

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 11. November 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 04/2014, der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014, der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 (alle datiert vom 19. November 2016) und der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-3/2016 (datiert vom 11. Oktober 2016) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Am 19. September 2016 erstellte das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe des Zeitraums 04/2014 für einen Audi Q5 2,0 TDI S tronic quattro, in welchem für den Beschwerdeführer Normverbrauchsabgabe i.H.v. € 4.376,11 festgesetzt wurde.

Dies begründete das Finanzamt damit, dass der Beschwerdeführer das oben genannte Fahrzeug von seinem Arbeitgeber (Firma D, B) zur Verfügung gestellt bekommen habe. Aus der entsprechenden Gehaltsumwandlung sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer das Fahrzeug sowohl für betriebliche als auch uneingeschränkt für private Zwecke verwenden könne. Dies gehe auch aus dem Schreiben des Arbeitgebers des Beschwerdeführers am 17. April 2014 hervor, weswegen der Beschwerdeführer als Verwender des Fahrzeuges anzusehen sei. Der Beschwerdeführer sei vom Finanzamt eingeladen worden, den Gegenbeweis hinsichtlich des dauernden Standortes im Inland anzutreten, was der Beschwerdeführer jedoch nicht getan habe. Weiteres Indiz für den dauernden Standort in Österreich sei, dass der Beschwerdeführer jeden Tag nach Österreich zurückkehre. Dadurch sei der zeitlich überwiegende Aufenthalt in Österreich und auch die dauernde Standortvermutung des Fahrzeuges belegt.

Ebenfalls am 19. September 2016 erstellte das Finanzamt die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 und 1-12/2015 und am 11. Oktober 2016 den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-3/2016. Dabei wurde die Kraftfahrzeugsteuer mit € 647,19 (4-12/2014), € 862,92 (1-12/2015) und mit € 186,96 (1-3/2016) bemessen.

Gleichlautend begründete das Finanzamt dies damit, dass der beschwerdegegenständliche Wagen nach § 82 Abs. 8 KFG im Inland zugelassen hätte werden müssen. Was den konkreten Sachverhalt betreffe, werde auf den mit selben Datum ergangenen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe verweisen. Die Festsetzungen seien erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben sei.

Dem Ersuchen des Beschwerdeführers vom 17. Oktober 2016 die Rechtsmittelfrist für das Einbringen der Beschwerden gegen die verfahrensgegenständlichen Bescheide bis zum 15. November 2016 verlängern, wurde mit Bescheid datiert vom 18. Oktober 2016 vom Finanzamt stattgegeben.

Gegen alle vier verfahrensgegenständlichen Bescheide wandte sich der Beschwerdeführer mit Beschwerde datiert vom 11. November 2016, am gleichen Tag dem Finanzamt persönlich übergeben und begehrte die Aufhebung aller angefochtenen Bescheide mit der Begründung, dass das der Bescheiderlassung vorausgehende Verfahren sei als mangelhaft anzusehen sei. Das Bundesfinanzgericht vertrete in diversen Erkenntnissen zu Unrecht die Ansicht, dass keine res iudicata vorliege und eine Neufestsetzung der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer im Sinne der per 24. April 2014 gültigen Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässig sei. Es führe 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 folge, und dann die Normverbrauchsabgabe sowie die Kraftfahrzeugsteuer neu festgesetzt werden. In diesem Zusammenhang habe es zu entsprechenden Erhebungen zu kommen. Tatsächlich seien der nun beschwerdegegenständlichen Bescheiderstellung aber keinerlei Erhebungen vorangegangen, es sei der auch vom Bundesfinanzgericht geforderte neue Sachverhalt nicht festgestellt, sondern einfach mit Bescheiderlassungen vorgegangen worden, die sich auf keinerlei Beweisergebnisse stützen könnten. Ohne jede Begründung sei davon ausgegangen worden, dass für die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe der Zeitraum April 2014 heranzuziehen sei, während auch bei der Kfz-Steuer eine Verrechnung ab April 2014 erfolgt sei, ohne dass es eine entsprechende Tatsachengrundlage für diese Annahmen gäbe. Ausgehend von der ohnehin unrichtigen Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichts zur Möglichkeit neuer Bescheiderlassungen in Verkennung der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Revision des Dr. A wäre es zumindest notwendig gewesen, einen ergänzenden Sachverhalt festzustellen, was aber unterblieben sei, sodass gravierende Verfahrensmängel vorlägen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe sich im Erkenntnis Ro 2015/0031-4 auch mit der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2014 auseinanderzusetzen gehabt, welche im der Revision vorangegangenen Verfahren vorgeschrieben worden sei. Auch hinsichtlich dieser Kraftfahrzeugsteuer sei das Erkenntnis der Vorinstanzen als rechtswidrig aufgehoben worden, obwohl die Gesetzesänderung am 23. April 2014 wirksam geworden sei und demnach ausgehend von der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts eine Kraftfahrzeugsteuervorschreibung zulässig gewesen wäre. Es liege damit einerseits bereits eine Entscheidung über den Zeitraum April bis Juni 2014 vor, so dass diesbezüglich sehr wohl von einer res iudicata auszugehen sei, andererseits habe der Verwaltungsgerichtshof in keiner Weise ausgesprochen, dass sein Erkenntnis die Möglichkeit biete, Normverbrauchsabgabe beziehungsweise Kraftfahrzeugsteuer ab der Wirksamkeit der Gesetzesänderung neu vorzuschreiben. Die diesbezügliche Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts, welche in einigen Beschwerdeentscheidungen vertreten werde, könne sich daher in keiner Weise auf die Verwaltungsgerichtshofsentscheidung stützen. Es könne diesbezüglich auch nicht argumentiert werden, der Verwaltungsgerichtshof hätte sich mit dieser Frage nicht zu befassen gehabt, zumal es ja auch nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichts gewesen wäre, sich mit dieser Frage, die nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gewesen sei, auseinanderzusetzen. Nachdem das Bundesfinanzgericht sich diesbezüglich trotzdem geäußert habe, sei anzunehmen, dass sich auch der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich geäußert hätte, wenn er die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts teilen würde.

