

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift , über die Beschwerde vom 01.02.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 07.01.2015, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 4-12/2010, 1-12/2011, 1-12/2012, 1-3/2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Bisheriges verwaltungsbehördliches Verfahren

Die am 4.2.2015 eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die **mit Bescheiden vom 7.1.2015** erfolgte Festsetzungen von Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 4-12/2010; 1-12/2011, 1-12/2012 und 1-3/2013. Nach der Begründung der Bescheide seien die Festsetzungen aufgrund einer widerrechtlichen Verwendung eines Porsche Panamera mit ausländischem Kennzeichen im Inland durch den Verwender Bf (in der Folge: Bf) erforderlich gewesen.

Diesem hätte als Geschäftsführer einer deutschen dtGes (in der Folge: dtGes) das genannte Kfz bei der östKfzHändler in östOrt (idF östKfzHändler) bestellt. Am 14.5.2010 sei das Kfz vom Bf als Geschäftsführer der dtGes mit blauen Probekennzeichen einer öE1Ges (in der Folge öE1Ges) mit Sitz in Österreich abgeholt und von östKfzHändler an die dtGes als innergemeinschaftliche Lieferung fakturiert worden. Der zuvor vom Bf verwendete und ebenfalls in Deutschland zugelassen Porsche Cayenne wurde dafür in Zahlung gegeben.

Der Bf habe das Kfz als Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften und auch für seine privaten Zwecke frei nutzen können. Das Kfz habe seinen dauernden Standort im Inland am Hauptwohnsitz des Bf als Verwender des Fahrzeuges gehabt, da auch eine überwiegende Verwendung in einem anderen Land nicht nachgewiesen worden sei. Die KfzSteuer sei dem Verwender ab dem ersten Tag des Monats der widerrechtlichen Verwendung vorzuschreiben. Ist der Verwender eines Kfz eine natürliche Person, werde

vermutet, dass der dauernde Standort des Fahrzeuges am inländischen Hauptwohnsitz des Verwenders sei. Als Verwender sei jene Person anzusehen, die das Kfz auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber habe. Maßgeblich sei in erster Linie, wer tatsächlich in der Lage sei, über den Einsatz des Fahrzeuges zu bestimmen. Der rechtmäßige Besitz am Kfz sei dagegen irrelevant. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.11.201, 2009/16/0212 sei ein Geschäftsführer, der ein Kfz nicht nur für dienstliche Zwecke sondern uneingeschränkt auch für Privatfahrten nutzen dürfe, als der Verwender dieses Fahrzeuges anzusehen. Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sei die Verwendung eines derartigen Fahrzeuges nur ein Monat nach der erstmaligen Einbringung in das Inland zulässig, danach werde ein solches Fahrzeug widerrechtlich verwendet. Mangels Verbringens des Fahrzeuges in das Ausland nach dem Erwerb und dem durchgängig gegebenen inländischen Standort des Fahrzeuges könne keine Einbringung in das Inland gegeben sein und es liege von Beginn an eine widerrechtliche Verwendung vor. Die Kostentragung durch die dtGes rechtfertige alleine nicht die Annahme eines Standortes an der Anschrift der dtGes.

In der **Beschwerde** gegen diese Festsetzungen brachte der Bf vor, dass er seine Tätigkeit für das Firmengflecht des D (in der Folge: D) per 28.2.2013 beendet habe und er mit dem Kfz -wie die beigelegten Kopien seiner Kalender-Einträge beweisen würden, sehr viel in Italien und in Deutschland gewesen sei (Anm. d. Ri.: nach diesen Eintragungen nahezu wöchentlich). Er hätte zwar ein Fahrtenbuch geführt, dies sei aber im Fahrzeug verblieben und aufgrund großer Differenzen mit D bei der dtGes könne er auch nicht mit dessen Unterstützung rechnen. Mit einem Verweis auf eine VfGH Entscheidung vom 21.1.2015, die für seinen Standpunkt spreche, spricht der Bf offensichtlich die Rechtsprechung des VwGH und VfGH an, nach der bis zum 23.4.2014 die einmonatige Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nach jeder Wiedereinbringung neu zu laufen beginnt.

Als Beilage zur Beschwerde übermittelte der Bf seinen Terminkalender von Anfang 2010 bis Februar 2013. Diesem ist zu entnehmen, dass der Bf vermutlich schon mindestens einmal monatlich mit einem seiner Fahrzeuge in das Ausland gefahren ist. Ebenso scheinen aber auch nahezu jede Woche zahlreiche berufliche und private Termine mit Inlandsbezug auf. Hinsichtlich der Zeit, in der der Porsche Panamera gekauft wurde, erscheinen keinerlei diesbezügliche Termine auf. Auch an dem folgenden Montag, an dem der Bf nach seinen Auskünften das Fahrzeug zur dtGes verbracht hätte, scheint diesbezüglich kein Termin auf, obwohl sonst zahlreiche Termine mit der dtGes im Kalender vermerkt sind.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 16.2.2015** verwies das Finanzamt zunächst auf seine Bescheidbegründung und ergänzte, dass sich aus den vorgelegten Kalenderaufzeichnungen ergebe, dass der Bf das Fahrzeug überwiegend als Geschäftsführer österreichischer Gesellschaften nutzte und dieses Fahrzeug überdies auch uneingeschränkt privat nutzen hätte können. Aus einer angeführten Aufstellung sei ersichtlich, dass der Bf im gegenständlichen Zeitraum bei mindestens 6 österreichischen GesmbHs als Geschäftsführer tätig gewesen sei. Deshalb sei davon auszugehen, dass

