

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache Dipl. Ing. A Bf, inXY, vertreten durch Dr. Gerhard Holzinger, Rechtsanwalt, Stadtplatz 36, 5280 Braunau am Inn, über die Beschwerden vom 12. November 2014 gegen die zu StNr. xxxx ergangenen Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 16. September 2014, betreffend

- Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 10/2011
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2011
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2012
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2013
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2014

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs 1 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Bescheide vom 16. September 2014

Mit Bescheiden vom 16.09.2014 setzte das Finanzamt folgende Abgaben fest:

- Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2011 iHv 2.822,84 €
- Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 10-12/2011 iHv 195,36 €
- Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2012 iHv 799,20 €
- Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2013 iHv 799,20 €
- Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-06/2014 iHv 453,83 €

Begründend hielt das Finanzamt im Wesentlichen fest, dass der Bf. das gegenständliche Fahrzeug von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt bekommen habe. In der entsprechenden Gehaltsumwandlungserklärung sei ersichtlich, dass das Fahrzeug sowohl für betriebliche als auch uneingeschränkt für private Zwecke verwendet werden könne. Dies gehe auch aus dem Schreiben des Arbeitsgebers vom 17.04.2014 hervor. Darüber hinaus werde in diesem Schreiben angeführt, dass eine Überprüfung dieser Fahrten in Bezug auf betrieblich oder privat nicht durchgeführt werde. Es sei daher davon auszugehen, dass der Bf. Verwender des Fahrzeuges sei. Der Bf. habe den Gegenbeweis nicht erbracht.

2. Beschwerden vom 12. November 2014

Die dagegen erhobenen Beschwerden werden wie folgt begründet:

„Ich bin bei der Fa. CD AG, StadtEF (Deutschland), angestellt, wobei es sich bei mir um einen ganz normalen, nicht an der Geschäftsführung beteiligten, weisungsgebundenen Dienstnehmer handelt.

Im Rahmen meiner beruflichen Tätigkeit habe ich vorwiegend Außendiensttätigkeiten zu verrichten, sodass mir der Dienstgeber ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt hat, mit dem ich obligatorisch sämtliche Dienstfahrten zu verrichten habe. Die Überlassung des Dienstfahrzeugs erfolgte bereits im Jahr 2011. Der Dienstwagen ist in Deutschland auf meinen Dienstgeber zugelassen, welcher das Fahrzeug geleast hat und im Vertrag als Leasingnehmer aufscheint. Ich bin dazu berechtigt, das Fahrzeug auch privat zu nutzen. Die Dienstwagenüberlassung stellt einen Sachbezug dar.

Die Fa. CD AG hat ihren Sitz in StadtEF in Deutschland. In Österreich verfügt sie weder über einen Sitz, noch über eine Betriebsstätte. Die Kosten für das Fahrzeug, wie Tankfüllungen, Service und Wartungsleistungen, Reparaturen, Versicherung, etc. werden vom Dienstgeber getragen. Das Fahrzeug ist von mir spätestens bei Beendigung des Dienstverhältnisses zurückzugeben.

Das Dienstfahrzeug wird überwiegend in Deutschland genutzt. Auch die Fahrt zum Sitz des Dienstgebers in Deutschland, die (von längeren Auslandsaufenthalten abgesehen) fast täglich vorzunehmen sind, werden mit dem Dienstwagen absolviert. Seit Überlassung des Dienstfahrzeugs im Oktober 2011 wurden mit diesem 62.671 km zurückgelegt, 40.817 km waren dienstlich. Die dienstliche Fahrzeugverwendung beläuft sich daher wie beiliegender Aufstellung des Dienstgebers, die sich nur auf meine Person bezieht, zu entnehmen ist, auf 65,1%. Bei Dienstreisen in entfernte Länder sind in der Aufstellung die Fahrten vom Betrieb zum Flughafen München und retour enthalten. Im Prozentsatz von 65,1% sind meine Fahrten vom Wohnort in StadtGH zum Betrieb in StadtEF nicht enthalten, obwohl prinzipiell auch diese Fahrten als Dienstfahrten anzusehen wären. Würde man auch diese Fahrten berücksichtigen, so würde sich der Prozentsatz der Dienstfahrten auf zumindest 85 % erhöhen. Nach neuerer Judikatur ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass bereits das bloße Überwiegen der Auslandsnutzung für die

Widerlegung des Standorts im Inland genügt (UFS RV/0130-S/12 und UFS RV/0642-S/09).