Die Frage nach dem Nutzer der streitgegenständlichen Fahrzeuge sei unrichtig beantwortet worden. Sowohl NoVAG als auch KFG würden die Steuerpflicht an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG 1967 knüpfen. Demnach wären Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen werde. Für eine theoretische Anmeldung des Fahrzeuges durch den Beschwerdeführer in Österreich gäbe es aber keinerlei Rechtsgrundlage. Es handle sich bekanntlich um ein Leasingfahrzeug, welches sein Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast habe, sodass dem Beschwerdeführer schon aus diesem Grund überhaupt die Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehle. Die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug liege eindeutig beim Unternehmen, von einer freien Verfügungsgewalt über das Fahrzeug durch den Beschwerdeführer könne aufgrund der gegebenen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse keine Rede sein. Zur Klärung des Verwenderbegriffes werde von der Judikatur unter anderem auf den Halterbegriff im Sinne des § 5 EKHG hingewiesen. Ein wesentliches Merkmal des Halterbegriffs sei die Verfügungsgewalt, wobei diese demjenigen zukomme, der den Einsatz anordne. Der Einsatz werde im Fall des Beschwerdeführers eindeutig vom Dienstgeber angeordnet, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungsberechtigung für den Beschwerdeführer geschaffen habe. Die Dienstfahrten würden vom Dienstgeber angeordnet, welcher auch verfügt habe, dass für Dienstfahrten

dieses Fahrzeug zu verwenden sei. Letztlich bestimme auch der Dienstgeber über die Fahrzeugrückstellung. Der Beschwerdeführer sei nur ein normaler weisungsgebundener Dienstnehmer ohne jede Geschäftsführungsbefugnis. Es sei in seinem Fall eindeutig der Dienstgeber, der letztlich die Einsatzkriterien anordne, sodass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen seien. Der Beschwerdeführer sei nicht als Fahrzeugverwender im Sinne der Judikatur anzusehen. Ausdrücklich habe auch der Verwaltungsgerichtshof in der bereits zitierten Entscheidung darauf hingewiesen, dass die unterschiedliche Entfernung des Wohnsitzes von der Staatsgrenze unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten biete, unter anderem auch die Möglichkeit des Leasingvertrages mit einem ausländischen Unternehmen. In der gesamten Verwaltungsgerichtshofsentscheidung werde niemals ausgeführt, dass die Beschwerdeführer als Fahrzeugverwender anzusehen seien oder es grundsätzlich die Möglichkeit gebe, sie überhaupt zu Zahlungen von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer zu verpflichten. Jedenfalls träfen auf sie wesentliche Elemente des Halterbegriffs nach dem EKHG nicht zu, so dass sie nicht als Fahrzeugverwender anzusehen und die Bescheide schon deshalb zu Unrecht ergangen seien.

Das Fahrzeug habe auch keinen dauernden Standort in Österreich. Es sei auf den Dienstgeber zugelassen, welcher in Österreich keinen Sitz und auch keine Zweigniederlassung habe. Vielmehr befinde sich der Sitz dieser Firma in B bzw. C in Deutschland. Als dauernder Standort sei bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort anzusehen, an dem sie ihren Sitz hätten und von wo aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt werde. Das Fahrzeug sei vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden. Ein dauernder Standort im Inland sei nicht gegeben. § 82 Abs. 8 KFG sei auch aus diesem Grund nicht anzuwenden, vielmehr sei § 79 KFG relevant, aufgrund dessen sich keine Anmeldepflicht im Inland ergebe, zumal die dort normierte Jahresfrist bei jedem Verlassen und Einbringen des Fahrzeuges von Neuem zu laufen beginne und das Fahrzeug innerhalb dieser Jahresfrist auch entsprechend grenzüberschreitend bewegt werde.

Das Erlassen von Bescheiden sei auch aus Gründen des Vertrauensschutzes unberechtigt gewesen. Es stehe mittlerweile fest, dass zumindest bis April 2014 keine Möglichkeit der Belastung mit Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer bestünde. Die Dienstnehmer hätten im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage Fahrzeugüberlassungsverträge mit dem Dienstgeber abgeschlossen, welche zwischenzeitig ausnahmslos beendet worden seien. Es bestünde nach der Gesetzesänderung nicht sofort die Möglichkeit, aus den Leasingverträgen auszusteigen. Diese hätten im Sinne der Vertragstreue noch erfüllt werden müssen. Sodann seien keine Fahrzeugüberlassungsverträge mehr abgeschlossen worden. Die Gesetzesänderung könnte auf Verträge, die vor dem Zeitpunkt der Gesetzesänderung abgeschlossen worden seien, nicht angewendet werden, sondern nur auf Sachverhalte, die nach der Gesetzesänderung entstanden seien. Ebenso wie es aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht möglich sei, Gesetze rückwirkend zu ändern, könnten Gesetze

auch nicht auf Sachverhalte angewendet werden, die vor der Gesetzesänderung verwirklicht worden wären. Weitere Ausführungen würden ausdrücklich vorbehalten.

Im Ergänzungsersuchen datiert vom 9. Dezember 2016 stellte das Finanzamt dem Beschwerdeführer verschiedene Fragen und erklärte einleitend, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrzeuggesetz (KFG) bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbreche diese Frist nicht. Mit April 2014 sei die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten worden, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen werde.

