

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V,

über die Beschwerde vom 23.11.2015

1) gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärading vom 10.11.2015, über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 07-12/2014,

2) gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärading vom 10.11.2015, über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-09/2015,

über die Beschwerde vom 14.11.2016

3) gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärading vom 15.09.2016 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 04/2014,

4) gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärading vom 15.09.2016 über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 04-06/2014,

zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Die Beschwerden betreffend

1) die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 07-12/2014,

2) die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-09/2015

3) die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für April 2014

werden gem. § 297 BAO als unbegründet abgewiesen

4) Der Beschwerde betreffend die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 04-06/2014 wird gem. § 279 BAO teilweise stattgegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer wird mit 316,60 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis (1-4) ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verwaltungsgeschehen

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat seinen Wohnsitz in Österreich, dessen Arbeitgeber hat seinen Sitz in Deutschland. In einem mit dem Arbeitgeber geführten Telefonat wurde vom Finanzamt vorgehalten, dass für den Bf. mit Wohnsitz in Österreich im Zusammenhang mit dem überlassenen Fahrzeug auf Grund der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 eine Zulassungspflicht und daran anknüpfend eine NoVA- und KFZSt-Pflicht entstanden sei.

Im Schreiben vom 17.04.2014 teilte der deutsche Arbeitgeber mit, dass der Bf. an einem Gehaltsumwandlungsmodell teilgenommen habe. Hierfür werde vom Arbeitgeber ein Firmenwagen bei einer in Deutschland ansässigen Leasinggesellschaft angemietet. Dieser Firmenwagen müsse für Dienstreisen, könne aber auch für private Zwecke (zB Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte oder sonstige Privatfahrten) verwendet werden. Der Arbeitgeber würde diese Fahrten nicht überwachen. Aus den vom Arbeitgeber mitvorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass der Bf. im März 2014 ein Fahrzeug gegen Gehaltsverzicht (laut Angabe in der Liste FK 3 – Firmenfahrzeuge MA wohnhaft in AT) übergeben bekommen hat. In der „Muster Gehaltsumwandlungserklärung“ erklären die Fahrzeugübernehmer ua. unwiderruflich, monatlich einen Betrag des Bruttogehaltes zugunsten der Überlassung eines Firmenfahrzeuges umzuwandeln. Dieser Betrag wird monatlich von den Brutto-Bezügen einbehalten und enthält demnach ua. die Full-Service-Leasingrate (inkl. Wartungs-, Neben-, Reparatur- und Versicherungskosten) plus die geschätzten Kraftstoffkosten. Eine allenfalls in Österreich erhobene NoVA würde mit dem Nettoentgelt verrechnet werden. Nicht enthalten und vom Arbeitnehmer zu tragen wären etwa anfallende Selbstbehalte, Kosten der Mehrkilometer (über 5.000 km), Kraftstoffkosten über den geschätzten Kosten, Nachfüllöle, Kühlflüssigkeit usw. Das Fahrzeug wird sowohl zur dienstlichen als auch zur privaten Nutzung überlassen und seitens des Arbeitnehmers darf auch anderen Personen die Nutzung eingeräumt werden.

Mit Bescheid vom 12.09.2014 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer für die Monate 1-6/2014 fest. Mit Bescheid vom 30.09.2014 setzte das Finanzamt die NOVA für den Zeitraum 03/14 mit 7.144,03 € fest. In der Beschwerde vom 30.09.2014 brachte der Bf. vor, dass er mit dem gegenständlichen Fahrzeug beinahe täglich nach Deutschland fahre und seiner Meinung nach

bei Grenzübertritt die Monatsfrist neu zu laufen beginne. (Diese Bescheide wurden in der weiteren Folge mit Beschwerdevereentscheidung aufgehoben.)

Mit Bescheid vom 10.11.2015 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer für die Monate 7-12/2014 mit 941,16 € fest. Mit Bescheid vom 10.11.2015 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer für die Monate 1-9/2015 mit 1.605,06 € fest.

In der **Beschwerde vom 23.11.2015** verwies der Bf. auf die bereits in der Beschwerde vom 30.09.2014 gemachten Ausführungen.

Im Ergänzungsersuchen vom 01.04.2016 wies das Finanzamt zunächst darauf hin, dass mit April 2014 die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG 1967 dahingehend geändert worden sei, dass nun die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen werde. Da der **Hauptwohnsitz unbestrittenermaßen in Österreich sei**, gelte daher die gesetzliche Standortvermutung. Die KR sei für einen Zeitpunkt (07-12/2014 und 1-9/2015) festgesetzt worden, zu dem der Passus „eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht“ in § 82 Abs. 2 KFG bereits kodifiziert gewesen sei. Im Hinblick darauf wurde der Bf. u.a. um Bekanntgabe ersucht, wie viele Kilometer er im Zusammenhang mit Dienstreisen in Deutschland, Österreich bzw. dem übrigen EU-Ausland zurücklege. Weiters möge er die einfache Wegstrecke zwischen Dienstort und Wohnort bekanntgeben sowie die Anzahl der privat gefahrenen Kilometer.

Im **ergänzenden Schriftsatz vom 04.06.2016** teilte der ausgewiesene Vertreter mit, dass der Bf. mit dem Dienstfahrzeug des Arbeitgebers Dienstreisen in Deutschland und Tschechien absolviere. Projektbedingt seien die Fahrten sehr unterschiedlich. Getankt werde fast ausschließlich in Deutschland. In Österreich absolviere der Bf. überhaupt keine Dienstreisen, da der Arbeitgeber hier über keinen Standort verfüge. Fahraufzeichnungen gebe es beim Arbeitgeber nicht, da in Deutschland keine Pflicht zur Führung eines Fahrtenbuches bestehe. Auch wenn das Fahrzeug auch für Fahrten vom Wohnsitz zum Firmenstandort verwendet werde, so sei davon auszugehen, dass der PKW überwiegend für Dienstfahrten in Deutschland genutzt werde und ausschließlich der Dienstgeber über das Fahrzeug von Deutschland aus verfüge. Sohin habe der PKW seinen dauernden Standort in Deutschland und nicht in Österreich. Zudem genüge nach neuerer Judikatur das Überwiegen der Auslandsnutzung für die Widerlegung des Standortes im Inland. Die Verfügungsmacht über den PKW liege ausschließlich beim Arbeitgeber. Die Dispositionsrechte kämen auf Grund der bestehenden Vereinbarungen dem Dienstgeber zu. Der Bf. selbst habe über das Fahrzeug keinerlei rechtliche Dispositionsmöglichkeiten. Das Fahrzeug müsse nach Beendigung des Dienstverhältnisses dem Arbeitgeber zurückgegeben werden. Der Nutzen aus der Fahrzeugverwendung während der Arbeitszeit komme ebenso dem Arbeitgeber zu. Als **Halter und Verwender des Fahrzeuges sei der deutsche Arbeitgeber** anzusehen. **Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnsitz und Dienstort betrage 5 km; auf österreichischer Seite 500**

