

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richter in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 15.09.2016, betreffend Normverbrauchsabgabe 04/2014, Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 und Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015, StNr. 0000 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 und Normverbrauchsabgabe 04/2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde betreffend Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer für 4-12/2014 wird mit 641,28 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensablauf:

Mit Bescheid vom 15.9.2016 setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2014 in Höhe von 1.727,17 € fest mit folgender Begründung:

"Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt ua die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, dann der Normverbrauchsabgabe, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre. Maßgeblich dafür ist der dauernde Standort des Fahrzeuges.

Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht werden oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG ist nur während

eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.

Im Zuge des durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde festgestellt, dass sie von Ihrem Arbeitgeber das angeführte Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen. In der entsprechenden Gehaltsumwandlungserklärung ist ersichtlich, dass sie das Fahrzeug sowohl für betriebliche Zwecke als auch uneingeschränkt für private Zwecke verwenden können. Dies geht auch aus dem Schreiben ihres Arbeitgebers vom 17.4.2014 hervor. Darüber hinaus wird in diesem Schreiben angeführt, dass eine Überprüfung dieser Fahrten in Bezug auf betrieblich oder privat nicht durchgeführt wird. Aufgrund dieses festgestellten Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass sie der Verwender des Fahrzeuges sind.

Sie wurden im Auftrag des Finanzamtes von ihrer Firma eingeladen den Gegenbeweis hinsichtlich des dauernden Standortes im Inland anzutreten, was jedoch bis dato nicht geschehen ist. Ein weiteres Indiz für die dauernde Standortvermutung im Inland ist, dass sie jeden Tag wieder nach Österreich zurückkehren. Dadurch ist ihr zeitlich überwiegender Aufenthalt in Österreich begründet und auch die dauernde Standortvermutung Ihres Fahrzeuges belegt. Die Normverbrauchsabgabe ist daher vorzuschreiben.

Aufgrund obiger Ausführungen ist der Tatbestand des § 1 Z 3 NovAG (widerrechtliche Verwendung) hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeuges mit April 2014 erfüllt...

Die Bemessungsgrundlage wurde gem § 5 Abs. 2 NOVAG im Schätzungswege mit dem Eurotax-Mittelwert des Kraftfahrzeuges zum 1.4.2014 ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Komponente berechnet".

Mit weiteren zwei Bescheide vom 15.9.2016 setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 in Höhe von 721,44 € und 1-12/2015 in Höhe von 961,92 € fest mit folgenden gleichlautenden Begründungen:

"Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden, der Kraftfahrzeugsteuer (widerrechtliche Verwendung).

Das gegenständliche KFZ hätte nach § 82 Abs. 8 KFG im Inland zugelassen werden müssen, was jedoch nicht erfolgt ist. Was den konkreten Sachverhalt betrifft, wird auf den mit selben Datum ergangenen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe verwiesen.

Die Festsetzungen waren erforderlich, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieb".

Gegen diese Bescheide brachte der Beschwerdeführer (infolge Bf.) folgende Beschwerde datiert vom 13.11.2016 (eingelangt beim Finanzamt am 14.11.2016) ein:

" 1. Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Das den Bescheiden über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sowie der Kraftfahrzeugsteuer für verschiedene Zeiträume vorausgehende Verfahren ist als mangelhaft anzusehen. Das Bundesfinanzgericht vertritt in diversen Erkenntnissen zu Unrecht die Ansicht, dass keine res judicata vorliege und dass eine Neufestsetzung der NoVA sowie der Kraftfahrzeugsteuer im Sinne der per 24. April 2014 gültigen Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässig sei. Sogar das Bundesfinanzgericht führt allerdings aus, dass für eine Neufestsetzung ein neuer Sachverhalt festzustellen und dieser nach der geänderten Rechtslage zu würdigen sei. Insbesondere müsse der Einbringungszeitpunkt geprüft werden dem eine ununterbrochene monatliche Verwendung folgt und dann die NoVA sowie die Steuern neu festgesetzt werden. Es wird klar ausgeführt, dass es in diesem Zusammenhang zu entsprechenden Erhebungen zu kommen habe.

Tatsächlich sind der nun beschwerdegegenständlichen Bescheiderstellung aber keinerlei Erhebungen vorangegangen, es wurde auch der vom Bundesfinanzgericht geforderte neue Sachverhalt nicht festgestellt, sondern einfach mit Bescheiderlassungen vorgegangen, die sich auf keinerlei Beweisergebnisse stützen können. Ohne jede Begründung wurde davon ausgegangen, dass für die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe der Zeitraum April 2014 heranzuziehen sei, während auch bei der Kfz-Steuer eine Verrechnung ab April 2014 erfolgte, ohne dass es eine entsprechende Tatsachengrundlage für diese Annahmen gibt. Ausgehend von der ohnehin unrichtigen Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes zur Möglichkeit neuer Bescheidausstellungen in Verkennung der Entscheidung des VwGH über die Revision des Z. wäre es zumindest notwendig gewesen, einen ergänzenden Sachverhalt festzustellen, was aber unterblieben ist, so dass gravierende Verfahrensmängel vorliegen.

2. Res judicata

Der VwGH hatte sich im Erkenntnis Ro 2015/16/0031-4 (Revisionssache Z.) auch mit der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2014 auseinanderzusetzen, welche im der Revision vorangegangenen Verfahren vorgeschrieben wurde. Auch hinsichtlich dieser Kfz-Steuer wurde das Erkenntnis der Vorinstanzen als rechtswidrig aufgehoben, obwohl die Gesetzesänderung schon am 23. April 2014 wirksam geworden war und demnach ausgehend von der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Kfz-Steuer-Vorschreibung zulässig wäre. Es liegt sohin einerseits bereits eine Entscheidung über den Zeitraum April bis Juni 2014 vor, so dass diesbezüglich sehr

wohl von einer *res iudicata* auszugehen ist, andererseits hat der VwGH in keiner Weise ausgesprochen, dass sein Erkenntnis die Möglichkeit biete, die NoVA bzw. die Kfz-Steuer ab der Wirksamkeit der Gesetzesänderung neu vorzuschreiben. Die diesbezügliche Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes, welche in einigen Beschwerdeentscheidungen vertreten wird, kann sich sohin in keiner Weise auf die Entscheidung des VwGH stützen. Es kann diesbezüglich auch nicht argumentiert werden, dass sich der VwGH mit dieser Frage nicht zu befassen hatte, zumal es ja auch nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes gewesen wäre, sich mit dieser Frage, die nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war, auseinanderzusetzen. Nachdem das Bundesfinanzgericht sich diesbezüglich trotzdem geäußert hat, ist anzunehmen, dass sich auch der VwGH diesbezüglich geäußert hätte, wenn er die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes teilen würde.

3. Nicht Vorliegen der Verwendereigenschaft

Die Frage, wer eigentlich als Nutzer der streitgegenständlichen Fahrzeuge anzusehen sei, wird von den Finanzbehörden aus meiner Sicht unrichtig beantwortet. Grundsätzlich ist auszuführen, dass sowohl das Normverbrauchsabgabengesetz als auch das Kraftfahrzeuggesetz die Steuerpflicht nicht nur an eine inländische Zulassung, sondern auch an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG 1967 knüpfen. Demnach wäre eine NoVA und eine Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird. Es ist grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass es für eine theoretische Anmeldung des Fahrzeugs durch mich in Österreich keinerlei Rechtsgrundlage gibt. Es handelt sich bekanntlich um ein Leasingfahrzeug, welches mein Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast hat, so dass mir schon aus diesem Grund überhaupt die Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehlt. Die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug liegt eindeutig beim Unternehmen, von einer freien Verfügungsgewalt über das Fahrzeug meinerseits kann auf Grund der gegebenen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse keine Rede sein. Zur Klärung des Verwenderbegriffs wird von der Judikatur unter anderem auf den Halterbegriff im Sinne des § 5 EKHG hingewiesen. Der Halterbegriff deckt sich mit dem früheren österreichischem Begriff des Betriebsunternehmers. Ein wesentliches Merkmal des Halterbegriffs ist die Verfügungsgewalt, wobei die Verfügungsgewalt demjenigen zukommt, der den Einsatz anordnet. Der Einsatz wird in unserem Fall eindeutig vom Dienstgeber angeordnet, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungsberechtigung für uns geschaffen hat. Die Dienstfahrten werden vom Dienstgeber angeordnet, welcher auch verfügt hat, dass für Dienstfahrten dieses Fahrzeug zu verwenden ist. Letztlich bestimmt auch der Dienstgeber über die Fahrzeugrückstellung. Ich bin nur ein normaler weisungsgebundener Dienstnehmer ohne jede Geschäftsführungsbefugnis. Es ist in meinem Fall eindeutig der Dienstgeber, der letztlich die Einsatzkriterien anordnet, so dass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen sind. Auch wenn die Finanzbehörden mit allen möglichen Argumentationen versuchen, eine Steuerverpflichtung und Verpflichtung zur Zahlung einer

