

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Harald Schwarzer, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, Bahnhofstraße 23, 4020 Linz, über die Beschwerden vom 14.11.2014 und vom 25.06.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14.10.2014 betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe und vom 27.05.2015 betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuern für die Kalendermonate Februar bis Dezember 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Bescheid betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe wird abgeändert.

Die Normverbrauchsabgabe wird auf einer Bemessungsgrundlage von 55.976,95 Euro mit 10.467,53 Euro festgesetzt.

2. Der Bescheid betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuern wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 13.02.2014 wurde der Bf. mit dem Fahrzeug Audi km mit dem amtlichen Kennzeichen K.-x (in der Folge: KFZ) von Organen der Finanzpolizei angehalten und einer kraftfahrzeugsteuerlichen Kontrolle unterzogen. In einer darauffolgenden Kontrollmitteilung an das Finanzamt hielt die Finanzpolizei niederschriftlich fest, der Bf. sei seit dem 18.08.1973 mit Hauptwohnsitz in L gemeldet. Er habe zunächst ausgesagt, Geschäftsführer der Zulassungsbesitzerin, der A., Straße 17, Plz V., (in der Folge: GmbH) zu sein, dann aber diese Aussage korrigiert und angegeben, ein anderer sei eingetragener Geschäftsführer. Er fahre täglich mit dem KFZ zu seiner Arbeitsstätte am Sitz des Unternehmens in Deutschland. Für eine einfache Wegstrecke benötige er ca. 40 Minuten.

Laut der über eine weitere Befragung durch die Finanzpolizei am 07.03.2014 aufgenommenen Niederschrift sagte der Bf. aus, das KFZ am 14.01.2014 in V. übernommen zu haben. Zuvor habe er ebenfalls ein Firmenfahrzeug gefahren, einen Audi km mit dem Kennzeichen K.-xx. Er sei im Betrieb in V. als technischer Leiter beschäftigt.

Als solcher sei er für das operative Geschäft, d.h. die Lieferung der Bestellungen an die Kunden, verantwortlich. Die anderen Abteilungen hätten ebenfalls einen Abteilungsleiter und stünden mit ihm auf gleicher Ebene. Der direkte Vorgesetzte der Abteilungsleiter sei in der g Zentrale des Unternehmens. Er sei mit anderen Personen mit Gesamtprokura in das Handelsregister eingetragen. Die al-Gruppe sei ein weltweit tätiger Konzern mit Standorten in Europa, Asien und Amerika. Ein Unternehmen des Konzerns, und zwar die B. in Pkz2 T., E--Straße 8, sei auch in Österreich ansässig.

Am 04.06.2014 hielt die Finanzpolizei über ein mit einem Bediensteten der B. geführtes Telefongespräch fest, die B. sei zwar Teil der al-Gruppe, der Bf. sei aber nicht in T. zu erreichen, hier sei er höchstens ein bis zweimal im Jahr. Er sei der oberste Verkaufsleiter im Unternehmen und in V. in Deutschland zu erreichen.

Aufgrund dieser Kontrollmitteilung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 14.10.2014 Normverbrauchsabgabe in Höhe von 12.827,86 Euro fest. Zur Begründung führte es aus, der Hauptwohnsitz des Bf. befindet sich in Österreich und sei der Standort des KFZ gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz daher als im Inland gelegen zu vermuten. Fahrzeuge mit Standort im Inland, die ohne Zulassung im Inland verwendet würden, unterliegen gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) der Normverbrauchsabgabe.

In der gegen diesen Bescheid am 07.11.2014 erhobenen Beschwerde wandte der Bf. gegen die Standortannahme des Finanzamtes ein, der dauernde Standort des KFZ sei nicht in Österreich, sondern in Deutschland. Das KFZ befindet sich im Eigentum der GmbH mit Sitz in V. in Deutschland. Die GmbH habe in Österreich weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte. Das Vertriebsbüro mit Lager in T. sei eine Tochter der rechtlich selbständigen g Niederlassung der GmbH.