m auf deutscher Seite 4,5 km. Die Standortvermutung sei widerlegbar. Werde trotz inländischem Hauptwohnsitz nachgewiesen, dass der Standort eines KFZ mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liege, trete eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der KFZ-Steuer nicht ein. Nachdem **der Bf. täglich zwischen Deutschland und Österreich verkehre**, stelle sich nicht die Frage für einen Gegenbeweis. Vielmehr beginne mit jeder neuerlichen Einbringung des Fahrzeuges ins Inland die Frist wieder neu zu laufen. Solange sich das Fahrzeug nicht ununterbrochen einen Monat hindurch im Inland befinde, sei es belanglos, ob ein Gegenbeweis gem. § 82 Abs.8 KFG erbracht worden sei. Der Bf. sei auch berechtigt, das Fahrzeug privat zu nutzen. Die Dienstwagenüberlassung stelle einen Sachbezug dar. Seit **Überlassung des Fahrzeuges im März 2014** habe dieser **insgesamt 28.658 km zurückgelegt**. Davon entfielen 26.658 km auf dienstliche Fahrten in Deutschland und 2.000 km auf private Fahrten in Österreich, wobei in den privaten Fahrten auch die Fahrten von zu Hause zur Dienststätte bzw. Familienheimfahrten inkludiert seien. Seit Überlassung des Fahrzeuges habe er in Österreich pro Jahr 1000 km und in Deutschland 11.000 km an Privatfahrten zurückgelegt. Der Bf. absolviere fast ausschließlich Privatfahrten in Deutschland, zumal sich dessen privater Lebensmittelpunkt lange Zeit ausschließlich in Deutschland befunden habe. So habe der Bf. von 1979 bis 2004 in A gewohnt. Die Tochter, die der Bf. mit dem Dienstfahrzeug besuchen fahre, wohne in A und in B. Der Sohn ebenfalls in B. Die Schwiegereltern wohnten in C. Auch die Besorgungsfahrten würden ausschließlich in Deutschland getätigt. **Der PKW weise zum 03.05.2016 einen Kilometerstand von 28.658 auf.** Die Steuerpflicht knüpfe nicht nur an eine inländische Zulassung sondern auch an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG an. Für eine theoretische Anmeldung in Österreich gebe es keine Rechtsgrundlage. Das Fahrzeug sei vom Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast worden, weshalb überhaupt die Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehle. Ein allfälliger Bescheid müsste sich an den deutschen Dienstgeber richten, niemals aber gegen den Bf. Halter des KFZ sei der deutsche Arbeitgeber. Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen sei, richte sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder Ausland verfüge. Beim gegenständlichen Fahrzeug handle es sich um ein Firmenfahrzeug, wobei das Unternehmen in Österreich weder einen Sitz noch eine Zweigniederlassung habe. **Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gelte bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt werde, was im beschwerdegegenständlichen Fall Deutschland sei.** Der Großteil der Verfügungsgewalt über das Fahrzeug liege eindeutig beim Unternehmen, von einer freien Verfügungsgewalt des Bf. könne auf Grund der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse keine Rede sein. Den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges trage der Dienstgeber, der auch sämtliche Kosten für das Fahrzeug, wie Tankfüllungen, Service und Wartungsleistungen; Reparaturen; Versicherung, Reifenwechsel etc. zu tragen habe. Der Dienstgeber sei jedenfalls als Halter anzusehen, wobei diesem auch die Verwendung des Fahrzeuges im Sinne des Normverbrauchsabgabengesetzes

zuzurechnen sei. Daran könne auch eine abgeschlossene Fahrzeugüberlassungsvereinbarung inklusive Privatnutzung nichts ändern, zumal vom Dienstgeber auch Dienstfahrten vorgegeben seien und der Bf. verpflichtet sei, für Dienstfahrten das gegenständliche Fahrzeug zu benutzen. Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Ansicht komme § 79 KFG zur Anwendung. Die bei dieser Gesetzesbestimmung vorgesehene Einjahresfrist beginne bei jedem Verlassen und erneuten Einbringen in das Bundesgebiet von neuem zu laufen. Das Fahrzeug sei in Deutschland zuzulassen (EUGH C 451/99, Cura Anlagen GmbH). Eine widerrechtliche Verwendung in Österreich liege nicht vor.

Mit **Bescheid vom 15.09.2016** setzte das Finanzamt die **Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4-6/2014** mit 475,60 € fest.

Mit **Bescheid vom 15.09.2016** setzte das Finanzamt die **Normverbrauchsabgabe** für den **Zeitraum 4/2014** mit 7.144,03 € fest.

In der **Beschwerde vom 14.11.2016** brachte der ausgewiesene Vertreter ergänzend vor:

Das den Bescheiden über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sowie der Kraftfahrzeugsteuer für verschiedene Zeiträume vorausgehende Verfahren sei als mangelhaft anzusehen. Das BFG vertrete 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 BFG 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 NoVA sowie die Steuern neu festgesetzt werden. Es werde klar ausgeführt, dass es in diesem Zusammenhang zu entsprechenden Erhebungen zu kommen habe. Tatsächlich seien der nun beschwerdegegenständlichen Bescheiderstellung keinerlei Erhebungen vorangegangen, es sei auch der vom BFG geforderte neue Sachverhalt nicht festgestellt, sondern einfach mit Bescheiderlassungen vorgegangen worden, die sich wiederum 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 gebe. Ausgehend von der ohnehin unrichtigen Rechtsauffassung des BFG zur Möglichkeit neuer Bescheidausstellungen in Verkennung der Entscheidung des VwGH über die Revision des Dr. N wäre es zumindest notwendig gewesen, einen ergänzenden Sachverhalt festzustellen, was aber unterblieben sei, so dass gravierende Verfahrensmängel vorliegen würde. Der VwGH habe sich im Erkenntnis R0 2015/16/0031-4 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 Kfz-Steuer

sei das Erkenntnis der Vorinstanzen als rechtswidrig aufgehoben worden, obwohl die Gesetzesänderung schon am 23. April 2014 wirksam geworden sei und demnach ausgehend von der Rechtsansicht des BFG eine Kfz-Steuer-Vorschreibung zulässig wäre. Es liege sohin einerseits bereits eine Entscheidung über den Zeitraum April bis Juni 2014 vor, so dass diesbezüglich sehr wohl von einer res judicata auszugehen sei, andererseits habe 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 BFG, welche in einigen Beschwerdeentscheidungen vertreten werde, könne sich sohin in keiner Weise auf die Entscheidung des VwGH stützen. Es könne diesbezüglich auch nicht argumentiert werden, dass sich der VwGH mit dieser Frage nicht zu befassen gehabt habe, zumal es ja auch nicht Aufgabe des BFG gewesen wäre, sich mit dieser Frage, die nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gewesen sei, auseinanderzusetzen. Die Frage, wer eigentlich als Nutzer der streitgegenständlichen Fahrzeuge anzusehen sei, werde von den Finanzbehörden ebenso unrichtig beantwortet. Grundsätzlich werde festgehalten, dass sowohl das Normverbrauchabgabengesetz 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 werde. Es sei grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass es für eine theoretische Anmeldung des Fahrzeugs durch den Bf. in Österreich keinerlei Rechtsgrundlage gebe. Es handle sich bekanntlich um ein Leasingfahrzeug, welches vom Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast worden sei, so dass dem Bf. 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 seitens des Bf. könne auf Grund der gegebenen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse keine Rede sein. Zur Klärung des Verwenderbegriffs werde von der Judikatur unter anderem auf den Halterbegriff im Sinne des § 5 EKHG hingewiesen. Der Halterbegriff decke sich mit dem früheren österreichischem Begriff des Betriebsunternehmers. Ein wesentliches Merkmal des Halterbegriffs sei die Verfügungsgewalt, wobei die Verfügungsgewalt demjenigen zukomme, der den Einsatz anordne. Der Einsatz werde im beschwerdegegenständlichen 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 für Dienstfahrten dieses Fahrzeug zu verwenden sei. Letztlich bestimme auch der Dienstgeber über die Fahrzeugrückstellung. Der Bf. sei nur ein normaler weisungsgebundener Dienstnehmer ohne jede Geschäftsführungsbefugnis. Dies sei eindeutig der Dienstgeber, der letztlich die Einsatzkriterien anordne, so dass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen seien. Auch wenn die Finanzbehörden mit allen möglichen Argumentationen versuchten, eine Steuerverpflichtung und Verpflichtung zur Zahlung einer NOVA darzustellen, scheiterte diese Verpflichtung schon

