



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw als Rechtsnachfolger der Bwvormals, Anschrift, vertreten durch Füsseis WIP u STB GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4910 Ried, Bahnhofstraße 63, vom 29. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 1. April 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe 6/2004 und 9/2005 sowie betreffend KFZ-Steuer für die Zeiträume 6-12/2004, 1-12/2005, 1-12/2006, 1-12/2007 und 1-7/2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw (in der Folge: Bw) mit Sitz in Deutschland ist Rechtsnachfolgerin der Bwvormals, welche mit Verschmelzungsplan vom 14. März 2008 als übertragende Gesellschaft mit der Bw grenzüberschreitend verschmolzen wurde. Unbestritten und laut Firmenbuch gibt es in Österreich an der Anschrift eine Niederlassung der Bw. In jenen Zeiträumen, in denen nach Ansicht des Finanzamtes der Anspruch auf die Normverbrauchsabgabe (in der Folge: NoVA) entstand, existierte noch die Bwvormals mit Sitz in Österreich.

Mit **Bescheiden vom 1. April 2009** setzte das Finanzamt mehrere Abgaben fest und schrieb diese der Bw vor. So wurde für das Monat **Juni 2004 NoVA** festgesetzt, da ein KFZ1 durch eine Person mit Sitz im Inland im Bundesgebiet verwendet worden wäre und dieser deshalb

bis zum Beweis des Gegenteiles (welcher hier nicht erbracht worden wäre) seinen dauernden Standort im Inland hätte. Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland dürften aber ohne eine inländische Zulassung nur während eines Monats ab der Einbringung im Inland verwendet werden, widrigenfalls aufgrund der rechtswidrigen Verwendung des Fahrzeuges NoVA vorzuschreiben sei. Mit der selben Begründung wurde für den Zeitraum **September 2005** für einen KFZ2 **NoVA** festgesetzt. Als Bemessungsgrundlagen wurden jeweils die Anschaffungskosten des deutschen Leasinggebers herangezogen. KFZ-Steuer wurde für die im Spruch genannten Zeiträume festgesetzt. Im Jahr 2005 erfolgte die Berechnung für 7 Monate anhand der Daten des KFZ1 und für 4 Monate anhand der Daten für den KFZ2. Begründend wurde neben einem Verweis auf die NoVA-Bescheide darauf hingewiesen, dass die Festsetzung erforderlich geworden wäre, weil die Selbstberechnung unterblieben sei.

Hinsichtlich des KFZ1 liegt im Akt ein Leasingvertrag vom 5. Mai 2004 und hinsichtlich des KFZ2 ein Leasingvertrag vom 1. September 2005 auf. Nach einem Aktenvermerk des Finanzamtes wären die KFZ Steuern somit für den KFZ1 ab 6/2004 und für den KFZ2 ab 9/2005 vorzuschreiben.

Den genannten Bescheiden war ein Ergänzungsersuchen an die Bw vom 3. Februar 2009 vorausgegangen. In diesem wurde die Bw ersucht, sie möge für die beiden Fahrzeuge, bei denen sie als Leasingnehmerin anzusehen sei, entsprechende NoVA- und KFZ-Steuer-Selbstberechnungen vorlegen. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde lediglich mitgeteilt, dass die beiden Fahrzeuge vom Geschäftsführer mit Wohnsitz in Deutschland verwendet werden würden und nach den NoVA-Richtlinien (Rz. 34) der dauernde Standort eines Fahrzeuges eines Gesellschafter-Geschäftsführers dort sei, wo dieser seinen Hauptwohnsitz hätte.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist brachte die Bw gegen die genannten Bescheide am 3. Juni 2009 **Berufungen** ein und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Die beiden Fahrzeuge wären ausschließlich dem Geschäftsführer der Bw (Herrn Gefü) zur Verfügung gestanden, der damit auch private Fahrten getätigt hätte. Insbesondere wäre er mit diesen Fahrzeugen auch von seinem Wohnort in Deutschland zum österreichischen Firmensitz gefahren. Da der Geschäftsführer somit als Verwender der Fahrzeuge anzusehen sei und dieser seinen Wohnsitz in Deutschland hätte, spreche die gesetzliche Vermutung für einen dauernden Standort des Fahrzeuges in Deutschland.