Der Bf. übe in Österreich keinerlei Tätigkeit für die GmbH aus. Die laufende Wartung des KFZ werde in Deutschland durchgeführt, in der Anlage vorgelegte entsprechende Tätigkeitsberichte sowie Werkstatt- und Tankrechnungen würden dies bestätigen. Da er täglich nach Deutschland fahre, sei die 12-Monatsfrist des § 79 KFG jeweils unterbrochen worden. Zum Nachweis lege er seinen Arbeits- und Reisetagekalender sowie den Arbeitsvertrag vor. Daraus sei auch ersichtlich, dass das Fahrzeug überwiegend für Geschäftsfahrten in Deutschland und in lediglich untergeordnetem Ausmaß auch für Privatfahrten verwendet worden sei.

Mit Vorhalt vom 25.11.2014 lud das Finanzamt den Bf. dazu ein, anhand konkreter Unterlagen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass das KFZ in der Vergangenheit weitaus überwiegend (zu mehr als 80%) im Ausland verwendet worden sei. Die mit der Beschwerde vorgelegte Kalenderübersicht genüge für diesen Nachweis nicht.

Mit Schreiben vom 12.12.2014 antwortete der Bf. auf diesen Vorhalt mit einer vorgelegten Auflistung der mit dem KFZ zurückgelegten Fahrkilometer. Ausgangsbasis dafür sei der Kilometerstand beim letzten KFZ-Service am 22.09.2014. Der erste Einsatztag des KFZ sei der 10.01.2014 gewesen. Zwischen dem 10.01.2014 und dem 22.09.2014 seien mit

dem KFZ 32.537 km zurückgelegt worden. Die einfache Fahrtstrecke zwischen seinem Wohnort und der Arbeitsstätte in V. betrage 89,4 km.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.12.2014 ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, laut Bekanntmachung des Amtsgerichtes M vom 09.07.2014 sei der Bf. zum Geschäftsführer mit Einzelvertretungsbefugnis bestellt worden. Damit sei er uneingeschränkt über das KFZ verfügberechtigt geworden. Eine Überprüfung der angegebenen Fahrten habe ergeben, dass zwar 91,6 % der Fahrten beruflich und nur 8,4 % der Fahrten privat veranlasst gewesen seien, aber nur 48,9 % der Fahrten seien im Inland durchgeführt worden. Daher stehe fest, dass das KFZ überwiegend im Inland verwendet worden sei und sei der Gegenbeweis zur Standortvermutung daher nicht gelungen.

Am 13.01.2015 stellte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Bescheid vom 27.05.2015 setzte das Finanzamt für das in Rede stehende KFZ zusätzlich zur Normverbrauchsabgabe noch Kraftfahrzeugsteuern in Höhe von 1.708,92 Euro für die Monate 2-12/2014 fest. Die dagegen mit inhaltsgleicher Begründung wie gegen die Festsetzung der Normverbrauchabgabe am 24.06.2015 erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2015 ab. Auch in diesem Fall stellte der Bf. am 07.10.2015 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Bei der am 14.09.2016 unter Anwesenheit des Bf., dessen Steuervertretung und dem Vertreter des Finanzamtes durchgeführten mündlichen Verhandlung gab der Bf. an, seit 2010 bei der GmbH in V. beschäftigt zu sein. Seit da. sei er eingetragener Geschäftsführer, davor sei er Prokurist gewesen. In beiden Fällen habe nur eine Kollektivzeichnungsberechtigung bestanden.

Seit Jänner 2014 verwende er das auf die GmbH zugelassene KFZ mit dem Kennzeichen K.-x. Das KFZ sei ein Dienstwagen, der grundsätzlich allen Außendienstmitarbeitern zur Verfügung stehe. Über die Anschaffung von Dienstwagen bestimme der CEO. Der Dienstwagen sei Teil eines Fahrzeugpools. Es gebe ca. 40 Dienstwagen und zwischen 20 und 30 Außendienstmitarbeiter. Er könne daher auch nicht frei über den Dienstwagen verfügen, wenn ein anderer Mitarbeiter den Wagen dringend benötige und er nicht, so habe er diesen dem Mitarbeiter zu überlassen. Der Dienstwagen stehe ihm laut Dienstvertrag zur Verfügung. Danach könne er diesen in untergeordnetem Maße auch privat verwenden. Im Grunde aber hätten die Mitarbeiter nicht Anspruch auf einen bestimmten Dienstwagen, sondern auf ein bestimmtes Budget für dienstliche Fahrten bzw. Fahrtkosten zur Verfügung.