ganz einfach daran, dass der **Bf. nicht einmal als Fahrzeugverwender im Sinne der Judikatur anzusehen sei** und daher schon aus diesem Grund Zahlungsverpflichtungen nicht gegeben wären. Ausdrücklich habe auch der VwGH 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 VwGH-Entscheidung werde niemals ausgeführt, dass man als Fahrzeugverwender anzusehen sei oder es grundsätzlich die Möglichkeit gebe uns überhaupt zu Zahlungen von NOVA oder Kfz-Steuer zu verpflichten. Jedenfalls würden wesentliche Elemente des Halterbegriffs nach dem EKHG nicht zutreffen, sodass der **Bf. nicht als Fahrzeugverwender anzusehen sei** und die Bescheide sohin zu Unrecht ergangen seien. Das Fahrzeug habe auch keinen dauernden Standort in Österreich. Das Fahrzeug sei auf den Dienstgeber zugelassen, welcher in Österreich keinen Sitz und auch keine Zweigniederlassung habe. Als dauernder Standort sei bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort anzusehen, an dem sie ihren Sitz haben und von wo aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird. Ein dauernder Standort im Inland sei nicht gegeben. Die Gesetzesbestimmung des § 82 Abs. 8 KFG sei auch aus diesem Grund nicht anzuwenden, vielmehr sei die Gesetzesbestimmung des § 79 KFG relevant. Eine Bescheiderlassung sei auch aus Gründen des **Vertrauensschutzes** unberechtigt. Es stehe mittlerweile fest, dass zumindest bis April 2014 keine Möglichkeit bestanden habe, den Bf. mit NOVA-Abgaben bzw. Kfz-Steuer-Verpflichtungen zu belasten. Im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage seien Fahrzeugüberlassungsverträge mit dem Dienstgeber abgeschlossen worden, welche zwischenzeitig ausnahmslos beendet worden sein. So habe es nach der Gesetzesänderung nicht sofort die Möglichkeit gegeben, aus den Leasingverträgen auszusteigen. Diese hätten im Sinne der Vertragstreue noch erfüllt werden müssen. In der weiteren Folge wären keine Fahrzeugüberlassungsverträge mehr abgeschlossen worden, da man habe feststellen müssen, dass die Finanzbehörden versuchten mit allen möglichen Argumentationen zur Zahlung von Kfz-Steuer oder einer NOVA zu verpflichten. Die erfolgte Gesetzesänderung sei jedenfalls auf Verträge, die vor dem Zeitpunkt der Gesetzesänderung abgeschlossen worden sein, nicht anzuwenden, 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 werden.

Mit **Schreiben vom 11.11.2016** forderte das Finanzamt den Bf. u.a. auf, genaue Aufzeichnungen hinsichtlich aller dienstlichen Fahrten unter Angabe des Dienstortes und der gefahrenen Kilometer sowie die Reisekostenabrechnung vorzulegen. Weiters möge er die Widersprüchlichkeiten bezüglich der Kilometeranzahl aufklären.

Im **Antwortschreiben vom 18.01.2017** hielt der ausgewiesene Vertreter fest: Der Kilometerstand Mai 2016 sei 28.658 für 2 Monate und 2 Jahre. Was die **Dienstfahrten betreffe so käme man auf 5.320 km**. Davon entfielen alleine 3.800 km auf die in Deutschland

zurückgelegte Strecke zum Dienstort. Pro Jahr seien 1.000 km an Privatfahrten in Österreich angefallen in Deutschland 11.000 km (Privatfahrten insgesamt 24.000 km). Es werde kein Fahrtenbuch geführt, zumal das Auto entsprechend dem Geldwert in Österreich besteuert werde. Irrtümlicherweise seien die Privatfahrten in Deutschland (pro Jahr 11.000 km) nicht von den 26.658 km abgezogen worden. Die Besuche der Tochter seien nicht im Rahmen der Dienstfahrten erfolgt. Für Urlaubsfahrten sei der PKW benutzt worden, da dieser für private Zwecke benutzt werden durfte. Die dabei in Österreich zurückgelegten Kilometer seien in den angegeben 2.000 km enthalten.

Das Finanzamt wies die Beschwerden vom 26.11.2015 sowie vom 15.11.2016 mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2017** als unbegründet ab und führte dazu aus: Laut einer Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing sei dem Bf. vom Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen oder privaten Nutzung überlassen worden. Laut § 1 lit. e des 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 könne der Bf. über das gegenständliche Fahrzeug annähernd gleich verfügen wie bei einem privaten Leasingvertrag. Laut Schreiben vom 17.4.2014 des Arbeitgebers verpflichteten sich die Mitarbeiter den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden. Darüber hinaus dürfen die Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet werden (zB. Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, sonstige Privatfahrten). Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG unterliege unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland dann der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem KFG im Inland zuzulassen wäre. Maßgebend dafür sei 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 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. Gemäß § 82 Abs. 8 KFG seien 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 sei nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbreche diese Frist nicht. Für das Fahrzeug sei kein Fahrtenbuch geführt worden. Das gegenständliche Fahrzeug sei im März 2014 übernommen worden. Laut Angaben des Bf. seien bis 3. Mai 2016 insgesamt 28.658 Kilometer zurückgelegt worden. Bei den angegebenen 3.800 Kilometern (Wegstrecke Wohnort-Arbeitsplatz) auf deutscher Seite handle es sich um Privatfahrten. Insgesamt seien laut Angaben des Bf. in Österreich 2.000 Kilometer und in Deutschland 22.0000 Kilometer im

Rahmen von Privatfahrten zurückgelegt worden. Aufgrund der insgesamt mit dem gegenständlichen Fahrzeug zurückgelegten Kilometer im Ausmaß von 28.658 und dem vorzunehmenden Abzug der privat zurückgelegten Kilometer ergebe sich, dass **keine weitaus überwiegende Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges für den Arbeitgeber erfolgt sei. Lediglich 1.520 Kilometer seien im Rahmen von Dienstreisen für den Arbeitgeber zurückgelegt worden**, wovon 1.000 Kilometer für eine Fahrt nach D (Tschechien) zurückgelegt worden sei. Die restlichen Kilometer im Ausmaß von 520 teilten sich wie folgt auf: 200 Kilometer für eine Fahrt nach E, 240 Kilometer für 2 Fahrten nach B und 80 Kilometer für eine Fahrt nach C. Aus der Vorhaltsbeantwortung gehe hervor, dass privat 22.000 km in Deutschland und 2.000 km in Österreich zurückgelegt worden seien. Unter Heranziehung der zusätzlich noch angegebenen Kilometeranzahl von 5.320 unter der Bezeichnung „Dienstfahrten“ würde sich eine Gesamtkilometerzahl in Höhe von 29.320 errechnen. Der tatsächliche Kilometerstand betrage aber insgesamt nur 28.658 Kilometer. **Der Standort eines Fahrzeuges sei nicht an dem Ort gelegen, wo es bewegt werde, sondern vielmehr dort, von wo aus die entsprechenden Fahrten angetreten werden, das heißt eben von wo aus über das Fahrzeug verfügt werde. Der Bf. verfüge von Österreich aus über das Fahrzeug. Auch seien die angesprochen Privatfahrten im Umfang von 22.000 Kilometern, welche laut Vorbringen in Deutschland erfolgt seien, alle vom Wohnort aus angetreten worden.** Diese Fahrten könnten ebenfalls die Standortvermutung nicht widerlegen. Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 82 Abs.8 KFG ergebe 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 sei 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 habe. Im beschwerdegegenständlichen Fall wäre daher eine weitaus überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeuges erforderlich (über 80 %), um den dauernden Standort beim Arbeitgeber zu begründen. Ein entsprechender Nachweis sei jedoch nicht erbracht worden. Der Bf. habe unbestrittenermaßen seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Es gelte daher die angeführte gesetzliche Standortvermutung in Österreich. Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich sei bis dato nicht wahrgenommen worden bzw. hätte ein derartiger Beweis nicht erbracht werden können. Im gegenständlichen Fall liege auch die in der Beschwerde behauptete res judicata nicht vor. Weiters könne aufgrund des umfangreichen Vorhalteverfahrens auch von keinem mangelhaften Verfahren gesprochen werden. Auch liege der in der Beschwerde angesprochene Vertrauensschutz nicht vor.

