

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF, Adr1**, über die Beschwerden vom 01.10.2014 bzw. 30.11.2016 gegen die Bescheide, Steuernummer, der belangten Behörde Finanzamt FA betreffend **Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 08/2014** vom 15.09.2014 sowie betreffend **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2015** vom 18.11.2016

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Mit **Bescheid vom 15.09.2014** wurde dem Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) vom Finanzamt **Normverbrauchsabgabe für den Monat 08/2014** für ein Fahrzeug der Marke VW Touran vorgeschrieben.

Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, *dass er das Fahrzeug von seinem Arbeitgeber (Fa. AG, Ort Deutschland) zur Verfügung gestellt bekommen habe. Laut entsprechender Gehaltsumwandlungserklärung sei es sowohl für betriebliche als auch uneingeschränkt für private Zwecke verwendet worden. Das gehe aus dem Schreiben seines Arbeitgebers vom 17.04.2014 hervor. Laut diesem Schreiben werde eine Überprüfung der Fahrten in Bezug auf betrieblich oder privat nicht durchgeführt. Der Bf sei daher als Verwender des Fahrzeuges anzusehen. Er sei von seinem Arbeitgeber im Auftrag des Finanzamtes eingeladen worden, den Gegenbeweis hinsichtlich des dauernden Standortes im Inland anzutreten, was jedoch bis dato nicht geschehen sei.*

2. Gegen diesen Bescheid er hob der Bf mit Schriftsatz vom 01.10.2014 **Beschwerde** und begründete diese im Wesentlichen, wie folgt:

*Er wohne in Österreich und arbeite in OrtDeutschland (Deutschland). Sein deutscher Arbeitgeber stelle ihm ein firmeneigenes Fahrzeug (PKW) zur Verfügung, das er auch privat nutzen dürfe. Das Fahrzeug werde regelmäßig für Fahrten zum deutschen Arbeitsort genutzt und gelange dadurch beinahe täglich nach Deutschland. Diese unbestrittenen Tatsachen seien die Grundlage für die nun angefochtenen Bescheide. Gemäß Rechtsansicht des BMF (Erlass vom 22.12.2012, BMF-010220/0230-IV/9/2012) werde in Fällen einer Fahrzeugüberlassung des deutschen Arbeitgebers an Dienstnehmer deren Tätigkeit dem ausländischen Unternehmen zuzurechnen sein. Eine Zulassung in Österreich sei nicht vorzunehmen gewesen, die Festsetzung von NoVA und Kraftfahrzeugsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt. Es werde daher ersucht, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.*

3. Aufgrund zur gleichen Rechtsfrage anhängiger Verfahren beim Bundesfinanzgericht wurde das Beschwerdeverfahren in der Folge vom Finanzamt gemäß § 271 BAO ausgesetzt.

4. Mit **Ergänzungersuchen vom 07.10.2016** wurde das Beschwerdeverfahren vom Finanzamt fortgesetzt und der Bf um Beantwortung folgender Fragen ersucht, die er mit Schreiben vom 11.10.2016, wie unten stehend, beantwortete:

*Eingangs wurde ihm mitgeteilt, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet würden, gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz (KFG) bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbreche diese Frist nicht. Mit April 2014 sei die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten worden, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen werde.*

*Der Bf habe unbestrittenmaßen seinen Hauptwohnsitz in WohnortÖ. Es gelte daher in seinem Fall die angeführte gesetzliche Standortvermutung in Österreich. Er werde eingeladen, den im Gesetz vorgesehenen Gegenbeweis anzutreten und ersucht, nachstehende Fragen unter Beilegung von maßgeblichen Unterlagen zu beantworten:*

**Frage 1:** „Wie viele Kilometer legen Sie im Zusammenhang mit Ihren Dienstreisen in Deutschland, Österreich bzw. dem übrigen EU-Ausland mit dem streitgegenständlichen PKW der Marke VW Touran mit dem behördlichen Kennzeichen KZ pro Jahr zurück? Legen Sie diesbezüglich genaue Aufzeichnungen hinsichtlich aller dienstlichen Fahrten unter Angabe des Dienstortes und der gefahrenen Kilometer vor. Sie werden weiters ersucht, auch Ihre Reisekostenabrechnungen vorzulegen.“

Einleitend hielt der Bf in seinem Antwortschreiben Folgendes fest: *Das Fahrzeug sei im Februar 2014 von seinem Arbeitgeber über F bestellt und ihm (= Bf) zur Nutzung ab*

August 2014 überlassen worden. Die Rückgabe sei vorzeitig auf Wunsch des Bf's am 16.12.2015 erfolgt.

**Antwort 1:** Es sei kein Fahrtenbuch geführt worden. Außer dem Weg zur Arbeit und bei gelegentlichen Bereitschaftseinsätzen seien keine Dienstreisen mit diesem Fahrzeug unternommen worden. Es gebe keine Reisekostenabrechnungen zu diesem Fahrzeug.

**Frage 2:** „Geben Sie bitte die einfache Wegstrecke von Ihrem Wohnort zum Dienstort bekannt.“

**Antwort 2:** Der einfache Weg zur Arbeit betrage ca. 7 km.

**Frage 3:** „Wie viele Kilometer legen Sie im Rahmen von Privatfahrten pro Jahr mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug in Österreich und Deutschland zurück?“

**Antwort 3:** Die Fahrleistung pro Jahr habe ca. 20.000 km betragen.

**Frage 4:** „Legen Sie bitte ein Foto vom aktuellen Kilometerstand des gegenständlichen PKW vor.“

**Antwort 4:** Der Kilometerstand bei Rückgabe am 16.12.2015 habe 28.818 km betragen. In diesem Zusammenhang legte der Bf das Rückgabeprotokoll vom 16.12.2015 an die „F, Fuhrparkmanagement und Beratung“ vor, aus dem sich der angeführte Kilometerstand sowie die Rückgabe des Fahrzeugs samt Schlüsseln und Dokumenten ergab (Erstzulassung 7/2014 – TÜV 7/2017).

5. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.11.2016** wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 08/2014 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*Laut einer Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing sei dem Bf ab 04.08.2014 vom Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen oder privaten Nutzung überlassen worden. Im Gegenzug habe er dafür auf einen monatlichen Betrag des Bruttogehaltes verzichtet, welcher von den Bezügen einbehalten worden sei.*

*Laut § 1 lit. e des zit. Vertrages dürfe das Firmenfahrzeug auch von Familienangehörigen genutzt werden. Nach § 2 lit. b sei mit der Gehaltsumwandlung eine Full-Service Leasingrate vereinbart, wobei gewisse darüber hinaus gehende Zusatzkosten vom jeweiligen Mitarbeiter zu tragen seien. Im Hinblick auf diese Bestimmungen habe der Bf über das Fahrzeug annähernd gleich verfügen können wie bei einem privaten Leasingvertrag. Laut Schreiben des Arbeitgebers vom 17.04.2014 hätten sich die Mitarbeiter verpflichtet, den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden. Darüber hinaus dürften die Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet werden (zB Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte, sonstige Privatfahrten).*

Nach Hinweis und Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen des § 1 Z 3 NoVAG, § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG und § 82 Abs. 8 KFG (Hinweis auf geänderte Rechtslage ab April 2014, wonach die Monatsfrist durch vorübergehende Verwendung im Ausland ex lege nicht mehr unterbrochen werde) und Darstellung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurde Folgendes festgehalten: *Der Hinweis auf den BMF-Erlass vom 22.12.2012 in der Beschwerde gehe ins Leere, da dort von einem anderen Sachverhalt ausgegangen und*

kein dauernder Standort im Inland angenommen werde, wenn der Dienstnehmer nicht aus eigenem Gutdünken über das KFZ verfügen könne, sondern Aufträge des Dienstgebers auszuführen habe.

Der Bf habe unbestrittenmaßen seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Es gelte daher in seinem Fall die oben angeführte Standortvermutung in Österreich. Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung zu § 82 Abs. 8 KFG sei die Frage der weitaus überwiegenden Verwendung auf Grundlage konkreter Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie Art und Weise der Verwendung des KFZ im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände zu beurteilen und habe die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des KFZ (mindestens 80% der Gesamtfahrten) nahezu ausschließlich im Ausland jedenfalls zur Voraussetzung. Im Falle des Bf's wäre daher eine weitaus überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeuges erforderlich (über 80%), um den dauernden Standort beim Arbeitgeber in der BRD zu begründen. Ein entsprechender Nachweis sei jedoch nicht erbracht worden. Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich sei bis dato nicht wahrgenommen worden bzw. habe ein derartiger Beweis nicht erbracht werden können.

**6. Mit Schriftsatz vom 15.12.2016** erhob der Bf gegen diese Beschwerdevorentscheidung Beschwerde, die als **Vorlageantrag** an das Bundesfinanzgericht zu werten war.

Begründend führte er darin im Wesentlichen Folgendes aus:

**1. Mangelhaftigkeit des Verfahrens:**

Das der Bescheiderlassung vorausgehende Verfahren sei als mangelhaft anzusehen.

Das Bundesfinanzgericht vertrete in diversen Erkenntnissen zu Unrecht die Ansicht, dass keine res judicata vorliege und eine Neufestsetzung der NoVA und Kraftfahrzeugsteuer im Sinne der per 24.04.2014 gültigen Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässig sei. Es führe allerdings aus, dass für eine Neufestsetzung ein neuer Sachverhalt festzustellen und dieser nach der geänderten Rechtslage zu würdigen sei. Insbesondere müsse der Einbringungszeitpunkt geprüft werden, dem eine ununterbrochene monatliche Verwendung folge, und dann die NoVA sowie die Steuern neu festgesetzt werden. In diesem Zusammenhang habe es zu entsprechenden Erhebungen zu kommen.

Tatsächlich seien der nun beschwerdegegenständlichen Bescheiderstellung aber keinerlei Erhebungen vorangegangen, es sei der auch vom BFG geforderte neue Sachverhalt nicht festgestellt, sondern einfach mit Bescheiderlassungen vorgegangen worden, die sich auf keinerlei Beweisergebnisse stützen könnten. Ohne jede Begründung sei davon ausgegangen worden, dass für die Festsetzung der NoVA der Zeitraum April 2014 heranzuziehen sei, während auch bei der Kfz-Steuer eine Verrechnung ab April 2014 erfolgt sei, ohne dass es eine entsprechende Tatsachengrundlage für diese Annahmen gäbe. Ausgehend von der ohnehin unrichtigen Rechtsauffassung des BFG zur Möglichkeit neuer Bescheiderlassungen in Verkennung der Entscheidung des VwGH über die Revision des N wäre es zumindest notwendig gewesen, einen ergänzenden Sachverhalt festzustellen, was aber unterblieben sei, sodass gravierende Verfahrensmängel vorlägen.

**2. Res judicata:**

Der VwGH habe sich im Erkenntnis Ro 2015/0031-4 auch mit der Kfz-Steuer für den Zeitraum April bis Juni 2014 auseinanderzusetzen gehabt, welche im der Revision vorangegangenen Verfahren vorgeschrieben worden sei. Auch hinsichtlich dieser Kfz-Steuer sei das Erkenntnis der Vorinstanzen als rechtswidrig aufgehoben worden, obwohl die Gesetzesänderung am 23.04.2014 wirksam geworden sei und demnach ausgehend von der Rechtsansicht des BFG eine Kfz-Steuer-Vorschreibung zulässig wäre. Es liege sohin einerseits bereits eine Entscheidung über den Zeitraum April bis Juni 2014 vor, so dass diesbezüglich sehr wohl von einer res judicata auszugehen sei, andererseits habe der VwGH in keiner Weise ausgesprochen, dass sein Erkenntnis die Möglichkeit biete, NoVA bzw. Kfz-Steuer ab der Wirksamkeit der Gesetzesänderung neu vorzuschreiben. Die diesbezügliche Rechtsansicht des BFG, welche in einigen Beschwerdeentscheidungen vertreten werde, könne sich sohin in keiner Weise auf die VwGH-Entscheidung stützen. Es könne diesbezüglich auch nicht argumentiert werden, der VwGH hätte sich mit dieser Frage nicht zu befassen gehabt, zumal es ja auch nicht Aufgabe des BFG gewesen wäre, sich mit dieser Frage, die nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens gewesen sei, auseinanderzusetzen. Nachdem das BFG sich diesbezüglich trotzdem geäußert habe, sei anzunehmen, dass sich auch der VwGH diesbezüglich geäußert hätte, wenn er die Rechtsansicht des BFG teilen würde.