Der Prüfer führte in seiner **Stellungnahme vom 18. Juni 2009** zur Berufung aus, dass bei einer für die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt worden wäre, dass beide Fahrzeuge auf den Geschäftsführer zugelassen gewesen und der Bw im Rahmen

von Leasingverträgen zur Nutzung überlassen worden wären. Die Fahrzeuge wären ausschließlich vom Geschäftsführer für unternehmerische Fahrten im Verkaufsgebiet Österreich und dessen private Fahrten, einschließlich der Fahrten vom Wohnort in Deutschland nach Österreich genutzt worden. Pro Jahr seien nach den aufliegenden Belegen ca. 40.000 Km gefahren worden. Seitens der Bw seien bei der Betriebsprüfung die Schätzung der privat veranlassten inklusive der sonstigen für seine selbständigen Tätigkeiten unternommenen Fahrten mit 15% als angemessen erachtet. 85% der Fahrten seien aber demnach im betrieblichem Interesse in Österreich gefahren worden.

Nach der Vorlage der Berufungen an den UFS erging am **28. Juni 2012 ein Fragenvorhalt** an die Bw, in dem neben der Darstellung der Rechtslage der Bw vorgehalten wurde, dass nach der Aktenlage bzw. den einvernehmlich getroffenen Feststellungen bei der Betriebsprüfung die gegenständlichen Fahrzeuge zu 85% im Inland für das Unternehmen verwendet worden wären, sodass aufgrund der tatsächlichen weitaus überwiegenden Verwendung des Fahrzeuges im Inland dessen Standort auch im Inland sei. Es wurde auch auf die Judikatur des VwGH zum Verwenderbegriff hingewiesen und festgehalten, dass bei einer 85%igen Verwendung für das Unternehmen davon auszugehen sein, dass dem Unternehmen der Nutzen aus der Verwendung zukäme, das Unternehmen auch die Kosten trage und der Geschäftsführer auch als Organ der Bw über den Einsatz des Fahrzeuges verfüge, sodass das Unternehmen als Verwender des Fahrzeuges anzusehen sei. Selbst wenn nun die weitaus überwiegende Verwendung im Inland bestritten werden würde, würde die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) greifen, da das Fahrzeug von einem Unternehmen mit Sitz im Inland im Bundesgebiet verwendet wurde. Bis zum Beweis der überwiegenden Verwendung in Deutschland sei somit von einem inländischen Standort auszugehen. Die Bw möge gegebenenfalls die erforderlichen Nachweise für den Gegenbeweis vorlegen.

Telefonisch gab der steuerliche Vertreter der Bw am 8. August 2012 bekannt, dass die Fahrzeuge zwar zu 85% durch den Geschäftsführer für das Unternehmen gefahren werden würden, diese Fahrten würden aber nur an zwei Tagen in der Woche stattfinden. Ansonsten würden die Fahrzeuge (neben den Fahrten vom Wohnort zum Sitz in Österreich und retour) fünf Tage in der Woche am deutschen Wohnsitz stehen.

Der steuerliche Vertreter der Bw **beantwortete mit Schreiben vom 1. Oktober 2012 den Vorhalt** des UFS. In diesem wird zunächst festgehalten, dass Gefü im gegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer der Bwvormals gewesen sei, die erforderlichen und auf ihn in Deutschland zugelassenen Fahrzeuge (zunächst KFZ1 , ab 9/05 KFZ2) hätte er an das Unternehmen vermietet und diese wären ausschließlich von ihm genutzt worden, er sei

