzte); weiters stammt die Vereinbarung vom 3.3.2004, das heißt, dass die vorher liegenden berufsgegenständlichen Zeiträume ohnehin nicht von der Vereinbarung umfasst sind. Es erscheint weiters bei Beachtung der wirtschaftlichen Usancen unüblich, dass sich ein



Sonnenschutztechnik erzeugendes Unternehmen eines Lobbyisten bedient – darüber hinaus fällt auf, dass die Bw sich erst im Berufungsverfahren an den Vertrag mit dem Lobbyisten "erinnerte": Wenn – wie sie vorbringt – F "schon immer darauf bedacht war, seine Lobbying-Tätigkeit nicht bekannt zu geben, weshalb es die Geschäftsleitung vorzog, diese Vereinbarung der BP nicht vorzulegen" ist unerklärlich, weshalb F nun einer Bekanntgabe seiner Lobbyisten-Tätigkeit vor der entscheidenden Behörde zustimmt.

Auch erscheint es absurd, dass F Fahrten nach Österreich "für Zwecke der Berichterstattung" unternahm, wenn doch die Bw ihr Tochterunternehmen in München hatte und es aufgrund der oa. Geschäftsführer-/ und Angestelltentätigkeit von A und B bei der Bw und der Tochterfirma in München es ein leichtes gewesen wäre, in München zu kommunizieren, sollte man die Telekommunikation abgelehnt haben.

Unabhängig von der auch vorliegenden – und der wirtschaftlichen Übung widersprechenden – Nichtdeterminierung der Fahrtmöglichkeiten des F's (keine Angaben von wann bis wann die Zurverfügungstellung welches Fahrzeuges erfolgt, keine Verpflichtung zur Vorlage von Fahrtenbüchern, Unterlassung der Privatnutzung des Fahrzeuges bei fehlender Möglichkeit zur Überwachung dieses Verbots) ist ganz wesentlich zu bemerken, dass wohl ein Vermerk an die entscheidende Behörde gemailt wurde, woraus zu entnehmen ist, dass die angebliche Wohnsitzgemeinde F's am 8.5.2012 bestätigt, dass eine Unterschrift übereinstimme, jedoch nicht klar ist, welche Übereinstimmung mit wessen Unterschrift bestätigt werden sollte, zumal ein Vermerk diesbezüglich fehlt. Es ist folglich auch nicht geklärt, ob F überhaupt existiert. Es ist in der Folge davon auszugehen, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum die berufsgegenständlichen Fahrzeuge von der Tochterfirma der Bw in München angeschafft und dort angemeldet wurden. Die Tätigkeit des Tochterunternehmens war auf Deutschland beschränkt und war im Prüfungszeitraum ein Arbeitnehmer dort beschäftigt (sein Fahrzeugaufwand wurde nicht nach Österreich verrechnet). Die Geschäftsführungsaufwendungen hinsichtlich der Tochterfirma in München betreffend die Gesellschafter A und B wurden zu 100 % an die Bw verrechnet, während für die Geschäftsführungstätigkeit bei der Tochterfirma in München keine Aufwendungen weiterverrechnet wurden.

Weiters ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen der von A und B verwendeten berufsgegenständlichen Fahrzeuge entstanden in Österreich und über das Verrechnungskonto an das Tochterunternehmen in München weiterverrechnet wurden – aus Reisekostenabrechnungen geht unbestritten hervor, dass die Fahrzeuge im Auftrag der Bw fast ausschließlich in Österreich benutzt wurden: Von Montag bis Donnerstag waren A und B in Österreich unterwegs, Freitags hielten sie sich zumeist im Büro der Bw auf (selbiges bestätigen Reiseabrechnungen).

Unter Bezug auf oa. GPLA-Prüfer-Aussagen ist davon auszugehen, dass die restlichen berufsgegenständlichen Fahrzeuge von den Gattinnen des A und B (sowie fallweise weiteren Angestellten) benutzt wurden. Der Umstand, dass C nur einen Mitarbeiter hatte, während sämtliche berufsgegenständliche Fahrzeuge in München angemeldet waren bestätigt obige Ausführungen, zumal es absurd wäre, Pkw's anzuschaffen, die mangels geeigneter Mitarbeiter vor Ort nicht benutzt werden können.

