

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache F, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding

- vom 10.11.2015, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 07-12/2014,
- vom 11.11.2015, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 01-09/2015,
- vom 13.10.2016, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 04-06/2014 sowie
- vom 18.10.2016, betreffend Normverbrauchsabgabe für April 2014

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend

- Kraftfahrzeugsteuer für 07-12/2014,
- Kraftfahrzeugsteuer für 01-09/2015 sowie
- Normverbrauchsabgabe für April 2014

wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde betreffend Kraftfahrzeugsteuer für 04-06/2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer wird festgesetzt mit 201,56 €.

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

Entscheidungsgründe

A. Streitpunkte

Strittig ist alleine, ob hinsichtlich eines Fahrzeuges mit deutscher Zulassung, welches dem Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) von seinem deutschen Arbeitgeber überlassen wurde, in Österreich eine Zulassungspflicht nach dem KFG 1967 mit den daran anschließenden steuerlichen Folgen entstand. Zu klären ist dabei die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 sowie die Rolle des Bf. als Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges.

Für das Bundesfinanzgericht ist nach den schriftlichen Äußerungen des Bf. unstrittig, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich gelegen ist und ein erforderlicher Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht erbracht wurde.

B. Finanzamtliches Verwaltungsgeschehen

Aus dem vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen ergibt sich, dass dem Arbeitgeber des Bf. mit Sitz in Deutschland in einem Telefonat vorgehalten wurde, dass für den Bf. mit Wohnsitz in Österreich im Zusammenhang mit dem überlassenen Fahrzeug auf Grund der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 eine Zulassungspflicht und daran anknüpfend eine NoVA- und KFZSt-Pflicht entstanden sei.

Im Schreiben vom 17.04.2014 teilte der deutsche Arbeitgeber mit, dass der Bf. an einem Gehaltsumwandlungsmodell teilgenommen habe. Hierfür werde vom Arbeitgeber ein Firmenwagen bei einer in Deutschland ansässigen Leasinggesellschaft angemietet. Dieser Firmenwagen müsse für Dienstreisen, könne aber auch für private Zwecke (zB Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte oder sonstige Privatfahrten) verwendet werden. Der Arbeitgeber würde diese Fahrten nicht überwachen.

Aus den vom Arbeitgeber mitvorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass der Bf. am 01.02.2014 ein Fahrzeug gegen Gehaltsverzicht (laut Angabe in der Liste FK 3 – Firmenfahrzeuge MA wohnhaft in AT) übergeben bekommen hat.

In der „Muster Gehaltsumwandlungserklärung“ erklären die Fahrzeugübernehmer ua. unwiderruflich, monatlich einen Betrag in Höhe von X € des Bruttogehaltes zugunsten der Überlassung eines Firmenfahrzeuges umzuwandeln. Dieser Betrag wird monatlich von den Brutto-Bezügen einbehalten und enthält demnach ua. die Full-Service-Leasingrate (inkl. Wartungs-, Neben-, Reparatur- und Versicherungskosten) plus die geschätzten Kraftstoffkosten. Eine allenfalls in Österreich erhobene NoVA würde mit dem Nettoentgelt verrechnet werden.

Nicht enthalten und vom Arbeitnehmer zu tragen wären etwa anfallende Selbstbehalte, Kosten der Mehrkilometer (über 5.000 km), Kraftstoffkosten über den geschätzten Kosten, Nachfüllöle, Kühlflüssigkeit usw. Das Fahrzeug wird sowohl zur dienstlichen als auch zur privaten Nutzung überlassen und seitens des Arbeitnehmers darf auch anderen Personen die Nutzung eingeräumt werden.

Mit Bescheid vom 15.09.2014 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer für den Zeitraum 02-06/2014 fest. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.09.2016 wurde dieser Bescheid aufgehoben, da das Finanzamt die KFZ-Steuer für einen unzulässigen Zeitraum festgesetzt hatte.

Mit Bescheid vom 15.09.2014 setzte das Finanzamt die NoVA für Februar 2014 fest. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.09.2016 wurde dieser Bescheid aufgehoben, da durch das tägliche Ausbringen des Fahrzeuges nach Deutschland der NoVA Tatbestand für den Februar 2014 noch nicht vorlag.

Mit Bescheid vom 10.11.2015 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer für den Zeitraum 07-12/2014 fest. Mit Bescheid vom 11.11.2015 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer

für den Zeitraum 01-09/2015 fest. Am 25.11.2015 wurde gegen diese Bescheide eine Beschwerde eingebracht.