Im Übrigen kommen die Dispositionsrechte hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeuges aufgrund der bestehenden Vereinbarungen zwischen uns, aber auch mit Dritten (zB Leasinggeber, Versicherungen), dem Dienstgeber zu.

Aufgrund des geschilderten Sachverhaltes kann meiner Ansicht nach in keiner Weise davon ausgegangen werden, dass ich im rechtlichen Sinne Verwender des Fahrzeuges bin und daher das Fahrzeug im Inland zuzulassen wäre, was einerseits zur Abgabepflicht hinsichtlich Normverbrauchsabgabegesetzes und andererseits zur Steuerpflicht im Sinn des Kfz-Steuergesetzes führen würde. Die erkennende Behörde erster Instanz hat diesbezüglich die Sach- und Rechtslage unrichtig beurteilt.

Grundsätzlich ist auszuführen, dass sowohl das Normverbrauchsabgabegesetz als auch das Kraftfahrzeugsteuergesetz die Steuerpflicht nicht nur an eine inländische Zulassung, sondern auch an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG 1967 knüpfen. Demnach wäre dann eine NOVA zu entrichten, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird. In meinem Fall ist nun grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass es für eine theoretische Anmeldung des Fahrzeuges durch mich in Österreich keinerlei Rechtsgrundlage gibt. Wie schon ausgeführt, handelt es sich um ein Leasingfahrzeug, welches mein Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast hat, sodass mir schon aus diesem Grund überhaupt die Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehlt. Ein allfälliger Bescheid bezüglich Vorschreibung einer Normverbrauchsabgabe und einer Kfz-Steuer müsste sich theoretisch gegen den Dienstgeber richten, niemals aber gegen mich, da mir die diesbezüglichen Dispositionsmöglichkeiten aufgrund der gegebenen Rechtsverhältnisse fehlen (Siehe auch UFS RV/0084-S/11).

Davon abgesehen sind aber die Voraussetzungen für eine Zulassung des gegenständlichen Fahrzeuges in Österreich auch aus anderen Gründen nicht gegeben. 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 Ausland verfügt. Beim gegenständlichen Fahrzeug handelt es sich um ein Firmenfahrzeug der Fa. CD AG, welche in Österreich keinen Sitz oder eine Zweigniederlassung hat. Vielmehr befindet sich der Sitz dieser Firma im Ausland, nämlich in StadtEF. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt wird, was im vorliegenden Fall somit StadtEF ist. Nachdem der Fahrzeugstandort somit nicht in Österreich liegt, ist bei der Verwendung des Fahrzeuges in Österreich nur vorübergehender internationaler Verkehr gegeben.

Der Großteil der Verfügungsgewalt über das Fahrzeug liegt eindeutig beim Unternehmen, von einer freien Verfügbarkeit über das Fahrzeug meinerseits kann aufgrund der