das Kfz rein aus steuerlichen Gründen in Deutschland zum Verkehr zugelassen worden sei, um so in den Genuss des Vorsteuerabzuges und einer niedrigeren KfzSteuer zu kommen und sich die Abfuhr der NoVA zu sparen. Auch im Sinn der §§ 21f BAO sei bei derartigen Konstellationen der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend und könne durch einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts eine Abgabepflicht nicht umgangen werden. Deshalb sei auch auf die Judikatur des VwGH und VfGH zur Monatsfrist und deren Unterbrechungsmöglichkeit nicht weiter einzugehen.

Gegen die BVE brachte der Bf **am 13.3.2015 einen Vorlageantrag** ein, in dem der Bf insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221, verwies. Demnach würde mit jeder Verbringung eines Fahrzeuges die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 neu zu laufen beginnen. Überdies sei nicht er sondern die dtGes der rechtliche Verwender des Fahrzeuges. Die dtGes hätte das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und auch die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug gehabt. Nicht er sondern D hätte die tatsächlichen Entscheidungen getroffen. Dass er das Fahrzeug nutzen hätte dürfen, ändere daran nichts. Überdies hätte er für seine Privatfahrten auch über ein weiteres Fahrzeug (Audi Q5) verfügen können. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes zu den §§ 21f BAO spreche der Umstand, dass es viele wirtschaftliche Gründe gebe, dass ein deutsches Unternehmen sein Fahrzeug in Deutschland zum Verkehr zulasse. Weiters sei das Finanzamt gar nicht zuständig für die Festsetzung von KfzSteuer, da dies den Zollämtern obliege.

Im **Vorlagebericht vom 25.3.2015** wird zunächst auf die Begründungen des Bescheides und der BVE verwiesen. Ergänzend wird festgehalten, dass sich aus den vom Bf vorgelegten Kalenderaufzeichnungen ergebe, dass der Porsche ohnehin überwiegend für österreichische Unternehmen und für private Zwecke des Bf verwendet worden sei. Übereinstimmend mit den Mitteilungen der dtGes (Beendigung Geschäftsführertätigkeit des Bf bei der dtGes Ende März 2012) finde sich auch ein letzter Kalendereintrag iZm der dtGes am 28.4.2012 „dt. Ort GF Übernahme Frau X“. Der Porsche sei aber noch bis März 2013 vom Bf verwendet worden. Dazu sei festzuhalten, dass der Bf im Zeitraum 13.1.2006 bis 19.2.2013 auch Geschäftsführer der EG mit Sitz in Wien gewesen sei und diese wiederum Gesellschafterin der dtGes gewesen sei. Die Ausführungen des Finanzamtes zu § 21 f BAO sind nach Ansicht des Richters so zu verstehen, dass nach den Ausführungen im Vorlagebericht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von vornherein keine innergemeinschaftliche Lieferung an die dtGes stattgefunden habe sondern eine Inlandslieferung mit einer Verbringung an den künftigen Standort am Wohnsitz des Verwenders (Bf) des Kfz. Mit einer solchen Vorgangsweise könne aber keine Steuerpflicht umgangen werden.

Zum vom Bf geäußerten Einwand, dass das Finanzamt gar nicht zuständig sei, wurde angemerkt, dass gemäß § 7 Abs. 2 KfzStG in Fällen einer widerrechtlichen Verwendung eines Kfz jenes Finanzamt örtlich zuständig sei, das als erstes Kenntnis davon verlange.

**Den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen kann weiters entnommen werden:**

Im Geschäftsführervertrag vom 5.4.2006 zwischen der dtGes und dem Bf wurde im § 3 Abs. 4 festgehalten, dass der Bf für die Dauer seiner Tätigkeit von der dtGes einen Dienstwagen der Luxusklasse zur Verfügung gestellt bekommt. Die Nutzung des Fahrzeuges umfasst dienstliche und private Zwecke. Der Wert der privaten Nutzung des Fahrzeuges wird in der monatlichen Gehaltsabrechnung entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien versteuert. Die Kosten für Vollkaskoversicherung und Wartung werden von der dtGes getragen.