Auf die gestellten Fragen antwortete Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. Januar 2017, dass er zwischen April 2014 bis 18. April 2016 insgesamt sechs Dienstreisen durchgeführt habe, dabei 4.826 km unterwegs gewesen sei und dafür von seinem Arbeitgeber € 1.493,60 als Kilometergeld ersetzt erhalten habe. Die einfache Wegstrecke vom Wohnort bis zum Dienort betrage 23 km. Im genannten Zeitraum habe er auf den Fahrten zwischen Wohnort und Dienort insgesamt 18.216 km zurückgelegt. Das Ausmaß der Privatfahrten habe 34.851 km betragen. Er habe den Wagen mit einem Kilometerstand von 57.893 km an seinen Arbeitgeber zurückgegeben. Ein Fahrtenbuch habe er nicht geführt und sei ihm nach dem 18. April 2016 kein Fahrzeug vom Arbeitgeber mehr zur Verfügung gestellt worden.

Das Begehren des Beschwerdeführers auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide wurde mit der Beschwerdevorentscheidung datiert vom 7. April 2017, dem Beschwerdeführer nachweislich durch Hinterlegung zugestellt am 20. April 2017, abgewiesen.

Dies begründet das Finanzamt damit, dass laut der Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing dem Beschwerdeführer vom Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen oder privaten Nutzung überlassen worden sei. Im Gegenzug habe er dafür auf einen monatlichen Betrag des Bruttogehaltes verzichtet, welcher von den Bezügen einbehalten worden sei. Laut § 1 lit. e des zitierten Vertrages dürfe das Firmenfahrzeug auch von Familienangehörigen genutzt werden. Nach § 2 lit. b sei mit der Gehaltsumwandlung eine Full-Service Leasingrate vereinbart, wobei gewisse darüber hinaus gehende Zusatzkosten vom jeweiligen Mitarbeiter zu tragen seien. Im Hinblick auf diese Bestimmungen habe der Beschwerdeführer über das Fahrzeug annähernd gleich verfügen können wie bei einem privaten Leasingvertrag. Laut Schreiben des Arbeitgebers vom 17. April 2014 hätten sich die Mitarbeiter verpflichtet, den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden. Darüber hinaus dürften die Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet werden (z.B. Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte, sonstige Privatfahrten). Nach dem übermittelten Rückgabeprotokoll habe der Beschwerdeführer am 18. März

2016 das beschwerdegegenständliche Fahrzeug mit einem Kilometerstand von 57.893 km zurückgegeben.

Nach Hinweis und Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen des § 1 Z 3 NoVAG, § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG und § 82 Abs. 8 KFG (mit Hinweis auf geänderte Rechtslage ab April 2014, wonach die Monatsfrist durch vorübergehende Verwendung im Ausland ex lege nicht mehr unterbrochen werde) und Darstellung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, führte das Finanzamt aus, dass der Standort eines Fahrzeuges nicht an jenem Ort, wo aus es bewegt werde, vielmehr dort gelegen sei, von wo aus die entsprechende Fahrten angetreten würden, dass heiße, eben vom wo aus über das Fahrzeug verfügt werde. Dadurch, dass die Wegstrecke vom Wohnort des Beschwerdeführers zur Arbeitsstätte überwiegend in Deutschland zurückgelegt werde, könne die Standortvermutung nicht widerlegt werden. Auch bei diesen Kilometern handle es sich um Dienstreisen. Außerdem würde der Großteil der Strecke (21 von 23 km) in Österreich liegen. Auch seien die vom Beschwerdeführer angegebenen Privatfahrten im Ausmaß von 34.851 km alle vom Wohnort im Inland aus angetreten worden. Nach Ansicht des Finanzamtes könnten daher Ermittlungen darüber unterbleiben, wo die vom Beschwerdeführer angegebenen 34.851 km genau zurückgelegt worden seien. Diese Fahrten seien ebenfalls nicht geeignet, die Standortvermutung zu widerlegen. Von einer weitaus überwiegenden Verwendung in Deutschland könne keinesfalls gesprochen werden.

Der Hinweis auf den BMF-Erlass vom 22. Dezember 2012 in der Beschwerde gehe ins Leere, da dort von einem anderen Sachverhalt ausgegangen und kein dauernder Standort im Inland angenommen werde, wenn der Dienstnehmer nicht aus eigenem Gutdünken über das KFZ verfügen könne, sondern Aufträge des Dienstgebers auszuführen habe. Der Beschwerdeführer habe unbestrittenermaßen sein Hauptwohnsitz in Österreich. Es gelte daher die gesetzliche Standortvermutung in Österreich. Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung zu § 82 Abs. 8 KFG sei die Frage der weitaus überwiegenden Verwendung auf Grundlage konkreter Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie Art und Weise der Verwendung des Kraftfahrzeuges im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände zu beurteilen und habe die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des Kraftfahrzeuges (mindestens 80 % der Gesamtfahrten) nahezu ausschließlich im Ausland jedenfalls zur Voraussetzung. Im Falle des Beschwerdeführers wäre daher eine weitaus überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeuges erforderlich (über 80%), um den dauernden Standort beim Arbeitgeber in der Deutschland zu begründen. Ein entsprechender Nachweis sei jedoch nicht erbracht worden. Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich sei bis dato nicht wahrgenommen worden bzw. habe ein derartiger Beweis nicht erbracht werden können.

Es liege auch keine res iudicata vor. Aufgrund des umfangreichen Vorhalteverfahrens könne auch von keinem mangelhaften Verfahren gesprochen werden. Auch liege kein Fall des in der Beschwerde angesprochenen Vertrauensschutzes vor.