gegebenen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse keine Rede sein. Den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeugs trägt der Dienstgeber, der auch wie oben angeführt, die Kosten für das Fahrzeug trägt. Der Dienstgeber ist im vorliegenden Fall als Fahrzeughalter anzusehen, wobei diesem auch die Verwendung des Fahrzeugs im Sinne des Normverbrauchsabgabegesetzes zuzurechnen ist. Daran kann auch die mir erlaubte im Hintergrund stehende Privatnutzung des Fahrzeugs nichts ändern, zumal mir vom Dienstgeber ja auch die Dienstfahrten vorgegeben werden und mich der Dienstgeber auch dazu verpflichtet hat, für diese Dienstfahrten das gegenständliche Fahrzeug zu verwenden. Das Fahrzeug wird im Übrigen auch zu 65,1% für Dienstfahrten verwendet, was ebenfalls dafür spricht, dem Dienstgeber die Fahrzeugverwendung zuzuordnen und als dauernden Standort Deutschland anzunehmen. Diese weitaus überwiegende Fahrzeugnutzung für Dienstfahrten ist in meinem Fall besonders hervorzuheben.

Es besteht jedenfalls zusammenfassend gesehen kein dauernder Standort des Fahrzeugs im Bundesgebiet, vielmehr wird über das streitgegenständliche Fahrzeug auf Dauer hauptsächlich vom Betriebsstandort in Deutschland verfügt. Das gegenständliche Fahrzeug wird nahezu täglich zwischen Deutschland und Österreich hin- und her bewegt, sodass im Sinne der Bestimmung des § 79 KFG die Verwendung des Fahrzeuges im Inland zulässig ist und das Fahrzeug auch keiner Anmeldung bedarf, zumal die in dieser Gesetzesbestimmung vorgesehenen längeren Fristen bei jedem Verlassen und erneuten Einbringen in das Bundesgebiet von neuem zu laufen beginnen. Eine Zulassungsverpflichtung ist nach den einschlägigen Bestimmungen des KFG im gegenständlichen Fall nicht gegeben, eine allfällige Bescheiderlassung kann sich in jedem Fall nicht gegen mich richten, da mir für die im Bescheid geforderten Anmeldungen unabhängig vom Nichtbestehen dieser Verpflichtungen auch theoretisch die Dispositionsmöglichkeiten fehlen.“

Der Beschwerde beigelegt war eine Excel-Tabelle (Fahrtenbuch), mit welcher die im Zeitraum von 04.10.2011 bis 06.11.2014 durchgeföhrten Fahrten (unter Angabe der jeweiligen Kilometerleistung, der Zielorte und (teilweise) der Anlässe der Reisen) dokumentiert wurden.

3. Beschwerdevorentscheidung vom 12. Februar 2015

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.02.2015 wies das Finanzamt die Beschwerden des Bf. ab.

Laut einer Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing sei dem Bf. von dessen Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen oder privaten Nutzung überlassen worden. Im Gegenzug dafür habe der Bf. auf einen monatlichen Betrag des Bruttogehaltes verzichtet, welcher von den Bezügen einbehalten werde. 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 worden, wobei gewisse darüber hinaus gehende Zusatzkosten vom jeweiligen Mitarbeiter zu tragen

seien. Der Bf. könne daher über das Fahrzeug annähernd gleich verfügen wie bei einem privaten Leasingvertrag.

Im Schreiben vom 17.04.2014 des Arbeitgebers des Bf. werde hingewiesen, dass sich die Mitarbeiter verpflichtet hätten, den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden. Darüber hinaus dürfen die Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet werden (zB Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, sonstige Privatfahrten).

Der Bf. habe eine Excel-Tabelle vorgelegt, wonach die beruflichen Fahrten einen Anteil von über 65% ergeben würden. Darüber hinaus sei angeführt worden, dass der Prozentsatz an Dienstfahrten sich auf zumindest 85% erhöhen würde, wenn man die Fahrten StadtGH-StadtEF (Wohnung — Arbeitsstätte) berücksichtige. Die einfache Fahrtstrecke StadtGH-StadtEF betrage insgesamt 22 Kilometer. Davon würden 20 Kilometer auf österreichisches Hoheitsgebiet entfallen. Bei diesen Fahrten sei daher ein Inlandsanteil in Höhe von 91% gegeben, sodass diese Fahrten für die Führung des Gegenbeweises der Standortvermutung nicht geeignet seien.