In dem übermittelten Kaufvertrag vom 12.5.2010 mit der GZ VK 301/157 scheint als Käufer die dtGes auf. Nach einem vom Richter anhand der Unterschriften auf Eingaben des Bf vorgenommenen Unterschriftenvergleich wurde der Kaufvertrag seitens der dtGes nicht vom Bf unterfertigt. Auf der Rechnung vom 14.5.2010 über eine innergemeinschaftliche Lieferung des Porsche bestätigte aber eindeutig der Bf mit seiner Unterschrift, dass er das in der Rechnung angeführte Fahrzeug nach Deutschland verbringen werde. Im Akt liegt auch eine vom Bf als Geschäftsführer der dtGes unterfertigte Vollmacht für den Bf auf, nach der der Bf bevollmächtigt wird, das gekaufte Fahrzeug zu übernehmen und an seinen Bestimmungsort in Deutschland zu verbringen. Auch die Übernahmebestätigung mit den genauen Zahlungsmodalitäten ist vom Bf unterfertigt. Daraufhin erfolgte auch eine Fahrzeugsperre in der Zulassungsdatenbank. Verbucht ist dieser Vorgang beim östKfzHändler mit dem Verwendungszweck „Kaufvertrag VK 301/157.... Geschäftspartner öE2Ges (in der Folge: öE2Ges). Diese öE2Ges hat das Fahrzeug auch zu einem Großteil zumindest vorfinanziert.

Einem im Akt aufliegenden Mailverkehr vom 12.5.2010 vom Bf an einen Angestellten des östKfzHändler ist zu entnehmen, dass der Bf diesem Angestellten offenbar vereinbarungsgemäß den firmenmäßig von der dtGes abgestempelten und unterfertigten Kaufvertrag übermittelt hat und dieser Angestellte des östKfzHändler dem Bf „zum neuen Panamera Turbo (dem geilsten Auto auf dieser Welt)“ gratulierte.

Nach der im Akt aufliegenden deutschen Zulassungsbescheinigung vom 19.5.2010 war der Porsche Panamera auf die dtGes zugelassen.

Nach einem Mail der dtGes vom 15.5.2013 sei das Fahrzeug im April 2013 „sichergestellt und nach Wels zwecks Verkauf verbracht“ und am 13.5.2013 abgemeldet worden.

Seitens des östKfzHändler wurden mit einem Mail vom 12.8.2013 die den Porsche betreffenden Verkaufsunterlagen dem Finanzamt übermittelt. Einem Aktenvermerk vom selben Tag ist zu entnehmen, dass seitens des östKfzHändler telefonisch mitgeteilt worden sei, dass das gegenständliche Kfz vom Bf persönlich abgeholt worden sei. Mit welchem Kennzeichen die Abholung erfolgt sei, sei nicht mehr bekannt.

Mit einem Mail vom 26.8.2013 wurde dem Finanzamt seitens der öE2Ges mitgeteilt, dass der Bf bis 4.3.2013 Geschäftsführer der öE2Ges gewesen sei. Der Bf habe das gegenständliche Fahrzeug in der Zeit vom 3.4. – 19.4.2012 als Geschäftsführer der öE2Ges verwendet. Das Fahrzeug sei in dieser Zeit von der dtGes angemietet worden.

Seitens der dtGes wurde mit einem Mail (als Antwort auf eine Anfrage des Finanzamtes) vom 10.9.2013 mitgeteilt, dass das gegenständliche Fahrzeug ab dem Kauf bis April 2013 ausschließlich vom Bf, der vom Jänner 2006 bis Ende März 2012 auch Geschäftsführer der dtGes gewesen sei, gefahren worden sei. Es geben keine Aufzeichnungen (wie zB ein Fahrtenbuch) über die Verwendung des Fahrzeuges, welche vorgelegt werden könnten.

Am **22.5.2014 gab der Bf vor der Finanzpolizei neiderschriftlich** im gegenständlichen Zusammenhang folgende Auskünfte: Der Porsche sei nie in seinem Besitz gewesen; es handle sich um einen Firmenwagen der dtGes, welchen er seit dem Kauf im Jahr 2010 verwendet habe. Das Kfz sei zunächst von der öE2Ges bezahlt worden, diese hätte den Kaufpreis in weiterer Folge aber von der dtGes wieder erhalten. Beide Unternehmen hätten den gleichen Eigentümer, er sei auch bei öE2Ges von 2005 bis 28.2.2013 Geschäftsführer und zum Schein für den tatsächlichen Eigentümer auch 100% Gesellschafter gewesen. In dieser Funktion hätte er auch ein eigens Firmenauto, einen Audi Q 5, mit öst. Kennzeichen gefahren und habe dafür auch einen Sachbezug versteuern müssen. Den Kauf des Porsche hätte der Bf aufgrund seiner Bekanntschaft mit dem Verkäufer „eingefädelt“. Er habe das Auto vermutlich an einem Freitag mit blauen Nummerntafeln der öE1Ges abgeholt, sei damit zu seinem Wohnsitz und am folgenden Montag zur dtGes nach Deutschland gefahren, wo das Fahrzeug von der dtGes auch zugelassen worden sei. Dann sei fast ausschließlich er mit dem Fahrzeug gefahren. Es habe regelmäßige Fahrten zur dtGes nach Deutschland und nach Holland, Ungarn, Frankreich, Italien, Tschechien und Kroatien gefahren. Er sei mit dem Porsche ca 40.000 bis 50.000 km/Jahr meistens dienstlich gefahren. Lediglich an den Wochenenden hätte er den Porsche auch privat genutzt. Daneben habe er auch noch den Audi Q 5 genutzt, hauptsächlich bei Fahrten mit den Kindern. Die Service beim Porsche seien in Linz gemacht worden, er hätte das Fahrzeug zum Service gebracht und auch wieder abgeholt. Seit einer Einvernahme beim Finanzamt habe er auch ein Fahrtenbuch geführt, welches er Ende Februar 2013 bei der Rückgabe des Porsche an die öE2Ges in Wels im Fahrzeug gelassen habe. Ab Anfang März 2013 hätte er mit dem Fahrzeug nichts mehr zu tun gehabt.