Im Schreiben datiert vom 11. Mai 2017, beim Finanzamt mittels Post eingelangt am 15. Mai 2017, stellte der Beschwerdeführer mit Hilfe seines rechtsfreundlichen Vertreters einen als "*Vorlageantrag gemäß § 264 BAO*" bezeichneten Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass das Finanzamt auf die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente völlig unzureichend eingegangen worden sei. Eine Begründung für das Nichtvorliegen einer res iudicata, das Fehlen von Verfahrensmängeln und das Einhalten des Vertrauensschutzes fehle vollständig. Die Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG aus dem Jahr 2014 könne wohl nicht auf Sachverhalte der Verträge angewendet werden, welche zeitlich vor der Gesetzesänderung liegen würden, da dies verfassungswidrig wäre. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der Beschwerdeführer Verwender des Beschwerde gegenständlichen Fahrzeugs gewesen sei. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers sei als Verwender anzusehen, weswegen § 82 Abs. 8 KFG nicht zur Anwendung komme. Nach dem 28. Juni 2016 sei dem Beschwerdeführer kein weiteres Firmenfahrzeug überlassen worden, nachdem der Dienstgeber im Juni 2016 die vorzeitige Rückgabe der Leasing Pkw angeordnet habe. Es habe also Dienstgeber über das Fahrzeug verfügt und sei daher dieser Verwender des Fahrzeuges.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Unbestritten hat der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz und damit auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen Österreich. Dieser befindet sich in Grenznähe zu Deutschland, wo sich die Arbeitsstelle des Beschwerdeführers in 23 Straßenkilometer Entfernung von seinem Wohnort befindet. Entsprechend der vorgelegten Fahrzeugüberlassungsvereinbarung wurde dem Beschwerdeführer ein in Deutschland zugelassenes und vom Arbeitgeber Deutschland geleastes Fahrzeug (ein Audi Q5 2,0 TDI S tronic quattro) auch zur privaten Nutzung überlassen. Dieses nutzte der Beschwerdeführer auch zur täglichen Fahrt zu seinem Arbeitsort. Private Fahrten hat der Beschwerdeführer ebenfalls (34.851 km) mit diesem Fahrzeug durchgeführt. Ein Fahrtenbuch oder eine sonstige Aufzeichnung welchen Kilometer der Beschwerdeführer in Österreich oder in Deutschland mit dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienstwagen gefahren ist, gibt es nach der Darstellung des Beschwerdeführers nicht.

Zur Finanzierung des Firmenfahrzeuges verzichtete der Beschwerdeführer vereinbarungsgemäß auf einen monatlichen Betrag seines Brutto-Gehaltes, 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 (z.B. unregelmäßig anfallende Kosten für Schmiermittel, Nachfüllöle, Selbstbehalte bei Voll- oder Teilkaskoschäden, Berechnung von

Mehrkilometern über 5.000 km gemäß km-Pauschale des Leasinggebers usw.) hatte der Beschwerdeführer zusätzlich zu tragen. Bei der Fahrzeugrückgabe erfolgte eine weitere Abrechnung zu Lasten des Beschwerdeführers z.B. im Falle von Mehrkilometern oder nicht üblichen 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).

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 diese 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 Beschwerdeführers mit dem Firmenfahrzeug, das sowohl beruflich als auch privat genutzt werden konnte, wurden vom Dienstgeber nicht überwacht. Der Beschwerdeführer konnte, wie ein privater Leasingnehmer, täglich über den Einsatz Firmenfahrzeugs frei verfügen. Lediglich bei grob missbräuchlicher Verwendung des Fahrzeuges oder bei Nichtzahlung der Leasingraten (diese wurden allerdings ohnehin vom Lohn abgezogen) konnte ihm das Fahrzeug entzogen werden. Tatsächlich wurden vom Beschwerdeführer mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug außer dem Weg zur Arbeit im Beschwerdezeitraum von zwei Jahren sechs Dienstreisen unternommen. Das Fahrzeug wurde 18. März 2016 auf Initiative des Arbeitgebers an diesen bei einem Kilometerstand von 57.893 km zurückgegeben.

Vom Finanzamt wurde ein sich nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen ergebender dauernder Standort des beschwerdegegenständlichen Kraftfahrzeuges mit deutschem Kennzeichen in Österreich unterstellt und dementsprechend für den Zeitraum 4/2014 Normverbrauchsabgabe sowie für die Zeiträume 4-12/2014, 1-12/2015 und 1-3/2016 Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben.

In seiner Beschwerde und dem Vorlageantrag vertrat der Beschwerdeführer im Wesentlichen die Ansicht, dass als Verwender des Fahrzeuges der deutsche Arbeitgeber, der das Fahrzeug vom Leasingunternehmen geleast hatte, anzusehen und deshalb der Standort am deutschen Sitz des Unternehmens gelegen sei. Überdies sei das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden und somit auch der unternehmerischen Verwendung zuzurechnen. Weiter wurden Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res iudicata und die Verletzung des Vertrauensschutzes eingewendet.

Der Aufforderung des Finanzamtes, einen Gegenbeweis für das Vorliegen des Datenstandortes des Fahrzeuges in Österreich zu erbringen, ist der Beschwerdeführer nur in der Hinsicht gefolgt als er die oben dargestellten rechtlichen Argumente vorgebracht hat. Ein Tatsachensubstrat, welches darauf hinweisen würde, dass der dauernde Standort des beschwerdegegenständlichen Fahrzeugs Deutschland gelegen war, hat der Beschwerdeführer weder bewiesen noch glaubhaft gemacht.

