

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf., Str., Ort, über die Beschwerde vom 14.11.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt ABC

- vom 15.09.2016, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 04-12/2014,
- vom 15.09.2016, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2015, sowie
- vom 15.09.2016, betreffend Normverbrauchsabgabe für April 2014

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend

- Normverbrauchsabgabe für April 2014

wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde betreffend

- Kraftfahrzeugsteuer für 04-12/2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer wird festgesetzt mit € 575,25.

Die Beschwerde betreffend

- Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2015 wird gemäß § 260 BAO als nicht fristgerecht zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Bescheid vom 15.09.2016 setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 01.2015-12.2015 fest.

Mit Bescheid vom 15.09.2016 setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04.2014-12.2014 fest.

Mit Bescheid vom 15.09.2016 setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe für April 2014 fest und begründete diesen wie folgt:

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland dann der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem KFG im Inland zuzulassen wäre. Maßgebend dafür ist der dauernde Standort des Fahrzeuges. Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs 8 KFG geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.

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

Im Zuge des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) von seinem Arbeitgeber (Fa. A, Ort2) das gegenständliche Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen hat. Aus der entsprechenden Gehaltsumwandlungserklärung ist ersichtlich, dass der Bf. das Fahrzeug sowohl für betriebliche Zwecke als auch uneingeschränkt für private Zwecke verwenden kann, was auch aus dem Schreiben seines Arbeitgebers vom 17.04.2014 hervorgeht. In diesem wird zudem angeführt, dass keine Überprüfung der Fahrten hinsichtlich betrieblich oder privat durchgeführt wird. Aufgrund dieses festgestellten Sachverhaltes ist davon auszugehen dass der Bf. der Verwender des Fahrzeuges ist. Der Bf. wurde im Auftrag des Finanzamtes ABC von seiner Firma eingeladen den Gegenbeweis hinsichtlich des dauernden Standortes im Inland anzutreten, was jedoch bis dato nicht geschehen ist. Ein weiteres Indiz für die dauernde Standortvermutung im Inland ist, dass der Bf. täglich wieder nach Österreich zurückkehrt, wodurch sein zeitlich überwiegender Aufenthalt in Österreich begründet ist und auch die dauernde Standortvermutung seines Fahrzeuges belegt.

Aufgrund obiger Ausführungen ist der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG (widerrechtliche Verwendung) hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeuges mit April 2014 erfüllt. Im gegenständlichen Fall war daher die Normverbrauchsabgabe mit April 2014 bereits fällig und war daher vorzuschreiben.

Am 11.10.2016 wurde dem Ansuchen vom 04.10.2016, eingelangt am 07.10.2016, um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde gegen NoVA 04/2014 und KR 04-12/2014 stattgegeben und die Frist bis zum 15.11.2016 verlängert.

Am 14.11.2016 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2015 vom 15.09.2016, gegen den Bescheid betreffend

Kraftfahrzeugsteuer 04-12/2014 vom 15.09.2016 und gegen den Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe für 04/2014 vom 15.09.2016 und begründet diese wie folgt:

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

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

2. res judicata: Der VwGH hatte sich im Erkenntnis Ro 2015/16/0031-4 (Revisionssache NN) auch mit der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2014 auseinanderzusetzen, welche im der Revision vorangegangenen Verfahren vorgeschrieben wurde. Auch hinsichtlich dieser Kfz-Steuer wurde das Erkenntnis der Vorinstanzen als rechtswidrig aufgehoben, obwohl die Gesetzesänderung schon am 23. April 2014 wirksam geworden war und demnach ausgehend von der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Kfz-Steuer-Vorschreibung zulässig wäre. Es liegt sohin einerseits bereits eine Entscheidung über den Zeitraum April bis Juni 2014 vor, sodass diesbezüglich sehr wohl von einer res judicata auszugehen ist, andererseits hat der VwGH in keiner Weise ausgesprochen, dass sein Erkenntnis die Möglichkeit biete, die NoVA bzw. die Kfz-Steuer ab der Wirksamkeit der Gesetzesänderung neu vorzuschreiben. Die diesbezügliche Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes, welche in einigen Beschwerdeentscheidungen vertreten wird, kann sich sohin in keiner Weise auf die Entscheidung des VwGH stützen. Es kann diesbezüglich auch nicht argumentiert werden, dass sich der VwGH mit dieser Frage nicht zu befassen hatte, zumal es ja auch

nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes gewesen wäre, sich mit dieser Frage, die nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war, auseinanderzusetzen. Nachdem das Bundesfinanzgericht sich diesbezüglich trotzdem geäußert hat, ist anzunehmen, dass sich auch der VwGH diesbezüglich geäußert hätte, wenn er die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes teilen würde.