Zur privaten Verwendung bemerkte der Richter, dass von einer Grenze der privaten Verwendung des Dienstwagens im Dienstvertrag nicht die Rede sei.

Der Vertreter des FA meinte zu den Ausführungen des Bf., es könne nicht von einem Fahrzeugpool gesprochen werden, vielmehr sei das KFZ dem Bf. zugeordnet gewesen, auch wenn er im Ausnahmefall das Fahrzeug aufgrund einer Weisung des Dienstvorgesetzten anderen überlassen habe müssen.

Gegen die Aufteilung der laut Auflistung des Bf. mit dem Fahrzeug in Inland und im Ausland gefahrenen Kilometer wurden vom Bf. und dessen Steuervertretung keine Bedenken geäußert. Der Bf. wandte sich aber dagegen, Steuern für dieses KFZ nur deshalb zahlen zu müssen, weil er seinen Wohnsitz in Z. behalten habe. Hätte er diesen zB nach Y verlegt, wären die Fahrkilometer weit überwiegend im Ausland zurückgelegt worden und er hätte keine Steuern zu zahlen gehabt. Eine derartige Ungleichbehandlung sehe er nicht ein.

Der steuerliche Vertreter sah eine Steuerpflicht schon deshalb als nicht gegeben an, weil der Bf. über das Fahrzeug nicht frei verfügen habe können.

Das Finanzamt blieb bei seiner Position, wonach die Widerlegung der Standortvermutung erst gelungen sei, wenn der Nachweis der weit überwiegenden Verwendung des KFZ im Ausland erbracht worden sei. Dies entspreche der Rechtsprechung des VwGH. Da der Bf. seinen Wohnsitz im Inland habe und mehr als die Hälfte der gefahrenen Kilometer auf österreichischen Straßen zurückgelegt worden seien, habe er die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG nicht widerlegen können. Der dauernde Standort des KFZ habe sich daher 2014 im Inland befunden.

Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH zur Monatsfrist iSd § 82 Abs. 8 KFG bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung am 24.4.2014 beantragte das FA die Änderung der angefochtenen Bescheide wie folgt:

Der Kraftfahrzeugsteuerbescheid möge derart abgeändert werden, dass die Kraftfahrzeugsteuern nur mehr für die Monate 4-12/2014 festgesetzt würden, und zwar mit 158,53 Euro im Monat bzw. mit 1.268,26 Euro insgesamt.

Der Normverbrauchsabgabebescheid möge derart abgeändert werden, dass die Normverbrauchsabgabe abweichend vom angefochtenen Bescheid mit Bewertungsstichtag vom 23.04.2014 (zuvor 7.1.2014) mit 10.467,53 Euro (zuvor 12.827,86 Euro) festgesetzt werde.

Der Bf. und dessen Steuervertreter nahmen dies zur Kenntnis, bleiben aber bei Ihrer Position, dass weder eine Normverbrauchsabgabepflicht noch eine Kraftfahrzeugsteuerpflicht des Bf. bestehe.

II. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht für diese Beschwerdeentscheidung von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. hatte im Jahr 2014 seinen Hauptwohnsitz in Z.