Im **Vorlageantrag vom 16.10.2017** brachte der ausgewiesene Vertreter ergänzend vor: Im Rahmen der Beschwerdeerledigung sei die Behörde auf die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente völlig unzureichend eingegangen. Bezüglich der Argumente der res judicata, des

mangelhaften Verfahrens und des Vertrauensschutzes sei einfach die Behauptung aufgestellt worden, dass diese Argumente nicht zutreffend seien, eine Begründung für diese Feststellung fehle im Bescheid gänzlich. Bezüglich des Vertrauensschutzes sei auch nochmals ausdrücklich ausgeführt, dass die Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG aus dem Jahr 2014 wohl nicht auf Sachverhalte oder Verträge angewendet werden könne, die zeitlich vor der Gesetzesänderung liegen. Sollte die Gesetzesänderung so auszulegen sein, so wäre sie erneut verfassungswidrig, so wie ja auch der Versuch des Gesetzgebers verfassungswidrig gewesen sei, die Gesetzesänderung bereits auf Sachverhalte anzuwenden, die mehrere Jahre zurückliegen. Nicht anders stelle sich die Situation nun dar, wenn man ernstlich die Gesetzesänderung auf Verträge oder Sachverhalte anwenden möchte, die sich zeitlich vor der Gesetzesänderung verwirklicht haben. Die Behörde habe sich auch **nicht näher mit dem Argument des nicht Vorliegens der Verwendereigenschaft auseinandergesetzt**, obwohl gerade dies ein zentrales Argument der Beschwerde gewesen sei. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der Bf. der Verwender des Fahrzeugs gewesen sei, vielmehr sei der Dienstgeber als Verwender anzusehen, was in der Beschwerde auch ausführlich begründet worden sei. Die Behörde begnüge sich damit, Berechnungen über den Umfang von Fahrten im In- und Ausland durchzuführen und gelange diesbezüglich zur Ansicht, dass die Standortvermutung im Inland nicht widerlegt werden könne. Übersehen werde in diesem Zusammenhang, dass es bereits an der grundsätzlichen Voraussetzung der Verwendereigenschaft mangle, so dass schon aus diesem Grund die Gesetzesbestimmung des § 82 Abs. 8 KFG, mit der sich die Behörde immer wieder auseinandersetze, gar nicht anzuwenden wäre. Der Bf. sei vom Dienstgeber auch dazu aufgefordert worden, den Leasing Pkw zurückzustellen, wobei dieser der Aufforderung auch nachgekommen sei. Es sei also der Dienstgeber, der über das gegenständliche Fahrzeug verfüge, so dass die Rechtsansicht der Behörde, wonach der Bf. der Verwender des Fahrzeugs gewesen sei, vollkommen unrichtig sei. **Als Verwender sei eindeutig der Dienstgeber anzusehen.**

Mit Schreiben vom 12.06.2018 forderte das BFG den Bf- unter Hinweis auf den zu erbringenden Gegenbeweis auf-die kilometermäßige private Verwendung des Fahrzeuges in den Zeiträumen 4-12/2014 und 1-9/2015 und zwar jeweils pro angetretener Privatfahrt darzulegen.

Im **Antwortschreiben vom 05.07.2018** hielt die steuerliche Vertretung zunächst neuerlich fest, dass der Verwender des KFZ der Dienstgeber und nicht der Bf sei. Zudem sei im Rahmen der freien Beweiswürdigung auf allfällige Meldebestätigungen und Zeugenaussagen und nicht nur auf den bisherigen Schriftverkehr Rücksicht zu nehmen. So habe der Bf. von 1979 bis 2004 in A gewohnt. Dort habe er mit seiner Frau aus erster Ehe gewohnt. Die Kinder im Alter von 33 und 26 Jahren lebten in B. Schon damals habe dieser in Deutschland gearbeitet und wären die Sozialkontakte ausschließlich in Deutschland gewesen. Im Jahr 2004 sei der Bf aus beruflichen Gründen für fünf Jahre nach China übersiedelt. Ab dem Jahr 2010 habe dieser seinen Wohnsitz in Österreich genommen, in einem kleinen Ort nahe der

Grenze mit vielleicht 200 bis 300 Einwohnern. Dort gebe es keine Infrastruktur. Der nächst größere Ortsteil sei 2 km entfernt gelegen. Andererseits befinde sich der Wohnsitz nur ca 500 m entfernt zur Grenze. Jenseits der Grenze befinde sich die Stadt A, die ca 20.000 Einwohner aufweise. Auf Grund der hervorragenden Infrastruktur dieser Stadt halte sich der Bf. beinahe ausschließlich in Deutschland auf. In Österreich selbst lebe nur dessen Mutter, 300 m vom Wohnsitz entfernt. Auch die jetzige Ehegattin stamme aus Deutschland. Beide seien in Deutschland sozialversichert, weshalb auch deren Ärzte dort ansässig seien. Beide wären Mitglieder in den dortigen deutschen Vereinen (Sportverein, Wasseracht, Frauenverein) und würde das Freizeitangebot (Hallen- und Freibad) genützt. Ebenso würden die Einkäufe ausschließlich in Deutschland getätigt. Sehr häufig würden die Eltern der Ehegattin des Bf in Deutschland besucht. Diese seien 79 Jahre und wohnten in C. Das Leben spiele sich ausschließlich in Deutschland ab. Es sei zwar nicht möglich jede einzelne Fahrt mangels Fahrtenbuch nachzuweisen, aus der Aufstellung ließen sich die Privatfahrten allerdings relativ genau darstellen.

Anlass	Besuche	KM Hin-und Rückfahrt
Eltern	2 x pro Woche je 60 km	9.240
Einkäufe	5 x pro Woche je 10 km	3.850
Zahnarzt	2 x pro Jahr je 40 km	120
Zahnarzt	2 x pro Jahr je 36 km	108
Frauenarzt	2 x pro Jahr je 60 km	180
Hausarzt	4 X pro Jahr je 8 km	48
Kinderarzt	2 x pro Jahr je 10 km	30
Vereinstätigkeiten	2 x pro Woche je 10	1.540
Fahrten nach B	6 x pro Jahr	1.800
Summe		16.916

Grundsätzlich sei es möglich die besuchten Verwandten als Zeugen anzuführen. Auch Bestätigungen, dass sich der Wohnsitz des Bf. in A befunden habe, könnten beigebracht werden. Vorerst werde aber nur die zeugenschaftliche Einvernahme der Ehegattin des Bf beantragt. Beigelegt waren zudem Einkaufsbelege, zum Nachweis, dass Besorgungen ausschließlich in A vorgenommen werden.