Auf die Frage, warum er den Porsche auch nach der Beendigung der Geschäftsführertätigkeit im März 2012 bei der dtGes noch weiter verwendet habe, gab der Bf an, dass er das Auto infolge von Anmietungen durch Firmen, für die er tätig gewesen sei, verwendet habe. Diese Unternehmen hätten auch die Mieten bezahlt, er selbst hätte für sich privat keinen Mietvertrag unterschrieben aber für die öE2Ges.

Zusätzlich habe er ab 6.7.2012 privat einen Audi R8 auf sich angemeldet und in Österreich zugelassen gehabt.

Sein Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen sei immer in Österreich gewesen. Er könne keinerlei Unterlagen zum gegenständlichen Porsche vorlegen.

Abschließend wurde der Bf darauf hingewiesen, dass im Fall der Nichtvorlage der angesprochenen Unterlagen die entsprechenden Abgaben wie die NoVA und KfzSt im Schätzungswege festgesetzt werden müssten.

In einem Schreiben des Fachbereiches des Finanzamtes an die Finanzpolizei vom 30.7.2014 wird nach der Darlegung des maßgeblichen Sachverhaltes festgehalten, dass aufgrund des dargelegten Sachverhaltes die NoVA dem Lieferer des Fahrzeuges vorzuschreiben sei und hinsichtlich der Steuerfreiheit der Lieferung festgestellt werden müsse, ob dem Lieferer erkennbar gewesen sei, dass das Verbringen nach Deutschland durch den Bf nur vorgetäuscht worden sei.

### **Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Das BFG geht aufgrund der oben dargestellten Aktenlage von folgendem weitgehend unstrittigen Sachverhalt aus. Insoweit seitens des Bf die Sachverhaltsannahmen des Richters im bisherigen Verfahren bestritten wurden, werden diese beweiswürdigend dargelegt:

Der Bf war im gegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer mehrerer österreichischer Gesellschaften und ebenfalls als Geschäftsführer für die dtGes im Zeitraum von 2006 bis Ende März 2012 tätig. Im Geschäftsführervertrag vom 5.4.2006 war ihm von der dtGes die Zurverfügungstellung eines Dienstwagens der Luxusklasse auch zur Privatsnutzung auf Kosten der dtGes zugesagt worden. In diesem Zusammenhang war ihm bis zur Anschaffung des nun gegenständlichen Porsche Panamera im Mai 2010 ein ebenfalls in Deutschland zugelassener Porsche Cayenne zur Nutzung überlassen worden. Dieser wurde bei der Anschaffung des Panamera in Zahlung gegeben.

Aufgrund der Bekanntschaft mit einem Verkäufer des östKfzHändler kam es mit Kaufvertrag vom 12.5.2010 zum Kauf des Porsche Panamera, der laut Rechnung und Übernahmebestätigung am 14.5.2010 an den Bf übergeben und von diesem mit blauen Nummerntafeln der öE1Ges abgeholt wurde. Auf der Rechnung, mit der das Kfz als innergemeinschaftliche Lieferung fakturiert wurde, bestätigte der Bf, dass er das Fahrzeug zur Verbringung nach Deutschland übernommen habe. Als Käufer scheint in allen Unterlagen die dtGes auf. Das Fahrzeug wurde aufgrund der Angaben des Bf umsatzsteuer- und novabefreit dem Bf übergeben. Nach der Aktenlage und den aufliegenden Mails wurde der gesamte Kaufvorgang durch den Bf abgewickelt. Die Übergabe des Fahrzeuges erfolgte nach den aufliegenden Unterlagen am 14.5.2010, an einem Freitag. Laut den Angaben des Bf wäre er am kommenden Montag, dem 17.5.2010, mit dem Fahrzeug nach Deutschland gefahren. Obwohl im vorgelegten Kalender viele Termine bei der dtGes eingetragen sind, findet sich an diesem Montag kein Termin mit der dtGes. Die Zulassung in Deutschland erfolgte am 19.5.2010.