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

seien oder es grundsätzlich die Möglichkeit gebe uns überhaupt zu Zahlungen von NoVA oder Kfz-Steuer zu verpflichten. Jedenfalls treffen auf uns wesentliche Elemente des Halterbegriffs nach dem EKHG nicht zu, sodass wir nicht als Fahrzeugverwender anzusehen sind und die Bescheide sohin schon deshalb zu Unrecht ergehen.

4. Mangel eines dauernden Standorts im Inland: Das Fahrzeug hat auch keinen dauernden Standort in Österreich. Das Fahrzeug ist auf den Dienstgeber zugelassen, welcher in Österreich keinen Sitz und auch keine Zweigniederlassung hat. Vielmehr befindet sich der Sitz dieser Firma in Ort2 bzw. Ort3 in Deutschland. Als dauernder Standort ist bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort anzusehen, an dem sie ihren Sitz haben und von wo aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen zu Punkt 3. verwiesen. Das Fahrzeug ist vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden. Ein dauernder Standort im Inland ist nicht gegeben. Die Gesetzesbestimmung des § 82 Abs 8 KFG ist auch aus diesem Grund nicht anzuwenden, vielmehr ist die Gesetzesbestimmung des § 79 KFG relevant, auf Grund derer sich keine Anmeldepflicht im Inland ergibt, zumal die dort normierte Jahresfrist bei jedem Verlassen und Einbringen des Fahrzeugs von Neuem zu laufen beginnt und das Fahrzeug innerhalb dieser Jahresfrist auch entsprechend grenzüberschreitend bewegt wird.

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

Am 09.12.2016 erging ein Ersuchen um Ergänzung an den Bf. in dem er darauf hingewiesen wurde, dass mit April 2014 die Rechtslage des § 82 Abs 8 KFG geändert und festgehalten wurde, dass die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird. Der Bf. habe unbestrittenmaßen seinen Hauptwohnsitz in Ort. Es gelte daher die gesetzliche Standortvermutung in Österreich. Der Bf. wurde eingeladen den Gegenbeweis anzutreten und ersucht folgende Fragen unter Beilegung maßgeblicher Urkunden zu beantworten.

Wieviele Kilometer er im Zusammenhang mit seinen Dienstreisen in Deutschland, Österreich bzw. dem übrigen EU-Ausland mit dem streitgegenständlichen PKW seit April 2014 zurückgelegt habe. Um Vorlage einer genauen Aufzeichnung hinsichtlich aller dienstlichen Fahrten unter Angabe des Dienstortes und der gefahrenen Kilometer und einer Reisekostenabrechnung wird ersucht. Bekanntgabe der einfachen Wegstrecke von seinem Wohnort zum Dienstort. Angabe der Anzahl der zurückgelegten Kilometer im Zusammenhang mit Fahrten von seinem Wohnort zum Dienstort seit April 2014 mit dem streitgegenständlichen PKW. Bekanntgabe der zurückgelegten Kilometer im Rahmen von Privatfahrten seit April 2014 mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug in Österreich, Deutschland bzw. dem übrigen EU-Ausland. Beilage eines Fotos vom aktuellen Kilometerstand des gegenständlichen PKW. Auskunft darüber ob er ein Fahrtenbuch führe und Vorlage falls dies zutrifft.