Den beschwerdegegenständlichen Wagen hat der Beschwerdeführer nach der von seinem Arbeitgeber vorgelegten Liste seit 1. Juli 2013 besessen und daher an der oben beschriebene Gehaltsumwandlungsmodell teilgenommen. Bereits zuvor war ihm ein gleichartiges Modell im Zeitraum vom 1. März bis 30. Juni 2013 überlassen worden.

Dass aufgrund seiner beinahe täglichen Fahrten von seinem österreichischen Wohnsitz zum deutschen Arbeitsort ein dauernder Standort an seinem Arbeitsplatz in Deutschland, wo sich das Fahrzeug während seiner Dienstverrichtungen befand, begründet worden wäre, kann nicht ersehen werden, da bei einem Arbeitnehmer, der mit seinem Auto täglich zur Arbeitsstätte fährt, nach allgemeiner Verkehrsauffassung davon auszugehen ist, dass die Verfügung über das Fahrzeug von seinem Wohnsitz aus erfolgt. Anderes wurde vom Beschwerdeführer tatsächlich auch nicht behauptet. Der dauernde Standort am Arbeitsplatz, wie von ihm ins Treffen geführt, wäre lediglich unter dem Blickwinkel einer von ihm behaupteten Verwendereigenschaft seines Dienstgebers begründet worden. Ein Standpunkt dem vom Bundesfinanzgericht, wie unten im Rahmen der rechtlichen Ausführungen näher dargelegt, nicht gefolgt werden kann.

In welchem Ausmaß die mit dem Fahrzeug gefahrenen Kilometer in tatsächlich Österreich zurückgelegt wurden, kann aber angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführer über keinen nachvollziehbaren dauernden Standort in Deutschland verfügte, dahingestellt bleiben. Jedenfalls wurde ein Nachweis, dass das Fahrzeug zu einem anderen Standort im Ausland eine engere Verknüpfung dergestalt hatte, dass von diesem Ort aus hauptsächlich über das Auto verfügt wurde, nicht erbracht (siehe dazu unten). Unterlagen, die auf einen anderen dauernden Standort des Fahrzeuges außerhalb Österreichs hingewiesen hätten, wurden nicht vorgelegt.

In der oben beschriebenen Beschwerdevorentscheidung zu allen angefochtenen Bescheiden wurden vom Finanzamt ausführlich die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens sowie der Umstand beschrieben, dass ein die Standortvermutung in Österreich widerlegender Gegenbeweis in Form des Nachweises einer überwiegenden betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges nicht erbracht worden sei. Dieser Beschwerdevorentscheidung kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zu (siehe z.B. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0288).

In seinem Vorlageantrag vom 11. April 2017 wurde gegen die dargelegten Ermittlungsergebnisse keine Einwendungen erhoben. Es wurde jedoch die Unrichtigkeit der daraus gefolgerten Schlüsse bezüglich Verwendereigenschaft des Beschwerdeführers und der dadurch bedingten Standortvermutung in Österreich behauptet und dies

ausführlich begründet. Eingewendet wurden überdies auch Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res iudicata, Verletzung des Vertrauensschutzes und unzureichendes Eingehen auf die Ausführungen des Beschwerdeführers.

All dies ergibt sich aus dem unwidersprochenen Vorbringen der Verfahrensparteien und dem Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Folgende Rechtsgrundlagen sind zu beachten:

1. Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG 1991):

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung unterliegt unter anderem 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 Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der NoVA erbracht.

§ 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl I 34/2010 zufolge sind Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Nach § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung BGBl I 34/2010 entsteht die Steuerschuld im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 am Tag der Zulassung oder bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Gemäß § 11 Abs. 2 NoVAG 1991 obliegt die Erhebung der Abgabe in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 1a und Z 2 dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung eine Anmeldung (Fälligkeitstag) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den in den Abs. 1 oder 2 genannten Fälligkeitstag. (Abs. 3)

2. Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992):

§ 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 KStG 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 1967):

Die Tatbestände des § 1 Z 3 NoVAG 1991 bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 verweisen auf kraftfahrrechtliche Bestimmungen, weshalb für die Frage, wann ein Fahrzeug zuzulassen ist bzw. wann eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges im Inland vorliegt, der Norminhalt des Kraftfahrgesetzes maßgeblich ist:

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen unter anderem 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.

Die §§ 37 bis 38 KFG 1967 regeln die Zulassung von Kraftfahrzeugen im Inland.

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 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.

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

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 i.d.F. ab 24. April 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 Fahrzeug 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 örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet

keinen Anspruch auf Entschädigung (Anmerkung: Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur vormaligen (bis zum 23. April 2014 geltenden) Fassung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 hatte die Frist beim Verbringen eines Fahrzeuges ins Ausland und neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges mit der neuerlichen Einbringung neu zu laufen begonnen [siehe VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221].).

Mit BGBl I 26/2014 wurde durch Änderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gesetzlich festgelegt, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Frist nicht unterbricht. Diese Bestimmung sollte gemäß § 135 Abs. 27 KFG 1967 rückwirkend ab 14. August 2002 gelten. Da diese Rückwirkungsbestimmung allerdings mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 02.12.2014, G 72/2014) als verfassungswidrig aufgehoben wurde, trat die auf den gegenständlichen Beschwerdefall anzuwendende Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung (dem 23. April 2014) ab 24. April 2014 in Kraft.

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf (Ritz, BAO⁶, § 6 Tz 2).