Eine Verbringung oder sonstige Beförderung des gekauften Fahrzeuges an einen Standort nach Deutschland fand nicht statt. Vielmehr wurde das Fahrzeug nach der Übergabe durch den Bf am 14.5.2010 an den Standort des Fahrzeuges am Wohnsitz des Bf verbracht. Folgende Fahrten aus beruflichen Gründen in das Ausland oder auch zum Zweck der Zulassung in Deutschland werden stattgefunden haben, begründen aber für sich keine innergemeinschaftliche Lieferung. Auch die zumindest zunächst erfolgte Zahlung des Fahrzeuges (neben der Inzahlungnahme des Cayenne) durch die öE2Ges

und die Abholung mit blauen Kennzeichen der öE1Ges weist auf das Nichtvorliegen einer tatsächlich beabsichtigten Lieferung nach Deutschland.

Nach dem Geschäftsführervertrag konnte der Bf das Fahrzeug auch jederzeit frei privat nutzen, was er auch nach seinen eigenen Angaben an Wochenenden machte. Der Bf verwendete das Fahrzeug aber auch im Zusammenhang mit den Geschäftsführertätigkeiten für die österreichischen Gesellschaften. Da der Bf über keine Aufzeichnungen oder sonstige Nachweise über die tatsächlichen Reisebewegungen mit dem Fahrzeug verfügt, kann eine überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in einem anderen Staat als Österreich nicht nachgewiesen werden. Aus den Kalender-Aufzeichnungen ist aber zu entnehmen, dass der Bf nahezu wöchentlich, zumindest monatlich, im Interesse der verschiedenen Gesellschaften, für die er als Geschäftsführer tätig war, im europäischen Ausland war. Aufgrund der eingetragenen Inlandstermine ist aber auch von einer beträchtlichen Nutzung des Fahrzeuges im Inland auszugehen. Es ist anzunehmen, dass der Bf bei seinen Fahrten großteils das gegenständliche Fahrzeug verwendete. Nach seinen eigenen Angaben verwendete er seinen Audi Q 5 insbesondere für Fahrten mit seinen Kindern an den Wochenenden. Nach der Aktenlage wurde das Fahrzeug ausschließlich vom Bf verwendet und dieser war auch die einzige Person die über die Verwendung dieses Fahrzeuges entschied. Der Bf führte zwar aus, dass nicht er sondern D über den Einsatz des Fahrzeuges verfügt hätte. Dies wurde aber nicht weiter belegt und widerspricht der Aktenlage und den Mitteilungen der dtGes. Auch die Weiterverwendung des Panamera durch den Bf nach der Beendigung der Geschäftsführertätigkeit für die dtGes über einen Zeitraum eines weiteren Jahres spricht dafür, dass im hier fraglichen gesamten Zeitraum alleine der Bf über das Fahrzeug verfügte. D hätte auch nach dem Geschäftsführervertrag keine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Verwendung durch den Bf gehabt. Weitere Unterlagen, die eine derartige Einflussmöglichkeit nachgewiesen hätten, wurden nicht vorgelegt. In diesem Zusammenhang würde sich auch die Frage stellen, in welcher Funktion D ggfs. über das Fahrzeug verfügt hätte. Nach den Angaben des Bf wäre D ja auch die bestimmende Person hinter den österreichischen Gesellschaften gewesen. Der Bf entschied selbständig, ob und wie er das Fahrzeug privat oder für eine der Gesellschaften, für die er tätig war, nutzte.

Hinsichtlich der Kostentragung ergibt sich aus dem Geschäftsführervertrag, dass die Versicherungs- und Servicekosten die dtGes zu tragen hatte. Es ist wohl mit den Ausführungen des Finanzamtes im Erstbescheid davon auszugehen, dass die dtGes die gesamten Kosten der Fahrzeugverwendung getragen hat.

Der Bf widersprach auch den Ausführungen in der BVE nicht, nach denen er das Fahrzeug überwiegend für seine Tätigkeiten bei den näher angeführten österreichischen Gesellschaften nutzte und auch eine unbeschränkte private Nutzungsmöglichkeit vorlag. Dem in der BVE festgehaltenen Vorwurf, dass das Fahrzeug nur aus steuerlichen Gründen (Vorsteuerabzug in Deutschland, keine NoVA, geringere KfzSteuer) in Deutschland zugelassen worden wäre, erwiderte der Bf lediglich, dass es sehr wohl

wirtschaftliche Gründe für eine Zulassung in Deutschland gegeben hätte. Da der Bf derartige wirtschaftliche Gründe nicht näher anführte, das Fahrzeug ja tatsächlich offensichtlich überwiegend im Interesse der österreichischen Gesellschaften und zu privaten Zwecken verwendet wurde und es keinerlei Anhaltspunkt für einen möglichen Standort des Fahrzeuges in Deutschland gibt, muss davon ausgegangen werden, dass die Zulassung in Deutschland tatsächlich nur erfolgte, um sich die angeführten Abgaben zu ersparen.

Nach der gesamten oben dargelegten Aktenlage handelte es sich bei dem gegenständlichen Fahrzeug aufgrund der Auswahl, des Kaufvorganges und der Art der rechtlich und tatsächlich uneingeschränkten Verwendungsmöglichkeit -wie herkömmlich formuliert- um „das Auto des Bf“. Dementsprechend wurde dem Bf auch vom östKfzHändler zum Kauf gratuliert.