Über Vorhalt vom 01.04.2016 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, dass er kein Fahrtenbuch führe und der dienstliche Anteil der Fahrten sicherlich kleiner sei als der private Anteil. Die einfache Wegstrecke zum Dienstort betrage 25 km. Mit 16.04.2016 betrage der Kilometerstand rund 57.000 km.

Am 13.05.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Festsetzung der KFZ-Steuer für die Zeiträume 07-12/2014 und 01-09/2015 mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Am 10.06.2016 langte ein Vorlageantrag ein.

Mit Bescheid vom 13.10.2016 setzte das Finanzamt die KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 fest. Mit Bescheid vom 18.10.2016 setzte das Finanzamt die NoVA für April 2014 fest. Am 11.11.2016 wurde gegen diese Bescheide eine Beschwerde eingebracht.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 16.02.2017 wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass mit April 2014 die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG 1967 dahingehend geändert worden sei, dass nun die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen werde. Da der Hauptwohnsitz unbestrittenmaßen in Ort sei, gelte daher die gesetzliche Standortvermutung in Österreich.

Im Antwortschreiben, eingelangt am 07.03.2017, teilte der Bf. mit, dass er das Fahrzeug Ende Juli 2016 mit einem Kilometerstand von 63.767 km zurückgegeben habe.

Am 15.03.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 sowie gegen die Festsetzung der NoVA für April 2014 mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag vom 10.04.2017 betreffend die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 sowie die Festsetzung der NoVA für April 2014 wendete der Bf. zusammengefasst Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res judicata, Nichtvorliegen der Verwendereigenschaft, Mangel eines dauernden Standortes im Inland sowie eine Verletzung des Vertrauensschutzes ein.

Zugleich wurde mit diesem Vorbringen auch der Vorlageantrag vom 10.06.2016 betreffend Festsetzung der KFZ-Steuer für die Zeiträume 07-12/2014 und 01-09/2015 ergänzt.

C. Festgestellter Sachverhalt

Unstrittig ist, dass der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und somit seinen Wohnsitz in Österreich im grenznahen Bereich zu Deutschland hat und ihm von seinem deutschen Arbeitgeber aufgrund einer Gehaltsumwandlungserklärung ein in Deutschland zugelassenes Fahrzeug überlassen wurde. Dieses Fahrzeug wurde am 01.02.2014 übergeben und nach Österreich eingebracht. Ebenfalls erwiesen ist aufgrund des deutschen Arbeitsplatzes, dass der Bf. das gegenständliche Fahrzeug nahezu an jedem Werktag nach Deutschland fährt und danach wieder nach Österreich einbringt. Unbestritten ist auch die grundsätzliche Verwendung des Fahrzeuges durch den Bf. für

seine privaten und beruflichen Fahrten (Wohnung - Arbeitsplatz - Wohnung). Die private Verwendung wird durch den Arbeitgeber nicht geprüft, ist völlig frei. Ein Nachweis, wo die überwiegende Verwendung erfolgte, wurde seitens des Bf. nicht erbracht. Hinsichtlich des Umfangs dieser Fahrten wurden keine Nachweise vorgelegt.

Bestritten wird aber seitens des Bf. die Zulassungsverpflichtung des überlassenen Fahrzeuges in Österreich und somit die an die widerrechtliche Verwendung des nicht in Österreich sondern in Deutschland zugelassenen Fahrzeuges anknüpfenden Abgabenpflichten.

Im Wesentlichen vermeint der Bf., der Verwender des Fahrzeuges sei aufgrund dessen Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug das deutsche Unternehmen, weshalb der Standort des Fahrzeuges am deutschen Sitz gelegen sei. Überdies sei das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden und somit auch der unternehmerischen Verwendung zuzurechnen.

Das Bundesfinanzgericht geht zudem von der Sachlage aus , dass dem Bf. seitens seines deutschen Arbeitgebers gegen Abzug von X € vom monatlichen Bruttogehalt des Bf. ein Fahrzeug überlassen wurde. Nach der Vereinbarung sind mit diesem Betrag alle wesentlichen Kosten, wie Finanzierungskosten, Plan-Treibstoffkosten, Versicherung, Service, usw. abgedeckt. Festgehalten ist auch, dass die auf den geldwerten Vorteil entfallende Umsatzsteuer in diesem Betrag enthalten ist. Lediglich unregelmäßig anfallende Kosten (wie Schmiermittel, Nachfüllöle, usw.) hat der Bf. selber zu tragen. Bei der Fahrzeogrückgabe erfolgt eine weitere Abrechnung zu Lasten des Bf. im Fall von zB Mehrkilometern oder nicht üblicher Schäden.