### **3. Nichtvorliegen der Verwendereigenschaft:**

Die Frage nach dem Nutzer der streitgegenständlichen Fahrzeuge sei unrichtig beantwortet worden. Sowohl NoVAG als auch KFG würden die Steuerpflicht an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG 1967 knüpfen. Demnach wären NoVA und Kfz-Steuer zu entrichten, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen werde. Für eine theoretische Anmeldung des Fahrzeuges durch ihn (= Bf) in Österreich gäbe es aber keinerlei Rechtsgrundlage. Es handle sich bekanntlich um ein Leasingfahrzeug, welches sein Dienstgeber in Deutschland von einem Leasinggeber geleast habe, sodass dem Bf schon aus diesem Grund überhaupt die Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehle. Die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug liege eindeutig beim Unternehmen, von einer freien Verfügungsgewalt über das Fahrzeug durch den Bf könne aufgrund der gegebenen rechtlichen und tatsächlich Verhältnisse keine Rede sein. Zur Klärung des Verwenderbegriffes werde von der Judikatur unter anderem auf den Halterbegriff iSd § 5 EKHG hingewiesen. Ein wesentliches Merkmal des Halterbegriffs sei die Verfügungsgewalt, wobei diese demjenigen zukomme, der den Einsatz anordne. Der Einsatz werde im Fall des Bf's eindeutig vom Dienstgeber angeordnet, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungsberechtigung für den Bf geschaffen habe. Die Dienstfahrten würden vom Dienstgeber angeordnet, welcher auch verfügt habe, dass für Dienstfahrten dieses Fahrzeug zu verwenden sei. Letztlich bestimme auch der Dienstgeber über die Fahrzeugrückstellung. Der Bf sei nur ein normaler weisungsgebundener Dienstnehmer ohne jede Geschäftsführungsbefugnis. Es sei in seinem Fall eindeutig der Dienstgeber, der letztlich die Einsatzkriterien anordne, sodass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender

anzusehen seien. Der Bf sei nicht als Fahrzeugverwender im Sinne der Judikatur anzusehen. Ausdrücklich habe auch der VwGH in der bereits zit. Entscheidung darauf hingewiesen, dass die unterschiedliche Entfernung des Wohnsitzes von der Staatsgrenze unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten biete, unter anderem auch die Möglichkeit des Leasingvertrages mit einem ausländischen Unternehmen. In der gesamten VwGH-Entscheidung werde niemals ausgeführt, dass die Bf als Fahrzeugverwender anzusehen seien oder es grundsätzlich die Möglichkeit gebe, sie überhaupt zu Zahlungen von NoVA und Kfz-Steuer zu verpflichten. Jedenfalls träfen auf sie wesentliche Elemente des Halterbegriffs nach dem EKHG nicht zu, so dass sie nicht als Fahrzeugverwender anzusehen und die Bescheide schon deshalb zu Unrecht ergangen seien.

#### **4. Mangel eines dauernden Standortes im Inland:**

Das Fahrzeug habe auch keinen dauernden Standort in Österreich. Es sei auf den Dienstgeber zugelassen, welcher in Österreich keinen Sitz und auch keine Zweigniederlassung habe. Vielmehr befindet sich der Sitz dieser Firma in OrtDeutschland bzw. OrtDeutschland2 in Deutschland. Als dauernder Standort sei bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort anzusehen, an dem sie ihren Sitz hätten und von wo aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt werde (Verweis auf Punkt 3). Das Fahrzeug sei vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden. Ein dauernder Standort im Inland sei nicht gegeben. § 82 Abs. 8 KFG sei auch aus diesem Grund nicht anzuwenden, vielmehr sei § 79 KFG relevant, aufgrund dessen sich keine Anmeldepflicht im Inland ergebe, zumal die dort normierte Jahresfrist bei jedem Verlassen und Einbringen des Fahrzeuges von Neuem zu laufen beginne und das Fahrzeug innerhalb dieser Jahresfrist auch entsprechend grenzüberschreitend bewegt werde.

#### **5. Vertrauensschutz:**

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

7. Zwischenzeitig hatte das Finanzamt dem Bf mit **Bescheiden vom 18.11.2016** über die **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 8-12/2014** und für die **Monate 1-12/2015** Kfz-Steuer für das beschwerdegegenständliche Fahrzeug vorgeschrieben.

Begründend war darauf hingewiesen worden, *dass das gegenständliche KFZ nach § 82 Abs. 8 KFG im Inland zugelassen hätte werden müssen. Was den konkreten Sachverhalt betreffe, werde auf den mit selbem Datum ergangenen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe verweisen. Die Festsetzungen seien erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben sei. Der PKW VW Touran sei mit 16.12.2015 zurückgegeben worden.*

**8. Mit Schriftsatz vom 30.11.2016** wurde auch gegen diese Bescheide

**Beschwerde** erhoben, wobei diese im Wortlaut der Begründung gleichlautend mit jener laut Vorlageantrag vom 15.12.2016 zur Normverbrauchsabgabe war.

Es wurde eine ersatzlose Aufhebung der Bescheide betreffend Festsetzung der Kfz-Steuer 8-12/2014 sowie 1-12/2015 beantragt.

**9. Mit Schreiben vom 13.03.2017** teilte der Bf über Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 10.03.2017 mit, *dass seine zum Ergänzungersuchen betreffend NoVA 8/2014 getätigten Angaben (Schreiben vom 07.10.2016) richtig seien und sich nicht geändert hätten. Das Fahrzeug sei im Dezember 2015 vorzeitig vom Arbeitgeber zurückgenommen worden, da er 2016 in Altersteilzeit gegangen sei und deshalb ab 1/2016 kein Firmenfahrzeug mehr in Anspruch genommen habe. Er habe seit 15.12.2015 ein eigenes Fahrzeug mit dem KFZ-Kennzeichen KZÖsterreich (VW Touran). Die diesbezügliche Versicherungsurkunde befindet sich in der Beilage.*

**10. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.03.2017** wurde der angefochtene **Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer 8-12/2014** aufgehoben; dies mit der Begründung, *dass irrtümlich über einen gesetzlich nicht vorgesehenen Besteuerungszeitraum abgesprochen worden sei. Dieser nur aus formellen Gründen erfolgten Aufhebung stehe einer erstmaligen Festsetzung durch die Abgabenbehörde für den gesetzlich vorgesehenen Besteuerungszeitraum 7-12/2014 nicht entgegen.*

**11. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.03.2017** wurde die Beschwerde gegen den **Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015** als unbegründet abgewiesen, wobei die Begründung gleichlautend mit jener betreffend Normverbrauchsabgabe vom 16.11.2016 war. Dezidiert wurde darin darauf hingewiesen, *dass der Bf Verwender des streitgegenständlichen Fahrzeuges sei und sich sein Hauptwohnsitz unbestrittenmaßen in Österreich befände. Eine Widerlegung der Standortvermutung sei nicht erfolgt.*

**12. Mit Schriftsatz vom 14.04.2017** erhob der Bf sowohl gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 15.03.2017 betreffend Kfz-Steuer für den Zeitraum 8-12/2014, mit der der angefochtene Bescheid aufgehoben worden war, als auch gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 16.03.2017 betreffend Kfz-Steuer 1-12/2015 Beschwerde, die als **Vorlageantrag** zu werten war.