Der Bf war auch mehrmals (zumindest im Bescheid vom 7.1.2015 und bei der Einvernahme am 22.5.2014) darauf hingewiesen worden, dass es an ihm liege, die Standortvermutung für das Inland durch den Nachweis einer überwiegenden Verwendung in einem anderen Land zu widerlegen. Nach der Auskunft des Bf ist ihm dies mangels Unterlagen dazu nicht möglich.

Unstrittig hatte der Bf im gesamten Streitzeitraum seinen Hauptwohnsitz und Mittelpunkt seiner Lebensinteressen am damaligen Familienwohnsitz in Österreich. Zu diesem kehrte er mit dem Fahrzeug auch immer wieder zurück, dort war das Fahrzeug auch bei Nichtnutzung abgestellt. Auch die Servicierung des Fahrzeuges erfolgte in Österreich.

## **Rechtliche Grundlagen**

### **Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992)**

§ 1. (1) Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen

.....

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

§ 3. Steuerschuldner ist

.....

2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

§ 7. (1) Für in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassene Kraftfahrzeuge ist für die Erhebung der Steuer nach diesem Bundesgesetz das Wohnsitz- oder Betriebsfinanzamt des Steuerschuldners örtlich zuständig.

(2) Bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3) ist das Finanzamt örtlich zuständig, das als erstes Kenntnis davon erlangt. Befindet sich dessen Sitz in Wien, so obliegt dem Finanzamt Wien 8/16/17 die Erhebung der



Kraftfahrzeugsteuer; die Einhebung und zwangsweise Einbringung dieser Abgabe jedoch nur für seinen Amtsbereich.

(3) Im grenzüberschreitenden Verkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen ist das Zollamt zuständig, das als erstes befaßt wird oder als erstes einschreitet.

Bundesabgabenordnung (BAO)

§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

§ 22. (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

(3) Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 115. (1) Die Abgabenbehörden haben 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. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Siehe dazu und der damit verbundenen Beweisvorsorgepflicht mit vielen Verweisen auf die Judikatur und deren Geltung auch für jene Bereiche, in denen der wahre Sachverhalt nur vom Abgabepflichtigen nachgewiesen werden kann, bei Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 115, Tz 10.

Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967)

Nach § 36 dürfen Kfz unbeschadet der (hier evtl) einschlägigen Bestimmung des § 82 über die Verwendung von Kfz mit ausl Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie u.a. nach §§ 37 bis 39 zum Verkehr zugelassen sind oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden.

Die Bestimmungen iZm den Zulassungsvoraussetzungen (rechtmäßiger Besitzer, Sitz, Wohnsitz des Besitzers, ggfs die Anwendung einer vorübergehenden Zulassung) sind nach VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107, iZm einer Feststellung einer

widerrechtlichen Verwendung für Zwecke des NoVAG oder KfzStG nicht relevant. Nach dem -dem Steuerschuldrecht innewohnenden- Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, Bundesabgabenordnung, 77), ist aber in einem solchen Fall jene Person, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zu den genannten Abgaben 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.

Kfz dürfen auf inländischen Straßen somit grundsätzlich nur verwendet werden, wenn sie im Inland zum Verkehr zugelassen sind oder diese zulässigerweise mit einem Probe- oder Überstellungskennzeichen verwendet werden. Jede andere Verwendung wäre widerrechtlich. Ausnahmen davon können sich nach § 82 und iVm § 79 im Fall der Verwendung eines ausländischen Kennzeichens ergeben (hier wird nur die Rechtslage die Rechtslage iZm Kfz, die in einem der in § 82 Abs. 1 angeführten Staaten -wie zB Deutschland- zugelassen sind, dargestellt).

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

§ 82 Abs. 8 Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

Hinsichtlich der Feststellung der Person, die das Fahrzeug im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 verwendet führte der VwGH (VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212 zur NoVA, ist aber auch in gleichem Sinn auf die widerrechtliche Verwendung iSd KfzStG 1992 anzuwenden) aus:

*„Das KFG enthält wie das NoVAG keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat im hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2010, Zl. 2009/16/0107, ausgeführt, dass dabei auf den Begriff des Halters iSd § 5 Abs. 1 des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen*

ist. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes sei dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof im erwähnten hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2010 ausgesprochen, dass es für die Frage des Verwenders eines Kraftfahrzeuges nicht darauf ankommt, ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt. Soweit der Beschwerdeführer sohin die "zulässigerweise gewählte Benützungsvariante (Leihvertrag)" und eine angebliche bloße Inhaberschaft ins Treffen führt, führt er die Beschwerde nicht zum Erfolg.

Angesichts der nicht bekämpften Feststellungen im angefochtenen Bescheid, dass die Eigentümerin des Fahrzeuges, die K. GmbH in Deutschland, dem Beschwerdeführer das Fahrzeug als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt habe, welches nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten und andere Dienstfahrten ohne weitere Vorgaben verwendet werden dürfe, durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer Verwender des Fahrzeuges war.“

Zur Unterbrechung der Frist

Der VwGH führte dazu in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, aus:

§ 82 Abs. 8 KFG und § 79 leg. cit. stellen beim Beginn der Frist, innerhalb derer die Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Bundesgebiet zulässig ist, auf **denselben Vorgang** ab, nämlich auf die Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet.