Sowohl die Kraftfahrzeugsteuer (§ 6 Abs. 3 KfzStG) als auch die Normverbrauchsabgabe (§ 11 Abs. 3 NoVAG 1991) sind Selbstberechnungsabgaben. Nach dem dafür einschlägigen Norminhalt des § 201 BAO ist eine Festsetzung der (Selbstbemessungs-)Abgabe durch die Behörde nur zulässig, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet wäre, keine oder eine unrichtige Selbstberechnung vorlegt. Entsprechend darf die Behörde keine Festsetzung vornehmen, wenn keine Steuerpflicht besteht (siehe auch BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

Zur Normverbrauchsabgabe ist zu bedenken:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war als erstes zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer auf Grundlage der Bestimmungen des NoVAG 1991 in Verbindung mit jenen des KFG 1967 Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben werden kann.

Voraussetzung dafür ist zunächst gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 die erstmalige Zulassung eines Kraftfahrzeuges zum Verkehr im Inland, wobei als solche auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, zu betrachten ist.

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug (Audi Q5 2,0 TDI S tronic quattro) mit deutschem Kennzeichen ab Juli 2013 sowie das ganze Jahr 2015 und bis März 2016 vom Beschwerdeführer im Inland (Österreich) verwendet wurde, steht fest, da es ihm ab 1. Juli 2013 von seinem Dienstgeber zur Nutzung überlassen worden war, er seinen Wohnsitz

in Österreich hatte und die Strecke zwischen Wohnort in Österreich und Dienstort in Deutschland (werk-)täglich mit diesem Fahrzeug zurücklegte.

Im gegenständlichen Verfahren ist daher zu prüfen, ob der Beschwerdeführer dadurch den Tatbestand der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, welches nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen gewesen wäre, gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 erfüllt hat. Hierfür sind die kraftfahrrechtlichen Bestimmungen des KFG 1967 maßgeblich.

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 (vergleiche § 79 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG 1967).

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vergleiche § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107). Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen. Dabei gelten die Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. 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 privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zu 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.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der dem Beschwerdeführer von seinem Dienstgeber ab 1. Juli 2013 zur Verfügung gestellte Audi Q5 2,0 TDI S tronic quattro mit deutschem Kennzeichen von diesem ab Übergabe tatsächlich verwendet wurde.

Der Beschwerdeführer wendete in seiner Beschwerde sowie seinem Vorlageantrag ein, dass ihm aufgrund des Umstandes, dass das Fahrzeug von seinem Dienstgeber geleast worden sei, jegliche Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehlen würde. Die Verfügungsgewalt liege eindeutig beim Dienstgeber. Unter Bezugnahme auf den Halterbegriff nach § 5 EKHG (Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz) wies er darauf hin, dass das Merkmal des Halterbegriffs die Verfügungsgewalt sei, wobei diese demjenigen zukomme, der den Einsatz anordne. Der Einsatz werde im vorliegenden Fall eindeutig vom Dienstgeber angeordnet, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungsberechtigung geschaffen habe. Die Dienstfahrten würden vom Dienstgeber angeordnet, welcher auch verfügt habe, dass dafür dieses Fahrzeug zu verwenden sei. Letztlich bestimme dieser auch über die Fahrzeugrückstellung und habe dies auch im Jahr 2016 getan. Der Beschwerdeführer sei nur ein weisungsgebundener Dienstnehmer. Es sei letztlich der Dienstgeber, der die Einsatzkriterien anordne, sodass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen seien. Darüber hinaus sei in der Beschwerde auf eine Erlassmeinung des BMF zur Fahrzeugüberlassung durch einen deutschen Arbeitgeber hingewiesen worden.

Dem ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107) nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, Bundesabgabenordnung, 77), jene Person zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen ist, 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 auch vom Beschwerdeführer angesprochenen § 5 EKHG ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs (OGH) 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 (siehe wieder VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107 unter Verweis auf OGH 18.12.2000, 9 Ob A 150/00z).

Aus den zitierten eindeutigen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass der Einwand des Beschwerdeführers, dass ihm rechtlich die Möglichkeit einer Fahrzeuganmeldung verwehrt gewesen sei, da Leasingnehmer sein Dienstgeber gewesen sei, die Qualifizierung des Beschwerdeführers als Schuldner der Normverbrauchsabgabe nicht auszuschließen vermag. Dem Beschwerdeführer kommt daher im Beschwerdezeitraum die Haltereigenschaft zu. Er hatte das Fahrzeug jedenfalls auf eigene Rechnung in Gebrauch, da er im Rahmen einer Gehaltsumwandlungsvereinbarung einen Teil seiner Bruttobezüge für die Möglichkeit der Nutzung aufwendete und laut Vereinbarung auch darüber hinausgehende zusätzliche Kosten zu tragen hatte. Tatsächlich konnte er über das Fahrzeug wie ein privater Leasingnehmer verfügen, indem er die tägliche und tatsächliche Verwendung bestimmen konnte. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes 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 zu einem gleichgelagerten Sachverhalt).

Auch können angesichts der Schilderungen des Beschwerdeführers in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes, dass er außer tatsächlichen acht Fahrten im Beschwerdezeitraum keine weiteren Dienstfahrten mit dem Fahrzeug zu absolvieren hatte, die Beschwerdeausführungen, dass der Einsatz vom Dienstgeber angeordnet worden ist, nicht nachvollzogen werden. Vielmehr konnte im vorliegenden Fall das vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Firmenauto vereinbarungsgemäß auch uneingeschränkt privat verwendet werden, wobei sogar auch eine Nutzung durch Familienangehörige sowie sonstige vom Mitarbeiter autorisierte Personen möglich war (§ 1 lit. e der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Die Fahrten wurden zudem vom Dienstgeber nicht überwacht. Damit steht aber jedenfalls fest, dass der Beschwerdeführer

während der ihm vom Dienstgeber gewährten Nutzungsdauer in der Lage war, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

