



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.<sup>a</sup> Sasshofer, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 23. April 2021, Zl. RV/5101041/2013, betreffend u.a. Kraftfahrzeugsteuer 6-12/2010, 1-12/2011 und 1-12/2012 (mitbeteiligte Partei: D AG in L, vertreten durch die Ditachmair & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 1120 Wien, Schönbrunner Schloßstraße 5/3/6), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht u.a. der Beschwerde der mitbeteiligten AG gegen die Bescheide des Finanzamts Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 30. Juli 2013 betreffend die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für drei näher bezeichnete Kraftfahrzeuge für die Monate 6-12/2010, 1-12/2011 und 1-12/2012 Folge und hob diese - ersatzlos - auf.
- 2 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht nach Darstellung des Verfahrensgangs aus, die D AG mit Sitz in Deutschland habe die drei verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuge in Deutschland angemeldet. Die Kraftfahrzeuge würden von Außendienstmitarbeitern der D AG in Österreich verwendet. Diese seien überwiegend in Österreich unterwegs. Es würden auch Kunden in Nachbarländern besucht. Eine private Nutzung der Kraftfahrzeuge sei vertraglich gestattet. Die Dienstverträge sowie die Nutzungsüberlassungsvereinbarungen betreffend die Kraftfahrzeuge seien direkt mit der deutschen Zentrale abgeschlossen worden. Die strategischen Ziele betreffend die Produkte, die Kunden, das Marketing und den Vertrieb würden von der D AG in Deutschland erarbeitet und festgelegt. Die grundsätzliche Entscheidung über die durchzuführenden Kundenbesuche





erfolge durch die Vertriebsleitung in Deutschland. Die Terminvereinbarungen mit den Geschäftspartnern würden von den Außendienstmitarbeitern eigenverantwortlich koordiniert. Die Angebotspreise würden von der Vertriebsleitung in Deutschland festgesetzt. Das Verfassen und Versenden der Angebote erfolge durch die Mitarbeiter der österreichischen Vertriebsniederlassung der D AG. Der Kunde bestelle die Ware in der österreichischen Vertriebsniederlassung. Die Bestellung werde an die in Deutschland tätigen Innendienstmitarbeiter übertragen. Der Kunde erhalte die Auftragsbestätigung aus Deutschland. Nach Fertigung der Ware erfolge der Versand und die Fakturierung aus der Zentrale in Deutschland. Die Außendienstmitarbeiter würden die operativen Vertriebsgespräche mit den Geschäftspartnern führen. Die Büroangestellten der Vertriebsniederlassung in Österreich würden lediglich den administrativen Aufwand übernehmen. Sie hätten keine Abschlusskompetenz. Diese liege bei der Zentrale in Deutschland.

- 3 Die D AG habe keinen Sitz in Österreich. Die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen würden an deren Sitz in Deutschland getroffen. Bei der Vertriebsniederlassung in Österreich, die ausschließlich administrativen Aufwand erledige, handle es sich um eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO. Die in Deutschland angemeldeten Kraftfahrzeuge würden weitaus überwiegend in Österreich verwendet. Service- und Treibstoffrechnungen würden direkt mit der deutschen Zentrale abgerechnet. Aufgrund dienstlicher Erfordernisse würden die in Österreich tätigen Außendienstmitarbeiter mehrmals im Jahr mit den ihnen zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugen zum Sitz der D AG nach Deutschland reisen.
- 4 Strittig sei u.a. ob die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer gegenüber der D AG zu Recht erfolgt sei. Die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 sei nicht nur auf von Privatpersonen verwendete Kraftfahrzeuge, sondern auch auf von Unternehmen verwendete Kraftfahrzeuge anzuwenden. Als dauernder Standort eines Kraftfahrzeugs (§ 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967) gelte der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Kraftfahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus über das Kraftfahrzeug hauptsächlich verfügt werde, also in der Regel der Firmensitz.



Bei der Bestimmung des dauernden Standorts komme es darauf an, von wem das Kraftfahrzeug im Inland verwendet werde. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung biete es sich zur Bestimmung des Verwenders an, auf den Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen. Halter sei jene Person, die das Kraftfahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber habe. Der Betrieb eines Kraftfahrzeugs erfolge auf eigene Rechnung des Halters, wenn er den Nutzen aus der Verwendung ziehe und die Kosten trage. Der Nutzen könne dabei in der Erlangung wirtschaftlicher und ideeller Vorteile liegen. Für die Tragung der Kosten sei vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Die freie Verfügung ermögliche es, über die Verwendung des Kraftfahrzeugs zu entscheiden. Der Halter müsse tatsächlich in der Lage sein, die Verfügung über das Kraftfahrzeug auszuüben.