Bei der in § 79 KFG seit der Stammfassung vorgesehenen Frist von einem Jahr nach der Einbringung beginnt im Fall der Verbringung eines unter diese Bestimmung fallenden Kraftfahrzeuges in das Ausland und bei neuerlicher Einbringung desselben Kraftfahrzeuges die Frist zweifelsfrei neuerlich zu laufen (im Ergebnis Unterbrechung der ersten Frist). Deshalb kann mit einem Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen in das Bundesgebiet eingereist werden, ohne darauf Rücksicht nehmen zu müssen, ob dieses Fahrzeug früher schon einmal (zB ein PKW bei einem Urlaub vor mehr als einem Jahr oder bei einem LKW bei einer früheren Güterbeförderung) durch eine Person mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Ausland eingebracht worden wäre. Dies entspricht anscheinend auch der Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates (vgl. insoweit zutreffend beispielsweise dessen Entscheidungen vom 24. September 2012, ZI. RV/0357-S12, und vom 28. Jänner 2010, ZI. RV/0130-F/09).

§ 82 Abs. 8 KFG stellt beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang ab wie § 79 leg.cit., nämlich **auf das Einbringen des Fahrzeuges**, und normiert lediglich eine andere Dauer der Frist (vgl. etwa Grubmann, Das Österreichische Kraftfahrrecht, zweiter Teil, KFG, Anm. 18 zu § 82, wonach "diese Frist" des § 79 Abs. 1 KFG in § 82 Abs. 8 eingeschränkt werde).

*Es ist daher folgerichtig, dass auch für die in § 82 Abs. 8 KFG zunächst genannte Frist von drei Tagen galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei **neuerlicher Einbringung** dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung beginnt.*

## **Rechtliche Erwägungen**

Aus den Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212, ist zu schließen, dass im Fall des Auseinanderfallens der Kriterien der Kostentragung und der Verfügungsgewalt über das Fahrzeug das letztere Kriterium ausschlaggebend ist. Wenn dem Bf die Möglichkeit eingeräumt wird, das Fahrzeug für die dtGes sowie für Zwecke der inländischen Gesellschaften und für seine privaten Zwecke zu verwenden, ist der Bf als Verwender des Fahrzeuges anzusehen, selbst wenn die Kosten dieser Verwendung jemand anderer trägt.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das in Rede stehende Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet wurde und dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz iSd Mittelpunktes seiner Lebensinteressen im Bundesgebiet hatte.

Für das gegenständliche Fahrzeug gilt somit die Vermutung, dass dessen Standort im Inland am Hauptwohnsitz des Bf als Verwender des Fahrzeuges ist. Trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Sachverhalten mit Auslandsbezug und solchen, bei denen nur der Abgabepflichtige die tatsächliche Sachlage darlegen kann, kam der Beschwerdeführer seiner Beweisvorsorgeverpflichtung nicht nach. Eine überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in einem konkreten anderen Land wurde eventuell mangels Nachweisbarkeit daher gar nicht behauptet. Die gesetzliche Vermutung, dass der Standort des Fahrzeuges am Hauptwohnsitz des Bf ist, wurde somit nicht widerlegt und es liegt ein Fahrzeug mit Standort im Inland vor.

Es bleibt somit nur mehr zu klären, ob die zumindest monatlich durchgeführten Fahrten des Bf im internationalen Verkehr und die damit verbundenen Aus- und Wiedereinbringungen des Fahrzeuges die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 unterbrechen und somit aufgrund des Nichtüberschreitens der Monatsfrist nach der Judikatur des VwGH keine widerrechtliche Verwendung vorliegt.

Diese Bestimmung besagt, 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. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Es gibt somit zwei Gruppen von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen, für die die Standortsvermutung des 1. Satzes gilt. Es handelt sich dabei um 1. „in das Bundesgebiet eingebrachte Fahrzeuge“ (die als vor ihrer Verwendung im Bundesgebiet erstmals in dieses eingebracht wurden) und 2. „im Bundesgebiet verwendete Fahrzeuge“ (also

Fahrzeuge, die ohne vorherige Einbringung im Inland verwendet werden). Der zweite Satz der Bestimmung bezieht sich nur auf Fahrzeuge, die vor ihrer ersten Verwendung im Inland in dieses eingebracht wurden. Hier löst die erstmalige Einbringung in das Bundesgebiet die einmonatige Frist aus und jede „**neuerliche Einbringung**“ lässt die Frist laut VwGH bis zum Inkrafttreten der novellierten Bestimmung von Neuem zu laufen beginnen.

Unter dem „betreffenden Fahrzeug“ iSd Erkenntnisses des VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221, kann nach den Ausführungen des VwGH nur ein zuvor aus dem Ausland eingebrachtes Kfz gemeint sein, denn nur die Einbringung löst die jeweilige Frist für eine zulässige Verwendung im Inland aus.