Im Hinblick darauf, dass außer gelegentlichen (acht in einenhalf Jahren) Dienstreisen keine weiteren durchgeführt wurden, kann die Verwendung des Fahrzeuges auch nicht dem betrieblichen Bereich des Dienstgeberunternehmens zugerechnet werden. Zwar benutzte der Beschwerdeführer das Auto für die Fahrten vom und zum Arbeitsplatz in Deutschland. Dabei handelt es sich aber lediglich um berufliche Fahrten des Beschwerdeführers, nicht aber um unternehmerische Fahrten des Arbeitgebers. Die Berufs- und Wohnsitzwahl des Beschwerdeführers ist seinem privatem Bereich zuzuordnen. Er hat im Regelfall seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er seinen Arbeitsplatz erreichen kann bzw. hat er allenfalls für den Fahrweg anfallende 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 z.B. 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 unter Verweis auf EuGH in der Rs Fillibeck). Bei den wenigen Dienstreisen im Beschwerdezeitraum, kann davon ausgegangen werden, dass auch ein anderer Arbeitnehmer mit seinem privaten Kfz diese unternommen hätte, um die Reisekosten dann, wie der Beschwerdeführer, im vertraglich zu gesicherten Ausmaß beim Arbeitgeber geltend zu machen. Daraus ergibt sich noch keine Zugehörigkeit des Kraftfahrzeugs zur Unternehmenssphäre.

Hierin liegt auch der Unterschied zum Sachverhalt, der der vom Beschwerdeführer zitierten Meinungsäußerung des BMF zugrunde gelegen hatte. Abgesehen davon, dass diese als bloße Verwaltungsanweisung für den Steuerpflichtigen ohnehin weder Rechte noch Pflichten zu begründen vermag, war der dort geschilderte Sachverhalt insofern anders gelagert, als die dort behandelte Dienstnehmerin mit dem Fahrzeug vorwiegend im betrieblichen Interesse unterwegs gewesen ist. Sie hatte als Gebietsvertreterin eines deutschen Unternehmens in Österreich mit dem Dienstwagen unter Verfassung regelmäßiger Tätigkeits- und Wochenberichte Aufträge ihres Dienstgebers auszuführen. Aufgrund der sich daraus ergebenden vorrangigen Zweckwidmung des zur Verfügung gestellten Fahrzeuges war es daher, ebenso wie die Tätigkeit der Dienstnehmerin, dem Dienstgeber zuzurechnen.

Im Gegensatz dazu wurden im vorliegenden Fall vom Beschwerdeführers als Dienstnehmer des deutschen Unternehmens nach seinen eigenen Aussagen nur ganz wenige Dienstfahrten durchgeführt, wie sie üblicherweise von anderen Dienstnehmern auch mit ihrem eigenen PKW unternommen werden und gab es dementsprechend keine darüber hinausgehenden regelmäßigen Abrechnungen. Die in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag ins Treffen geführte Aussage, dass das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten zu verwenden sei, kann daher in verständiger Auslegung der

entsprechenden Formulierung in der Fahrzeugüberlassungserklärung (§ 3 lit. c und d) im Zusammenhalt mit den tatsächlichen Verhältnissen nur so verstanden werden, dass allfällige Dienstfahrten (falls solche durchzuführen wären) grundsätzlich mit dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug (und nicht mit einem Poolfahrzeug) zu absolvieren waren.

Der Beschwerdeführer ist aufgrund dieser Überlegungen während des gesamten Zeitraumes (1. Juli 2013 bis 18. März 2016), für den ihm der Dienstgeber das Fahrzeug zur Verfügung gestellt hatte, jedenfalls als dessen Verwender anzusehen.

Dass der Beschwerdeführer als Verwender des Fahrzeuges seinen Hauptwohnsitz (das bedeutet: seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen) in Österreich hatte, ist gegenständlichen Verfahren unstrittig.

Es ist somit bis zum Gegenbeweis sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen (Verwendung, Hauptwohnsitz) für die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 festgelegte Standortvermutung in Österreich erfüllt, wodurch eine Zulassungspflicht nach Ablauf eines bzw. (in Ausnahmefällen) zwei Monaten ab Einbringung gegeben gewesen wäre.

Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, sind Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges notwendig, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288). 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 bzw. in einem anderen Staat einen Standort hat, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt wird (siehe auch § 40 Abs. 1 KFG).

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, 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 dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich gelegen ist (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("*Gegenbeweis*") ist 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 Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dies wird dann von § 82 Abs. 8 KFG 1967 vermutet (vgl. BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014 mwN).

Argumente samt Unterlagen, die die Annahme eines dauernden Standortes außerhalb Österreichs bewiesen hätten, konnten vom Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall nicht vorgebracht werden (siehe hierzu auch oben unter Beweiswürdigung). Der in § 82 Abs. 8 KFG 1967 geforderte Gegenbeweis wurde somit nicht erbracht.

Zu den übrigen Einwendungen des Beschwerdeführers ist festzuhalten:

Begründungsmängel im Erstverfahren (in den Erstbescheiden) können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (*Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 16).

Der Beschwerdeführer wurde im Rahmen der Beschwerdeverfahren vom Finanzamt mit Ergänzungsersuchen datiert vom 9. Dezember 2016 von der Rechtslage in Kenntnis gesetzt. Das Finanzamt teilte dem Beschwerdeführer mit, dass von einer gesetzlichen Standortvermutung in Österreich auszugehen sei. Es räumte dem Beschwerdeführer die Möglichkeit ein, den Gegenbeweis anzutreten. In der Beschwerdevorentscheidung datiert vom 7. April 2017 wurde (nochmals) der Sachverhalt festgestellt und unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen eine rechtliche Würdigung vorgenommen.