- 5 Unstrittig sei, dass die D AG mit Sitz in Deutschland die Aufwendungen für die verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuge trage. Die Autowerkstätten und Tankstellenbetreiber würden direkt mit dem Sitz in Deutschland abrechnen. Aus einer Zusammenschau aller Umstände ergebe sich, dass nur die D AG mit Sitz in Deutschland und nicht die österreichische Vertriebsniederlassung über die Kraftfahrzeuge verfügen könne. Der deutsche Dienstgeber stelle die Firmenfahrzeuge den österreichischen Außendienstmitarbeitern zur Verfügung. In der Gesamtbetrachtung komme das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass keine freie Verfügbarkeit der österreichischen Vertriebsniederlassung hinsichtlich der Dienstfahrzeuge vorliege. Vielmehr sei die D AG mit Sitz in Deutschland als Halterin im Sinne des EKHG anzusehen und ihr sei die Verwendung zuzurechnen. Die Außendienstmitarbeiter seien gegenüber dem deutschen Dienstgeber weisungsgebunden. Die grundsätzliche Entscheidung über die durchzuführenden Kundenbesuche erfolge durch die Vertriebsleitung in Deutschland. Nur die Terminvereinbarungen mit den Geschäftspartnern würden von den Außendienstmitarbeitern eigenverantwortlich koordiniert. Die österreichische Vertriebsniederlassung habe keinerlei Einfluss auf die in Deutschland angemeldeten Kraftfahrzeuge der Außendienstmitarbeiter. Die private Nutzungsmöglichkeit der Mitarbeiter ändere nichts an der Zurechnung



der Verwendung der Kraftfahrzeuge an das deutsche Unternehmen. Der Standort der Firmenkraftfahrzeuge sei am Sitz des Unternehmens in Deutschland. Dies sei der Ort der Firmenleitung, von dem aus die wesentlichen Entscheidungen getroffen würden und somit auch über die Kraftfahrzeuge verfügt werde. Der Betrieb der Kraftfahrzeuge erfolge auf Rechnung der D AG in Deutschland, die den Nutzen aus der Verwendung ziehe und die Kosten trage. Die Dienstnehmer seien der verlängerte Arm der Firmenzentrale in Deutschland. Eine inländische Betriebsstätte ohne jegliche Verfügungsgewalt über die Kraftfahrzeuge eigne sich nicht als Anknüpfungspunkt für einen dauernden Standort im Inland. Damit könne die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit einem dauernden Standort der Kraftfahrzeuge im Inland nicht greifen. Auf die Verwendung der Kraftfahrzeuge sei daher die Bestimmung des § 79 KFG 1967 anzuwenden, wonach die Verwendung von Kraftfahrzeugen ohne dauernden Standort im Bundesgebiet nur zulässig sei, wenn die Kraftfahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht worden seien. Da die Jahresfrist bei jedem Verlassen und erneutem Einbringen in das Bundesgebiet neu zu laufen beginne und die Außendienstmitarbeiter mit ihren Dienstfahrzeugen mehrmals pro Jahr für Besprechungen zum Sitz des Dienstgebers nach Deutschland gefahren seien, sei die Verwendung der Kraftfahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen zulässig und die Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer zu Unrecht erfolgt.

- 6 Die Zulässigkeit der Revision begründete das Bundesfinanzgericht damit, dass zur Rechtsfrage, ob bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte zwangsläufig ein dauernder Standort von im Ausland angemeldeten Kraftfahrzeugen im Inland zu implizieren sei, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.
- 7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, über die der Verwaltungsgerichtshof - eine Revisionsbeantwortung wurde nicht erstattet - erwogen hat:
- 8 Die Revision ist zulässig; aber nicht begründet.



- 9 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (KfzStG 1992) unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).
- 10 Bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeugs gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 dauert die Steuerpflicht gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 leg. cit. vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.
- 11 Gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967) gilt als dauernder Standort eines Kraftfahrzeugs der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Kraftfahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Kraftfahrzeug hauptsächlich verfügt.
- 12 Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr (unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften) u.a. nur zulässig, wenn die Kraftfahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.
- 13 § 82 Abs. 8 KFG 1967 bestimmt, dass Kraftfahrzeuge 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 Kraftfahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind (vgl. zum Gegenbeweis etwa VwGH 19.12.2023, Ra 2022/15/0055; 27.9.2023, Ra 2022/15/0037; 22.6.2021, Ra 2019/11/0051, mwN). Die Verwendung solcher Kraftfahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 leg. cit. ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.
- 14 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, ist § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg. cit. (vgl. etwa VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; 24.11.2011, 2009/16/0212, mwN). Daher ist zunächst zu prüfen, ob im revisionsgegenständlichen Fall die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 greift.