In diesem Jahr war er bei der A. in V. in Deutschland beschäftigt. Laut Punkt 1.1. des Dienstvertrages vom 19.7.2010 bekleidete er dort seit 01.08.2010 die Position des Managing Directors. In dieser Funktion war er für die Lieferungen der Bestellungen an die Kunden verantwortlich. Im deutschen Handelsregister wurde er am da als Prokurist mit Gesamtprokura und am da. als Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung eingetragen. Am Sitz der GmbH in V. waren 2014 240 Mitarbeiter beschäftigt, 17 Mitarbeiter berichteten an ihn. Er selbst war nur dem Vice President Operations al Europe, der zu dieser Zeit in der Zentrale in g. saß, berichtspflichtig. Laut Punkt 1.2 des Dienstvertrages hatte er seine Aufgaben nach Maßgabe der Gesetze, des Dienstvertrages und der Bestimmungen der zuständigen Gesellschaftsorgane selbständig und eigenverantwortlich auszuführen. In den Bestimmungen der Tätigkeitszeiten war er im Rahmen der betrieblichen Erfordernisse frei.

Die GmbH hatte im Jahr 2014 keine Betriebsstätte in Österreich.

Mit dem Dienstvertrag stellte die Gesellschaft dem Bf. zu dienstlichen Zwecken einen Dienstwagen mit einer full-lease-rate von 1.100 Euro zur Verfügung. Danach durfte er den Dienstwagen auch privat nutzen, die gewöhnlichen Kosten für das Fahrzeug trug die GmbH, für die private Nutzung wurde ein Sachbezug versteuert (Punkt 6. des Dienstvertrages).

Zwischen 2011 und Anfang 2014 verwendete der Bf. einen Audi km mit dem Kennzeichen X. als Dienstwagen.

Am 10.1.2014 wechselte er auf das am 7.1.2014 auf die GmbH zugelassene Leasing-Kraftfahrzeug Audi km mit dem amtlichen Kennzeichen X...

Die Dienstwagen standen den Außendienstmitarbeitern zur Verfügung. Im Jahr 2014 waren ca. 20-30 Außendienstmitarbeiter in V. beschäftigt, für die ca. 40 Dienstwagen zur Verfügung standen.

In der Zeit zwischen dem 10.1.2016 und dem 22.09.2014 legte der Bf. mit dem KFZ 32.537 km zurück. Davon entfielen 17.343,60 km auf Fahrten zwischen dem Wohnort in Z. und dem Dienstort in V., 12.466 km auf Dienstreisen und 2.727,40 km auf privat veranlasste Fahrten. Mit diesen Fahrten wurden 15.906,60 km im Ausland und 16.630 km im Inland zurückgelegt.

Für die Position, die der Bf. bei der GmbH einnahm, stützte sich das Bundesfinanzgericht v.a. auf die oben angegebenen Bestimmungen im Dienstvertrag vom 19.07.2010, auf die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Bf. vor der Finanzpolizei und dem Auszug aus dem deutschen Handelsregister.

Für die tatsächliche Verwendung des KFZ folgte das Bundesfinanzgericht einerseits der vom Bf. vorgelegten und vom Finanzamt unwidersprochenen Auflistung der Fahrkilometer vom 10.01.-22.09.2014, andererseits, was die Aufteilung dieser Fahrkilometer auf im Ausland und im Inland zurückgelegten Kilometer angeht, folgte es den vom Bf. unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung.

Die übrigen (unstrittigen) Feststellungen ergaben sich zweifelsfrei aus den vorliegenden Dokumenten wie dem Dienstvertrag, der Zulassung oder dem Ausdruck über eine Abfrage im zentralen Melderegister (Hauptwohnsitz).

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz BGBl 1991/695 idF BGBl. I 1999/122 (NoVAG) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 und Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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

Die Steuerschuld entsteht in diesem Fall gemäß § 7 Abs. Z 3 NoVAG mit dem Tag der Einbringung.

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

Gemäß § 3 Z 2 KfzStG ist im Falle der widerrechtlichen Verwendung die Person Steuerschuldner, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

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

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllen.

Gemäß § 79 KFG ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG idF sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Bei der Erbringung des Gegenbeweises trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeugs 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 Fahrzeugs tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeugs 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 vermutet (UFS RV/0077-I/04).

Bei einem dauernden Standort eines Fahrzeugs im Inland war gemäß § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung vor dem BGBI. I 2014/26 die Verwendung eines solches Fahrzeugs ohne Zulassung gemäß § 37 KFG nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Mit vom 21.11.2013, 2011/16/0221 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, 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 Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet unterbrochen werde und mit der anschließenden Wiedereinbringung ins Inland wieder neu zu laufen beginne.