Am 23.12.2016 langte ein Ansuchen um Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhalts vom 09.12.2016 ein.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23.01.2017 gibt der Bf. an, dass die im Vorhalt vom 09.12.2016 gewünschten Auskünfte nur auf den Zeitraum April 2014 bis August 2016 bezogen werden können, da das gegenständliche Fahrzeug am 08.09.2016 in seinen Besitz übergegangen sei. Im genannten Zeitraum 04/14-08/16 wurden 2.355 km im Zuge von Dienstreisen zurückgelegt. Die einfache Wegstrecke Wohnort Dienstgeber beträgt 13 km. Es wurden für die Fahrt zur Arbeit etwa 8.000 km zurückgelegt. Für Privatfahrten wurden etwa 43.000 km zurückgelegt, davon etwa 11.000 km in Österreich. Der Rest im EU-Ausland und in der Schweiz. Da der PKW bereits in seinem Besitz sei, mache es seines Erachtens wenig Sinn ein Foto des aktuellen Kilometerstandes beizulegen, er könne dies falls erforderlich nachreichen. Fahrtenbuch führte er keines.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.04.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 14.11.2016 gegen den Bescheid über Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2014 und gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 04-12/2014 und 01-12/2015, jeweils vom 15.09.2016, als unbegründet ab, mit folgender Begründung: Laut einer Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing wurde dem Bf. von seinem Arbeitgeber (Fa. A, Ort2) ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen und privaten Nutzung überlassen, wofür der Bf. im Gegenzug auf einen monatlichen Betrag des Bruttogehaltes, der von den Bezügen einbehalten wurde, verzichtete. Lt. den Bestimmungen des Vertrages darf das Firmenfahrzeug auch von Familienangehörigen genutzt werden. Mit der Gehaltsumwandlung ist eine Full-Service Leasingrate vereinbart, wobei gewisse darüber hinaus gehende Zusatzkosten vom jeweiligen Mitarbeiter zu tragen sind. Im Hinblick auf diese Bestimmungen ist festzuhalten, dass der Bf. über das gegenständliche Fahrzeug annähernd gleich verfügen konnte wie bei einem privaten Leasingvertrag. Im Schreiben vom 17.04.2014 des Arbeitgebers wird hingewiesen, dass sich die Mitarbeiter verpflichten, den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden, darüber hinaus dürfen die Fahrzeuge auch für private

Zwecke verwendet werden (z.B. Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung, sonstige Privatfahrten). Der Bf. hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum insgesamt lediglich 2.355 Kilometer im Zusammenhang mit Dienstreisen zurückgelegt. Um den dauernden Standort beim Arbeitgeber in Deutschland zu begründen wäre eine weitaus überwiegende betriebliche Nutzung des Fahrzeuges erforderlich (über 80 %). Ein entsprechender Nachweis wurde jedoch nicht erbracht. Die Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich wurde nicht wahrgenommen bzw. konnte kein derartiger Beweis erbracht werden. Es liegt keine res judicata vor. Aufgrund des umfangreichen Vorhalteverfahrens kann auch von keinem mangelhaften Verfahren gesprochen werden und es liegt auch kein Vertrauensschutz vor.

Im Vorlageantrag vom 28.04.2017 betreffend die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 04-12/2014 und 01-12/2015 sowie die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 04/2014, jeweils vom 15.09.2016, verweist der Bf. hinsichtlich der Begründung inhaltlich auf seine Beschwerde vom 10.11.2016, eingelangt am 14.11.2016.

Die Beschwerde wurde am 16.08.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

Gemäß § 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 Fahrzeugs 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 1991 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeugs 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).

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).

§ 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 zufolge entsteht die Steuerschuld bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung.

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

Gemäß § 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 Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, 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 kraftfahrrichtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist.

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen der §§ 82, 83 und 104 Abs. 7 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen und von nicht zugelassenen Anhängern auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn weitere hier nicht relevante Voraussetzungen vorliegen.

§ 79 KFG 1967 lautet: 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 eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

§ 82 Abs 8 KFG 1967 idF BGBl I 94/2009 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.