NoVA darzustellen, scheitert diese Verpflichtung schon ganz einfach daran, dass ich nicht einmal als Fahrzeugverwender im Sinne der Judikatur anzusehen bin und daher schon aus diesem Grund Zahlungsverpflichtungen nicht gegeben sind. Ausdrücklich hat auch der VwGH in der bereits zitierten Entscheidung darauf hingewiesen, dass die unterschiedliche Entfernung des Wohnsitzes von der Staatsgrenze unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten bietet unter anderem auch die Möglichkeit des Leasingvertrages mit einem ausländischen Unternehmen. In der gesamten VwGH-Entscheidung wird niemals ausgeführt, dass wir als Fahrzeugverwender anzusehen seien oder es grundsätzlich die Möglichkeit gebe uns überhaupt zu Zahlungen von NoVA oder Kfz-Steuer zu verpflichten. Jedenfalls treffen auf uns wesentliche Elemente des Halterbegriffs nach dem EKHG nicht zu, so dass wir nicht als Fahrzeugverwender anzusehen sind und die Bescheide sohin schon deshalb zu Unrecht ergehen.

4. Mangel eines dauernden Standorts im Inland

Das Fahrzeug hat auch keinen dauernden Standort in Österreich. Das Fahrzeug ist auf den Dienstgeber zugelassen, welcher in Österreich keinen Sitz und auch keine Zweigniederlassung hat. Vielmehr befindet sich der Sitz dieser Firma in Ort bzw. M. in Deutschland. Als dauernder Standort ist bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort anzusehen, an dem sie ihren Sitz haben und von wo aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen zu Punkt 3. verwiesen. Das Fahrzeug ist vorwiegend zwingend für Dienstfahren in Deutschland zu verwenden. Ein dauernder Standort im Inland ist nicht gegeben. Die Gesetzesbestimmung des § 82 Abs. 8 KFG ist auch aus diesem Grund nicht anzuwenden, vielmehr ist die Gesetzesbestimmung des § 79 KFG relevant, auf Grund derer sich keine Anmeldepflicht im Inland ergibt, zumal die dort normierte Jahresfrist bei jedem Verlassen und Einbringen des Fahrzeugs von Neuem zu laufen beginnt und das Fahrzeug innerhalb dieser Jahresfrist auch entsprechend grenzüberschreitend bewegt wird.

5. Vertrauensschutz

Eine Bescheiderlassung gegen uns ist auch aus Gründen des Vertrauensschutzes unberechtigt. Es steht mittlerweile fest, dass zumindest bis April 2014 keine Möglichkeit besteht, uns mit NoVA-Abgaben bzw. Kfz-Steuer-Verpflichtungen zu belasten. Wir haben im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage Fahrzeugüberlassungsverträge mit dem Dienstgeber abgeschlossen, welche zwischenzeitig ausnahmslos beendet wurden. Es bestand nach der Gesetzesänderung nicht sofort die Möglichkeit, aus den Leasingverträgen auszusteigen, diese mussten im Sinne der Vertragstreue noch erfüllt werden, sodann haben wir keine Fahrzeugüberlassungsverträge mehr abgeschlossen, da wir feststellen mussten, dass die Finanzbehörden uns mit allen möglichen Argumentationen zur Zahlung von Kfz-Steuer oder einer NoVA verpflichten wollten. Aus unserer Sicht ist die erfolgte Gesetzesänderung auf Verträge, die vor dem Zeitpunkt der Gesetzesänderung abgeschlossen wurden, nicht anzuwenden, sondern nur auf Sachverhalte,

die nach der Gesetzesänderung entstanden sind. Ebenso wie es aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht möglich ist, Gesetze rückwirkend zu ändern, können Gesetze auch nicht auf Sachverhalte angewendet werden, die vor der Gesetzesänderung verwirklicht werden. Weitere Ausführungen behalte ich mir ausdrücklich vor.

Aus den angeführten Gründen beantrage ich, meiner Beschwerde Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben".

Aus dem Ergänzungsersuchen vom 9.12.2016 des Finanzamtes an den Bf. geht Folgendes hervor:

"Eingangs wird bekanntgegeben, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, gem. § 82 Abs. 8 KFG bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge ohne Zulassung gem § 37 KFG nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig ist. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.

Sie haben unbestrittenermaßen ihren Hauptwohnsitz in X.. Es gilt daher in ihrem Fall die oben angeführte gesetzliche Standortvermutung in Österreich. Sie werden nun eingeladen, den im Gesetz vorgesehenen Gegenbeweis anzutreten und ersucht, nachstehende Fragen unter Beilegung von maßgeblichen Unterlagen zu beantworten.

1) Wie viele Kilometer haben Sie in Zusammenhang mit Ihren Dienstreisen in Deutschland, Österreich bzw. dem übrigen EU Ausland mit dem streitgegenständlichen PKW der Marke BMW 520d mit dem behördlichen Kennzeichen xxxxx seit April 2014 zurückgelegt. Wie viele Kilometer legen sie pro Jahr in Zusammenhang mit Dienstreisen zurück?

Legen sie diesbezüglich genaue Aufzeichnungen hinsichtlich aller dienstlichen Fahrten unter Angabe des Dienstortes und der gefahrenen Kilometer vor. Die Reisekosten-abrechnungen sind vorzulegen.

2) Geben Sie bitte die einfache Wegstrecke von ihrem Wohnort zum Dienstort bekannt.

3) Wie viele Kilometer haben sie im Zusammenhang mit ihren Fahrten vom Wohnort zum Dienstort seit April 2014 mit dem Fahrzeug zurückgelegt?

4) Wie viele Kilometer haben sie im Rahmen von Privatfahrten seit April 2014 mit dem Fahrzeug zurückgelegt in Österreich, Deutschland bzw. im übrigen EU Ausland. Wie viele Kilometer legen sie pro Jahr zurück.

5) Legen sie bitte ein Foto vom aktuellen Kilometerstand des gegenständlichen PKW vor.

6) Führen sie für das gegenständliche Fahrzeug ein Fahrtenbuch. Legen sie dieses bitte vor."

Aus dem am 20.1.2017 beim Finanzamt eingelangten Schreiben vom 19.10.2016 des Bf. geht folgendes hervor:

"... alle Angaben wurden, da kein Fahrtenbuch geführt wurde, nachträglich nach bestem Wissen erstellt.

Der Dienstwagen wurde auf Anweisung des Unternehmens vorzeitig, vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit, am 4.7.2016 zurückgegeben. Seitdem besitze ich keinen Dienstwagen mehr.

Zu 1) Die gefahrene Wegstrecke in Zusammenhang mit Dienstreisen beträgt im Zeitraum zwischen April 2014 und Juli 2016 5.380 km (siehe beigelegtes Excel-Dokument). Eine detaillierte Aufstellung (Reisekostenabrechnungen) kann bei Bedarf nachgereicht werden.

Zu 2) Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort beträgt 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet).

Zu 3) Aus den verfügbaren jährlichen Arbeitstagen (ca. 220, abzüglich Abwesenheiten wie Dienstreisen, etc.- wegen Zeitautonomie nicht über Zeiterfassungssystem nachweisbar) ergeben sich, bei dann jährlich 170 verbleibenden Tagen, für den Zeitraum von April 2014 bis Ende Juni 2016 20.600 km für Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort.

zu 4) Mein Dienstwagen wurde auf Anweisung des Unternehmens vorzeitig, vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit, am 4.7.2016 mit einem Kilometerstand von 54.754 km zurückgegeben. Daraus ergibt sich bei einer linearen Berechnung eine monatliche Fahrleistung von 1.190 km und damit für den Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 (27 Monate) eine Gesamtfahrleistung von 32.130 km.

Abzüglich der Dienstfahrten sowie der Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort ergibt sich eine rein private Fahrtstrecke von 6.150 km.

zu 5) Ich besitze aktuell keinen Dienstwagen.

Zu 6) Nein

Anlagen 4:

- Auflistung der Dienstreisen mit dem Dienstwagen
- Bestätigung der vorzeitigen Rückgabe des Dienstwagens auf Anweisung des Dienstgebers

- Rückgabegutachten
- Abmeldebestätigung".