In der Stellungnahme vom 23.10.2018 hielt die belangte Behörde ua fest: Der Sachverhalt sei mit dem aus dem Erkenntnis vom 28.10.2009; 2008/15/0276 nicht vergleichbar, handle es sich bei dem zu beurteilenden um einen nichtselbständigen Angestellten. Sowohl über die Fahrten zum als auch vom Dienstort, sowie über die Privatfahrten werde vom Wohnsitz aus verfügt. Hier werde die Entscheidung über die jeweilige Fahrt getroffen. Auch die Ruhevorgänge fänden am Hauptwohnsitz in Österreich statt. Die vorgelegte Auflistung gehe über eine Glaubhaftmachung nicht hinaus und ersetze nicht den zu erbringenden Gegenbeweis. Einkäufe würden aus der Erfahrung heraus mit der arbeitsbedingten Anwesenheit im Ort verbunden. Nicht glaubwürdig erscheine daher, dass derselbe Weg nach A sowohl für die Arbeit als auch dann nochmals für den Einkauf zurückgelegt werde. Diese Vermutung lasse sich aus den beigelegten Rechnungen untermauern, als dort Einkaufszeiten zu finden seien, die auf einen Einkauf in der Mittagspause hindeuten. In der Aufstellung fehlten auch Fahrten vom Hauptwohnsitz zur Arbeitsstelle, welche zu den Privatfahrten zählten (ca. 3.280 km). Auch nicht enthalten wären Fahrten nach Italien im August 2014. Insgesamt seien von März 2014 bis April 2016 28.658 km gefahren worden. Von diesen seien 1.520 km als Dienstreisen heranzuziehen. Bei einer durchschnittlichen Berechnung würden sich 18.774 km an Privatfahrten ergeben. Die vorgelegte Berechnung gehe von 16.916 km aus, dazu kämen 3.280 km an nicht angesetzte Fahrten zum Arbeitsplatz (20.196 km) und die nicht angesetzte Fahrt nach Italien. Damit ergebe sich ein Unterschied von nicht ganz 1.500 km für den maßgeblichen Zeitraum und sei der geforderte Gegenbeweis keinesfalls erbracht worden. Auch habe der UFS in seiner Entscheidung vom **31.3.2009, RV/0626-S/07** festgehalten, dass in der Regel bei einer täglichen Rückkehr an den österreichischen Hauptwohnsitz sich der dauernde Standort des Fahrzeuges in Österreich befinde, auch wenn die überwiegende Fahrtstrecke im Ausland zurückgelegt werde.

Im Antwortschreiben vom 20.12.2018 hielt der Vertreter noch einmal fest, dass der Dienstgeber der Verwender sei und somit der Sachverhalt mit dem VwGH Erkenntnis vom 28.10.2009 sehr wohl vergleichbar sei. Zugelassen sei der PKW auf das Unternehmen mit Sitz im Ausland. Gem. § 40 KFG sei davon auszugehen, dass bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Standort des Unternehmens primär als dauernder Standort heranzuziehen sei. Nachdem das Fahrzeug auf den Dienstgeber zugelassen sei, bestehe nicht einmal die Befugnis dieses in Österreich anzumelden. Somit seien auch die angestellten Überlegungen hinsichtlich Standortvermutung und gefahrener Kilometer im In- und Ausland zu hinterfragen. Der Dienstgeber habe in Deutschland seinen Sitz und werde vom Sitz aus über das Fahrzeug verfügt. Das Fahrzeug befinde sich, wenn nicht gerade Dienstfahrten absolviert werden, ständig **zur Tageszeit am Unternehmenssitz**, sodass auch die Ruhezeiten vorwiegend am Unternehmenssitz in Deutschland konsumiert werden. Wenngleich der Standpunkt bezüglich der Standortvermutung nicht geteilt werde, seien genügend Beweismittel angeboten worden, zum Nachweis, dass eben Deutschland als Fahrzeugstandort anzusehen sei. **Bei Betrachtung der geografischen Karten, der Beschäftigung mit den gegebenen Örtlichkeiten sowie der**

Lebensgeschichte und den familiären Verhältnissen gelange man eindeutig zu dem Ergebnis, dass das Fahrzeug für Fahrten in Österreich kaum herangezogen werde. Diese Fahrten erreichten lediglich einen minimalen Prozentsatz. Sogar im Salzburger Steuerdialog 2015 sei die Ansicht vertreten worden, dass selbst dann, wenn man einen Standort im Inland annehmen könne, der Nachweis einer 80%igen Verwendung des Fahrzeuges im Ausland ausreichend sei, um die Standortvermutung zu widerlegen. Aus den vorgelegten Rechnungen sollte hervorgehen, wo der Lebensmittelpunkt gelegen sei. Die Urlaubsstrecke sei in Deutschland und Italien zurückgelegt worden und nicht in Österreich. Der Antrag auf Zeugeneinvernahme wurde aufrecht erhalten.

Am 17.04.2019 wurde die Ehegattin des Bf als Zeugin einvernommen. Diese bestätigte im Wesentlichen die Ausführungen in der Stellungnahme vom 23.11.2018 und fügte ergänzend hinzu, dass man lediglich über ein Auto verfüge habe. Teilweise habe ihr Ehegatte das Fahrrad für die Fahrt zur Arbeit benützt. Es sei ihr gestattet gewesen, den PKW privat zu nutzen. Zum maßgeblichen Zeitpunkt habe sie sich in Mutterschutz befunden. **In der Nacht sei der PKW regelmäßig am Familienwohnsitz geparkt gewesen und die Fahrten am nächsten Tag immer von diesem aus angetreten worden.** Da im Leasingvertrag die Tankkarte enthalten gewesen sei, sei stets in Deutschland getankt worden. Ihrer Meinung nach sei das Fahrzeug zu 95% in Deutschland gefahren worden. Sie selbst sei deutsche Staatsbürgerin und in Deutschland sozialversichert. Ihre Eltern wohnten in C in einem Einfamilienhaus mit Garten. Im Schnitt habe sie diese zwei Mal pro Woche besucht; meistens nachdem sie ihren Mann zur Arbeit gebracht habe. Dort habe sie sich am **Vormittag aufgehalten, mittags sei sie wieder nach Hause gefahren**, am Nachmittag habe sie ihren Mann wieder von der Arbeit abgeholt. Diese Besuchsfahrten hätten nicht unter der Woche sondern auch am Wochenende stattgefunden. Die Eltern seien sehr rüstig und hätten sich über den Besuch immer gefreut. Zum damaligen Zeitpunkt hätten die Kinder des Bf noch in B studiert und man hätte diese ca. fünf bis sechs mal im Jahr gemeinsam besucht. Während der Bf in der Arbeit gewesen sei, habe sie die Einkäufe erledigt. Im Hinblick auf den Hochwasserschaden habe seien im Jahr 2014 noch viele Einkäufe (Böden, Fliesen) in Deutschland getätigt worden. Besuchte Vereine und aufgesuchte Ärzte hätten sich alle in Deutschland befunden.

In der Stellungnahme vom 27.05.2019 hielt die belangte Behörde noch einmal fest, dass es darauf ankomme, von wo aus die Entscheidung getroffen werde.

Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellte auf Basis des oben geschilderten Verfahrensablaufes und der vorliegenden Unterlagen folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

Der Bf. hat seinen Wohnsitz und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich im grenznahen Bereich zu Deutschland. Von seinem deutschen Arbeitgeber wurde diesem aufgrund einer Gehaltsumwandlungserklärung ein in Deutschland zugelassenes Fahrzeug überlassen. Dieses **Fahrzeug wurde im März 2014** übergeben und nach Österreich eingebracht. Ebenfalls erwiesen ist aufgrund des deutschen Arbeitsplatzes, dass der Bf. das **gegenständliche Fahrzeug nahezu an jedem Werktag nach Deutschland fährt und danach wieder nach Österreich einbringt. Auch die Privatfahrten nach Deutschland wurden von Österreich aus angetreten. Unbestritten ist auch die grundsätzliche Verwendung des Fahrzeuges durch den Bf. für seine privaten und beruflichen Fahrten (Wohnung - Arbeitsplatz - Wohnung)**. Die private Verwendung wird durch den Arbeitgeber nicht geprüft, ist völlig frei. Der Kilometerstand betrug bis zum 03.05.2016 insgesamt 28.658 Kilometer. Davon wurden 1.520 Kilometer im Rahmen von Dienstreisen für den Dienstgeber zurückgelegt. An Privatfahrten entfielen 1.000 Kilometer pro Jahr auf Österreich und zumindest 11.000 Kilometer auf Deutschland.

Zur Finanzierung des Firmenfahrzeuges verzichtete der Bf. vereinbarungsgemäß auf einen monatlichen Betrag seines Bruttogehaltes, der gemäß gleichzeitiger unterzeichneter Gehaltsumwandlungserklärung von den Bezügen des Dienstnehmers einzubehalten war (§ 2 lit. a der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Gemäß der Vereinbarung 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 (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 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 Fahrzeug durfte auch von den Familienangehörigen sowie sonstigen vom Mitarbeiter autorisierten Personen seines Vertrauens genutzt werden.** Im Rahmen der Entgeltsabrechnung für den Mitarbeiter wurde vom Unternehmen sowohl die Gehaltsumwandlung als auch die Versteuerung und ggf. die 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. Sofern für die Durchführung einer Dienstreise ein PKW gewählt wurde, war grundsätzlich das Firmenfahrzeug zu nutzen. Nur in Ausnahmefällen war die Nutzung eines Pool-Fahrzeuges möglich. Bei der Abrechnung der Dienstfahrten hatte der Mitarbeiter anzugeben, dass diese mit dem Firmenfahrzeug

durchgeführt wurden. Der Erstattungsbetrag für gefahrene Dienstkilometer wurde über die Reisekostenabrechnung ausbezahlt und nachträglich im Rahmen der Gehaltsabrechnung versteuert und verbeitragt. **Die Fahrten des Dienstnehmers mit dem Fahrzeug, das sowohl beruflich als auch privat genutzt werden konnte, wurden vom Dienstgeber 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. Tatsächlich wurden vom Bf. mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug außer dem Weg zur Arbeit und gelegentlichen Dienstreisen überwiegend Privatfahrten und zwar in Deutschland unternommen. Es wurde kein Fahrtenbuch geführt. Das Fahrzeug wurde dem Dienstgeber zurückgegeben. 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 NoVA und die Zeiträume KFZ-Steuer vorgeschrieben.

Dagegen ist das Beschwerdeverfahren gerichtet, wobei der Bf im Wesentlichen vermeinte, 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(= Dienstgebers) gelegen sei. Überdies, dass das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden und somit der unternehmerischen Verwendung zuzurechnen sei. Weiters wurden Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res judicata und die Verletzung des Vertrauensschutzes eingewendet.

Vom Finanzamt wurde der Bf. mittels Ergänzungsersuchen zur Erbringung eines allfälligen Gegenbeweises bezüglich des Vorliegens des dauernden Standortes des Fahrzeuges aufgefordert und entsprechende Fragen gestellt. Die Beschwerden vom 26.11.2015 und vom 15.11.2016 wurden mittels ausführlicher Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2017 als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 16.10.2017 wurde neuerlich die Ansicht vertreten, der Verwender sei der Dienstgeber der Bf.

Mit Schreiben vom 12.06.2018 wurde der Bf. u.a. aufgefordert die kilometermäßige private Verwendung des Fahrzeuges für den maßgeblichen Zeitraum in Deutschland nachzuweisen.

Im Antwortschreiben vom 05.07.2018 machte der Bf glaubhaft, dass er privat 16.916 km gefahren sei. In der Stellungnahme vom 23.10.2018 zweifelte die belangte Behörde die diesbezüglichen Angaben an und vertrat den Standpunkt, dass bei täglicher Rückkehr an den österreichischen Hauptwohnsitz sich der Standort des Fahrzeuges in Österreich befinde, auch wenn die überwiegende Fahrtstrecke im Ausland zurück gelegt werde. In der Stellungnahme vom 20.12.2018 wies der ausgewiesene Vertreter noch einmal darauf hin, dass das Fahrzeug auf den deutschen Dienstgeber zugelassen sei und nicht einmal die Möglichkeit bestünde

diese in Österreich anzumelden. Unabhängig davon, sei die Standortvermutung dann widerlegt, wenn der Nachweis gelinge, dass das Fahrzeug zu 80% im Ausland verwendet worden sei.

.

Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen fußen auf den vorgelegten Aktenteilen. Darunter befinden sich vor allem ein Muster der Fahrzeugüberlassungserklärung für FK 3-Mitarbeiter samt Exemplar der Gehaltsumwandlungserklärung, sowie das Schreiben des deutschen Dienstgebers vom 17.04.2014 samt 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. Aus einer aktuelleren Liste, ergibt sich, dass dem Bf auf Basis dieses Modells ab März 2014 abermals ein firmeneigenes Fahrzeug, nämlich das beschwerdegegenständliche Fahrzeug überlassen wurde. Diese Tatsachen bestritt der Bf in seinen Eingaben an das Finanzamt (Beschwerden, Antworten auf Ergänzungsersuchen, Vorlageanträge) auch gar nicht. Er vermeinte aber, dass in Fällen einer Fahrzeugüberlassung durch den deutschen Arbeitgeber die Tätigkeit des Dienstnehmers dem ausländischen Unternehmer zuzurechnen sei. In den fristgerecht eingebrachten Antworten zu den Ergänzungsersuchen wurde ausführlich Stellung bezogen. Demnach wurde das streitgegenständliche Fahrzeug ab März 2014 zur Nutzung übergeben und wurde diese Nutzungsüberlassung über Aufforderung des Dienstgebers durch Rückgabe beendet. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass das Auto am Tag der Nutzungsübergabe nach Österreich, wo der Bf unbestritten seinen Hauptwohnsitz hat, eingebracht und von ihm fortan - wie auch von ihm festgehalten-für seine Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte benutzt wurde. Nach seinen Angaben wurde kein Fahrtenbuch geführt. Aus den vorhandenen Reisekostenabrechnungen ergaben sich die beruflich gefahrenen Kilometer.