Eingangs wurde darauf hingewiesen, *dass das Fahrzeug vom Arbeitgeber bereits im Februar 2014 – also vor der Novelle des Rechts im April 2014 – bestellt worden sei. Eine Beschwerde betreffend NoVA für dieses Fahrzeug liege bereits vor.*

Im Übrigen war die Begründung gleichlautend mit jener laut Vorlageantrag vom 15.12.2016 betreffend NoVA. Es wurde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Kfz-Steuerbescheide beantragt.

**13.** Die Beschwerde betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 08/2014 wurde vom Finanzamt mit **Vorlagebericht vom 08.02.2017**, jene betreffend Kraftfahrzeugsteuer 08-12/2014 sowie 01-12/2015 mit **Vorlagebericht vom 20.06.2017** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **I) Sachverhalt:**

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

Der Bf hat seinen Hauptwohnsitz und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich. Sein Wohnsitz befindet sich im grenznahen Bereich zu Deutschland. In den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen war er bei einem Arbeitgeber (AG) in Deutschland, Ort Deutschland beschäftigt. Aufgrund einer Fahrzeugüberlassungsvereinbarung samt Gehaltsumwandlungserklärung wurde ihm von seinem deutschen Arbeitgeber ein auf diesen in Deutschland zugelassenes Fahrzeug (VW Touran) überlassen. Dieses wurde im Februar 2014 von seinem Arbeitgeber bei einem Leasinggeber bestellt, dem Bf am 04.08.2014 zur Nutzung übergeben und von diesem nach Österreich gebracht. Ab diesem Zeitpunkt stand es ihm fortan zur privaten als auch beruflichen Nutzung zur Verfügung. Vor allem legte er mit dem Fahrzeug auch die Wegstrecke zwischen österreichischem Wohnsitz und deutschem Arbeitsplatz (einfache Wegstrecke 7 km) zurück, sodass er nahezu an jedem Werktag mit dem Auto nach Deutschland fuhr und es wieder nach Österreich einbrachte.

Zur Finanzierung des Firmenfahrzeugs verzichtete der Bf vereinbarungsgemäß auf einen monatlichen Betrag seines Brutto-Gehaltes, der gemäß gleichzeitiger unterzeichneter Gehaltsumwandlungserklärung von den Bezügen des Dienstnehmers einzubehalten war (§ 2 lit. a der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Gemäß der Vereinbarung (§ 2 lit. b) waren mit diesem Betrag alle wesentlichen Kosten im Rahmen der mit dem Leasinggeber bzw. den externen Dienstleistern abgeschlossenen Verträge wie Finanzierungsraten, Plan-Treibstoffkosten, Versicherung, Service usw. abgedeckt (Full-Service-Leasingrate). Darüber hinausgehende Kosten (zB unregelmäßig anfallende Kosten für Schmiermittel, Nachfüllöle, Selbstbehalte bei Voll- oder Teilkaskoschäden, Berechnung von Mehrkilometern über 5.000 km gemäß km-Pauschale des Leasinggebers usw.) hatte der Bf zusätzlich zu tragen. Bei der Fahrzeugrückgabe erfolgte eine weitere Abrechnung zu Lasten des Bf im Falle von zB Mehrkilometern oder nicht üblicher Schäden.

Laut § 1 lit. a der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung überließ das Unternehmen dem Mitarbeiter das auf Leasingbasis beschaffte Firmenfahrzeug gemäß der Beschreibung in der vom Leasinggeber bestätigten Bestellung zur dienstlichen und privaten Nutzung. Das Firmenfahrzeug durfte auch von Familienangehörigen sowie sonstigen vom Mitarbeiter autorisierten Personen seines Vertrauens genutzt werden (§ 1 lit. e der Vereinbarung). Im Rahmen der Entgeltabrechnung für den Mitarbeiter wurde vom Unternehmen sowohl die Gehaltsumwandlung als auch die Versteuerung und ggf. Verbeitragung des sog. „geldwerten Vorteils“ im Rahmen der gesetzlichen Regelungen durchgeführt. Der Mitarbeiter hatte die auf den geldwerten Vorteil (Privatnutzung, Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte und ggf. Familienheimfahrten) entfallende Steuerlast sowie etwaige auf ihn entfallende Sozialversicherungsbeiträge zu tragen (§ 2 lit. a der Vereinbarung).

Bezüglich der Nutzung für Dienstfahrten war Folgendes vereinbart:

„Sofern für die Durchführung einer Dienstreise ein Pkw gewählt wird, ist grundsätzlich das Firmenfahrzeug zu nutzen. Nur in Ausnahmefällen ist die Nutzung eines Pool-Fahrzeuges möglich. Die jeweils gültige Reiseordnung und Dienstwagenrichtlinie sind zu beachten.“ (§ 3 lit. c der Vereinbarung)

„Bei der Abrechnung der Dienstfahrten hat der Mitarbeiter anzugeben, dass diese mit dem Firmenfahrzeug durchgeführt wurden. Der Erstattungsbetrag für gefahrene Dienstkilometer wird über die Reisekostenabrechnung ausbezahlt und nachträglich im Rahmen der Gehaltsabrechnung versteuert und verbeitragt.“ (§ 3 lit. d der Vereinbarung)

Die Fahrten des Dienstnehmers mit dem Firmenfahrzeug, das sowohl beruflich als auch privat genutzt werden konnte, wurden vom Dienstgeber nicht überwacht. Der Bf konnte - gleich einem privaten Leasingnehmer - täglich über dessen Einsatz frei verfügen. Lediglich bei grob missbräuchlicher Verwendung des Fahrzeugs oder bei Nichtzahlung der Leasingraten (diese wurden allerdings ohnehin vom Lohn mitabgezogen) konnte ihm das Fahrzeug entzogen werden. Tatsächlich wurden vom Bf mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug außer dem Weg zur Arbeit und gelegentlichen Bereitschaftseinsätzen keine Dienstreisen unternommen. Es gab dementsprechend auch keine Reisekostenabrechnungen und wurde kein Fahrtenbuch geführt. Die Jahreskilometerleistung betrug circa 20.000 km. Am 16.12.2015 wurde der Dienstwagen wegen Antritts der Altersteilzeit auf eigenen Wunsch mit einem Kilometerstand von 28.818 km an den Dienstgeber zurückgegeben. Seit 15.12.2015 verfügt der Bf über ein eigenes KFZ (ebenfalls ein VW Touran) mit österreichischem Kennzeichen.

Vom Finanzamt wurde ein sich nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen ergebender dauernder Standort des gegenständlichen Kraftfahrzeugs mit deutschem Kennzeichen in Österreich unterstellt und dementsprechend für den Zeitraum 8/2014 NoVA sowie für die Zeiträume 8-12/2014 und 1-12/2015 Kfz-Steuer vorgeschrieben.