Aus der beigelegten Excel -Tabelle ergeben sich laut Aufgliederung folgende Kilometerleistungen in Zusammenhang mit den Dienstreisen des Bf.:

*"Jahr 2016 1151 km,
Jahr 2015 2375 und
Jahr 2014 (ab April 2014) 1853
also insgesamt 5.379 km "*

Aus der abweisenden Beschwerdeverentscheidung vom 6.4.2017 geht folgende Begründung hervor:

"...Laut einer Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing wurde Ihnen vom Arbeitgeber (Fa. Y, Ort) ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen oder privaten Nutzung überlassen. Im Gegenzug verzichteten Sie dafür auf einen monatlichen Betrag des Bruttogehaltes, welcher von den Bezügen einbehalten wurde.

Laut § 1 lit. e des zit. Vertrages darf das Firmenfahrzeug auch von Familienangehörigen genutzt werden. Nach § 2 lit. b ist mit der Gehaltsumwandlung eine Full-Service Leasingrate vereinbart, wobei gewisse darüber hinaus gehende Zusatzkosten vom jeweiligen Mitarbeiter zu tragen sind.

Im Hinblick auf diese Bestimmungen ist festzuhalten, dass Sie über das gegenständliche Fahrzeug annähernd gleich verfügen konnten wie bei einem privaten Leasingvertrag. Laut Schreiben vom 17.4.2014 Ihres Arbeitgebers wird hingewiesen, dass sich die Mitarbeiter verpflichten, den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden. Darüber hinaus dürfen die Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet werden (z.B. Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, sonstige Privatfahrten).

Das gegenständliche Fahrzeug wurde laut dem übermittelten Rückgabeprotokoll am 04.07.2016 mit einem Kilometerstand von 54.754 km zurückgegeben.

Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG unterliegt unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland dann der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem KFG im Inland zuzulassen wäre. Maßgebend dafür ist der dauernde Standort des Fahrzeuges.

Gemäß § 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.

Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht werden oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden Sie durch das Ergänzungsersuchen vom 09.12.2016 aufgefordert, die Kilometeranzahl, die Sie im Zusammenhang mit Ihren Dienstreisen in Deutschland, Österreich bzw. dem übrigen EU-Ausland mit dem streitgegenständlichen PKW der BMW 520d mit dem behördlichen Kennzeichen xxxxx seit April 2014 zurückgelegt haben, bekannt zu geben. Diesbezüglich wurden Sie ersucht, genaue Aufzeichnungen hinsichtlich aller dienstlichen Fahrten unter Angabe des Dienstortes und der gefahrenen Kilometer ebenso wie Ihre Reisekostenabrechnungen vorzulegen. Weiters wurden Sie ersucht, die einfache Wegstrecke von Ihrem Wohnort zum Dienstort sowie die Kilometeranzahl, die Sie im Rahmen von Privatfahrten seit April 2014 mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug in Österreich bzw. in Deutschland zurückgelegt haben, bekanntzugeben.

Für das gegenständliche Fahrzeug wurde laut Ihren Angaben kein Fahrtenbuch geführt.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens haben Sie angegeben, dass Sie im Rahmen von Dienstreisen im Zeitraum April 2014 bis 4.7.2016 5.379 Kilometer (April 2014 bis Dezember: 1.853, im Jahr 2015: 2.375 und im Zeitraum Jänner 2016 bis 4.7.2016: 1.151) zurückgelegt haben.

Sie bringen vor, dass die einfache Wegstrecke von Ihrem Wohnort zu Ihrem Arbeitsplatz in Ort 27 km beträgt. Von diesen 27 km werden laut Ihren Angaben 24 km in der BRD zurückgelegt. Sie geben an, dass Sie im Rahmen von Fahrten von Ihrem Wohnort zum Arbeitsplatz im Zeitraum April 2014 bis 4.7.2016 20.600 km zurückgelegt haben. Im Übrigen handelt es sich bei diesen Fahrten um Privatfahrten.

Die Frage hinsichtlich der Privatfahrten haben Sie mit 6.150 km beantwortet. In diesem Zusammenhang konnte daher laut Ansicht des ho. Finanzamtes eine genauere Ermittlung dahingehend unterbleiben, wo die von Ihnen angegebenen 6.150 Kilometer genau zurückgelegt wurden, zumal Sie auch im Vorhalteverfahren aufgefordert wurden, eine Differenzierung der Kilometer nach in Österreich, in Deutschland, bzw. im übrigen EU-Ausland

zurückgelegt, vorzunehmen. Diese Fahrten sind ebenfalls nicht geeignet, die Standortvermutung zu widerlegen.

Der Standort eines Fahrzeuges ist nicht an dem Ort gelegen, wo es bewegt wird, sondern vielmehr dort, von wo aus die entsprechenden Fahrten angetreten werden, das heißt eben von wo aus über das Fahrzeug verfügt wird. Sie verfügen von Österreich aus über das Fahrzeug.

Dadurch, dass die Wegstrecke von Ihrem Wohnort zur Arbeitsstätte überwiegend in der BRD zurückgelegt wird, wird die Standortvermutung nicht widerlegt.

Was den Hinweis auf den Erlass des BMF vom 22.12.2012, BMF-010220/0230-IV/9/2012 in Ihrer Beschwerde betrifft, so geht dieser insoweit ins Leere als dort von einem anderen Sachverhalt ausgegangen wird und kein dauernder Standort im Inland angenommen wird, wenn der Dienstnehmer nicht aus eigenem Gutdünken über das KFZ verfügen kann, sondern Aufträge des Dienstgebers auszuführen hat.

Sie haben unbestrittenermaßen Ihren Hauptwohnsitz in der Adresse. Es gilt daher in Ihrem Fall die oben angeführte gesetzliche Standortvermutung in Österreich.

Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 82 Abs. 8 KFG ergibt sich, dass die Frage der weitaus überwiegenden Verwendung auf Grundlage konkreter Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie Art und Weise der Verwendung des KFZ im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände zu beurteilen ist und die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des KFZ (mindestens 80% der Gesamtfahrten) nahezu ausschließlich im Ausland jedenfalls zur Voraussetzung hat.

In Ihrem Fall wäre daher eine weitaus überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeuges erforderlich (über 80 %), um den dauernden Standort bei Ihrem Arbeitgeber in der BRD zu begründen. Ein entsprechender Nachweis wurde jedoch nicht erbracht.

Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich wurde bis dato nicht wahrgenommen bzw. konnte ein derartiger Beweis nicht erbracht werden.

Im gegenständlichen Fall liegt auch die von Ihnen in der Beschwerde behauptete res judicata nicht vor. Weiters kann aufgrund des umfangreichen Vorhalteverfahrens auch von keinem mangelhaften Verfahren gesprochen werden. Auch liegt kein von Ihnen in der Beschwerde angesprochener Vertrauensschutz vor.

Aufgrund obiger Ausführungen war daher Ihre Beschwerde als unbegründet abzuweisen".

In der Folge beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend wurde vorgebracht:

"...In meinem Schreiben vom 14.11.2016 habe ich bereits detailliert zu den einzelnen Punkten meiner Beschwerde Stellung genommen. Die von mir angeführten Argumente bestehen weiterhin und ich bitte das Bundesfinanzgericht diese bei der Entscheidung über die Beschwerde zu berücksichtigen.

Ergänzend dazu ist aus der Anweisung meines Arbeitgebers vom 14.03.2016 zur vorzeitigen Rückgabe meines Firmenwagens klar ersichtlich, dass ich keine Verfügungsgewalt über das Firmenfahrzeug besessen habe.

Desweiteren beantrage ich die Aussetzung der angefochtenen Bescheide bis zur Erledigung der Berufung.... "

Die Beschwerde betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 04/2014, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 und Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 wurde vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 31.8.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aus dem an den Bf. von der Richterin des Bundesfinanzgericht gerichteten Vorhalt vom 9.10.2017 geht Folgendes hervor:

"Die von Ihnen (Bf.) in Beantwortung des Ergänzungsschreiben des Finanzamtes angeführten und erwähnten Gesamtkilometer - 20.600 km für Fahrten Wohnort-Dienstort, 5.380 km für Dienstreisen und 6.150 km für private Kilometer - wurden (teilweise) nicht aufgegliedert und sind nicht nachvollziehbar.