Das Fahrzeug darf uneingeschränkt privat genutzt und auch an Familienmitglieder oder andere Personen seines Vertrauens überlassen werden. Die Nutzung wird durch den Arbeitgeber nicht geprüft. Tatsächlich verwendete der Bf. nach seinen eigenen Angaben das Fahrzeug für seine täglichen Fahrten zum und vom Arbeitsplatz sowie für private Fahrten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (siehe dazu auch unten) sind die Fahrten von und zum Arbeitsplatz zwar berufliche Fahrten des Bf., aber keine unternehmerische Fahrten des Arbeitgebers. Der Nutzen aus der Fahrzeugverwendung kam somit dem Bf. zu. Mag auch bei einer grob missbräuchlichen Verwendung des Fahrzeuges oder - wie - bei einer Nichtzahlung der Leasingraten (wobei diese ohnehin vom Lohn mitabgezogen werden) das Fahrzeug dem Bf. entzogen werden können, liegt die Möglichkeit, täglich über den Einsatz des Fahrzeuges zu verfügen, eindeutig beim Bf.

Es ist somit davon auszugehen, dass der Bf. das Fahrzeug für private Zwecke verwendete und er als Verwender im Sinne der hier einschlägigen Bestimmungen anzusehen ist.

Auszugehen ist weiters davon, dass die Fahrten mit dem Fahrzeug überwiegend in Österreich durchgeführt wurden. Hinsichtlich der privaten Fahrten wurde auch auf Nachfragen (Ergänzungssersuchen) nicht behauptet, dass diese größtenteils in Deutschland stattgefunden hätten. Es wurde mitgeteilt, dass der dienstlich gefahrene

Anteil kleiner ist der der privat gefahrene Anteil. Nach den Erfahrungen im täglichen Leben ist davon auszugehen, dass auch der Großteil der rein privaten Kilometer im Inland (Einkäufe, Ärzte, Freunde, Ausflüge, ...) gefahren wurde. Es ist jedenfalls festzuhalten, dass ein nachvollziehbarer Beweis, der überwiegenden Nutzung im Ausland nicht erbracht wurde. Hinsichtlich des Umfangs der reinen Dienstfahrten wurden auch keine Nachweise vorgelegt.

Die Sachverhaltsfeststellungen fußen auf den vorgelegten Aktenteilen beinhaltend auch die Beantwortungen des Bf. aufgrund der Ergänzungsersuchen des Finanzamtes.

D. Rechtslage

D. 1. Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG):

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

Nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr.52/2009 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem 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).

Ab 16.06.2010 ist § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 in Kraft und die Steuerschuld entsteht bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung.

D. 2. Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG):

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

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

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

Mit Erkenntnis vom 17.10.2012, 2010/16/0218, bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist.

D. 3. Kraftfahrgesetz 1967 (KFG):

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

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

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

§ 82 Abs. 8 KFG 1967: Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

Der VwGH hat mit seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79, nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG 1967 galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die (von der damals belangten Behörde vertretene) Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des VwGH im Gesetz keine Deckung.

Der Gesetzgeber hat darauf § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geändert, stellt nunmehr für den Fristbeginn auf die "erstmalige Einbringung" in das Bundesgebiet ab und hat ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geänderte § 82 Abs. 8 KFG 1967 rückwirkend mit 14.08.2002 in Kraft trete, aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist daher § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der Fassung des BGBl. I Nr. 26/2014 anzuwenden.

E. Rechtliche Würdigung

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

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe bzw. der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt.

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

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 27.01.2010, 2009/16/0107 aus, dass das NoVAG keine Regelung darüber enthält, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der

Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (vgl. dazu etwa OGH, 18.12.2000, 9 Ob A 150/00z). Bei Durchsicht weiterer Erkenntnisse zur Frage, wem die Verwendung zuzurechnen ist, zeigt sich, dass dabei eine Abwägung folgender Kriterien vorzunehmen ist: tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über den Einsatz des Fahrzeugs, Kostentragung und Nutzen aus der Verwendung.

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

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

Nach Ablauf der im § 82 Abs. 8 KFG 1967 genannten Fristen fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung. Durch den Nachweis eines tatsächlichen dauernden Standortes in einem anderen Staat kann diese Vermutung allerdings widerlegt werden (siehe nachstehend E. 4.).

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

E. 2. Mittelpunkt der Lebensinteressen (Hauptwohnsitz)

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

E. 3. Verwendung des Fahrzeuges im Bundesgebiet

Die grundsätzliche Verwendung des Fahrzeugs im Inland durch den Bf. steht unbestritten fest. Damit greift die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG und der dauernde Standort des Fahrzeugs wird in Österreich vermutet.