Dass aufgrund der Fahrten von seinem österreichischen Wohnsitz zum deutschen Arbeitsort ein dauernder Standort an seinem Arbeitsplatz in Deutschland, wo sich das Fahrzeug teilweise während seiner Dienstverrichtungen befand, alleine begründet worden wäre, kann nicht ersehen werden, da bei einem Arbeitnehmer, der mit seinem Auto zur Arbeitsstätte fährt, nach allgemeiner Verkehrsauffassung davon auszugehen ist, dass die Verfügung über das Fahrzeug von seinem Wohnsitz aus erfolgt. 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, welchem Standpunkt aber 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 Österreich und Deutschland privat zurückgelegt wurden, konnte zwar im Vorhalteverfahren nicht exakt ermittelt werden, doch sind in diesem Zusammenhang widerspruchsfreien Aussagen der Ehegattin von besonderer Bedeutung. Das

Verwaltungsgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass mit dem PKW Fahrten zumindest zu 90% in Deutschland getätigt wurden. Dies deshalb weil nach Lage der Akten sowie nach den eigenen Angaben 2.000 km auf österreichischen Straßen zurückgelegt wurden sowie ein kleiner Teil auf tschechischen und italienischen Straßen (geschätzt mit 1.000 km). 28.658 km abzüglich rd. 3.000 km ergibt rd. 90%. Eine exakte kilometerweise Aufteilung der in Österreich in Deutschland und im übrigen Ausland gefahrenen Kilometer konnte allerdings nicht vorgenommen werden. Jedoch wurde zum Beweis die Einvernahme der Ehegattin als Zeugin angeboten. Die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme ist der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht worden, der prozentuelle Anteil ist von dieser zuletzt nicht mehr angezweifelt worden. Für das Verwaltungsgericht besteht kein Grund an der Glaubwürdigkeit der Zeugin, was die Angaben zu den in Deutschland gefahrenen Kilometern bzw. Strecken betrifft, zu zweifeln. Insbesondere weil deren Eltern nicht unweit von ihrem Wohnsitz in Deutschland leben. Dass diese ihre Eltern, die über ein Haus mit Garten verfügen und rüstig sind, mit dem Kleinkind unter der Woche und am Wochenende besucht, entspricht durchwegs der Lebenserfahrung. Dass am Vereinsleben in Deutschland teilgenommen wird und Ärzte in Deutschland aufgesucht werden entspricht ebenso der Lebenserfahrung, weshalb das bekannt gegebene Ausmaß der privat gefahrenen Kilometer in Deutschland vom Verwaltungsgericht dem Grunde nach nicht angezweifelt wird. Dies gilt auch für die zeitliche Komponente. Die geringfügige Differenz von 5% vermag daran keinesfalls etwas zu ändern. **Letztendlich muss aber festgehalten werden, dass die Fahrten immer vom österreichischen Standort aus angetreten wurden und im Hinblick auf die Zeugenaussage und der dabei gebotenen Gesamtbetrachtung das Fahrzeug keinem bestimmten Standort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden konnte. So sind die Aufenthalte bei den Schwiegereltern zu kurz gewesen um dort einen Standort zu begründen. Dies gilt umso mehr für die Besuchsfahrten, Arztbesuche und Einkäufe.**

Rechtliche Beurteilung:

D. 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 Kraftfahrzeuggesetz 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 Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

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.

D. 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.

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.

D. 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: Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauernden Standort

im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

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

E. 1. Voraussetzungen für das Greifen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967

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 auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

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. Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen. Dabei gelten dieselben Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs. 1 KFG zum Tragen. **Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378).** Würde das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke verwendet werden, würde sich der zunächst vermutete Standort nach dem Sitz des Unternehmens als jenem Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird, richten.

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 27.01.2010, 2009/16/0107 aus, dass das NoVAG keine Regelung darüber enthält, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeuges nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (vgl. dazu etwa OGH, 18.12.2000, 9 Ob A 150/00z). Bei Durchsicht weiterer Erkenntnisse zur Frage, wem die Verwendung zuzurechnen ist, zeigt sich, dass dabei eine Abwägung folgender Kriterien vorzunehmen ist: tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über den Einsatz des Fahrzeuges, Kostentragung und Nutzen aus der Verwendung.

Dazu ist festzuhalten, dass der Arbeitgeber durch die Gehaltsumwandlung die Leasingraten sowie die Aufwendungen für den normalen laufenden Betrieb trägt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist aber davon auszugehen, dass demjenigen, dem gegen Abzug eines beträchtlichen Gehaltsbestandteils ein Fahrzeug zur nicht kontrollierten Privatnutzung überlassen wird, der Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zukommt. Im gegenständlichen Fall ist der Bf. derjenige über die tägliche und tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges verfügen kann.

Neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland, muss die Behörde für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nachweisen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen (der Hauptwohnsitz) des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist dieser Nachweis gelungen, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Dessen Verwendung ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Nach Ablauf der im § 82 Abs. 8 KFG 1967 genannten Fristen fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung. Durch den Nachweis eines tatsächlichen dauernden Standortes in einem anderen Staat kann diese Vermutung allerdings widerlegt werden.

Erwägungen

Für die Entstehung der NoVA- oder der KFZ-Steuerschuld kommt es ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 vorgesehene Frist hinaus an. Ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der rechtmäßige Besitz zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich. Zum Argument des Bf., er hätte mangels Nichtvorliegen der Verwendereigenschaft sowie mangels eines dauernden Standortes im Inland das Kraftfahrzeug gar nicht zulassen können, wird auf VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107 („unabhängig von der tatsächlichen Zulassungsmöglichkeit unterliegt das Entstehen der Zulassungsverpflichtung nach KFG der NoVA“) verwiesen. Der Einwand des Bf., der Entstehung der Steuerpflicht stehe der Arbeitgeber als zivilrechtlicher Eigentümer des Fahrzeuges entgegen, geht folglich ins Leere (vgl. BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014).

Mittelpunkt der Lebensinteressen (Hauptwohnsitz)

Dient das Fahrzeug nicht nur unternehmerischen Zwecken sondern kann es auch uneingeschränkt für Privatfahrten und weitere Zwecke ohne weitere Vorgaben verwendet werden, liegt ein privater Verwender vor und es ist auf dessen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) abzustellen. Dass ein weiterer Wohnsitz in Deutschland besteht wurde nicht behauptet.

Dieser befindet sich unstrittig am Hauptwohnsitz des Bf. in Österreich.

Verwendung des Fahrzeuges im Bundesgebiet

Die überwiegende Verwendung des Fahrzeuges (nämlich zumindest zu 90%) in Deutschland und nicht im Bundesgebiet steht für das Verwaltungsgericht fest.

Erbringung eines Gegenbeweises

Hierzu vertritt der VwGH die Ansicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des **§ 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967** nicht im Bundesgebiet hat, **Feststellungen über den regelmäßigen Ort** sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraussetzt, 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. **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.**

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 dauernden Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs. 8 KFG 1967 vermutet (vgl. BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014 mwN).

Das Bundesfinanzgericht hält fest, dass der Bf. im Hinblick auf die Zeugenaussage nachzuweisen vermochte, dass der PKW zu rd. 90% auf deutschen Straßen verwendet wurde. Dabei spielt auch das zeitliche Element eine Rolle, weil das Fahrzeug während des gesamten Jahres fast ausschließlich im deutschen Raum gefahren wurde.

Damit ist nicht bloß wahrscheinlich, sondern es steht außer Zweifel, dass das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0276 ausgeführt:(Fettdruck durch BFG)

"Mit diesen Ausführungen zeigt das Finanzamt keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde auf. Die belangte Behörde hat zutreffend auf die Verwendung des

*Fahrzeuges abgestellt und hervorgehoben, dass die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges von über 85 % sich nahezu ausschließlich im süddeutschen Raum vollzieht. Allfällige Wartungs- und Reparaturarbeiten an diesem Fahrzeug werden am **Betriebsstandort** durchgeführt. Dazu kommt, dass nach den Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde auch der überwiegende Teil der Privatfahrten in Deutschland vorgenommen wird. Wird aber das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet, kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie von der Erbringung des Gegenbeweises im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 ausgegangen ist."*

Mitunter wird die Ansicht vertreten, dass für die Bestimmung des dauernden Standortes iSd § 82 Abs. 8 KFG nicht auf das zeitliche Überwiegen (Aufenthaltsdauer), sondern darauf abzustellen sei, wo das Fahrzeug weitaus überwiegend verwendet wird (Verhältnis der Kilometerleistungen). So hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 24.06.2016 zu GZ/RV/5102261/2016 nachstehenden Standpunkt vertreten:

"Dafür, dass die Kilometerleistung maßgeblich ist, spricht sowohl das Erkenntnis 2008/15/0276 als auch der Umstand, dass mit der Kraftfahrzeugsteuer abgegolten werden soll, dass die Straßen genutzt und damit abgenutzt werden und dass die Luft verunreinigt wird. Wenn das Fahrzeug steht, kommt es jedoch weder zu einer Straßenabnutzung noch zu einer Luftverunreinigung. Die Steuer soll also dem Staat zukommen, dessen Straßen am meisten abgenutzt und dessen Luft am meisten verunreinigt wird."