Auch ihre Behauptung "die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort beträgt 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet)" ist nicht nachvollziehbar und wurde durch nichts bewiesen.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass bei gegenständlicher Sachlage nicht nur die gesetzliche Vermutung für einen Standort des Fahrzeuges im Inland spricht, sondern auch nach der Lebenserfahrung von diesem Standort auszugehen ist, da am inländischen Wohnsitz die wesentlichen "Ruhevorgänge" in den Nächten, an Feiertagen und an Wochenenden stattfinden würden bzw. sich der PKW täglich an ihrem Wohnsitz befindet und nach Österreich eingebracht wird. Nach den eingesehenen Routenplanern (zB ARBÖ-Maps, Google Maps) sind sowohl bei der schnellsten als auch bei der kürzesten Route (23,2 km) zum Arbeitsplatz der überwiegende Teil der Wegstrecke im Inland. Solange das Gegenteil nicht nachgewiesen ist, ist davon auszugehen, dass ein Großteil bzw. der weitaus überwiegende Teil der Fahrleistung in Österreich erbracht worden ist.

Sie werden ersucht die Nutzung des Fahrzeuges im Zeitraum 4-12/2014 und 1-12/2015 aufzugliedern und darzulegen und den Gegenbeweis der überwiegenden Nutzung im Ausland, durch Vorlage von Unterlagen anzutreten.

Die Kilometer für die Dienstreisen für 2014 und 2015 sind durch Vorlage der Reisekostenabrechnungen aus denen die dienstlich gefahrenen Kilometer abgerechnet sind und hervorgehen, nachzuweisen".

In Beantwortung des Vorhalts brachte der Bf. im Schreiben vom 18.10.2017 folgendes vor:

"1) Arbeitsweg:

Die Wahl des Arbeitsweges hängt immer auch von den persönlichen Präferenzen und Erfahrungen ab, die Wegstrecke ist dabei nur ein Kriterium. Mein gewählter Arbeitsweg über Deutschland (mit dem in Deutschland zugelassenen Dienstwagen) führt über sehr gut ausgebaute Bundesstraßen ohne Ortsdurchfahrten.

Im Gegensatz dazu führt der (etwas kürzere) Arbeitsweg auf großteils österreichischem Bundesgebiet durch zwei lange Ortsgebiete mit hohem Schüleraufkommen sowie zum Großteil durch einen von starkem Wildwechsel gefährdeten Abschnitt. Damit sollte die Wahl des Arbeitsweges hinlänglich begründet sein, ich bitte dies entsprechend zur Kenntnis zu nehmen.

2) Dienstfahrten:

Die angefragten Informationen zu Dienstfahrten entnehmen sie bitte den beiliegenden Reisekostenabrechnungen für den Zeitraum April 2014 - Juli 2016. Im Ergänzungsschreiben vom Oktober 2016 wurden 5.380 km angegeben, abgerechnet wurden allerdings nur 5.360 km. Die Differenz ergibt sich aus dem 31.3.2015 tatsächlich gefahrenen 258 km (wegen Umleitung nach Sturmschaden), aber nur abgerechneten 240 km (Standarddistanz)".

B. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. hat seinen Hauptwohnsitz und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich. Sein Wohnsitz befindet sich im grenznahen Bereich zu Deutschland.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war er bei einem Arbeitgeber in Deutschland beschäftigt. Aufgrund einer Fahrzeugüberlassungsvereinbarung samt Gehaltsumwandlungserklärung wurde ihm von seinem deutschen Arbeitgeber ein auf diesen in Deutschland zugelassenes Fahrzeug (BMW 520d) überlassen. Dieses Fahrzeug wurde am 31.8.2012 in Deutschland erstmalig zugelassen, dem Bf. zur Nutzung übergeben und in der Folge von diesem nach Österreich gebracht.

Dem Bf. stand das Fahrzeug zur privaten und zur beruflichen Nutzung zur Verfügung. Der Bf. legte mit dem Fahrzeug auch die Wegstrecke zwischen dem österreichischen Wohnsitz und dem deutschen Arbeitsplatz zurück, sodass er immer wieder an den Werktagen mit dem Auto nach Deutschland fuhr und das Fahrzeug wieder nach Österreich einbrachte.

Zur Finanzierung des Firmenfahrzeuges verzichtete der Bf. vereinbarungsgemäß auf einen monatlichen Betrag seines Brutto-Gehalts, der gemäß gleichzeitiger unterzeichneter Gehaltsumwandlungserklärung von den Bezügen des Dienstnehmers einzubehalten war (§ 2 lit a der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Gemäß der Vereinbarung (§ 2 lit.b) waren mit diesem Betrag alle wesentlichen Kosten im Rahmen der mit dem Leasinggeber bzw. den externen Dienstleistern abgeschlossenen Verträge wie Finanzierungsraten, Plan-Treibstoffkosten, Versicherung, Service usw abgedeckt (Full Service Leasingrate). Darüber hinausgehende Kosten (zB unregelmäßig anfallende Schmiermittel, Nachfüllöle, Selbstbehalte bei Voll oder Teilkaskoschäden, Berechnung von Mehrkilometern über 5.000 km gemäß km-Pauschale des Leasinggebers) hatte der Bf. zusätzlich zu tragen. Bei der Fahrzeugrückgabe erfolgte eine weitere Abrechnung zu Lasten des Bf. im Falle von zB Mehrkilometern oder nicht üblicher Schäden.

Laut § 1 lit. a der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung überließ das Unternehmen dem Mitarbeiter das auf Leasingbasis beschaffte Firmenfahrzeug gemäß der Beschreibung in der vom Leasinggeber bestätigten Bestellung zur dienstlichen und privaten Nutzung. Das Firmenfahrzeug durfte auch von Familienangehörigen sowie sonstigen vom Mitarbeiter autorisierten Personen seines Vertrauens genutzt werden (§1 lit. e der Vereinbarung). Im Rahmen der Entgeltabrechnung für den Mitarbeiter wurde vom Unternehmen sowohl die Gehaltsumwandlung als auch die Versteuerung und ggf Verbeitragung des sog. "geldwerten Vorteils" im Rahmen der gesetzlichen Regelungen durchgeführt. Der Mitarbeiter hatte die auf den geldwerten Vorteil (Privatnutzung, Fahrten-Wohnung- Arbeitsstätte und ggf Familienheimfahrten) entfallende Steuerlast sowie etwaige auf ihn entfallende Sozialversicherungsbeiträge zu tragen (§ 2 lit a der Vereinbarung).

Bezüglich der Nutzung für Dienstfahrten war folgendes vereinbart:

"Sofern für die Durchführung einer Dienstreise ein PKW gewählt wird, ist grundsätzlich das Firmenfahrzeug zu nutzen. Nur in Ausnahmefällen ist die Nutzung eines Pool Fahrzeuges möglich. Die jeweils gültige Reiseordnung und Dienstwagenrichtlinie sind zu beachten" (§ 3 lit c der Vereinbarung).

"Bei der Abrechnung der Dienstfahrten hat der Mitarbeiter anzugeben, dass die mit dem Firmenfahrzeug durchgeführt wurden. Der Erstattungsbetrag für gefahrene Dienstkilometer wird über die Reisekostenabrechnung ausbezahlt und nachträglich im Rahmen der Gehaltsabrechnung versteuert und verbeitragt" (§ 3 lit. d der Vereinbarung).

Die Fahrten des Bfs. mit dem Firmenfahrzeug, das sowohl beruflich als auch privat genutzt werden konnte, wurden vom Arbeitgeber nicht überwacht. Der Bf. konnte - gleich einem privaten Leasingnehmer - täglich über dessen Einsatz frei verfügen. Lediglich bei grob missbräuchlicher Verwendung des Fahrzeuges oder bei Nichtzahlung der Leasingraten (diese wurden allerdings ohnehin vom Lohn mitabgezogen) konnte ihm das Fahrzeug entzogen werden.

Nach seinen Angaben verwendete der Bf. das Fahrzeug für seine Fahrten zum und vom Arbeitsplatz in Deutschland, für private Fahrten und für anfallende (allfällige betriebliche) Dienstfahrten.

Laut Minderwertgutachten vom 11.7.2016 wies das Fahrzeug bei der Inspektion vom 9.10.2015 einen Kilometerstand von 44.220 km auf, und bei der Besichtigung am 7.7.2016 einen Kilometerstand von 54.754 km.

Der Bf. behauptete laut seiner linearen Berechnung - ausgehend vom Kilometerstand 54.754 vom 4.7.2016 und einer monatlichen durchschnittlichen Fahrleistung von 1.190 km -, dass er im Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 eine Gesamtkilometerfahrleistung von 32.130 km (27 Monate x 1.190 km) gehabt hat.