Außerdem sei in der als Anhang zur Beschwerde angefügten Tabelle insoweit ein Fehler unterlaufen ist, als die dienstlichen Fahrten für das Jahr 2013 doppelt erfasst worden seien. Bei entsprechender Korrektur ergebe sich ein dienstlicher Anteil von lediglich 46% (Gesamtkilometer: 62.671, dienstliche Fahrten: 29.054). Der Gegenbeweis für die Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 sei daher als nicht gelungen anzusehen.

4. Vorlageantrag vom 10. März 2015

Im Vorlageantrag brachte der Bf. vor, dass der Fehler bei der Auswertung der Tabelle für das Jahr 2013 richtig sei. Dieser müsse entsprechend korrigiert werden. Allerdings habe die Behörde ihren Überlegungen einen Dienstweg zu Grunde gelegt, der vom Bf. nicht in der angenommenen Form zurückgelegt werde. Tatsächlich werde über den neuen Grenzübergang Braunau in jener Form gefahren, die aus beiliegender Google Maps hervorgehe. Der Bf. fahre demnach über den neuen Grenzübergang Braunau zur CD. Nordpforte. Dies seien insgesamt 34,1 km einfache Strecke. Die Strecke bis zur Grenze nach Simbach sei 12,1 km, der Anteil der Arbeitsstrecke auf österreichischem Gebiet betrage in Prozent 35,48 %. Er habe die Kilometerberechnung auch auf die Fahrten zur Arbeitsstätte erweitert, die ebenfalls als Dienstfahrten anzusehen seien. Die Anzahl der Nettoarbeitstage seien auf Basis von Bayern berechnet, minus der gesetzlichen Feiertage, minus Urlaub, minus 10 Tage Reserve für Krankheit oder andere Abwesenheiten. Trotz der Ungenauigkeit zu Gunsten des Finanzamtes ergebe sich ein Prozentanteil für dienstlich gefahrene Kilometer von 94,5%. Selbst wenn man die auf österreichischem Gebiet gefahrenen Kilometer zur Arbeitsstätte nicht berücksichtige, würden noch immer 77,4 % bleiben.

5. Vorlage der Beschwerde

Mit Vorlagebericht vom 31.03.2015 leitete das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung weiter.

II. Sachverhalt

6. Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hat sowohl seinen Hauptwohnsitz als auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich.

7. Die Zulassung des in Streit stehenden Fahrzeuges erfolgte in Deutschland auf den Dienstgeber des Bf. (Sitz in Deutschland), welcher das Fahrzeug geleast hatte. Im Oktober 2011 wurde dem Bf. dieses Fahrzeug als Dienstwagen überlassen und nach Österreich verbracht.

Neben der verpflichtenden Verwendung für Dienstreisen wurde zudem eine uneingeschränkte private Nutzungsmöglichkeit des Fahrzeuges sowohl durch den Bf. als auch durch dessen Familienangehörige vereinbart. Diese Möglichkeit der privaten Nutzung wurde vom Bf. bzw seiner Familie zweifelsfrei in Anspruch genommen. Eine Überprüfung der Fahrten in Bezug auf betrieblich oder privat, erfolgte seitens des Dienstgebers nicht.

8. Die Zurverfügungstellung erfolgte auf Grundlage einer „*Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing/Grenzgänger*“, worin sich der Bf. verpflichtete, für die Dauer des Leasingvertrages einen gewissen Teil seines Bruttogehaltes zugunsten der Überlassung des Firmenfahrzeugs umzuwandeln. Dieser Betrag, welcher monatlich vom Dienstgeber einbehalten wurde, beinhaltete eine Full-Service-Leasingrate (Finanz-, Service- und Wartungsrate, Nebenkosten, Reparatur- und Versicherungskosten sowie Kraftstoffkostenplanwert). Darüber hinaus anfallende Kosten (Selbstbehalte bei Schäden, Kosten der Mehrkilometer, etc.) wurden zusätzlich verrechnet.