Aufgrund fehlender glaubhafter Argumente seitens der Bw sind die weiteren oa.

Ausführungen aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung als gegeben zu erachten.

#### A) NoVA

Gemäß § 40 Abs. 1 KFG 1967 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. – Die berufsgegenständlichen Fahrzeuge sind unbestritten die der Tochterfirma in München, dauernder Standort dieser Fahrzeuge ist jedoch der Ort, an dem die Bw ihren Sitz in Österreich hat, da die Bw von Österreich aus hauptsächlich über die berufsgegenständlichen Fahrzeuge verfügt: Wie oa. geht aus Reiseabrechnungen unbestritten hervor, dass die Fahrzeuge im Auftrag der Bw fast ausschließlich in Österreich benutzt werden (bei den von A und B benutzten Fahrzeugen bestätigen Reisekostenaufzeichnungen sogar, dass sie von Montag bis Donnerstag in Österreich unterwegs waren und Freitags am Firmensitz der Bw in Österreich im Büro waren). Gemäß § 82 Abs. 8 KFG i.d.F. BGBl. I Nr. 132/2002 als lex specialis zu § 40 Abs. 1 KFG ist, wenn Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht werden oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis das Fahrzeug als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (widerlegbare Standortvermutung). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung im Sinne des § 37 KFG 1967. Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Mit BGBl. I 1999/122 wurde der Kreis der steuerbaren Tatbestände mittels Fiktion erweitert: 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."

Durch diesen Auffangtatbestand wollte der Gesetzgeber alle Sachverhalte erfassen, bei denen zur Vermeidung der Normverbrauchsabgabe die Fahrzeuge zwar im Ausland zugelassen, aber

ständig im Inland benutzt werden (1859 Blg Nr. XX GP). Die kraftfahrrechtliche Verpflichtung zur Zulassung ergibt sich aus § 82 Abs. 8 KFG als *lex specialis* zu § 40 Abs. 1 KFG, wonach Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind. Das Verwenden solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Der Bw ist es nicht gelungen, den Gegenbeweis für die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 *leg.cit.* zu erbringen, zumal sie zum einen den Ausführungen der BP zur Stellungnahme zur Berufung nicht widersprach (ja nicht einmal die Möglichkeit zur Gegenäußerung wahrnahm) und zum anderen ihre Ausführungen nicht geeignet sind darzulegen, dass dauernder Standort der Fahrzeuge nicht Österreich ist:

Es wird dazu hingewiesen auf die oa. Behandlung der Vorbringen zum Lobbyisten F, der ein (nicht definiertes) Fahrzeug zur Verwendung habe (wobei zu bemerken ist, dass dieses "Vertragsverhältnis" obendrein nicht den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum abdeckt, sondern erst – frühestens – seit 2.3.2004/Tag der Unterzeichnung der Vermittlervereinbarung der Fall wäre). Auch die Auflistung einzelner Tankstellen zwischen dem Sitz der Bw in Österreich und München auf google-map bringen nichts für die Berufung, da sie zum einen größtenteils in Österreich gelegen sind und zum anderen ja den Gegenbeweis des dauernden Standortes der Fahrzeuge in Deutschland nicht erbringen können, zumal die unbestrittenen Reiseaufzeichnungen den schlagenden Beweis für den dauernden Standort der Fahrzeuge in Österreich erbringen. Es ist darauf hinzuweisen, dass für A und B sowie ihre (bei der Bw angestellten) Gattinnen keine Fahrzeuge von der Bw bereit gestellt wurden für dienstliche Fahrten, woraus unterstützend zu den oa. Beweisen zu schließen ist, dass die berufungsgegenständlichen Fahrzeuge diesen vier Personen zur Verfügung standen (Hinweise, dass diese vier Personen ihre Privatautos für berufliche Fahrten verwendeten, liegen nicht vor). Auch der Umstand, dass diese Fahrzeuge größtenteils in Österreich versichert waren und Service-Leistungen in Österreich in Anspruch genommen wurden, verstärken die oa. Beweislage, da es wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre, Fahrzeuge mit dauerndem Standort in Deutschland bloß zum Service nach Österreich zu verbringen (auch wenn dies eventuell in Österreich günstiger wäre, so wäre dieser Vorteil allein schon durch die Verbringung nach Österreich, den dadurch entstandenen Personal- Zeit- und Geldaufwand wieder wettgemacht). Die Versicherung in Österreich unterstreicht ebenfalls die bestehende Beweislage gegen das Berufungsvorbringen, da es bei Fahrzeugen mit dauerndem Standort in Österreich sicherlich im Fall eines Schadens praktikabler ist, eine Versicherung in Österreich zu kontaktieren als in Deutschland.