Feststeht, dass der Bf. im Jahr 2014 8 Tage, 2015 14 Tage und 2016 9 Tage laut vorgelegten Reisekostenabrechnungen auf Dienstreise war und mit dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeug 2014 (ab April 2014) 1.853 km, 2015 2.375 km und 2016 (bis zur Rückgabe am 4.7.2016) 1.151 km dienstlich gefahren ist. Die Abrechnung dieser Dienstreisekilometer erfolgte vom bzw. zum Unternehmen des Arbeitgebers.

Die vom Bf. ermittelten 20.600 Kilometer - ausgehend von jährlich an 170 Tagen zur Arbeitsstätte in Deutschland gefahrene Fahrtstrecke von 27 km (hin und retour 54 km) im Zeitraum April 2014 bis Ende Juni 2016 - sind mangels Vorlage von Unterlagen und konkreten Nachweisen wie Fahrtenbuch, konkrete Aufzeichnungen, Tankrechnungen und Vorlage der Zeitkartenabrechnung des Arbeitgebers nicht nachvollziehbar. Die zur Berechnung der Fahrtstrecke zum Dienort herangezogenen bzw. jährlich verbliebenden 170 Tage anstatt der verfügbaren jährlichen 220 Arbeitstage wurde vom Bf. auch nicht über das Zeiterfassungssystem nachgewiesen. Der vom Bf. behauptete Abzug der Dienstreisetage (2014 8 Tage, 2015 14 Tage und 2016 9 Tage) von den jährlich 220 verfügbaren Arbeitstagen erklärt auch nicht den Ansatz der 170 Tage pro Jahr für die Berechnung der Kilometer in Zusammenhang mit den beruflichen Fahrten zum Dienort in Deutschland.

Mit dem Vorbringen, dass "die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienort 27 km beträgt, davon 24 km auf Deutschem Bundesgebiet", zeigt der Bf. nicht auf, dass diese Fahrtstrecke zum Dienort in Deutschland von ihm für die beruflichen Fahrten tatsächlich benutzt wurde. Neben fehlenden konkreten Hinweisen und Anhaltspunkte über die

gefahrenen Strecken fehlen Nachweise, die sein Vorbringen stützen, zumal nicht übersehen werden darf, dass weitere Streckenvarianten zur Verfügung stehen um zum Dienstort des Bf. in Deutschland zu gelangen. Laut Routenplaner (Google Maps, ARBÖ Maps etc) steht ua eine kürzere Strecke von 23,2 km zur Verfügung, die fast ausschließlich in Österreich und nur zu einem kleinen Teil auf deutsches Gebiet gefahren wird. Dass eine solche kürzere Strecke zum Dienstort in Deutschland vorhanden ist, wird vom Bf. nicht bestritten.

Über die vom Bf. ermittelten Privatkilometer - 6.150 km - wurde nichts Konkretes und in sich Schlüssiges vorgebracht. Es wurde vom Bf. weder ein Auslandsbezug (Einkauf, Ärzte, Familie, Freunde in Deutschland, etc) aufgezeigt noch durch Vorlage von konkreten Nachweisen ein solcher bestätigt. Dass die privaten Kilometer ausschließlich in Deutschland gefahren wurden bzw. in welchem Umfang, lässt sich weder aus dem im Akt liegenden Unterlagen noch aus dem Vorbringen des Bf. ableiten.

Am 4.7.2016 wurde der Wagen mit einem Kilometerstand von 54.754 km an den Dienstgeber zurückgegeben. Seit diesem Zeitpunkt verfügt der Bf. über keinen Firmenwagen/Dienstwagen mehr.

Vom Finanzamt wurde ein sich nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen ergebender dauernder Standort des gegenständlichen KFZ mit deutschem Kennzeichen in Österreich unterstellt und dementsprechend für den Zeitraum 4/2014 NoVA sowie für die Zeiträume 4-12/2014 und 1-12/2015 KFZ-Steuer vorgeschrieben.

Dagegen ist das Beschwerdebegehren gerichtet, wobei der Bf. vorbringt, dass als Verwender des Fahrzeuges der deutsche Arbeitgeber, der das Fahrzeug vom Leasingunternehmer geleast hatte, anzusehen und deshalb der Standort am deutschen Sitz des Unternehmens (=Dienstgebers) gelegen sei. Überdies sei das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden und somit auch der unternehmerischen Verwendung zuzurechnen. Weiters wurde Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res judicata und die Verletzung des Vertrauensschutzes vom Bf. eingewendet.

Im Beschwerdeverfahren wurde der Bf. vom Finanzamt mittels Ergänzungsersuchen zur Erbringung eines Gegenbeweises bezüglich des dauernden Standortes des Fahrzeuges aufgefordert und entsprechende Fragen gestellt.

Ein nachvollziehbarer Beweis, der überwiegenden Nutzung des PKW in Deutschland wurde nicht erbracht. Der angeforderte Gegenbeweis ist nicht gelungen.

Die Beschwerde betreffend NoVA 4/2012, Kfz-Steuer 4-12/2014 und Kfz-Steuer 1-12/2015 wurden mittels Beschwerdevorentscheidung abgewiesen. Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gegen die genannten Bescheide wurde vom Bf. laut Vorlageantrag beantragt.

Mit Vorhalt vom 9.10.2017 wurde der Bf. ersucht, die im Inland und Ausland mit dem Fahrzeug gefahrenen Kilometer nachzuweisen. Ein Nachweis, dass überwiegend in Deutschland jährlich mit dem vom Arbeitgeber an den Bf. zu Nutzung übergebenen Fahrzeug gefahren wurde, wurde nicht erbracht.

C. Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen fußen auf den vorgelegten Aktenteilen sowie der Beantwortung des Vorhalts vom 18.10.2017.

In den Unterlagen befindet sich vor allem ein Muster der Fahrzeugüberlassungserklärung für FK3 Mitarbeiter samt Exemplar der Gehaltsumwandlungserklärung sowie der Liste der Mitarbeiter die im Rahmen des Gehaltsumwandlungsmodells ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen haben. Daraus ist zu entnehmen, dass der Bf. an dem beschriebenen Gehaltsumwandlungsmodell teilgenommen hat und, dass dem Bf. das beschwerdegegenständliche Fahrzeug zur Nutzung vom Arbeitgeber überlassen wurde (Erste Zulassung 31.8.2012).

Der Bf. ist nun der Meinung, dass in Fällen einer Fahrzeugüberlassung durch den deutschen Arbeitgeber die Tätigkeit des Dienstnehmers dem ausländischen Unternehmer zuzurechnen sei.

Das Fahrzeug wurde vor April 2014 dem Bf. zur Nutzung übergeben und mit 4.7.2016 wurde die Nutzungsüberlassung durch Rückgabe beendet.

Es ist daher als erwiesen, dass das Fahrzeug nach der Nutzungsübergabe nach Österreich, wo der Bf. unbestritten seinen Hauptwohnsitz hat, eingebracht wurde und von ihm für die beruflichen Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, für private Fahrten und für (allfällige betriebliche) Dienstfahrten seines Arbeitgebers benutzt wurde.

Nach den Angaben des Bf. wurde kein Fahrtenbuch geführt.