Die Entscheidung, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG mit jeder Verbringung ins Ausland unterbrochen wird, hat der VwGH mit Erkenntnis vom 25.04.2016, 2015/16/0031, und vom 30.06.2016, 2016/16/0031 bestätigt.

Die in Reaktion auf das Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221 mit BGBI I 2014/26 erfolgte, am 23.4.2014 kundgemachte und rückwirkend bis 14.8.2002 in Kraft getretene Änderung des § 82 Abs. 8 KFG dahingehend, dass nur die erstmalige Einbringung eines Kfz in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst, innerhalb derer ein Verwenden eines Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ohne Zulassung zulässig ist, ist

hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist die mit dem BGBI I 2014/26 eingeführte Änderung des § 82 Abs. 8 KFG erst am Tag nach der Kundmachung dieses Gesetzes am 24.04.2014 in Kraft getreten und die Monatsfrist bis 23.04.2014 im Sinne der vorzitierten Erkenntnisse des VwGH zu verstehen.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das in Rede stehenden Fahrzeug auf inländischen Straßen verwendet wurde und dass der Bf. seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet hatte.

Zunächst ist zu prüfen, ob der Bf. als Verwender des Fahrzeuges im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG anzusehen ist.

Die Tatsache allein, dass die dienstgebende GmbH Leasingnehmerin und Zulassungsbesitzerin des KFZ war, schließt nicht aus, dass die Verwendung des KFZ dem Bf. zuzurechnen war. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach festgestellt hat (vgl. z.B. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212), ist § 82 Abs. 8 KFG als lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg. cit. zu sehen und kommt die Standortvermutung auch bei Fahrzeugen zu tragen, die sich im Eigentum oder Besitz von Unternehmen mit Sitz im Ausland befinden.

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auch festgestellt, dass für die Frage der Verwendung des Fahrzeuges in Ermangelung einer diesbezüglichen Regelung im KFG auf den Begriff des Halters iS des Eisenbahn- Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) abzustellen sei. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH 18.10.2000, 9ObA150/00z) sei als Halter die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsmacht darüber hat.

Der zitierten Entscheidung des OGH ist zu entnehmen, dass der Betrieb auf eigene Rechnung des Halters erfolgt, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt. Der Nutzen kann dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Für die Tragung der Kosten ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Die freie Verfügung ermöglicht es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden; der Halter muss tatsächlich in der Lage sein, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

Im einfachsten Fall treffen alle drei Kriterien auf eine Person zu und diese Person ist Halter bzw. Verwender. In der Realität gibt es aber Fälle, bei denen diese Kriterien in unterschiedlicher Ausprägung auf mehrere Personen zutreffen. Letzteres fällt insbesondere in jenen Fällen auf, bei denen zum Zweck der Vermeidung von NoVA dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden. Da aber die einschlägigen Auffangtatbestände des NoVAG und KfzStG gerade diese Fälle erfassen sollen, ist dieser Gesetzeszweck bei der Lösung der Frage, wem bei einem Auseinanderfallen der entscheidenden Kriterien die Verwendung zuzurechnen ist, von besonderer Bedeutung.

Aus dem Zweck der genannten Auffangbestimmungen kann geschlossen werden, dass es für die Annahme einer Verwendung (einer Mithalterschaft) iSd NoVAG bzw. KfzStG ausreichend sein muss, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck der genannten Bestimmungen für das Entstehen der Abgabenschuld maßgeblich sind. Aus diesem Grund wird den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens, des tatsächlichen Bestimmens des Einsatzes des Fahrzeuges wohl mehr Bedeutung zukommen müssen als der bloßen Kostentragung. Sind diese Kriterien ausreichend erfüllt, wird man zumindest von einer zur Vorschreibung der NoVA und KFZ-Steuer ausreichenden Mithalterschaft ausgehen können.