9. Der Bf. legte Aufzeichnungen vor, die die überwiegende Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland beweisen sollten. Auf Grund dieser Aufzeichnungen und des Fakts des nahezu täglich anzufahrenden Arbeitsplatzes in Deutschland ist davon auszugehen, dass der Bf. das Fahrzeug im beschwerdegegenständlichen Zeitraum mehrmals im Monat ins Ausland verbracht und wieder nach Österreich eingebrochen hat.

III. Beweiswürdigung

10. Der Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus der Aktenlage.

IV. Rechtliche Grundlagen

11. Normverbrauchabgabegesetz (NoVAG)

Nach **§ 1 Z 3 NoVAG 1991** unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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

Die Steuerschuld entsteht nach **§ 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991** idF BGBl. I Nr. 34/2010) bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Hiezu vertritt der VwGH die Ansicht (25.04.2016, 2015/16/0031), dass die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung ("des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967") dazu führt, dass die NoVA gemäß § 7 Abs 1 Z 2 NovAG rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in das Inland entsteht. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die NoVA im Zeitpunkt der Einbringung entsteht, wenn dieser eine ununterbrochene Verwendung im Inland über ein Monat (dies ad diem) folgt bzw. bei Einbringungen vor dem 24.4.2014 im Zeitpunkt der Einbringung, wenn in der Folge vor dem 24.4.2014 keine Ausbringung mehr stattfand. Ausbringungen ab dem 24.4.2014 wären unschädlich (BFG 29.06.2016, RV/5100638/2013).

12. Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG)

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

Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer ist die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (**§ 3 Z 2 KfzStG 1992**).

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

13. Kraftfahrgesetz (KFG)

Nach **§ 36 KFG** dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 leg. cit. 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 39 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, 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 eingebraucht wurden und wenn näher genannte Vorschriften eingehalten werden.

§ 82 Abs 8 KFG 1967 idF BGBI. I Nr. 132/2002 lautet: „*Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, sind 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 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.“*

14. Verfahrensrechtliche Bestimmungen

Sowohl die Kraftfahrzeugsteuer (§ 6 Abs 3 KfzStG) als auch die Normverbrauchsabgabe (§ 11 Abs 3 NoVAG) sind Selbstberechnungsabgaben. Nach dem hiefür 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. Vice versa darf die Behörde keine Festsetzung vornehmen, wenn keine Steuerpflicht besteht.

V. Erwägungen

15. 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 Kraftfahrgesetz (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.

Tatbestand des § 82 Abs 8 erster Satz KFG

16. 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. § 82 Abs 8 erster Satz KFG normiert folgende **Standortvermutung**: „*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 Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen.

17. Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von **wem** das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Es ist daher zunächst festzustellen, wer als Verwender anzusehen ist. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs 1 KFG (mit seiner Jahresregelung) zum Tragen. Wird es hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland 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). Für den Fall, dass das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke verwendet wird, richtet sich der zunächst vermutete Standort nach dem Sitz des Unternehmens, das ist jener Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird.

18. Weder das NoVAG noch das KfzStG enthält Regelungen darüber, wem die Verwendung des Fahrzeugs zuzurechnen ist. Nach Ansicht des VwGH (27.01.2010, 2009/16/0107) biete sich auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeugs entstandenen Folgen einzustehen hat – in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen.

Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes 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. Die freie Verfügung über das Fahrzeug ermöglicht es, über dessen Verwendung und dessen Einsatz zu entscheiden. Ob der Person, welche ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners hingegen unerheblich (VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; 27.01.2010, 2009/16/0107).