deutscher Staatsbürger und hätte seinen einzigen Wohnsitz in Deutschland. In Deutschland hätte Gefü im fraglichen Zeitraum eine weitere Erwerbstätigkeit ausgeübt, in Österreich sei er nur an zwei Tagen in der Woche anwesend, die restlichen Tage verbringe er in Deutschland. Beziehe man mit ein, dass er am ersten Tag seines Österreichaufenthaltes seinen Wohnort verlasse und am zweiten Tag an diesen zurückkehre, wäre das Fahrzeug an jedem Tag der Woche, zumindest aber an fünf Tagen ausschließlich in Deutschland gewesen, sodass auch nach UFS, GZ RV/0179-I/03 der Gegenbeweis erbracht sei. Im Betriebsprüfungsverfahren wäre auch seitens der Bw nicht angegeben worden, dass die unternehmerischen Fahrten nur in Österreich getätigt worden wären. So wäre der Geschäftsführer auch regelmäßig in Deutschland zum Hauptlieferanten oder bei Fahrten in den Westen Österreichs teilweise auf deutschen Straßen gefahren. Insbesondere unter Bezugnahme auf die Entscheidung des VwGH vom 24. November 2011, [2009/16/0212](#) wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer als Verwender anzusehen sei und somit der Standort des Fahrzeuges im Ausland vermutet werde. Anhand kurzfristig nachreichbarer Aufwandsbelege und Aussagen von Mitarbeitern könnten die Aussagen bestätigt werden.

Das Antwortschreiben wurde der Amtspartei mit der ergänzenden Bitte um Vorlage der Unterlagen aus dem Arbeitsbogen des Prüfers zur Verwendung des Fahrzeuges für das Unternehmen im Inland zur Stellungnahme übermittelt.

Per **Mail vom 2. Oktober 2012** wurde der steuerliche Vertreter der Bw nochmals eingeladen, anhand von laufend und lückenlos geführten und überprüfbaren Aufzeichnungen über Ziel und Zweck der Reise, KM-Stand am Anfang und am Ende der Reise nachzuweisen, dass das Fahrzeug überwiegend in Deutschland verwendet worden ist. Die angebotenen "kurzfristig nachreichbaren" Nachweise und Reisekosten- bzw. Spesenaufstellungen für die betroffenen Zeiträume wären vorzulegen. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hätten sich die geltend gemachten Spesen nur auf Reisen im Inland bezogen. Abschließend wurde auf die erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht bei Auslandssachverhalten und bei Sachverhalten, bei denen der Abgabepflichtige den Beweisen wesentlich näher steht als die Behörde hingewiesen.

Die **Amtspartei übermittelte mit Mail vom 5. Oktober 2012** ihre Stellungnahme zu den Ausführungen der Bw. Darin wird ausgeführt, dass seitens der Bw kein Fahrtenbuch für die Fahrzeuge geführt worden wäre. Im Arbeitsbogen würden zwar Konten bezüglich der PKW-Aufwendungen aufliegen, leider würden aber keine Ortsangaben und Belegdaten angeführt werden. Der Geschäftsführer hätte angegeben, dass er für seine Privatfahrten einen VW Golf verwende. Da zudem der Zweck der angeblichen Fahrten zum Fotolabor nicht erkennbar sei, diese Fahrten auch nicht nachgewiesen worden wären und auch nicht feststellbar sei, wie oft

"regelmäßig" sei, seien diese Angaben nicht nachvollziehbar. Es blieben lediglich die Strecken vom Wohnort zur Grenze nach Österreich (BRD Anteil: ca 120 km einfache Wegstrecke) und allenfalls (und entgegen den Aussagen des Geschäftsführers bei der Prüfung) 3.000 km private Fahrten in Deutschland. Insgesamt wären dann in Deutschland nur ca 35% der Km gefahren worden (Anm. des Referenten: offensichtlich werden 46 Fahrten im Jahr nach Österreich unterstellt: 46×240 ergibt ca. 11.000 Km plus 3.000 Km ergibt in Summe 14.000 Km, das wären 35% von 40.000 Km).

Am **25. Oktober 2012** wurden seitens des Bw per Mail Aufstellungen für die Zeiträume Juni bis Dezember 2004, März bis Dezember 2007 und Jänner bis April 2008 vorgelegt, aus denen sich nach Ansicht des Bw die Aufenthaltstage des Geschäftsführers in Österreich ergeben sollen. Die Aufstellungen betreffen nur die genannten kurzen Zeiträume, weisen keinerlei Km-Angaben auf, sind offensichtlich mit einem PC erstellt und im "pdf"-Format vorgelegt worden.