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs setzte der steuerschuldauslösende Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung bis zur Gesetzesänderung per 24. April 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. April 2014 keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vor.

Ab 24. April 2014 unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr. Insoweit hat sich die Rechtslage objektiv geändert. Vor der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ging die Verwaltungspraxis davon aus, dass vorübergehende Ausbringungen die Monatsfrist nie unterbrachen. Für eine Neufestsetzung war ein neuer Sachverhalt festzustellen und dieser war nach der geänderten Rechtslage zu würdigen.

Wenn der Beschwerdeführer insbesondere hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuerbescheide 04-12/2014, 1-12/2015, 1-3/2016 und des NoVA-Bescheides für April 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. April 2014 erfolgte. Das Finanzamt hat zulässigerweise nach Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die Kraftfahrzeugsteuer für den angefochtenen Zeitraum 04-12/2014, 1-12/2015, 1-3/2016 sowie die NoVA für April 2014 (neu) festgesetzt.

Der Beschwerdeführer vertrat auch die Ansicht, 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt auch hier der im Erkenntnis BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016, zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, dass ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass eine für ihn möglicherweise günstige Regelung nicht vom Gesetzgeber geändert werden kann. Die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des 23. April 2014 in Kraft getreten (VfGH 02.12.2014, G 72/2014). Die anzuwendende gesetzliche Bestimmung ist klar und eindeutig, was auch vom Beschwerdeführer nicht bezweifelt wird. Abgabenbehörden sind gemäß Art. 18 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) 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 und steht daher auch der Grundsatz von Treu und Glauben einer Gesetzesänderung nicht entgegen (vgl. VfGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld bei Verwendung eines Fahrzeuges, das nach dem KFG 1967 zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland und durch die Änderung der Rechtslage (siehe oben) am dem der Veröffentlichung der reformierten Bestimmung folgenden Tag, dem 24. April 2014. Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang darauf, dass die einmonatige Verwendungsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 durch die vorübergehenden Verbringungen nach Deutschland anlässlich der Fahrten zum Arbeitsplatz nach der ab 24. April 2014 geltenden Fassung dieser Bestimmung nicht mehr unterbrochen wurde.

Die NoVA-Schuld ist somit im April 2014 entstanden; die Vorschreibung der NoVA 04/2014 erfolgte zu Recht. Das dagegen gerichtete Beschwerdebegehren war daher abzuweisen.

Bei den Beschwerden gegen die Bescheide über die Kraftfahrzeugsteuer 04-12/2014, 1-12/2015 und 1-3/2016 war auch strittig, ob dem Beschwerdeführer auf Grundlage der Bestimmungen des KfzStG 1992 in Verbindung mit jenen des KFG 1967 Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben werden kann. Voraussetzung dafür ist gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 die Verwendung eines Kraftfahrzeuges auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung, wobei sich die Erforderlichkeit der Zulassung aus den Bestimmungen des KFG 1967 ergibt.

Vorzuschreiben ist die Kraftfahrzeugsteuer nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 demjenigen, der das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug (Audi Q5 2,0 TDI S tronic quattro) mit deutschem Kennzeichen ab Juli 2013 sowie das ganze Jahr 2015 über bis Ende Juni 2016 vom Beschwerdeführer im Inland (Österreich) verwendet wurde, steht genauso fest,

wie, dass er seinen Wohnsitz in Österreich hatte und die Strecke zwischen Wohnort in Österreich und Dienstort in Deutschland täglich mit diesem Fahrzeug zurücklegte.

Im gegenständlichen Verfahren ist daher zu prüfen, ob der Beschwerdeführer dadurch in den Zeiträumen 4-12/2014 und 1-12/2015 den Tatbestand der Verwendung des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges auf Straßen des öffentlichen Verkehrs im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 erfüllt hat.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich – ebenso wie bei der Normverbrauchsabgabe – danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt (vergleiche § 79 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG 1967). Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vergleiche § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Bezüglich der Verwendereigenschaft des Beschwerdeführers, der Standortvermutung und des diesbezüglichen Gegenbeweises kann somit auf die obigen Ausführungen zur Normverbrauchsabgabe verwiesen werden. Ebenso haben die Ausführungen zu den weiteren Beschwerdeausführungen (Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res iudicata, Vertrauensschutz) auch hier Geltung.

Wie sich aus den Ausführungen zur Normverbrauchsabgabe (siehe oben) ergibt, wäre das vom Beschwerdeführer vom 1. Juli 2013 bis Ende Juli 2016 verwendete Fahrzeug nach den Bestimmungen des KFG 1967 in Österreich zum Verkehr zuzulassen gewesen. In den Zeiträumen 4-12/2014, 1-12/2015 und 1-3/2016 ist daher der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 erfüllt und ist dem Beschwerdeführer als Verwender des Kraftfahrzeuges Kraftfahrzeugsteuer vorzuschreiben.

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

Für das Entstehen der Steuerpflicht ist der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist maßgeblich (VwGH 17.10.2012, 2010/16/0218). Die Steuerschuld begann somit im April 2014 und endete mit Ablauf des Juni 2016.

Zulässigkeit einer 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob ein dauernder Standort im Inland vorliegt, der nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen eine Zulassung in Österreich bedingen würde, bzw. diesbezüglich ein entsprechender Gegenbeweis erbracht wurde, ist jeweils bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu lösen. Es handelt sich dabei um einen Akt der Beweiswürdigung im Einzelfall. Die an die Erfüllung des Tatbestandes anknüpfenden Rechtsfolgen ergeben sich aus den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen (bezüglich § 82 Abs. 8 KFG 1967 lt. BGBl I 26/2014 ab 24.04.2014). Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 4. März 2019