Zu den vom Bf. ermittelten 20.600 Kilometer für Fahrten zum Dienstort in Deutschland - ausgehend von der einfachen Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort von 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet) im Zeitraum April 2014 bis Ende Juni 2016, und den jährlich 170 Tagen verbleibenden Tagen anstatt der verfügbaren jährlichen Arbeitstagen abzüglich Abwesenheiten wie Dienstreisen- wird folgendes entgegengehalten:

Wie der Bf. "aus den jährlich verfügbaren Arbeitstagen von ca 220 Tagen" auf die jährlich 170 verbleibenden Tage für die Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort in Deutschland kommt, ist nicht nachvollziehbar, zumal der Bf. lediglich im Jahr 2014 8 Tage, im Jahr 2015 14 Tage und im Jahr 2016 9 Tage auf Dienstreise in Deutschland war. Dazu kommt, dass es sich fast

ausschließlich um Tagesdienstreisen (abgesehen von ein paar Ausnahmen: 13.5.2014 bis 14.5.2014, 6.7 bis 7.7.2015, 28.9. bis 29.9.2015, 13.11. bis 14.11.2015, 25.11. bis 26.11.2015, sowie 14.3. bis 15.3.2016, 19.6. bis 22.6.2016) gehandelt hat, die vom Dienstort des Bf in Deutschland abgerechnet wurden (bzw. als angetreten gewertet wurden), sodass die Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort auch an diesen "Tagesdienstreisen" zu absolvieren waren. Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen (Bestätigung Arbeitgeber, Zeitkartenabrechnung etc) konnten die tatsächlich absolvierten Fahrten zum Dienstort in Deutschland pro Jahr nicht festgestellt werden, da die Anzahl der Tage, an denen die Fahrten erfolgten, nicht bekannt war, zumal der Bf selbst vorgebracht hat, dass "wegen Zeitaufonomie diese über das Zeiterfassungssystem nicht nachweisbar sind". Die Nachvollziehbarkeit der vom Bf. ermittelten 20.600 Kilometer für die Fahrtstrecke Wohnort-Dienstort ist daher aus diesem Grund schon nicht gegeben. Da hilft auch die Behauptung des Bf. nicht, dass die einfache Fahrtstrecke Wohnort-Dienstort 27 km beträgt, davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet. In diesem Zusammenhang steht fest und darf nicht übersehen werden, dass es verschiedene Fahrtstrecken bzw. -varianten gibt, um den Dienstort des Bf. in Deutschland zu erreichen. Es gibt laut Routenplaner (Google Maps, ARBÖ Maps etc) auch eine Streckenvariante (kürzere Strecke 23,2 km) und wird vom Bf. auch nicht bestritten, die fast ausschließlich in Österreich und nur zu einem kleinen Teil auf deutschem Gebiet gefahren wird. Mit seinem Gegenargument im Schreiben vom 18.10.2017 "die Wahl des Arbeitsweges hängt immer auch von den persönlichen Präferenzen und Erfahrungen ab, die Wegstrecke ist dabei nur ein Kriterium" zeigt der Bf. in keinsten Weise auf, dass die überwiegend auf deutschem Bundesgebiet führende Fahrtstrecke zum Dienstort vom Bf. auch täglich benutzt wurde. Geeignete Unterlagen waren zum Beweis dem Schreiben vom 18.10.2017 nicht beigelegt.

Auf das Vorbringen im Vorhalt vom 9.10.2017, dass *"bei gegenständlicher Sachlage nicht nur die gesetzliche Vermutung für einen Standort des Fahrzeuges im Inland spricht, sondern auch nach der Lebenserfahrung von diesem Standort auszugehen ist, da am inländischen Wohnsitz die wesentlichen "Ruhevorgänge" in den Nächten, an Feiertagen und an Wochenenden stattfinden würden bzw. sich der PKW täglich an ihrem Wohnsitz befindet und nach Österreich eingebracht wird"* hat der Bf. nicht mehr reagiert.

Zu den ermittelten Privatkilometer - 6.150 km - wurde vom Bf. nichts vorgebracht. In welchem Ausmaß die Privatkilometer in Österreich oder in Deutschland gefahren wurden, wurde vom Bf. trotz Nachfrage im Ergänzungsersuchen und im Vorhalt vom 9.10.2017 nicht beantwortet. Es wurde weder ein Auslandsbezug behauptet noch wurden die privat gefahrenen Kilometer im Detail dargestellt. Auf den Punkt gebracht, fehlt es an der Nachvollziehbarkeit der gefahrenen Privatkilometer. Dass die Privatkilometer überwiegend in Deutschland gefahren wurden, wurde vom Bf. nicht mehr behauptet.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund obiger Ausführungen, dass vom Bf. nicht nachgewiesen wurde, dass mit dem vom Arbeitgeber zur Nutzung übergebenden Fahrzeug jährlich überwiegend in Deutschland gefahren wurde.

Pauschale Kilometerangaben für den Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 reichen nicht aus, um den Gegenbeweis der überwiegend in Deutschland gefahrenen Kilometer zu erbringen bzw. um die Standortvermutung im Inland zu widerlegen.

D. Rechtsgrundlagen

1. Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG):

§ 1 Z 3 NoVAG 1991 zufolge, unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe (NoVA). 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 NoVA erbracht.

Nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr.52/2009 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Ab 16.06.2010 ist § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 in Kraft und die Steuerschuld entsteht bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung.

2. Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG):

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 lautet: Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 ist Steuerschuldner „..... die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.“

Die Steuerpflicht dauert gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.

3. Kraftfahrgesetz 1967 (KFG):

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen ua. des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

§ 79 KFG 1967: 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 KFG 1967 idF ab 24.4.2014 geltenden Fassung BGBl I 26/2014 sind 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 Fahrzeuge mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.

Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet 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 örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

Anmerkung:

Der VwGH hat mit seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79, nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG 1967 galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die (von der damals belangten Behörde vertretene) Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des VwGH im Gesetz keine Deckung.

Der Gesetzgeber hat darauf § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geändert, stellt nunmehr für den Fristbeginn auf die "erstmalige Einbringung" in das Bundesgebiet ab und hat ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geänderte § 82 Abs. 8 KFG 1967 rückwirkend mit 14.08.2002 in Kraft trete, aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Demzufolge ist die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, mit Ablauf des 23.04.2014, in Kraft getreten.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist daher § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der Fassung des BGBl. I Nr. 26/2014 anzuwenden.

E. Rechtliche Würdigung:

1. Bestimmung des Verwenders:

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe bzw. der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug (BMW 520d touring) mit deutschem Kennzeichen ab April 2014, das ganze Jahr 2015 sowie bis Anfang Juli 2016 (Rückgabe 4.7.2016) vom Bf. im Inland (Österreich) verwendet wurde, steht fest, da es ihm vom seinem Arbeitgeber (Erstzulassung 31.8.2012) zur Nutzung überlassen worden war, er seinen Wohnsitz in Österreich hatte und dieses für die beruflichen Fahrten zum Dienstort in Deutschland, für Privatfahrten und für allfällige Dienstfahrten verwendete.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt.

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107). Es ist somit der Verwender zu bestimmen.

Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs. 1 KFG 1967 zum Tragen.

Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378).

Wird das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke verwendet, richtet sich der zunächst vermutete Standort nach dem Sitz des Unternehmens als jenem Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird.

Laut VwGH vom 24.11.2012, 2009/16/0212 liegt ein privater Verwender vor und es ist auf dessen Wohnsitz (also Mittelpunkt der Lebensinteressen) abzustellen, wenn das Fahrzeug nicht nur unternehmerischen Zwecken dient, sondern es auch uneingeschränkt für Privatfahrten und weitere Zwecke ohne weiteren Vorgaben verwendet werden kann. Die Dispositionsmöglichkeit über das Fahrzeug reicht laut VwGH aus.

Wenn der Bf. vorbringt, dass ihm aufgrund des Umstandes, dass das Fahrzeug von seinem Dienstgeber geleast worden sei, jegliche Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehlen würde und die Verfügungsgewalt eindeutig beim Dienstgeber liege und unter Bezugnahme auf den Halterbegriff nach § 5 EKHG darauf hinwies, dass das Merkmal des Halterbegriffs die Verfügungsgewalt sei, wobei diese demjenigen zukomme der den Einsatz anordne und dieser Einsatz im gegenständlichen Fall eindeutig vom Dienstgeber angeordnet worden sei, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungeberechtigung geschaffen habe und die Dienstfahrten vom Dienstgeber angeordnet worden seien, welcher auch verfügt habe, dass dafür dieses Fahrzeug zu verwenden sei und letztlich der Dienstgeber es sei, der die Einsatzkriterien anordne, sodass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen seien und der Bf. somit nicht als Fahrzeugverwender anzusehen sei, so muss dem Folgendes entgegengehalten werden:

Nach der Rechtsprechung des VwGH (27.1.2010, 2009/16/0107) ist Steuerschuldner derjenige, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht. Jene Person ist zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet. 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 des Tatbestandes nicht an. Unter dem Halter des Kraftfahrzeuges im Sinne des vom Bf. angesprochenen § 5 EKHG ist nach der Rechtsprechung des OGH die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch hat und die Verfügungsmacht darüber hat. Dies ist nach den objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (Verweis auf OGH 18.12.2000, 9 Ob A 150/00z).

Aus den zitierten Aussagen des VwGH ergibt sich, dass der Einwand des Bfs, dass ihm rechtlich die Möglichkeit einer Fahrzeuganmeldung verwehrt gewesen sei, da Leasingnehmer sein Dienstgeber gewesen sei, die Qualifizierung des Bfs als Schuldner der NoVA nicht auszuschließen vermag.