Der VwGH hat mit seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG § 82 KFG beim Beginn der Frist, innerhalb derer die Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Bundesgebiet zulässig ist, auf denselben Vorgang abstellt wie § 79, nämlich auf das Einbringen des Fahrzeugs, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist des § 82 Abs 8 KFG 1967 galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeugs ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeugs die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die von der damals belangten Behörde vertretende Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeugs ins Ausland

die Frist des § 82 Abs 8 KFG 1967 nicht unterbreche, findet nach Ansicht des VwGH im Gesetz keine Deckung.

Mit BGBl I 26/2014 hat der Gesetzgeber § 82 Abs 8 KFG 1967 geändert, stellt nunmehr für den Fristenbeginn 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.

Mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, hat der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des § 135 Abs 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBl 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 sei.

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

Erwägungen

Zu den Voraussetzungen für das Greifen der Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG:

Die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges unterliegt dann der Normverbrauchsabgabe bzw. der Kraftfahrzeugsteuer, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz 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. Für die Bestimmung des dauernden Standortes ist entscheidend, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Somit ist zunächst der Verwender zu bestimmen, wobei dieselben Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners gelten. Bei Verwendung des Fahrzeugs durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland kommt § 79 Abs 1 KFG zur Anwendung. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist § 82 Abs 8 KFG 1967 anzuwenden (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 eines Fahrzeugs zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeugs 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). Weitere Erkenntnisse zur Frage, wem die Verwendung zuzurechnen ist, zeigen, dass die Kriterien tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über den Einsatz des Fahrzeuges, Kostentragung und Nutzen aus der Verwendung abzuwägen sind.

Der Arbeitgeber trägt aufgrund der Gehaltsumwandlungsvereinbarung die Leasingraten, sowie die Aufwendungen für den normalen laufenden Betrieb. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist aber davon auszugehen, dass demjenigen dem gegen Abzug eines beträchtlichen Gehaltsbestandteiles ein Fahrzeug zur nicht kontrollierten Privatnutzung überlassen wird, der Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zukommt. Der Bf. ist derjenige, der über die tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges verfügen kann. Die grundsätzliche Verwendung des Fahrzeuges im Inland durch den Bf. steht unbestritten fest.

Für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 muss die Behörde neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland nachweisen, dass der Hauptwohnsitz des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist der Nachweis erbracht, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Die Verwendung des Fahrzeuges ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Hauptwohnsitz) des Bf. befindet sich unstrittig in Österreich.

Zur Erbringung eines Gegenbeweises 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 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges 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 vermutet (vgl. BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014).

Wie oben ausgeführt wurde seitens des Bf. unstrittig der hier dargestellte Gegenbeweis nicht erbracht.

Nach Ablauf der Frist des § 82 Abs 8 KFG 1967 fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung.

Das einzige entscheidende Kriterium für die Entstehung der NoVA- oder der KFZ-Steuerschuld ist die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die im § 82 Abs 8 KFG 1967 vorgesehene Frist hinaus. Ob die Person, welche ein Fahrzeug im Inland derart verwendet, der rechtmäßige Besitzer ist, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich.

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

Bezüglich des Einwandes des Bf., dass ihm auf Grund dessen, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug ein Leasingfahrzeug handle, dass sein Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast habe, die Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehle kann auf die Entscheidung des VwGH vom 27.01.2010, 2009/16/0107 verwiesen werden. Dort wird ausgesprochen: "unabhängig von der tatsächlichen Zulassungsmöglichkeit unterliegt das Entstehen der Zulassungsverpflichtung nach KFG der NoVA".

Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe:

Die dargestellte widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges unterliegt nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 der NoVA, welche gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 dem Verwender, der nicht rechtlicher Besitzer des Fahrzeuges sein muss, vorgeschrieben werden kann. Die Steuerschuld entsteht dabei nach § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 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 gemäß NoVAG mit der Einbringung am 24.04.2014. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der NoVA für April 2014 war somit abzuweisen.

Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer:

§ 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). Steuerschuldner ist gemäß § 3 Z 2 KfzStG 1992 die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. 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. Den gesetzlichen Bestimmungen kann kein konkreter Entstehungszeitpunkt entnommen werden. Weshalb § 4 BAO heranzuziehen ist, der normiert, dass der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Was hier nach Ablauf des Monats bedeutet, wobei man davon ausgehen kann, dass die täglichen Fahrten zur Arbeit die Frist bis zum 23.04.2014 immer wieder neu beginnen ließen. Ab 24.04.2014 unterbrechen diese Fahrten die Monatsfrist nicht mehr und die widerrechtliche Verwendung setzt daher ab 24.05.2014 ein. Im Gegensatz zum NoVAG gibt es keine gesetzliche Rückwirkungsfiktion. Gemäß § 4 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 beginnt die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit dem Beginn des Kalendermonats, indem die Verwendung einsetzt.

Das Finanzamt hat am 15.09.2016 einen Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014 erlassen und die Kraftfahrzeugsteuer mit € 647,16 festgesetzt.

Aufgrund der voranstehenden Ausführungen ergibt sich jedoch, dass für den April 2014 gar keine KFZ-Steuerschuld bestand. Die monatliche Berechnung betrug bei der Festsetzung € 71,91. Die KFZ-Steuer beträgt daher für den Zeitraum 04-12/2014 € 575,25 und umfasst somit nur die Monate Mai bis Dezember 2014. Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014 war somit teilweise Folge zu geben.

Zum Einwand der Mangelhaftigkeit des Verfahrens kann festgehalten werden: Mit Vorhalt vom 09.12.2016 wurde der Bf. vom Finanzamt über die Änderung des § 82 Abs 8 KFG 1967 in Kenntnis gesetzt. "Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs 8 KFG 1967 geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird." Das Finanzamt teilte dem Bf. mit, dass von einer gesetzlichen Standortvermutung in Österreich

auszugehen sei und räumte dem Bf. die Möglichkeit ein, den im Gesetz vorgesehenen Gegenbeweis anzutreten. Da dem Bf. nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausreichend Gehör eingeräumt wurde und er auch nicht an der Ausübung seiner Rechte gehindert war, liegt keine Mängelhaftigkeit des Verfahrens vor.

Dem Einwand der res judicata ist zu entgegnen: 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. Vor dem 24.04.2014 lag bei regelmäßigen monatlichen Ausbringungen 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. Die Verwaltungspraxis ging vor der angeführten Rechtsprechung des VwGH davon aus, dass vorübergehende Ausbringungen die Monatsfrist nie unterbrachen. Für die Neufestsetzung war ein neuer Sachverhalt festzustellen, der nach der geänderten Rechtslage zu würdigen war. Wenn der Bf. von einer res judicata ausgeht, kann dem entgegnet werden, dass keine Sachidentität vorliegt, da die Festsetzung nach neuer Rechtslage für einen Zeitpunkt nach dem 23.04.2014 erfolgte.

Zum Einwand des Vertrauensschutzes kann folgendes ausgeführt werden: Der Bf. führte zusammengefasst aus, dass die Fahrzeugüberlassungsverträge mit dem Dienstgeber im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage geschlossen worden seien, wonach keine KFG-Steuerpflicht und keine NoVA-Pflicht bestanden habe. Die erfolgte Gesetzesänderung sei auf Verträge, die vor dem Zeitpunkt der Gesetzesänderung abgeschlossen worden seien, 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, können Gesetze auch nicht auf Sachverhalte angewendet werden, die vor der Gesetzesänderung verwirklicht worden seien.

Dazu kann festgehalten werden, dass ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass eine für ihn möglicherweise günstigere Regelung nicht vom Gesetzgeber geändert werden darf.

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.

Das Finanzamt ist als Verwaltungsbehörde an die Gesetze gebunden und hat diese anzuwenden. Die anzuwendende Bestimmung des § 82 Abs 8 KFG 1967 ist klar und eindeutig. Durch die Anwendung der geänderten Rechtslage wurde der Vertrauensschutz daher nicht verletzt.

Der Bescheid vom 11.10.2016 mit dem die Frist zur Einbringung einer Beschwerde bis zum 15.11.2016 verlängert wurde betrifft nur die Beschwerde gegen NoVA 04/2014 und Kraftfahrzeugsteuer 04-12/2014. Daher war die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2015 als nicht fristgerecht zurückzuweisen.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 15. Mai 2018