19. Ungeachtet der Tatsache, dass das Fahrzeug auf den Arbeitgeber des Bf. zugelassen war, lag die Entscheidung über den täglichen Einsatz des Fahrzeuges beim Bf. Diesem blieb es neben einer uneingeschränkten privaten Nutzung auch unbenommen, das Fahrzeug anderen Personen seines Vertrauens zur Verwendung zu überlassen. Eine Überprüfung seitens des Dienstgebers des Bf. erfolgte nicht. Da über die Leasingrate auch ein großer Teil der Fahrzeugkosten vom Bf. getragen wurde, ist dieser entsprechend der Rechtsprechung des VwGH als **Fahrzeugverwender** anzusehen.

Da zudem der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. im Inland gelegen ist, greift grundsätzlich die **Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG**.

Tatbestand des § 82 Abs 8 zweiter Satz KFG

- 20.** Nach § 82 Abs 8 zweiter Satz KFG ist „*die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.*“
- 21.** Hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221 (ebenso: 25.04.2016, 2015/16/0031) für Recht erkannt, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet **neu zu laufen** beginne.
- 22.** In casu ist die oftmalige und regelmäßige Verbringung des Fahrzeuges in das Ausland bzw in das übrige Gemeinschaftsgebiet unbestritten. Weil mit jeder Verbringung die Monatsfrist wieder neu zu laufen begonnen hat, entstand keine Zulassungsverpflichtung im Inland und die Verwendung des Fahrzeuges ohne inländische Zulassung war kraftfahrrrechtlich zulässig.
- Damit wurden die in § 1 Z 3 NoVAG 1991 („...wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre ...“) und § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 („ohne die kraftfahrrrechtlich erforderliche Zulassung...“) normierten Tatbestände nicht verwirklicht.
- Daraus folgt, dass der Bf. nicht zur Selbstberechnung der Abgaben nach § 201 BAO verpflichtet war und die Festsetzung durch das Finanzamt unzulässigerweise erfolgte.
- Die Bescheide betreffend **Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2011, 01-12/2012 und 01-12/2013** waren somit **ersatzlos aufzuheben**.
- Bezüglich Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2014 wird Folgendes erwogen:**
- 23.** In Reaktion auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (21.11.2013, 2011/16/0221) wurde durch BGBl. I Nr 26/2014 der **Norminhalt des § 82 Abs 8 zweiter Satz KFG** („*Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig*“) insofern **ergänzt**, als „*eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht.*“
- Diese Bestimmung trat mit 24. April 2014 in Kraft (VfGH 02.12.2014, G 72/2014). Damit erfasst der angefochtene Bescheid sowohl Zeiträume **vor** als auch **nach** der Gesetzesänderung.
- 24.** Bei Kraftfahrzeugsteuerbescheiden liegt ein **zusammengefasster Bescheid iSd § 201 Abs 4 BAO** vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO müssen für **alle** zusammengefassten Quartale vorliegen. Hat für den Abgabepflichtigen in einem Quartal

keine Steuerpflicht bestanden (weil er das Fahrzeug vor April 2014 monatlich einmal ausgebracht hat), besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und somit bei Unterlassung der Selbstberechnung auch keine Berechtigung zur Festsetzung für das Finanzamt. Der einheitlich zu beurteilende Bescheid (die Sache) über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-06/2014 ist somit als rechtwidrig aufzuheben (BFG 10.06.2016, RV/5100789/2016).

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25.04.2016 (2015/16/0031) nicht zwischen den Zeiträumen 01-03/2014 und 04-06/2014 unterschieden und trotz Änderung der gesetzlichen Bestimmung per 24.02.2014 das Erkenntnis betreffend Kraftfahrzeugsteuer für Jänner bis Juni 2014 einheitlich wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

25. Der Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 01-06/2014 war folglich aufzuheben.

Dem Finanzamt bleibt es jedoch unbenommen, bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Quartal 04-06/2014 einen neuen Kraftfahrzeugsteuerbescheid zu erlassen, ohne dass res iudicata vorliegt (BFG 10.06.2016, RV/5100789/2016; 30.06.2016, RV/5100823/2016; UFS 28.02.2012, RV/0473-S/08; 12.03.2013, RV//0633-S/12).