§ 4 Z 2 NoVAG 1991 bezeichnet als Abgabenschuldner im Fall 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/n Person/Unternehmen, für die / das 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. Nach dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (*Stoll*, BAO, 77), ist aber in einem solchen Fall die Person / das Unternehmen, welche(s) das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zur NoVA heranzuziehen. Dies unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person / das Unternehmen überhaupt zugelassen werden könnte. Auf den rechtlichen Besitz am 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 Blg Nr. 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 Fall der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3) auch denjenigen, der das Fahrzeug verwendet, als Abgabenschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO). – Da die normative Zielrichtung der NoVA-Bestimmung für die Zeiträume vor und nach 18.6.2009 die gleiche war, steht einer analogen Auslegung für den Zeitraum bis 18.6.2009 nichts im Wege.

Das NoVAG enthält auch keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Aufgrund der gleichen Zielsetzung – nämlich die Person / das Unternehmen zu bestimmen, die / das 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 Kraftfahrzeuges 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 2009, 9 OB A 150/00z).

Aus dieser Entscheidung, auf die 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.

Laut obigen Ausführungen kommt es bei der Entstehung der Normverbrauchsabgabeschuld ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges in Österreich über die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Frist hinaus an. Ob der Person / dem Unternehmen, welche(s) ein Fahrzeug im Inland solcher Art verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zu kommt, ist für die Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich.

Es ist weiters auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107 klar hinzuweisen, dass es für die Frage des Verwendens eines Kfz's nicht darauf ankommt, ob der Verwender rechtmäßiger Besitzer ist. Bei den Umständen der Verwendung der Kraftfahrzeuge in Österreich (Beteiligungsverhältnis, A und B sind Arbeitnehmer der Bw und Geschäftsführer der Tochterfirma, Anmeldung der Kfz bei der Tochterfirma, Nutzungsüberlassung an die Bw) war auch unter Beachtung des oa. VwGH-Judikats davon auszugehen, dass die Bw Verwenderin der berufungsgegenständlichen Fahrzeuge war.

Da w.o.a. der Bw nicht der erforderliche Gegenbeweis gelang, Österreich also als dauernder Standort der Fahrzeuge zu betrachten war und somit die Kfz grundsätzlich nach dem KFG zuzulassen gewesen wären, wurde ein steuerbarer Vorgang im Sinne des § 1 Z 3 NoVAG verwirklicht und entstand hinsichtlich der Pkw's

BMW X5 / 2003

BMW X5 (KLC) / 2003

Mercedes CL 500 gebraucht / 2004

Porsche / 2005

NoVA-Pflicht.

(Die NoVA für den BMW 540i gebraucht war 2003 bereits von der Bw entrichtet worden, weshalb die NoVA 2003 sich entsprechend um 3.091,27 € verringert).

Die Ausführungen der Bw zu entrichteter NoVA durch spätere Käufer der berufungsgegenständlichen Fahrzeuge bringen nichts für die Berufung, da im NoVA-Gesetz eine Beachtung dieser Sachverhalte nicht normiert ist.

## B) Kfz-Steuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG), BGBl. 1992/449 i.d.g.F, unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung) der Kraftfahrzeugsteuer.

Steuerschuldner ist dabei die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (§ 3 Z 2 KfzStG). Die Steuerpflicht dauert im Falle der widerrechtlichen Verwendung von Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG).