Sie enthalten lediglich je Zeile ein Datum und sodann einen Hinweis wie zB. Besuch Büro Ried oder Treffen Außendienstmitarbeiter Wien

Seitens des UFS wurde der Amtspartei mit **Mail vom 5. Dezember 2012** mitgeteilt, dass trotz des Nichtvorhandenseins eines Fahrtenbuches und der Vorlage von bloß mangelhaften Unterlagen seitens der Bw der Berufung statt zu geben sein wird, da einerseits aufgrund der VwGH-Judikatur der Geschäftsführer als Verwender anzusehen und aufgrund der Abwägung aller Umstände, die für einen Standort eines Fahrzeuges maßgeblich sind, dieser in Deutschland anzunehmen sein wird. Sollten doch noch Nachweise beschafft werden können, die in eine andere Richtung weisen, mögen diese vorgelegt werden. Seitens des Finanzamtes wurde darauf aber mitgeteilt, dass nach der Aktenlage zu entscheiden sei, da keine weiteren Unterlagen beigebracht werden könnten.

Mit **Schreiben vom 25. Jänner 2013** zog der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht aufgrund der in diesen Punkten unbestrittenen Ausführungen der Bw von folgendem Sachverhalt aus: Der deutsche Staatsbürger Gefü verwendete als Geschäftsführer der in den strittigen Jahren im Inland ansässigen Bwvormals die gegenständlichen Fahrzeuge, zunächst einen KFZ1 sowie danach einen KFZ2, im Interesse der genannten GmbH im Inland. Diese Verwendung erfolgte aber in der Form, dass der Geschäftsführer in der Regel an einem Tag der Woche von seinem deutschen Wohnsitz aus seine Geschäftsreisen in Österreich

antrat und am folgenden Tag von diesen Reisen wieder an seinen deutschen Wohnsitz zurückkehrte. Die Fahrzeuge, welche ausschließlich dem Geschäftsführer zur Verfügung standen, waren also an mindestens fünf Tagen der Woche (bei Einrechnung der Abfahrts- und Rückkehrtage an sieben Tagen) in Deutschland, wo die Fahrzeuge seitens des Geschäftsführers auch unbeschränkt privat und für eine weitere Erwerbstätigkeit des Geschäftsführers genutzt wurden. An Wochenenden, Feiertagen, Krankenstandstagen und dergleichen waren die Fahrzeuge am deutschen Wohnsitz des Geschäftsführers abgestellt.

Strittig ist allenfalls das Ausmaß der kilometermäßigen Nutzung der Fahrzeuge. Ging man ursprünglich aus ertragsteuerlichen Erwägungen im BP-Verfahren einvernehmlich von einer 85%igen Nutzung der Fahrzeuge für das damals österreichische Unternehmen aus, verstand darunter der Prüfer offensichtlich eine 85%ige unternehmerische Verwendung auf inländischen Straßen. Die Bw bezog in diesen Prozentsatz offensichtlich schon damals auch unternehmerische Fahrten in Deutschland mit ein. Wenn auch diese unternehmerischen Fahrten in Deutschland seitens der Bw nicht nachgewiesen wurden, gestand die Amtspartei der Bw zu, dass eine Nutzung von 35% der gefahrenen Kilometer in Deutschland möglich sei.

Feststeht nach Ansicht des Referenten aber jedenfalls, dass der Geschäftsführer von seinem deutschen Wohnsitz aus die wesentlichen Entscheidungen über den Einsatz der Fahrzeuge traf, er also von Deutschland aus tatsächlich über die Fahrzeuge verfügte.

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

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

Gemäß **§ 79 KFG 1967** ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, **die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet** haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland (unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften) u. a. nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr (nach der Rechtsprechung unterbrechbare Frist) in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 bestimmt, 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 dauerndem**

Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß [§ 37 KFG 1967](#) ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

[§ 40 KFG 1967](#) ist für die Feststellung einer Zulassungsverpflichtung ohne jede Bedeutung und regelt nur die Behördenzuständigkeit bei feststehender Zulassungspflicht.