Nach Ansicht des Richters kann es sich bei den „betreffenden Fahrzeugen“ nach dem Zweck der Bestimmung nur um solche Fahrzeuge handeln, die vor ihrer Verwendung im Inland ihren dauernden Standort im Ausland hatten oder sonst aus dem Ausland importiert wurden. Im Fall der Einbringung eines Fahrzeuges mit Standort im Ausland nach § 79 ist dies eindeutig. Nach der angeführten Entscheidung des VwGH stellen sowohl § 79 als auch § 82 Abs. 8 auf denselben Vorgang ab. Bei § 79 wird ein Kfz mit dauerndem Standort im Ausland in das Inland eingebracht. Somit kann unter einem erstmaligen fristauslösenden Einbringen iSd § 82 Abs. 8 auch nur ein Vorgang zu verstehen sein, der im Tatsachenbereich eine Änderung der Umstände der Zuordnung des Fahrzeuges bewirkt: Das Fahrzeug muss etwa im Rahmen eines Rechtsgeschäftes, einer bloßen Überlassung, einer Übersiedlung, eines sonstigen Wechsels des dauernden Standortes in das Bundesgebiet eingebracht werden. **Ein Kfz, welches im Wege einer Inlandslieferung erworben und ab dem Erwerb im Inland auch seinen dauernden Standort im Inland hatte und nur zur Umgehung von inländischen Abgabepflichten im Ausland zugelassen wurde, kann nicht als ein eingebrachtes Kfz angesehen werden, für welches die (nach VwGH unterbrechbaren) Fristen einer zulässigen Verwendung in Gang gesetzt werden.**

Der VwGH bezeichnet die fristunterbrechende Einbringung daher auch als „neuerliche Einbringung“. Dies setzt nach Ansicht des Richters voraus, dass es zuvor eine Einbringung im engeren Sinn (wie oben beschrieben) gegeben haben muss.

Auch der Initiativantrag zur Änderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 weist in diese Richtung, wenn dort ausgeführt wird, dass klargestellt werden soll, dass nur die erstmalige Einbringung in das Bundesgebiet die Monatsfrist auslösen kann, nicht dagegen jedes vorübergehende Verbringen in das Ausland. Unter einer erstmaligen Einbringung muss somit etwas anderes gemeint sein als nur eine vorübergehende Aus- und Wiedereinbringung.

Auch die nach § 21f BAO gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise führt zum selben Ergebnis: Bei einer Lieferung von Fahrzeugen liegt sowohl nach der Judikatur des EuGH als auch des VwGH keine innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn im Zeitpunkt der Lieferung feststeht, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort im Inland haben wird.

Wenn also jener Ort, an dem das Fahrzeug bei Nichtverwendung abgestellt ist, an dem es serviciert wird, an dem sein Verwender seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat und von dem in der Regel Fahrten begonnen und an dem diese wieder beendet werden, im Inland gelegen ist, kann eine Lieferung dieses Fahrzeuges aus dem Inland keine Lieferung in das Ausland sein. Eine bloße berufliche oder private Fahrt in ein anderes Mitgliedsland der EU macht den Verkauf dieses Fahrzeuges noch zu keiner Lieferung in dieses Land.

Eine derartige grenzüberschreitende Fahrt führt also auch in wirtschaftlicher Betrachtung zu keiner Einbringung, da von vornherein ein inländisches Fahrzeug vorliegt.

Wenn trotz des Vorliegens einer steuerpflichtigen Inlandslieferung gegenüber dem Lieferanten unrichtige Angaben gemacht werden, damit dieser eine steuerfreie Lieferung ohne Anfall von NoVA fakturiert und für den Erwerber in Deutschland die Möglichkeit des Abzuges der Erwerbsteuer als Vorsteuer geschaffen wird, kann sich aufgrund dieser bloßen Fakturierung bei einer der nächsten Fahrten und Rückfahrten in das Inland keine fristunterbrechende erste oder neuerliche Einbringung im Sinn des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ergeben.

Nach dem festgestellten Sachverhalt konnte auch für die Zulassung in Deutschland kein anderer wirtschaftlicher Grund genannt werden als die Abgabenersparnis.

Wenn die Abgabepflicht nach § 22 BAO durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts nicht umgangen oder gemindert werden kann, dann muss dies wohl auch für eine nur in der Absicht der Steuerersparnis erfolgten unrichtigen Fakturierung eines Vorganges gelten. Eine derartige Gestaltung kann zu keiner Einbringung im oben dargestellten und vom Gesetz geforderten Sinn führen. Es sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision war als zulässig zu erklären, da es nach Kenntnis des Richters noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung dazu gibt, ob bei einem inländischen Kfz (mittels Inlandslieferung erworben und mit Standort im Inland) eine grenzüberschreitende Fahrt zu einer die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 (idF vor BGBl I Nr. 26/2014) auslösenden Einbringung führen kann.