Dagegen ist das Beschwerdebegehren gerichtet, wobei der Bf im Wesentlichen vermeinte, dass als Verwender des Fahrzeugs der deutsche Arbeitgeber, der das Fahrzeug vom Leasingunternehmen geleast hatte, anzusehen und deshalb der Standort am deutschen Sitz des Unternehmens (= Dienstgebers) gelegen sei. Überdies sei das

Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden und somit auch der unternehmerischen Verwendung zuzurechnen. Weiters wurden Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res judicata und die Verletzung des Vertrauensschutzes eingewendet.

Im Beschwerdeverfahren wurde der Bf vom Finanzamt mittels Ergänzungersuchen zur Erbringung eines allfälligen Gegenbeweises bezüglich des Vorliegens des dauernden Standortes des Fahrzeugs aufgefordert und entsprechende Fragen gestellt.

Ein Gegenbeweis wurde nicht erbracht.

Die Beschwerden betreffend NoVA 8/2014 sowie Kfz-Steuer 1-12/2015 wurden mittels ausführlicher Beschwerdevorentscheidungen abgewiesen.

Der Bescheid über die Festsetzung von Kfz-Steuer für den Zeitraum 8-12/2014 wurde mittels Beschwerdevorentscheidung aufgehoben, da er für einen gesetzlich nicht vorgesehenen Zeitraum ergangen sei.

Die Vorlageanträge sind gegen sämtliche ergangenen Beschwerdevorentscheidungen gerichtet.

## **II) Beweiswürdigung:**

Die Sachverhaltsfeststellungen fußen auf den vorgelegten Aktenteilen.

Darunter befinden sich vor allem ein Muster der Fahrzeugüberlassungserklärung für X-Mitarbeiter samt Exemplar der Gehaltsumwandlungserklärung sowie das Schreiben des deutschen Dienstgebers vom 17.04.2014 samt Liste der Mitarbeiter, die im Rahmen des Gehaltsumwandlungsmodells ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen haben. Daraus ist zu entnehmen, dass der Bf an dem beschriebenen Gehaltsumwandlungsmodell teilgenommen hat. Aus einer aktuelleren Liste, die mit Schreiben vom 20.08.2014 übermittelt wurde, ergibt sich, dass dem Bf auf Basis dieses Modells ab 04.08.2014 abermals ein firmeneigenes Fahrzeug, nämlich das beschwerdegegenständliche Fahrzeug überlassen wurde.

Diese Tatsachen bestritt der Bf in seinen Eingaben an das Finanzamt (Beschwerden, Antworten auf Ergänzungersuchen, Vorlageanträge) auch gar nicht. Er vermeinte aber, dass in Fällen einer Fahrzeugüberlassung durch den deutschen Arbeitgeber die Tätigkeit des Dienstnehmers dem ausländischen Unternehmer zuzurechnen sei.

In seinen fristgerecht eingebrachten Antworten zu den Ergänzungersuchen vom 07.10.2016 und 10.03.2017, mit denen er nach Aufklärung über die gesetzliche Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 u.a. auch zur Erbringung eines allfälligen Gegenbeweises zur Standortvermutung bezüglich des Fahrzeugs in Österreich, aufgefordert worden war, beantwortete der Bf auf sehr ehrliche und glaubhafte Weise die Fragen des Finanzamtes. Demnach wurde ihm das streitgegenständliche Fahrzeug ab 04.08.2014 zur Nutzung übergeben und wurde diese Nutzungsüberlassung am 16.12.2015 durch Rückgabe auf eigenen Wunsch beendet. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass das Auto am Tag der Nutzungsübergabe nach Österreich, wo der Bf unbestritten seinen Hauptwohnsitz hat, eingebracht und von ihm fortan - wie auch

von ihm festgehalten - für seine Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte benutzt wurde. Nach seinen Angaben wurde weder ein Fahrtenbuch geführt noch gab es mangels Durchführung von Dienstreisen entsprechende Reisekostenabrechnungen. Bei einer jährlichen Kilometerleistung von 20.000 km wurde das Fahrzeug laut eigenen Aussagen des Bf's beruflich nur insofern genutzt, als es für die Zurücklegung des täglichen Arbeitsweges von knapp über 3.000 km (47 Wochen x 5 Arbeitstage x 14 km/Hin- und Rückfahrt bei einfacher Wegstrecke laut Bf von 7 km = 3.290 km) und für gelegentliche Bereitschaftseinsätze verwendet wurde.

Dass aufgrund seiner beinahe täglichen Fahrten von seinem österreichischen Wohnsitz zum deutschen Arbeitsort ein dauernder Standort an seinem Arbeitsplatz in Deutschland, wo sich das Fahrzeug während seiner Dienstverrichtungen befand, begründet worden wäre, kann nicht ersehen werden, da bei einem Arbeitnehmer, der mit seinem Auto täglich zur Arbeitsstätte fährt, nach allgemeiner Verkehrsauffassung davon auszugehen ist, dass die Verfügung über das Fahrzeug von seinem Wohnsitz aus erfolgt. Anderes wurde vom Bf tatsächlich auch nicht behauptet. Der dauernde Standort am Arbeitsplatz, wie von ihm ins Treffen geführt, wäre lediglich unter dem Blickwinkel einer von ihm behaupteten Verwendereigenschaft seines Dienstgebers begründet worden, welchem Standpunkt aber vom Bundesfinanzgericht - wie unten im Rahmen der rechtlichen Ausführungen näher dargelegt (siehe Punkt II, B, 1.3.) - nicht gefolgt werden kann.

In welchem Ausmaß die mit dem Fahrzeug gefahrenen Kilometer in Österreich zurückgelegt wurden, wurde vom Bf trotz Nachfrage im Ergänzungssuchen nicht dezidiert beantwortet, kann aber angesichts des Umstandes, dass der Bf über keinen nachvollziehbaren dauernden Standort in Deutschland verfügte, dahingestellt bleiben. Jedenfalls wurde ein Nachweis, dass das Fahrzeug zu einem anderen Standort im Ausland ein engere Verknüpfung dergestalt hatte, dass von diesem Ort aus hauptsächlich über das Auto verfügt wurde, nicht erbracht werden (siehe hierzu rechtliche Ausführungen unter Punkt III, B).

Unterlagen, die auf einen anderen dauernden Standort des Fahrzeuges außerhalb Österreichs hingewiesen hätten, wurden nicht vorgelegt.

In seinen Beschwerdevorentscheidungen wurden vom Finanzamt ausführlich die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens sowie der Umstand beschrieben, dass ein die Standortvermutung in Österreich widerlegender Gegenbeweis in Form des Nachweises einer überwiegenden betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges nicht erbracht worden sei. Diesen Beschwerdevorentscheidungen kam zufolge der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zu (siehe zB VwGH 31.05.2011, 2008/15/0288).