Dem Bf. kam daher die Haltereigenschaft zu. Er hatte das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch, da er im Rahmen einer Gehaltsumwandlungsvereinbarung einen Teil seiner Bruttobezüge für die Möglichkeit der Nutzung aufwendete und laut dieser Vereinbarung auch darüber hinausgehende zusätzliche Kosten zu tragen hatte. Er konnte über das Fahrzeug wie ein privater Leasingnehmer verfügen, indem er die tägliche und tatsächliche Verwendung bestimmen konnte. Es ist davon auszugehen, dass demjenigen, dem gegen Abzug eines beträchtlichen Gehaltsbestandteiles ein Fahrzeug zur nicht kontrollierten Privatnutzung überlassen wird, der Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zukommt (siehe BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

Das vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Firmenauto konnte vereinbarungsgemäß uneingeschränkt privat verwendet werden, wobei eine Nutzung durch Familienangehörige sowie sonstige vom Mitarbeiter autorisierte Personen möglich war (§ 1 lit e der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Dazu kommt noch, dass die Fahrten zudem vom Dienstgeber nicht überwacht wurden.

Die Verwendung des Fahrzeuges kann auch deswegen nicht dem betrieblichen Bereich des Arbeitgeberunternehmens zugerechnet werden, weil es sich bei den Fahrten vom und zum Arbeitsplatz lediglich um berufliche Fahrten des Bfs handelt, aber nicht um unternehmerische Fahrten des Arbeitgebers. Die Berufs- und Wohnsitzwahl des Bfs ist seinem privaten Bereich zuzuordnen. Er hat im Regelfall seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er seinen Arbeitsplatz erreichen kann bzw. hat er allenfalls für den Fahrweg entfallende Kosten zu tragen (soweit diese nicht steuerlich bei der Ermittlung seiner Einkommensteuer Berücksichtigung finden). Keinesfalls liegen bei den dabei anfallenden Kosten aber Kosten des Unternehmens des Arbeitgebers und somit unternehmerische Fahrten vor. Wenn Arbeitnehmer nicht zB als Vertreter oder Monteur im unternehmerischen Interesse und im Auftrag des Unternehmens Fahrtstrecken zurücklegen, verwenden sie das Fahrzeug für private Zwecke, so auch bei den beruflich veranlassten Fahrten zum und vom Arbeitsplatz (siehe BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014).

Die in der Beschwerde ins Treffen geführte Aussage, dass das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten zu verwenden sei, kann in verständiger Auslegung der entsprechenden Formulierung in der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung (§ 3 lit c und d) in Zusammenhalt mit den tatsächlichen Verhältnissen nur so verstanden werden, dass allfällige Dienstfahrten (falls solche anfallen bzw durchzuführen wären) grundsätzlich mit dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug zu absolvieren waren.

Dass das Fahrzeug hauptsächlich bzw im überwiegenden Ausmaß vom Sitz des Arbeitgebers in Deutschland zu verwenden ist, wurde nicht nachgewiesen. Auch nicht, dass die Disposition über das Fahrzeug beim Arbeitgeber des Bf. in Deutschland gelegen war.

Aufgrund der Feststellungen konnte der Bf. über das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Fahrzeug frei verfügen. Er benützte es nicht nur für Privatfahrten, für berufliche Fahrten zum Dienstort in Deutschland, sondern auch für allfällige Dienstfahrten - wie bekannt in einem sehr geringem Umfang. Der Bf. war der Verwender des Fahrzeuges im Zeitraum 23.4.2014 bis 4.7.2016.

2. Standortvermutung:

Dass der Bf. als Verwender des Fahrzeuges seinen Hauptwohnsitz, das bedeutet seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte, war im gesamten Verfahren nicht strittig.

Damit tritt die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das Fahrzeug als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist.

Es waren somit bis zum Gegenbeweis sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen - Verwendung, Hauptwohnsitz - für die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 festgelegte Standortvermutung in Österreich erfüllt.

3. Gegenbeweis:

Zum Gegenbeweis vertritt der VwGH die Ansicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeuge bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht.

Ein Fahrzeug kann zwar in mehreren Staaten verwendet werden, jedoch nur in einem Staat einen dauernden Standort haben. Daher wäre nachzuweisen, dass das Fahrzeug zu einem bestimmten Staat eine größere Bindung als zu Österreich hat.

Den Verwender, der dagegen einen dauernden Standort im Ausland behauptet, trifft schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat

nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich ist (VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0025).

Nachzuweisen wäre somit seitens des Abgabepflichtigen zweifelsfrei der regelmäßige Ort der Verwendung sowie die Art und Weise der Verwendung (Zweck der Reise, Verwender, Dauer der Reise, Km-Anzahl). Nach § 119 BAO sind seitens der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit Abgabepflichten alle maßgeblichen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Der Abgabenbehörde ist ein klares und vollständiges Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen. Dieser Offenlegung dient unter anderem auch die Beantwortung von Vorhalten. Bloße Behauptungen ohne die Vorlage von diesen Behauptungen unterstützenden objektiv nachprüfbaren Nachweisen genügt der Offenlegungspflicht nicht.

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

Aufgrund des Gesetzeswortlautes "Gegenbeweis" ist auch eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs 8 KFG vermutet (BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014).

Den Gegenbeweis - die Widerlegung der Vermutung des Standortes im Inland - wurde vom Bf. nicht erbracht.

Der Bf. hat selbst vorgebracht, dass kein Fahrtenbuch geführt wurde. Außer den Reisekostenabrechnungen wurden keine weiteren Unterlagen zum Nachweis der im Inland und im Ausland gefahrenen Kilometer vorgelegt. Aus den in Deutschland dienstlich gefahrenen Kilometer - 2014 1.853 km und 2015 2.375 km - lässt sich allein keine überwiegende Nutzung des Fahrzeuges in Deutschland ableiten.

Die pauschale Ermittlung der 20.600 Gesamtkilometer über den Zeitraum 23.4.2014 bis 4.7.2016, wie sie vom Bf. durchgeführt wurde, ist als Gegenbeweis zur Widerlegung der Standortvermutung in Österreich nicht ausreichend bzw nicht geeignet, zumal die beruflich gefahrenen Kilometer zum und vom Dienstort des Bf. nicht nachvollziehbar sind und keine Unterlagen vorgelegt wurden, aus denen die im In und im Ausland insbesondere Deutschland gefahrenen Strecken zu entnehmen sind.

Das Vorbringen "die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort beträgt 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet)" wurde nicht weiter bewiesen. Der Umfang der tatsächlichen Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland ist im Dunkeln geblieben. Der Bf. hat selbst nicht den Versuch unternommen nachzuweisen, dass das Fahrzeug überwiegend in Deutschland zur Nutzung verwendet wurde. Da verhilft auch das Argument des Bf. *"Die Wahl des Arbeitsweges hängt immer auch von den persönlichen Präferenzen und Erfahrungen ab, die Wegstrecke ist dabei nur ein Kriterium"* nicht zum Erfolg. Dass verschiedene Streckenvarianten zum Dienstort des Bf. in Deutschland zur Verfügung stehen, und eine kürzere Strecke (23,2 km) zum Dienstort fast ausschließlich auf österreichischem Hoheitsgebiet gefahren wird, wurde vom Bf. auch nicht bestritten.

Somit sind die vom Bf. für den Zeitraum 23.4.2014 bis 4.7.2017 ermittelten 20.600 Kilometer für die Fahrtstrecke zum Dienstort des Bf. in Deutschland nicht als gelungener Nachweis heranzuziehen, um die Vermutung des Standortes im Inland zu widerlegen.

Hinsichtlich der vom Bf. pauschal ermittelten Privatkilometer (6.150 km) ist nichts bekannt. Es fehlen diesbezüglich konkrete Ausführungen und Nachweise über die gefahrenen Strecken im In- und Ausland, sowie konkrete Anhaltspunkte für einen Auslandsbezug.

Da dem Bf. die Beweisvorsorgepflicht und die Beweislast trifft bzw er den Nachweis zu erbringen hat, dass die dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich überwiegend in Deutschland erfolgte und er diesen Gegenbeweis - Widerlegung der Vermutung des Standortes im Inland - nicht erbracht hat, ist die NoVA und die Kraftfahrzeugsteuer vorzuschreiben.