Das Kriterium der Kostentragung wird dagegen in den Hintergrund rücken. So wird auch für die Haftung nach EKHG keine alleinige Kostentragung gefordert (vgl. UFS 28.01.2013, RV/0968-L/09; UFS 27.05.2013, RV/1307-L/07).

Im Beschwerdefall hat die GmbH die Kosten für das in Rede stehende KFZ getragen. Die tatsächliche Verfügungsmacht über dieses KFZ lag aber aus folgenden Gründen beim Bf.:

Laut dem erwähnten Dienstvertrag war der Bf. bereits seit dem Jahr 2010 als Managing Director, also als Geschäftsführer, bei der GmbH beschäftigt. Seit dem Jahr 2011 war er als Prokurist und seit 09.07.2014 als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen. In seiner Stellung als Manager war er eigenverantwortlich tätig, hatte keinen unmittelbaren Vorgesetzten am Geschäftssitz der GmbH in V. und war in der Gestaltung der Arbeitszeit im Rahmen der betrieblichen Erfordernisse frei. Daher hatte er bereits aufgrund des Dienstvertrages und damit schon vor der Eintragung ins Handelsregister die Position eines Geschäftsführers inne.

Bei dieser arbeitsrechtlichen Position ist nicht davon auszugehen, dass die dienstlichen Fahrten des Bf. mit dem KFZ von seinem Arbeitgeber, d.h. seinem Vorgesetzten, dem Vice President in g., vorgegeben wurden. Es liegt vielmehr auf der Hand, dass er diese Reisen eigenverantwortlich festgelegt und daher auch selbst darüber entschieden hat, wie das in Rede stehende KFZ zu verwenden ist.

Auch hat der Bf. sämtliche Fahrten mit dem KFZ zwischen 10.01.2014 und 22.09.2014 selbst durchgeführt. Von den insgesamt in diesem Zeitraum zurückgelegten 32.537 Fahrtkilometer entfielen 17.343,60 km auf Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte, 12.466 km auf Dienstreisen und die restlichen 2.727,40 km auf privat veranlasste Fahrten.

Der Einwand des Bf., er hätte das KFZ jederzeit bei Bedarf anderen Mitarbeitern überlassen müssen, scheint vor diesem Hintergrund lediglich theoretischer Natur.

Tatsächlich hat im oben angegebenen Zeitraum ausschließlich er über das KFZ verfügt.

Für die Verfügungsmacht des Bf. über das KFZ spricht auch die Möglichkeit der uneingeschränkten privaten Verwendung. Eine Begrenzung einer solchen Verwendung ist dem Dienstvertrag jedenfalls nicht zu entnehmen. Der Dienstvertrag verlangt zudem auch keine Aufzeichnungen über die private Verwendung des KFZ. Aufgrund dieser Verwendungsmöglichkeit ist es auch irrelevant, dass die tatsächlich privat veranlassten

Fahrten in der Zeit zwischen 10.01.2014 und 22.09.2014 im Verhältnis zu den gesamten in dieser Zeit durchgeführten Fahrten unter 10 % lagen.

Auch den Nutzen aus der Verwendung des KFZ hat v.a. der Bf. gezogen, denn er hat mit dem Dienstwagen sowohl die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte als auch (rein) private Fahrten durchführen können und kein eigenes Fahrzeug dafür anschaffen müssen.

Der Umstand, dass die Kosten für das Fahrzeug von der GmbH getragen wurden, kommt bei dieser Tatsachenkonstellation nur eine untergeordnete Bedeutung zu und rückt in den Hintergrund.

Auch nach dem Erkenntnis der VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212, ist es zulässig, den Dienstnehmer und nicht die GmbH als Verwender anzusehen, wenn ein Fahrzeug, das eine GmbH mit Sitz in Deutschland einem Dienstnehmer zur Verfügung stellt, nicht nur für dienstliche Zwecke des Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten und andere Dienstfahrten ohne weitere Vorgaben verwendet werden darf. Auf die Frage der Kostentragung ist der VwGH in dieser Entscheidung gar nicht eingegangen, woraus zu schließen ist, dass der VwGH diesem Kriterium keine entscheidende Relevanz beigemessen hat (vgl. auch UFS 24.09.2012, RV/0357-S/12).