In seinen Eingaben vom 15.12.2016 (Vorlageantrag betreffend NoVA) sowie vom 14.04.2017 (Beschwerde betreffend Kfz-Steuer) wurden gegen die dargelegten Ermittlungsergebnisse keine Einwendungen erhoben. Es wurde jedoch die Unrichtigkeit der daraus gefolgerten Schlüsse bezüglich Verwendereigenschaft des Bf's und der dadurch bedingten Standortvermutung in Österreich behauptet und dies ausführlich begründet. Eingewendet wurden überdies auch Mängelhaftigkeit des Verfahrens, res

judicata und Verletzung des Vertrauensschutzes, wobei sich diese Ausführungen vor allem auf die als widerrechtlich erachtete Festsetzung von NoVA und Kfz-Steuer für die Zeiträume 04/2014 bzw. 04-06/2014 bezogen, welche allerdings im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht betroffen waren.

Bezüglich der rechtlichen Ausführungen zu diesen Einwendungen wird auf unten stehende Ausführungen unter dem Punkt "Rechtliche Beurteilung/Erwägungen" verwiesen.

### **III) Rechtliche Beurteilung:**

#### **A) Rechtsgrundlagen:**

(Anmerkung: Fettdruck durch Bundesfinanzgericht)

##### **1. Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG 1991):**

Gemäß **§ 1 Z 3 NoVAG 1991** in der für den beschwerdegegenständlichen Fassung unterliegt unter anderem die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe (NoVA). Als erstmalige Zulassung gilt auch die **Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre**, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der NoVA erbracht.

**§ 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBI I 34/2010** 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).

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

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

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

##### **2. Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992):**

**§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992** lautet:

„Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).“

Nach § 3 Z 2 KStG 1992 ist **Steuerschuldner** die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

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

### 3. Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967):

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

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

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

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

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

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF ab 24.04.2014 geltenden Fassung BGBI I 26/2014 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn

*glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.*

#### **Anmerkung:**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur vormaligen (bis 23.04.2014 geltenden) Fassung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 hatte die Frist beim Verbringen eines Fahrzeugs ins Ausland und neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges mit der neuerlichen Einbringung neu zu laufen begonnen (siehe VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221).

Mit **BGBI I 26/2014** wurde durch Änderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gesetzlich festgelegt, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Frist nicht unterbreche. Diese Bestimmung sollte gemäß § 135 Abs. 27 KFG 1967 rückwirkend ab 14.08.2002 gelten. Da diese Rückwirkungsbestimmung allerdings mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 02.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben wurde, trat die auf den gegenständlichen Beschwerdefall anzuwendende Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung (= 23.04.2014) **ab 24.04.2014 in Kraft**.

#### **4. Verfahrensrechtliche Bestimmungen:**

Gemäß **§ 6 Abs. 1 BAO** sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, **Gesamtschuldner** (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 6 Tz 2).

Sowohl die Kraftfahrzeugsteuer (§ 6 Abs. 3 KfzStG) als auch die Normverbrauchsabgabe (§ 11 Abs. 3 NoVAG 1991) 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 (siehe hierzu auch BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

#### **B) Erwägungen:**

##### **1. Zur Normverbrauchsabgabe:**

**1.1.** Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war zunächst strittig, ob dem Bf auf Grundlage der Bestimmungen des NoVAG 1991 in Verbindung mit jenen des KFG 1967 Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben werden konnte.

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

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug (VW Touran) mit deutschem Kennzeichen ab August 2014 sowie fast das ganze Jahr 2015 über bis Mitte Dezember (Rückgabe am 16.12.2015) vom Bf im Inland (Österreich) verwendet wurde, steht fest, da es ihm ab 04.08.2014 von seinem Dienstgeber zur Nutzung überlassen worden war, er seinen Wohnsitz in Österreich hatte und die Strecke zwischen Wohnort in Österreich und Dienstort in Deutschland (werk)täglich mit diesem Fahrzeug zurücklegte.

**1.2.** Im gegenständlichen Verfahren war daher in weiterer Folge zu prüfen, ob der Bf dadurch den Tatbestand der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, das nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen gewesen wäre, gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 erfüllt hat.

Hierfür sind die **kraftfahrrechtlichen Bestimmungen des KFG 1967 maßgeblich**.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen **dauernden Standort** im Inland oder im Ausland verfügt (vgl. § 79 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG 1967).

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vgl. § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107). **Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen**. Dabei gelten die Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs. 1 KFG 1967 zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378). Wird das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke verwendet, richtet sich der zunächst vermutete Standort nach dem Sitz des Unternehmens als jenem Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird.

### **1.3. Zur Bestimmung des "Verwenders":**

**1.3.1.** Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der dem Bf von seinem Dienstgeber ab 04.08.2014 zur Verfügung gestellte VW Touran mit ausländischem (deutschem) Kennzeichen von diesem ab Übergabe am 04.08.2014 tatsächlich verwendet wurde.

**1.3.2.** Der Bf wendete in seiner Beschwerde sowie seinem Vorlageantrag (Punkt 3) ein, dass ihm aufgrund des Umstandes, dass das Fahrzeug von seinem Dienstgeber geleast worden sei, jegliche Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich

fehlen würde. Die Verfügungsgewalt liege eindeutig beim Dienstgeber. Unter Bezugnahme auf den Halterbegriff nach § 5 EKHG (Eisenbahn- und Kraftfahrzeughafpflichtgesetz) wies er darauf hin, dass das Merkmal des Halterbegriffs die Verfügungsgewalt sei, wobei diese demjenigen zukomme, der den Einsatz anordne. Der Einsatz werde im vorliegenden Fall eindeutig vom Dienstgeber angeordnet, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungsberechtigung geschaffen habe. Die Dienstfahrten würden vom Dienstgeber angeordnet, welcher auch verfügt habe, dass dafür dieses Fahrzeug zu verwenden sei. Letztlich bestimme dieser auch über die Fahrzeugrückstellung. Er (= Bf) sei nur ein weisungsgebundener Dienstnehmer. Es sei letztlich der Dienstgeber, der die Einsatzkriterien anordne, sodass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen seien. Darüber hinaus wurde in der Beschwerde auf eine Erlassmeinung des BMF zur Fahrzeugüberlassung durch einen deutschen Arbeitgeber hingewiesen.

### 1.3.3. Diesen Ausführungen ist Folgendes zu entgegnen:

**1.3.3.1.** Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107) ist nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, Bundesabgabenordnung, 77), jene Person zur Normverbrauchsabgabe heranzuziehen, welche das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet. Und zwar unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte. **Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung des Tatbestandes nicht an.** Unter dem Halter des Kraftfahrzeuges im Sinne des auch vom Bf angesprochenen § 5 EKHG ist nach der Rechtsprechung des OGH die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (siehe wiederum VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107 unter Verweis auf OGH 18.12.2000, 9 Ob A 150/00z).