Für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes Kraftfahrzeug im Inland ohne österreichische Zulassung verwendet werden darf, kommt es also darauf an, **wo das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat**. Dafür ist entscheidend, wer das Fahrzeug im Inland verwendet: Wird das Fahrzeug für private Zwecke verwendet, knüpft die Standortvermutung an den Hauptwohnsitz der Verwenderin oder des Verwenders an. Bei Verwendung für nichtprivate Zwecke wird der Standort des Fahrzeuges am Sitz des Verwenders, der dann eben zB das verwendende Unternehmen ist, vermutet, wenn dieser im Inland ist. Ist dieser festgestellte (Wohn)Sitz nicht im Inland, gibt es keine Standortvermutung und die Behörde muss für das Bestehen der -an die erforderliche Zulassung anknüpfenden- Steuerpflichten einen tatsächlichen dauernden Standort im Inland bzw. hinreichende Anhaltspunkte für dessen Annahme im Inland nachweisen.

Für die Anwendbarkeit der Vermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) muss aber zunächst neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland auch seitens der Behörde nachgewiesen sein, wer der Verwender der Fahrzeuge ist.

Diesbezüglich kann der Rechtsprechung des VwGH insbesondere zur Person des Verwenders als Abgabenschuldner folgendes entnommen werden:

[§ 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.

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, zur Normverbrauchsabgabe 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) 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 Fahrzeuges 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.

Nach der Gesetzessystematik ist die Person des Verwenders aber nicht nur für die Identifizierung des Abgabenschuldners sondern auch für die Feststellung des Standortes eines Fahrzeuges ausschlaggebend.

Für einen in etwa spiegelbildlich gelagerten Sachverhalt hat der VwGH mit Erkenntnis vom 24.11.2011, 2009/16/0212 festgehalten, dass ein Geschäftsführer als Verwender eines Fahrzeuges anzusehen ist, wenn ihm ein Fahrzeug seitens des Unternehmens zur Verfügung gestellt wird, welches er auch uneingeschränkt für Privatfahrten und dienstliche Fahrten für andere Unternehmen verwenden darf. Offensichtlich geht der VwGH unter diesen Umständen davon aus, dass dieser Geschäftsführer dann die tatsächliche Verfügungsgewalt über das Fahrzeug hat und ihm auch ein ausreichender Nutzen aus der Verwendung zukommt, sodass in einer Gesamtbetrachtung der Geschäftsführer als Verwender angesehen werden kann. Auf die Kostentragung geht der VwGH hier gar nicht ein. Nach Ansicht des UFS ist dies auch für die abgabenrechtliche Feststellung des Verwenders konsequent, da durch bloße Vereinbarungen über die Kostentragung ohnehin eine Abgabepflicht nicht umgangen oder begründet werden können soll.

Da auch im gegenständlichen Fall die Bw dem Geschäftsführer die uneingeschränkte Privatnutzung des Fahrzeuges und dessen Einsatz auch im Interesse anderer beruflicher Tätigkeiten des Geschäftsführers zugestanden hat (ihm somit die tatsächliche Verfügungsmacht über das Fahrzeug und auch ein gewisser Nutzen am Fahrzeug zukommt), ist der Geschäftsführer auch als Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges zu sehen.

Da dieser Verwender nach der Rechtsprechung des VwGH auch als Abgabenschuldner der NoVA und der KFZ-Steuer anzusehen ist, hätten allenfalls diesem die Abgaben vorgeschrieben werden können. Ergänzend wird dazu festgehalten, dass die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) mangels eines Mittelpunktes der Lebensinteressen des Geschäftsführers im Inland hier aber nicht greifen könnte.