- 15 § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 ist nicht nur auf von Privatpersonen verwendete Kraftfahrzeuge, sondern auch auf von Unternehmungen verwendete Kraftfahrzeuge anzuwenden (vgl. etwa VwGH 22.6.2021, Ra 2019/11/0051; 30.1.2020, Ra 2019/16/0215, jeweils mwN).
- 16 Nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts verfügt die D AG jedoch über keinen Sitz in Österreich. Dafür, dass der Gesetzgeber die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 auch bei Vorliegen einer österreichischen Betriebsstätte hätte zur Anwendung bringen wollen, ergeben sich keine Hinweise im Gesetz. So spricht neben dem klaren Gesetzeswortlaut, wonach ein „Hauptwohnsitz“ oder „Sitz“ im Bundesgebiet erforderlich ist, auch der Umstand, dass der Gesetzgeber in anderen gesetzlichen Bestimmungen (vgl. §§ 37 Abs. 2 und 42 Abs. 1 leg. cit.) neben dem „Hauptwohnsitz“ oder „Sitz“ auch ausdrücklich eine „Hauptniederlassung“ (bzw. ab der 32. KFG-Novelle, BGBl I Nr. 40/2016, eine „Betriebsstätte“) genügen lässt, gegen die Annahme, dass die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 auch bei bloßem Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte greift.
- 17 Für die Bestimmung des dauernden Standorts eines Kraftfahrzeugs ist daher § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967 maßgebend, wonach bei Kraftfahrzeugen von Unternehmungen der Ort als dauernder Standort anzusehen ist, von dem aus der Antragsteller über das Kraftfahrzeug hauptsächlich verfügt.
- 18 Das ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Ort, der den Ausgangspunkt der Dispositionen des Unternehmens über das Kraftfahrzeug bildet. Dieser Ort ist - im Zweifel - der Unternehmenssitz. Erfolgen die hauptsächlichlichen Verfügungen über das Kraftfahrzeug nicht vom Unternehmenssitz, sondern von einem anderen Ort (etwa einer Betriebsstätte) aus, so sind entsprechende Ermittlungen anzustellen und ist festzustellen, von wo aus welche Verfügungen und in welcher Häufigkeit getroffen werden (vgl. VwGH 20.11.2007, 2006/11/0024).
- 19 Eine Betriebsstätte kann daher grundsätzlich auch jener Ort sein, von dem aus über das Kraftfahrzeug hauptsächlich verfügt wird. Eine inländische



Betriebsstätte impliziert aber nicht zwangsläufig einen dauernden Standort im Inland. Es müssen vielmehr die hauptsächlichen Verfügungen über das Kraftfahrzeug von dieser Betriebsstätte aus getroffen werden, um den dauernden Standort des Kraftfahrzeugs an den Ort der Betriebsstätte zu verlagern.

- 20 Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis festgestellt, dass die inländische Vertriebsniederlassung keinerlei Einfluss auf die in Deutschland angemeldeten Kraftfahrzeuge der Außendienstmitarbeiter gehabt habe. Die Außendienstaktivitäten seien generell vom Sitz des Unternehmens aus Deutschland vorgegeben worden. Die Außendienstmitarbeiter seien gegenüber dem deutschen Dienstgeber weisungsgebunden gewesen. Die grundsätzliche Entscheidung über die durchzuführenden Kundenbesuche sei durch die Vertriebsleitung in Deutschland erfolgt. Lediglich die Termine mit den Geschäftspartnern seien von den Außendienstmitarbeitern eigenverantwortlich koordiniert worden.
- 21 Ausgehend davon vermag der Verwaltungsgerichtshof keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, wenn das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis gelangt ist, dass über die verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuge nicht von der inländischen Betriebsstätte aus verfügt wurde.
- 22 Liegt der dauernde Standort eines Kraftfahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen nicht im Inland, ist dessen Verwendung gemäß § 79 KFG 1967 während eines Jahres ab dessen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.
- 23 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts sind die Außendienstmitarbeiter mit ihren Dienstfahrzeugen mehrmals pro Jahr für Besprechungen zum Sitz ihres Dienstgebers nach Deutschland gefahren.
- 24 Damit ist dem Bundesfinanzgericht nicht entgegen zu treten, wenn es zum Ergebnis gelangt ist, dass eine Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer an die D AG in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht zu erfolgen hatte.
- 25 Ob allenfalls eine Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer an die Außendienstmitarbeiter der D AG als Verwender der Kraftfahrzeuge (vgl. etwa



VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212) in Betracht käme, war im  
revisionsgegenständlichen Fall nicht zu prüfen.

26 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet  
abzuweisen.

W i e n , am 17. Juni 2024