4. Ergebnis der rechtlichen Würdigung:

a) Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die tägliche Fahrt zur Arbeit von Österreich nach Deutschland bis 23.04.2014 die Frist immer wieder neu beginnen ließ. Ab 24.04.2014 unterbrechen diese Fahrten die Monatsfrist nicht mehr. Die widerrechtliche Verwendung setzt mit Ablauf der Monatsfrist am 24.05.2014 ein.

b) Verschreibung der NoVA 04/2014

Nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt die dargestellte widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges der NoVA, welche nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr.52/2009 dem Verwender, der nicht rechtlicher Besitzer des Fahrzeuges sein muss, vorgeschrieben werden kann.

Die Steuerschuld entsteht dabei gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland und war somit für April 2014 vorzuschreiben.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031) muss eine ununterbrochene Monatsfrist erfüllt sein, dann normiert § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 das Entstehen der Steuerschuld rückwirkend mit der Einbringung; ab 24.04.2014 unterbrechen Ein- und Ausbringungen die Monatsfrist nicht mehr. Die Verwendung wird – trotz der Fahrten ins Ausland – am 24.05.2014 widerrechtlich.

Die Steuerschuld entsteht aber kraft NoVAG mit der Einbringung am 24.04.2014. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der NoVA für April 2014 war somit abzuweisen.

c) Vorschreibung der KFZ-Steuer 04-12/2014, und 1-12/2015:

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen Kraftfahrzeuge der Kraftfahrzeugsteuer, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Vorzuschreiben ist die KFZ-Steuer nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 wieder dem Verwender.

Mit Erkenntnis vom 17.10.2012, 2010/16/0218 bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist. Die Steuerschuld kann somit frühestens ab 24.05.2014 entstanden sein. Der gesetzlichen Bestimmungen ist kein konkreter Entstehungszeitpunkt zu entnehmen.

Daher ist § 4 BAO heranzuziehen, der normiert, *nach Ablauf des Monats*, wobei davon auszugehen ist, dass die Fahrten zur Arbeit die Frist bis 23.04.2014 immer wieder neu beginnen ließ.

Ab 24.04.2014 unterbrechen diese Fahrten die Monatsfrist nicht mehr. Die widerrechtliche Verwendung setzt ab 24.05.2014 ein. Eine gesetzliche Rückwirkungsfiktion ist - im Gegensatz zum NoVAG - nicht vorhanden.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 beginnt die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung mit dem Beginn des Kalendermonats, indem die Verwendung einsetzt.

Da für das Entstehen der Steuerpflicht der ungenutzte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist maßgeblich ist, begann die Steuerschuld im Mai 2014.

aa) KFZ-Steuer 04-12/2014

Das Finanzamt hat am 15.9.2016 einen Bescheid über die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-12/2014 erlassen und die Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 721,44 € festgesetzt.

Unter Beachtung des Voranstehenden ergibt sich jedoch, dass für den April 2014 gar keine KFZ-Steuerschuld bestand.

Die Monatssteuer betrug bei der Festsetzung 80,16 €. Die KFZ-Steuer beträgt daher für den Zeitraum 04-12/2014 641,28 € und umfasst somit die Monate Mai bis Dezember 2014.

Der Beschwerde betreffend Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-12/2014 war somit teilweise Folge zu geben.

bb) KFZ-Steuer 1-12/2015

Das Finanzamt hat am 15.9.2016 einen Bescheid über die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 01-12/2015 erlassen und die Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 961,92 € festgesetzt.

Da die Verwendung des KFZ durch den Bf. auch das gesamte Jahr 2015 andauerte und vom Bf. nicht nachgewiesen wurde, dass die Verwendung durch ihn im Jahr 2015 beendet wurde, erfolgte die Vorschreibung von KFZ Steuer für die Monate 1-12/2015 zu Recht. Wie vom Bf. selbst vorgebracht wurde das Fahrzeug erst am 4. Juli 2016 zurückgegeben.

Somit war das gegen diesen Bescheid gerichtete Begehren abzuweisen.

F. Weitere Beschwerdeeinwendungen

a) Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Begründungsmängel im Erstverfahren (in Erstbescheiden) können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO-Kommentar ⁶, § 93, Tz 16).

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 9.12.2016 hinsichtlich NoVA 04/2014, Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 und Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 wurde der Bf. vom Finanzamt über die Änderung des KFG in Kenntnis gesetzt. *„Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG 1967 geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist ex lege durch eine vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.“*

Das Finanzamt teilte dem Bf. mit, dass von einer gesetzlichen Standortvermutung in

Österreich auszugehen sei. Das Finanzamt räumte dem Bf. die Möglichkeit ein, den im Gesetz vorgesehenen Gegenbeweis anzutreten.

In der Beschwerdeentscheidung vom 6.4.2017 wurde der Sachverhalt festgestellt und unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen eine rechtliche Würdigung vorgenommen.

Da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Bf. ausreichend Gehör eingeräumt wurde und er an der Verfolgung seiner Rechte auch nicht gehindert war, kann eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens nicht erblickt werden.

b) Res judicata

Der Bf. wendet in seiner Beschwerde res judicata im Zusammenhang mit der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 4-6/2014 sowie NoVA 4/2014 ein.

Nach der Rechtsprechung des VwGH setzte der steuerschuldauslösende Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung bis zur Gesetzesänderung per 24.04.2014 eine ununterbrochene Verwendung des in Streit stehenden Fahrzeuges über den Zeitraum der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 voraus. Bei regelmäßigen monatlichen Ausbringungen lag vor dem 24.04.2014 keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vor.

Ab 24.04.2014 unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr. Insoweit hat sich die Rechtslage objektiv geändert. Vor der angeführten Rechtsprechung des VwGH ging die Verwaltungspraxis davon aus, dass vorübergehende Ausbringungen die Monatsfrist nie unterbrechen. Für eine Neufestsetzung war ein neuer Sachverhalt festzustellen und dieser war nach der geänderten Rechtslage zu würdigen.

Wenn der Bf. insbesondere hinsichtlich des KFZ-Steuerbescheides 04-12/2014 und des NoVA-Bescheides für 04/2014 von einer res judicata ausgeht, ist darauf zu entgegnen, dass keine Sachidentität vorliegt, da die Festsetzung nach neuer Rechtslage für einen Zeitpunkt nach dem 23.04.2014 erfolgte (BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016), und im übrigen betreffend die Kraftfahrzeugsteuervorschreibung für den Zeitraum 4-12/2014 auch einen anderen Zeitraum betrifft.

Das Finanzamt hat zulässigerweise nach Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die Kraftfahrzeugsteuer für den angefochtenen Zeitraum 04-12/2014 sowie die NoVA für 04/2014 (neu) festgesetzt.

Abgesehen davon, dass kein Sachidentität vorliegt, geht für die Kraftfahrzeugsteuervorschreibung 1-12/2015 die Argumentation ins Leere, da die Kraftfahrzeugsteuervorschreibung einen anderen Zeitraum betraf.

c) Vertrauensschutz

Zusammenfassend führte der Bf. aus, dass die Fahrzeugüberlassungsverträge mit dem Dienstgeber im Vertrauen darauf abgeschlossen worden seien, dass keine KFZ-Steuerpflicht und keine NoVA-Pflicht bestünde. Die erfolgte Gesetzesänderung sei auf Verträge, die vor der Gesetzesänderung abgeschlossen worden seien, nicht anzuwenden, sondern nur auf Sachverhalte, die nach der Gesetzesänderung entstanden seien.

Dazu hält das Bundesfinanzgericht unmissverständlich fest, dass ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass eine für ihn möglicherweise günstige Regelung nicht vom Gesetzgeber geändert werden darf (BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

Die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG ist mit Ablauf des 23.04.2014 in Kraft getreten (VfGH 02.12.2014, G 72/2014).

Da die anzuwendende gesetzliche Bestimmung klar und eindeutig ist, was auch vom Bf. nicht bezweifelt wird, ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Abgabenbehörden sind gemäß Art 18 B-VG an die Gesetze gebunden und haben diese anzuwenden. Durch die Anwendung der geänderten Rechtslage wurde der Vertrauensschutz nicht verletzt.

Ein allgemeiner Anspruch auf die Beständigkeit der Gesetzeslage besteht nicht. Daher steht auch der Grundsatz von Treu und Glaube einer Gesetzesänderung nicht entgegen (VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

G. Zulässigkeit der Revision

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

Gegenständlich handelt sich dabei um einen Akt der Beweiswürdigung im Einzelfall.

Die rechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechbarkeit der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967) sind durch die Gesetzesänderung (BGBl. I Nr. 26/2014) und Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 25.04.2016, Ro 2015/16/0031) geklärt.

Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 26. Juni 2018