Aus den zitierten eindeutigen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass der Einwand des Bf's, dass ihm rechtlich die Möglichkeit einer Fahrzeuganmeldung verwehrt gewesen sei, da Leasingnehmer sein Dienstgeber gewesen sei, die Qualifizierung des Bf's als Schuldner der NoVA **nicht** auszuschließen vermag.

**1.3.3.2.** Dem Bf kam nach ho. Ansicht die **Haltereigenschaft** zu. Er hatte das Fahrzeug jedenfalls **auf eigene Rechnung** in Gebrauch, da er im Rahmen einer Gehaltsumwandlungsvereinbarung einen Teil seiner Bruttobezüge für die Möglichkeit der Nutzung aufwendete und laut Vereinbarung auch darüber hinausgehende zusätzliche Kosten zu tragen hatte. Tatsächlich konnte er über das Fahrzeug wie ein privater Leasingnehmer verfügen, indem er die tägliche und tatsächliche Verwendung bestimmen konnte. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist davon auszugehen, dass demjenigen, dem gegen Abzug eines beträchtlichen Gehaltsbestandteiles ein Fahrzeug zur nicht kontrollierten Privatnutzung überlassen wird, der Nutzen aus der Verwendung des

Fahrzeuges zukommt (siehe hierzu auch BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016 zu einem gleichgelagerten Sachverhalt).

**1.3.3.3.** Des Weiteren können angesichts der Schilderungen des Bf's in Beantwortung des Ergänzungersuchens des Finanzamtes, dass er außer gelegentlichen Bereitschaftseinsätzen **tatsächlich keine Dienstfahrten** mit dem Fahrzeug zu absolvieren hatte, die Beschwerdeausführungen, dass der Einsatz vom Dienstgeber angeordnet worden ist, nicht nachvollzogen werden. Vielmehr konnte im vorliegenden Fall das vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Firmenauto vereinbarungsgemäß auch uneingeschränkt privat verwendet werden, wobei sogar auch eine Nutzung durch Familienangehörige sowie sonstige vom Mitarbeiter autorisierte Personen möglich war (§ 1 lit. e der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Die Fahrten wurden zudem vom Dienstgeber nicht überwacht. Damit steht aber jedenfalls fest, dass der Bf während der ihm vom Dienstgeber gewährten Nutzungsdauer in der Lage war, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben.

**1.3.3.4.** Im Hinblick darauf, dass laut Angaben des Bf's außer gelegentlichen Bereitschaftseinsätzen keine Dienstreisen durchgeführt wurden, kann die Verwendung des Fahrzeuges auch **nicht dem betrieblichen Bereich des Dienstgeberunternehmens** zugerechnet werden. Zwar benutzte der Bf das Auto für die Fahrten vom und zum Arbeitsplatz in Deutschland. Dabei handelt es sich aber lediglich um berufliche Fahrten des Bf's, nicht aber um unternehmerische Fahrten des Arbeitgebers. Die Berufs- und Wohnsitzwahl des Bf's ist seinem privatem Bereich zuzuordnen. Er hat im Regelfall seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er seinen Arbeitsplatz erreichen kann bzw. hat er allenfalls für den Fahrweg anfallende Kosten zu tragen (soweit diese nicht steuerlich bei der Ermittlung seiner Einkommensteuer Berücksichtigung finden). Keinesfalls liegen bei den dabei anfallenden Kosten aber Kosten des Unternehmens des Arbeitgebers und somit unternehmerische Fahrten vor. Wenn Arbeitnehmer nicht zB als Vertreter oder Monteur im unternehmerischen Interesse und im Auftrag des Unternehmens Fahrtstrecken zurücklegen, verwenden sie das Fahrzeug für private Zwecke, so auch bei den beruflich veranlassten Fahrten zum und vom Arbeitsplatz (siehe BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014 unter Verweis auf EuGH in der Rs Fillibeck).

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

**Im Gegensatz dazu** wurden im vorliegenden Fall vom Bf als Dienstnehmer des deutschen Unternehmens nach seinen eigenen Aussagen keine Dienstfahrten durchgeführt und gab es dementsprechend auch keine regelmäßigen Abrechnungen. Die in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag ins Treffen geführte Aussage, dass das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten zu verwenden sei, kann daher in verständiger Auslegung der entsprechenden Formulierung in der Fahrzeugüberlassungserklärung (§ 3 lit. c und d) im Zusammenhang mit den tatsächlichen Verhältnissen nur so verstanden werden, dass **allfällige** Dienstfahrten (falls solche durchzuführen wären) grundsätzlich mit dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug zu absolvieren waren.

**1.3.4.** Der Bf war aufgrund obiger Erwägungen während jenes Zeitraumes (= 04.08.2014 - 16.12.2015), für den ihm der Dienstgeber das Fahrzeug zur Verfügung gestellt hatte, daher **jedenfalls als dessen Verwender anzusehen**.

#### **1.4. Zum Standort des Fahrzeuges:**

##### **1.4.1. Zur Standortvermutung:**

Dass der Bf als Verwender des Fahrzeuges seinen Hauptwohnsitz, das bedeutet seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte, war im gegenständlichen Verfahren zu keinem Zeitpunkt strittig.

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

##### **1.4.2. Zur Erbringung des Gegenbeweises zur Standortvermutung:**

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

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist

und dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich gelegen ist (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes („Gegenbeweis“) ist eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dies wird dann von § 82 Abs. 8 KFG 1967 vermutet (vgl. BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014 mwN).

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

### **1.5. Zu den weiteren Beschwerdeeinwendungen:**

#### **1.5.1. Mangelhaftigkeit des Verfahrens:**

Begründungsmängel im Erstverfahren (in den Erstbescheiden) können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 93 Tz 16).

Der Bf wurde im Rahmen der Beschwerdeverfahren vom Finanzamt mit Ergänzungssuchen vom 07.10.2016 bezüglich NoVA und vom 10.03.2017 unter Bezugnahme auf das Ersuchen vom 07.10.2016 bezüglich Kfz-Steuer über die Änderung des KFG ab April 2014 (keine Unterbrechung der Monatsfrist durch vorübergehende Verwendung im Ausland mehr) in Kenntnis gesetzt. Das Finanzamt teilte dem Bf mit, dass von einer gesetzlichen Standortvermutung in Österreich auszugehen sei. Es räumte dem Bf die Möglichkeit ein, den Gegenbeweis anzutreten.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde (nochmals) der Sachverhalt festgestellt und unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen eine rechtliche Würdigung vorgenommen.

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

#### **1.5.2. Res judicata:**

Der Bf wendete in seiner Beschwerdeschrift sowie in seinem Vorlageantrag res iudicata im Zusammenhang mit der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 4-6/2014 sowie NoVA 4/2014 ein.