Hinsichtlich Normverbrauchsabgabe 10/2011 wird Folgendes erwogen:

26. Mit Bescheid vom 16.09.2014 setzte das das Finanzamt Normverbrauchsabgabe für 10/2011 fest. Wie bereits festgestellt, ist der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 (widerrechtliche Verwendung) zum Zeitpunkt Oktober 2011 nicht erfüllt, da das in Rede stehende Fahrzeug ab dessen Einbringung nicht ununterbrochen im Inland innerhalb eines Monates verwendet wurde.

Ab Inkrafttreten des BGBGI. I Nr. 26/2014 mit 24. April 2014 kann eine vorübergehende Ausbringung des Fahrzeugs die Monatsfrist nicht mehr unterbrechen, weshalb grundsätzlich die Möglichkeit besteht, dass das Fahrzeug widerrechtlich im Inland verwendet wurde und die Steuerschuld im April 2014 entstanden ist.

27. Es stellt sich somit die Frage, ob das BFG wegen einer allenfalls gegebenen Sachidentität die Abgabe mit verringelter Bemessungsgrundlage für den geänderten Entstehungszeitpunkt im Wege einer Abänderung des Bescheides neu festzusetzen hat oder ob das BFG mangels Sachidentität eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach § 279 Abs 1 BAO vorzunehmen hat, mit der Rechtsfolge einer neuerlichen Festsetzung der Abgabe durch das Finanzamt für einen neuen Entstehungszeitpunkt.

28. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshof (06.09.2005, 2005/03/0065; 20.11.1997, 96/15/0059) wird die „entschiedene Sache“ durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt bzw. liegt eine Identität der

Sache dann vor, wenn **weder in der Rechtslage** noch in den für die Beurteilung des Parteibegehrens maßgebenden **tatsächlichen Umständen** eine Änderung eingetreten ist.

In seinem Erkenntnis vom 11.09.2014 (2013/16/0156) führte der VwGH aus, dass der Tatsachenkomplex, welcher der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für das Fahrzeug zugrunde lag, entscheidend ist. Dieser bestand im Beschwerdefall darin, dass ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen eingebracht und im Bundesgebiet nach dieser Einbringung ständig durch die Beschwerdeführerin verwendet wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat durfte daher nach Ansicht des VwGH den unverändert gebliebenen Tatsachenkomplex rechtlich anders würdigen als das Finanzamt, den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld anders ansetzen und dementsprechend sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Abgabe mit einem neu berechneten (geringeren) Betrag festsetzen. Eine ersatzlose Aufhebung lediglich wegen des geänderten Entstehungszeitpunktes der Abgabe, aber identem Tatsachenkomplex wäre rechtswidrig gewesen.

29. Im vorliegenden Fall steht fest, dass sich die Rechtslage per 24.04.2014 objektiv geändert hat. Auf Grund dessen ist nun festzustellen, wann die erstmalige Einbringung mit folgender ununterbrochener Monatsfrist bzw mit folgenden unschädlichen Ausbringungen ab 24.04.2014 war. Für die Neufestsetzung ist somit ein neuer Sachverhalt festzustellen und nach der geänderten Rechtslage zu würdigen. Daraus erschließt sich, dass keine Sachidentität vorliegt und es dem BFG verwehrt ist, eine Änderung des Entstehungszeitpunktes der Abgabe bzw der Bemessungsgrundlage für die Abgabe durch Abänderung des Bescheidspruches herbeizuführen.

Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Diese Aufhebung steht mangels entschiedener Sache einer neuerlichen Festsetzung der Abgabe für einen anderen Monatszeitraum durch das Finanzamt nicht entgegen.

VI. Unzulässigkeit der Revision

30. 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.

31. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung werden im Beschwerdefall nicht aufgeworfen. Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 29. August 2016