War der Bf. als Verwender des KFZ anzusehen, so griff, weil der Bf. seinen Hauptwohnsitz im Inland und das KFZ im Bundesgebiet verwendet hatte, die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG. Eine Widerlegung dieser Vermutung ist dem Bf. nicht gelungen. Er hat nicht nachweisen können, dass das KFZ weit überwiegend im Ausland verwendet wurde. Im Gegenteil, er hat seiner Auflistung der Fahrkilometer in der Zeit zwischen dem 10.1.2014 und dem 22.09.2014 zufolge das KFZ überwiegend im Inland verwendet.

Der Einwand des Bf., dass er nur deshalb Steuern für das KFZ zahlen müsse, weil er seinen Hauptwohnsitz in Z. beibehalten habe, während er keine Steuern zu zahlen hätte, wenn er den Wohnsitz ins Ausland oder in Grenznähe zum Ausland, etwa nach Y, verlegt hätte, ist zwar faktisch richtig, ändert aber nicht an der Tatsache, dass sich im konkreten Fall der dauernde Standort des KFZ eben im Inland befunden hat. Der Gesetzgeber stellt für die Bestimmung des dauernden Standorts zunächst auf den Hauptwohnsitz des Verwenders ab. Befindet sich dieser im Inland, so wird auch der dauernde Standort im Inland angenommen. Nur wenn der Nachweis gelingt, dass das in Frage stehende KFZ tatsächlich weit überwiegend im Ausland verwendet wurde, ist diese Vermutung widerlegt. Für die Beurteilung der tatsächlichen Verwendung ist auf einen objektiven Kriterium wie die mit dem KFZ zurückgelegten Fahrkilometer abzustellen. Selbstverständlich sind in diese Beurteilung sämtliche Fahrten mit dem KFZ und damit auch die zwischen Wohnort und Arbeitsstätte einzubeziehen. Danach lag im Beschwerdefall keine weitaus überwiegende Verwendung des KFZ im Ausland vor. Dass eine solche Verwendung vorgelegen hätte, wenn der Bf. einen anderen Wohnort als den in Z. gewählt, mag zutreffen, jedoch ist ein solcher Vergleich lediglich hypothetischer Natur, denn für die Beurteilung des tatsächlichen dauernden Standorts keine Bedeutung zukommt.

Im Beschwerdefall war somit der dauernde Standort des KFZ im Inland gelegen.

In diesem Fall durfte der Bf. das KFZ nur während eines Monates ab der Einbringung in das Inland verwenden.

Nun ist, wie oben ausgeführt, diese Monatsfrist bis zur Gesetzesänderung ab 24.04.2014 so zu verstehen, dass sie mit jeder Ausbringung unterbrochen und mit jeder Wiedereinbringung in das Bundesgebiet neu zu laufen beginnt. Da der Bf. bis auf die Dienstreisen täglich mit dem KFZ vom Wohnort in Z. zur Arbeitsstelle nach V. und wieder zurück gefahren ist, ist die Monatsfrist bis zum 23.04.2014 regelmäßig unterbrochen worden und lag bis zu diesem Zeitpunkt keine widerrechtliche Verwendung des KFZ vor. Erst mit der Gesetzesänderung mit Wirkung ab 24.04.2014 begann die Monatsfrist ab der erstmaligen Einbringung ins Inland zu laufen und war nicht mehr durch eine Verbringung ins Ausland unterbrechbar.

Laut dem vorliegenden Arbeitskalender hat der Bf. das KFZ am 24.04.2014 zur Fahrt zur Arbeitsstelle nach V. und anschließenden Heimkehr verwendet und daher im Inland benutzt. Nach einem Monat nach diesem Zeitpunkt, am 24.05.2014, war die Verwendung im Inland widerrechtlich. Die Entstehung der Normverbrauchsabgabepflicht wirkt gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG auf den Tag der Einbringung zurück.