Auch könnte man aus mehreren EuGH Urteilen (C-451/99, C-464/02, C-151/04, C-98/05) ableiten, dass eine Verletzung der Freizügigkeit iZm einer Besteuerung von KFZ nur dann nicht vorliegt, wenn der Mitgliedstaat dabei im Wesentlichen auf die tatsächliche dauerhafte Nutzung des Fahrzeuges in seinem Hoheitsgebiet abstellt. Diese Aussagen sollten bei der richtlinienkonformen Interpretation des Begriffes „Standort“ Berücksichtigung finden. Im Vordergrund stünde somit wohl alleine die Nutzung des Fahrzeuges nach zeitlichen und kilometermäßigen Kriterien.

Bleibt es bei der Standortvermutung im Inland, kann der Abgabepflichtige die Vermutung der überwiegenden Verwendung im Inland widerlegen. In einer Gesamtbetrachtung ist der regelmäßige Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges festzustellen. Maßgeblich ist, ob das Fahrzeug in der **gebotenen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen ist.**

Bei dem bereits mehrfach zitierten Erkenntnis des VwGH (2008/15/0276) wurde von einem Betriebsstandort ausgegangen. Im beschwerdegegenständlichen Fall konnte nur festgestellt werden, dass das Fahrzeug zu rd. 90% in Deutschland verwendet wurde (s. dazu die diesbezüglichen Ausführungen im Sachverhalt und in der Beweiswürdigung). Ein "Standort" in Deutschland konnte hingegen nicht festgestellt werden. **Dies auf Grund der Tatsache, dass immer wieder zum Standort in Österreich zurückgekehrt wurde, das Auto dort geparkt bzw.**

garagiert wurde und über das KFZ vom österreichischen Wohnsitz aus verfügt wurde. In Österreich wurde die Entscheidung getroffen, in welcher Art und Weise das KFZ verwendet wird. Weil der deutsche Arbeitgeber nicht als Verwender des PKW anzusehen ist, kommt ein Standort am Firmengelände in Deutschland ebenso nicht in Betracht. Auch steht fest, dass der PKW nicht ständig am Firmengelände geparkt wurde, sondern mitunter von der Ehegattin für Fahrten zu deren Eltern benutzt wurde. Auch benützte der Bf. das Rad für die Fahrt zur Arbeit.

Würde man den gegenteiligen Standpunkt vertreten, nur auf die Verwendung abstellen, hätte dies bei einer weitaus überwiegenden Verwendung des PKW im Ausland (beispielsweise durch einen österreichischen Arbeitnehmer mit Hauptwohnsitz in Österreich, beschäftigt bei einem österreichischen Arbeitgeber, der sein Auto fast nur für Einkaufsfahrten in Deutschland verwendet) zur Folge, dass ein Standort im Ausland- wo auch immer- begründet würde.

In der deutschen Rechtsprechung wird überdies auf die Ruhevorgänge abgestellt.

Folgt man diesen Überlegungen so gelangt man zu dem Ergebnis, dass eine Zulassungspflicht bestanden hat und daran anknüpfend eine NoVA- und KFZSt-Pflicht entstanden ist.

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.

Vorschreibung der NoVA

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 und war somit für April 2014 vorzuschreiben. Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. 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.

Vorschreibung der KFZ-Steuer

§ 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). 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 täglichen 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.

Das Finanzamt hat am 15.09.2016 einen Bescheid über die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 erlassen und die Steuer mit 475,60 € festgesetzt.

Unter Beachtung des Voranstehenden ergibt sich jedoch, dass für den April 2014 gar keine KFZ-Steuerschuld bestand. Die monatliche Berechnung betrug bei der Festsetzung 158,53€. Die KFZ-Steuer beträgt daher für den Zeitraum 04-06/2014 316,60 € und umfasst somit nur Monate Mai und Juni 2014. Der Beschwerde betreffend Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 war somit teilweise Folge zu geben.

Die Beschwerden gegen die Festsetzung der KFZ-Steuer für die Zeiträume 07-12/2014 und 01-09/2015 war abzuweisen.

Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Begründungsmängel im Erstverfahren (in den Erstbescheiden) können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 93 Tz 16). Der Bf wurde im Rahmen der Beschwerdeverfahren vom Finanzamt mit Ergänzungsersuchen vom 01.04.2016 über die Änderung des KFG ab April 2014 (keine Unterbrechung der Monatsfrist durch vorübergehende Verwendung im Ausland mehr) in Kenntnis gesetzt. Das Finanzamt teilte dem Bf mit, dass von einer gesetzlichen Standortvermutung in Österreich auszugehen sei. Es räumte dem Bf die Möglichkeit ein, den Gegenbeweis anzutreten. In der Beschwerdevorentscheidung wurde (nochmals) der Sachverhalt festgestellt und unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen eine rechtliche Würdigung vorgenommen. Da nach Ansicht des BFG 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.

Der Bf wendet das Vorliegen von res iudicata 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 der KFZ-Steuerbescheides 04-06/2014 und des NoVA-Bescheides für April 2014 von einer res iudicata ausgeht, ist darauf zu entgegnen, dass keine Sachidentität vorliegt, da die Festsetzung nach neuer Rechtslage für einen Zeitpunkt nach dem 23.04.2014 erfolgte. Das Finanzamt hat zulässigerweise nach Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die KFZ-Steuer für den angefochtenen Zeitraum 04-06/2014 sowie die NoVA für April 2014 (neu) festgesetzt.

Zudem betraf die mit Bescheid jeweils vom 12.09.2014 vorgenommene Festsetzung der KFZ-Steuer den Zeitraum 1-6/2014 und der NoVA den Zeitraum 3/14.

Somit besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Sachidentität.

Vertrauensschutz:

Zusammenfassend führte der ausgewiesene Vertreter 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. Wie sich aus dem geschilderten Sachverhalt ergibt, wurde das streitgegenständliche Fahrzeug dem Bf im März 2014, also knapp einem Monat vor der Verlautbarung der Änderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Bundesgesetzblatt übergeben. Die bevorstehende Änderung sollte bekannt gewesen sein (Besprechung in Steuerzeitschriften etc.). Wenn auch die Bestellung des Fahrzeuges bereits im März 2014 erfolgt war, hätte es die Möglichkeit anderer Vereinbarungen bezüglich der Überlassung des Fahrzeuges gegeben. Abgesehen von diesem Umstand bekräftigt das Bundesfinanzgericht die 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 23.04.2014 in Kraft getreten (VfGH 02.12.2014, G 72/2014). Die anzuwendende gesetzliche Bestimmung ist klar und eindeutig, was auch vom Bf nicht bezweifelt wird. Abgabenbehörden sind gemäß Art. 1.8 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 und steht daher auch der Grundsatz von Treu und Glauben einer Gesetzesänderung nicht entgegen (vgl. VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

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 grundsätzlich jeweils bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu lösen. Allerdings kommt der Lösung der Rechtsfrage, ob bereits durch das bloße, überwiegende Verwenden eines PKW im Ausland dort ein Standort begründet wird, grundsätzliche Bedeutung zu, weshalb eine ordentliche Revision zulässig ist.

Linz, am 11. Juni 2019