Gemäß § 40 Abs. 1 KFG 1967 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

§ 82 Abs. 8 KFG idF BGBl. I Nr. 132/2002 als lex specialis zu § 40 Abs. 1 KFG normiert, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind (widerlegbare Standortvermutung). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung im Sinne des § 37 KFG 1967. Wird es trotzdem weiterverwendet, handelt es sich um ein nicht ordnungsgemäß zugelassenes Kraftfahrzeug, dessen Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland den Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG erfüllt. Für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes Fahrzeug im Inland verwendet werden darf, kommt es also darauf an, wo das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Entsprechend der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ist dafür entscheidend, wer das im Ausland zugelassene Fahrzeug im Inland verwendet: Ist es eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 82 Abs. 8 KFG zum tragen (VwGH 21.5.1996, 95/11/0378).

Es ist (w.o.a.) unstrittig, dass die berufsgegenständlichen Kfz's in Deutschland zum Verkehr zugelassen wurden, also ein deutsches Kennzeichen hatten. Da das berufsgegenständliche Unternehmen seinen Sitz in Österreich hat und von Österreich aus über die Pkw's verfügt wurde, zumal dies aus Reiseaufzeichnungen uä. ersichtlich ist, die Geschäftsführer der Tochterfirma sie w.o.a. pro Woche über vier Tage in Österreich bewegten und am Freitag einen "Bürotag" in Österreich einlegten, die bei der Bw beschäftigten Gattinnen des A und B sowie A und B selbst von der Bw keine Fahrzeuge zur Verfügung gestellt bekamen für dienstliche Fahrten, ist bei Subsumierung des berufsgegenständlichen Sachverhaltes unter § 40 Abs. 1 leg.cit. Österreich als dauernder Standort der Kraftfahrzeuge zu definieren. Der Gegenbeweis des § 82 Abs. 8 KFG i.d.F. BGBl. I Nr. 132/2002 wurde nicht geführt und ist offenkundig, dass der dauernde Standort der Kraftfahrzeuge in Österreich ist.

Da die Bw selber inhaltsgemäß den dauernden Standort der berufungsgegenständlichen Kraftfahrzeuge in Österreich nicht widerlegte und unbestritten blieb, dass eine Zulassung gemäß § 37 KFG nicht erfolgte, war gemäß § 82 Abs. 8 leg.cit. Kfz-Steuer vorzuschreiben. Was nun die Behauptung der Bw betrifft, dass für den gebrauchten BMW 540i (für den 2001 NoVA entrichtet wurde) auch von ihr Kfz-Steuer entrichtet wurde und die BP diesbezüglich zu Unrecht Kfz-Steuer vorgeschrieben habe, ist auszuführen, dass für den Zeitraum vor 1.1.2002 keine Kfz-Steuerbuchungen hinsichtlich der Bw vorhanden sind. Die ersten Kfz-Steuerbuchungen beziehen sich auf die durch die BP vorgeschriebene berufungsgegenständliche Kfz-Steuer hinsichtlich des Zeitraumes ab 3/2002. Da die Bw mit Mail vom 10.9.2012 bestätigte, dass für das Kfz BMW 540i gebraucht keine Kfz-Steuer entrichtet wurde, ist Kfz-Steuer vorzuschreiben wie von der BP erfolgt ab 3/2002. Die Steuerpflicht dauert (w.o.a.) gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG bei widerrechtlicher Verwendung bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet, das war im berufungsgegenständlichen Fall November 2002, da laut Bestätigung der Zulassungsstelle ab 12.11.2002 der berufungsgegenständliche BMW 540i zum öffentlichen Verkehr zugelassen war. Es ist somit die vorgeschriebene Kfz-Steuer um einen Monat zu verringern, das heißt, die Kfz-Steuer für den oa. BMW 540i von 3-11/2002 vorzuschreiben: Kfz-Steuer monatlich 111,60 € mal 9 Monate = 1.004,40 € (für BMW 540i), was eine Kfz-Steuer für 3-12/2002 (zuzüglich BMW X5 = 1.116,00 € und BMW X5 KLC = 970,00 €/beide wie bisher) in Höhe von 3.090,60 € errechnet. Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Oktober 2012