Die Normverbrauchsabgabepflicht ist daher im Beschwerdefall am ersten Tag der Einbringung bzw. Verwendung des KFZ im Inland seit Geltung des § 82 Abs. 8 KFG idF BGBl I 2014/ 426 ab 24.04.2014, somit am 24.04.2014 entstanden. Die Steuerschuld des Bf. ergibt sich gemäß § Z 3 NoVAG aus der Verwendung des KFZ.

Die Kraftfahrzeugsteuerpflicht ist hingegen mit Beginn des Monats, in dem die Verwendung einsetzt, somit mit April 2014 entstanden. Die Steuerschuld des Bf. ergibt sich gemäß § 3 Z 2 KfzStG aus der Verwendung des KFZ im Inland.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Der Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe war derart abzuändern, dass die Normverbrauchsabgabe mit 10.476,53 Euro neu festzusetzen war. Dieser Betrag ergab sich unter Heranziehung einer Bemessungsgrundlage zum Bewertungsstichtag 24.04.2014 in Höhe von 55.976,95 Euro, einem Steuersatz in Höhe von 15%, einer Summe Bonus/Malus (81,6 % vom 400,00 lt. Vergleichsrechnung) in Höhe von 326,40 Euro und einem Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG in Höhe von 1.744,59 Euro. In diesem Punkt folgte das Bundesfinanzgericht dem Abänderungsantrag des Finanzamtes.

Die Befugnis zur Abänderung eines Bescheides durch das Bundesfinanzgericht bestand deshalb, weil eine Identität der Sache vorlag. Maßgeblich für die Bestimmung der Identität der Sache war der Sachverhalt, der dem Finanzamt bei Ergehen des angefochtenen Bescheides am 14.10.2014 zugrunde lag. Nur innerhalb der Grenze dieses Sachverhaltes war eine Änderung möglich. Im Beschwerdefall war die Neufestsetzung zum geänderten Bewertungsstichtag aber vom Sachverhalt, der dem Finanzamt bereits vorlag umfasst, weil die für die (Neu)festsetzung maßgeblichen Tatsachen alle vor dem Datum des Ergehens des angefochtenen Bescheides vorlagen. Zudem ist die Normverbrauchsabgabe keine zeitraumbezogene Abgabe, sondern eine

vorgangsbezogenen Abgabe und enthält der angefochtene Bescheid im Spruch auch keinen Zeitraum wie Monat, die den Sachverhalt derart eingegrenzt hätten, dass eine Abänderung unzulässig geworden wäre.

Anders verhielt es sich mit der Kraftfahrzeugsteuer. Zwar bestand auch in diesem eine Identität des für die Abgabenschuld maßgeblichen Sachverhaltes. Allerdings hat das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer im Spruch des Bescheides für die Kalendermonate Februar bis Dezember 2014 festgesetzt. Tatsächlich wäre die Kraftfahrzeugsteuer aber nur für die Monate April bis Dezember 2014 festzusetzen gewesen. Eine Abänderung des Bescheides in diesem Sinne war aber unzulässig, weil die Kraftfahrzeugsteuer eine zeitraumbezogene Steuer ist, der Zeitraum der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer durch den angefochtenen Bescheid mit Februar bis Dezember 2014 festgelegt wurde, für einen solchen Zeitraum aber keine Kraftfahrzeugsteuer bestand. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben. Allerdings kann das Finanzamt einen neuen und geänderten Kraftfahrzeugsteuerbescheid für die Monate April bis Dezember festsetzen, weil diesbezüglich keine res iudicata vorliegt (vgl. UFS 28.2.2012, RV/0473-S/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis stützte sich für die Lösung der maßgeblichen Rechtsfragen auf eine klare Gesetzeslage und eine zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Soweit mit dieser Entscheidung Sachverhaltsfeststellungen und Beweiswürdigungen getroffen wurden, betrafen diese keine Rechtsfragen, sondern eben Sachverhaltsfragen, die einer ordentlichen Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind. Es liegen daher keine Rechtsfragen grundsätzlicher Art vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher unzulässig.

Feldkirch, am 26. September 2016