Würde man hinsichtlich des Verwenders zu einem anderen als dem oben dargestellten Ergebnis kommen und die Bw als Verwenderin erachten, müsste man dieser die Möglichkeit einräumen, die Standortvermutung des [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) durch den Nachweis des tatsächlichen Standortes des Fahrzeuges im Ausland nachzuweisen. Auch die Amtspartei hätte hinsichtlich des oben festgestellten Verwenders (dem Geschäftsführer) die Möglichkeit einen tatsächlichen (also nicht nur nach dem KFG 1967 vermuteten) Standort des Fahrzeuges im Inland nachzuweisen.

Dazu wären nach wiederholten Aussagen des VwGH (VwGH vom 23.10.2001, [2001/11/0288](#), VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0276](#)) Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die

Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges erforderlich, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte zu ergeben hätten, dass das Fahrzeug bei einer erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort zugeordnet werden kann. Wie oben dargestellt sprechen folgende Anhaltspunkte in ihrer Gesamtbetrachtung für einen tatsächlichen Standort des Fahrzeuges am Wohnsitz des Geschäftsführers im Ausland: Verfügung über das Fahrzeug vom deutschen Wohnsitz aus; Nutzung (oder zumindest Ruheort) des Fahrzeuges an mindestens fünf Tagen in der Woche in Deutschland (bei Einbeziehung des Abfahrts- und Rückkehrtages an allen Tagen der Woche); Abstellort an Urlauben, Wochenenden, Krankenständen und dergleichen am deutschen Wohnsitz des Geschäftsführers; unstrittig Nutzung in Deutschland mindestens zu 35%. Für die Annahme eines Standortes in Österreich spricht lediglich die höchstens 65%ige Nutzung im Inland über maximal 2 Tage in der Woche. Wenn auch nach Ansicht des Referenten üblicherweise für die Feststellung des "Standortes" (entgegen dem Wortsinn) nicht die Ruhevorgänge sondern der Ort der im Wesentlichen dauernden Verwendung (im Ergebnis die überwiegenden Kilometer) maßgeblich sein sollten, sprechen hier doch die abzuwägenden näheren Umstände der Verwendung für eine Zuordnung des Fahrzeuges zum Wohnsitz des Geschäftsführers in Deutschland, sodass einerseits auch bei Annahme der Bw als Verwenderin eine dann allenfalls greifende Standortvermutung für Österreich widerlegt wäre und andererseits bei der hier angenommenen Verwendung durch den Geschäftsführer auch kein tatsächlicher Standort des Fahrzeuges im Inland nachgewiesen werden konnte.

Da nach [§ 201 BAO](#) eine Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben wie die NoVA und die KFZ-Steuer unter den hier maßgeblichen Umständen nur möglich wäre, wenn ein Abgabepflichtiger entgegen seiner Verpflichtung der Behörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder sich die Selbstberechnung als unrichtig erweist, und diese Voraussetzungen mangels Entstehen einer Steuerpflicht nicht gegeben waren, **waren die Festsetzungsbescheide gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben** (siehe auch VwGH 21.9.2006, [2006/15/0236](#); Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 34).

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Festsetzungen der KFZ-Steuer für die Zeiträume 6-12/2004 und 1-7/2008 auch deshalb aufzuheben gewesen wären, weil gem. [§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992](#) der Steuerschuldner **jeweils für ein Kalendervierteljahr** die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten hat.

Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum ist damit das Kalendervierteljahr (vgl. auch 582 d.B. XVIII GP) und die maßgebliche Abgabe ein Vierteljahresbetrag. Das

KfzStG kennt dabei keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Kfz-Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist.

Bei den bekämpften Bescheiden handelt es sich um die jeweils in einem Bescheid zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben. Das Finanzamt konkretisierte die Abgaben mit der Angabe von Monaten, die über die dreimonatigen Vierteljahreszeiträume hinausgehen. Das ist aber unzulässig, weil solche Monatsabgaben nicht vorgesehen sind. Die selbst zu berechnende und nötigenfalls gem. [§ 201 BAO](#) festzusetzende Kfz-Steuer ist jeweils eine Vierteljahressteuer. Mehrere derartige Zeiträume könnten allenfalls zusammengefasst werden.

Linz, am 28. Jänner 2013