Abgesehen davon, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Sachidentität vorliegt (siehe hierzu auch Ausführungen in BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016), ist dem zu entgegnen, dass die im vorliegenden Fall strittige NoVA-Vorschreibung den Zeitraum

08/2014 betraf. Die entsprechende Argumentation ging somit im gegenständlichen Fall jedenfalls ins Leere.

### **1.5.3. Vertrauenschutz:**

Zusammenfassend führte der Bf aus, dass die Fahrzeugüberlassungsverträge mit dem Dienstgeber im Vertrauen darauf abgeschlossen worden seien, dass keine KFZ-Steuerpflicht und keine NoVA-Pflicht bestünde. Die erfolgte Gesetzesänderung sei auf Verträge, die vor der Gesetzesänderung abgeschlossen worden seien, nicht anzuwenden, sondern nur auf Sachverhalte, die nach der Gesetzesänderung entstanden seien.

Wie sich aus dem geschilderten Sachverhalt ergibt, wurde das streitgegenständliche Fahrzeug dem Bf erst ab August 2014, also bereits circa vier Monate nach Verlautbarung der Änderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Bundesgesetzblatt, überlassen. Wenn auch die Bestellung des Fahrzeugs bereits im Februar 2014 erfolgt war, hätte es die Möglichkeit anderer Vereinbarungen bezüglich der Überlassung des Fahrzeugs gegeben. Abgesehen von diesem Umstand bekräftigt das Bundesfinanzgericht die im Erkenntnis BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016, zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, dass ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass eine für ihn möglicherweise günstige Regelung nicht vom Gesetzgeber geändert werden kann.

Die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des 23.04.2014 in Kraft getreten (VfGH 02.12.2014, G 72/2014).

Die anzuwendende gesetzliche Bestimmung ist klar und eindeutig, was auch vom Bf nicht bezweifelt wird. Abgabenbehörden sind gemäß Art. 18 B-VG an die Gesetze gebunden und haben diese anzuwenden. Durch die Anwendung der geänderten Rechtslage wurde der Vertrauenschutz nicht verletzt.

Der die Entstehung der Steuerschuld auslösende Sachverhalt (Verwendung des Fahrzeugs) wurde erst circa vier Monate nach der Gesetzesänderung verwirklicht. Ein allgemeiner Anspruch auf die Beständigkeit der Gesetzeslage besteht nicht und steht daher auch der Grundsatz von Treu und Glauben einer Gesetzesänderung nicht entgegen (vgl. VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

### **1.6. Ergebnis:**

Gemäß **§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991** entsteht die Steuerschuld bei Verwendung eines Fahrzeugs, das nach dem KFG 1967 zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Wie oben dargelegt (siehe Punkt II/Beweiswürdigung) wurde das streitgegenständliche Fahrzeug im Gefolge der Nutzungsübergabe an den Bf am 04.08.2014 nach Österreich eingebbracht.

Hingewiesen wird in diesem Zusammenhang darauf, dass die einmonatige Verwendungsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 durch die vorübergehenden Verbringungen nach Deutschland anlässlich der Fahrten zum Arbeitsplatz nach der **ab 24.04.2014** geltenden Fassung dieser Bestimmung nicht mehr unterbrochen wurde.

Die NoVA-Schuld ist somit im August 2014 entstanden; die Vorschreibung der NoVA 08/2014 erfolgte zu Recht. Das dagegen gerichtete Beschwerdebegehren war daher abzuweisen.

## **2. Zur Kfz-Steuer 8-12/2014:**

Dem diesbezüglichen Beschwerdeantrag wurde mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vollends entsprochen, indem damit der Bescheid aufgehoben wurde. Über den dennoch eingebrachten Vorlageantrag wird mit gesonderten Beschluss abzusprechen sein.

## **3. Zur Kfz-Steuer 1-12/2015:**

**3.1.** Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war auch strittig, ob dem Bf auf Grundlage der Bestimmungen des KfzStG 1992 in Verbindung mit jenen des KFG 1967 Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben werden konnte.

Voraussetzung hierfür ist gemäß **§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992** die **Verwendung** eines Kraftfahrzeugs auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland **ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung**, wobei sich die Erforderlichkeit der Zulassung aus den Bestimmungen des KFG 1967 ergibt.

Vorzu schreiben ist die Kfz-Steuer nach **§ 3 Z 2 KfzStG 1992** demjenigen, der das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet.

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug (VW Touran) mit deutschem Kennzeichen ab August 2014 sowie fast das ganze Jahr 2015 über bis Mitte Dezember (Rückgabe am 16.12.2015) vom Bf im Inland (Österreich) verwendet wurde, steht fest, da es ihm ab 04.08.2014 von seinem Dienstgeber zur Nutzung überlassen worden war, er seinen Wohnsitz in Österreich hatte und die Strecke zwischen Wohnort in Österreich und Dienstort in Deutschland täglich mit diesem Fahrzeug zurücklegte.

**3.2.** Im gegenständlichen Verfahren war daher in weiterer Folge zu prüfen, ob der Bf dadurch im Zeitraum 1-12/2015 den Tatbestand der Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeugs auf Straßen des öffentlichen Verkehrs im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 erfüllt hat.

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

Bezüglich der Verwendereigenschaft des Bf's, der Standortvermutung und des diesbezüglichen Gegenbeweises kann somit auf die obigen Ausführungen zur NoVA verwiesen werden. Ebenso haben die Ausführungen zu den weiteren Beschwerdeausführungen (Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res judicata, Vertrauensschutz) auch hier Geltung (siehe Punkt III, B, 1.3. - 1.5.).

### **3.4. Ergebnis:**

Wie sich aus den Ausführungen zur NoVA unter Punkt III, B, 1.3. - 1.5. ergibt, wäre das vom Bf vom 04.08.2014 bis 16.12.2015 verwendete Fahrzeug nach den Bestimmungen des KFG 1967 in Österreich zum Verkehr zuzulassen gewesen. Im Zeitraum 1-12/2015 war somit der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 erfüllt und war dem Bf als Verwender des Kraftfahrzeugs Kraftfahrzeugsteuer vorzuschreiben.

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

Für das Entstehen der Steuerpflicht ist der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist maßgeblich (VwGH 17.10.2012, 2010/16/0218). Die Steuerschuld begann somit im September 2014 und endete mit Ablauf des Monats Dezember 2015 (Ende der Verwendung am 16.12.2015).

Die Vorschreibung von Kfz-Steuer für die Monate 1-12/2015 erfolgte daher zu Recht. Das dagegen gerichtete Begehren war abzuweisen.

## **IV) Zum Abspruch über die 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 ( **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ).

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

Linz, am 24. Mai 2018