E. 4. Erbringung eines Gegenbeweises

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

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeugs im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeugs tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeugs nicht in Österreich gelegen ist (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025).

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

Das Bundesfinanzgericht hält fest, dass der Bf. den Gegenbeweis nicht erbracht hat.

E. 5. Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die tägliche Fahrt zur Arbeit von Österreich nach Deutschland bis 23.04.2014 die Frist immer wieder neu beginnen ließ.

Ab 24.04.2014 unterbrechen diese Fahrten die Monatsfrist nicht mehr. Die widerrechtliche Verwendung setzt mit Ablauf der Monatsfrist am 24.05.2014 ein.

E. 6. Vorschreibung der NoVA

Nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt die dargestellte widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges der NoVA, welche nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr.52/2009 dem Verwender, der nicht rechtlicher Besitzer des Fahrzeugs sein muss, vorgeschrieben werden kann. Die Steuerschuld entsteht dabei gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung und war somit für April 2014 vorzuschreiben. Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031) muss eine ununterbrochene Monatsfrist erfüllt sein, dann normiert § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 das Entstehen der Steuerschuld rückwirkend mit der Einbringung, ab 24.04.2014 unterbrechen Ein- und Ausbringungen die Monatsfrist nicht mehr. Die Verwendung wird – trotz der Fahrten ins Ausland – am 24.05.2014 widerrechtlich. Die Steuerschuld entsteht aber kraft NoVAG mit der Einbringung am 24.04.2014. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der NoVA für April 2014 war somit abzuweisen.

E. 7 Vorschreibung der KFZ-Steuer

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 lautet: Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Vorzuschreiben ist die KFZ-Steuer nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 wieder dem Verwender. Mit Erkenntnis vom 17.10.2012, 2010/16/0218 bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist. Die Steuerschuld kann somit frühestens ab 24.05.2014 entstanden sein. Der gesetzlichen Bestimmungen ist kein konkreter Entstehungszeitpunkt zu entnehmen. Daher ist § 4 BAO heranzuziehen, der normiert, *nach Ablauf des Monats*, wobei davon auszugehen ist, dass die täglichen Fahrten zur Arbeit die Frist bis 23.04.2014 immer wieder neu beginnen ließ. Ab 24.04.2014 unterbrechen diese Fahrten die Monatsfrist nicht mehr. Die widerrechtliche Verwendung setzt ab 24.05.2014 ein. Eine gesetzliche Rückwirkungsfiktion ist im Gegensatz zum NoVAG nicht vorhanden. Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 beginnt die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung mit dem Beginn des Kalendermonats, indem die Verwendung einsetzt.

Das Finanzamt hat am 13.10.2016 einen Bescheid über die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 erlassen und die Steuer mit 302,35 € festgesetzt.

Unter Beachtung des Voranstehenden ergibt sich jedoch, dass für den April 2014 gar keine KFZ-Steuerschuld bestand. Die monatliche Berechnung betrug bei der Festsetzung 100,78 €. Die KFZ-Steuer beträgt daher für den Zeitraum 04-06/2014 201,56 € und umfasst somit die nur Monate Mai und Juni 2014. Der Beschwerde betreffend Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 04-06/2014 war somit teilweise Folge zu geben.

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

F. Weitere Beschwerdeeinwendungen

F. 1. Mängelhaftigkeit des Verfahrens

Mit Vorhalten (Ersuchen um Ergänzung) vom 01.04.2016 sowie vom 16.02.2017 wurde der Bf. vom Finanzamt über die Änderung des KFG in Kenntnis gesetzt. „*Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG 1967 geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist ex lege durch eine vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.*“

Das Finanzamt teilte dem Bf. mit, dass von einer gesetzlichen Standortvermutung in Österreich auszugehen sei. Das Finanzamt räumte dem Bf. die Möglichkeit ein, den im Gesetz vorgesehenen Gegenbeweis anzutreten.

Wenn der Bf. weiters Begründungsmängel ins Treffen führt, ist darauf zu entgegnen, dass Begründungsmängel (in Erstbescheiden) im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 5. Auflage, § 93, Tz 16). In den Beschwerdevorentscheidungen 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 Mängelhaftigkeit des Verfahrens nicht erblickt werden.

F. 2. res judicata

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 Fahrzeugs über den Zeitraum der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 voraus. Bei regelmäßigen monatlichen Ausbringungen lag vor dem 24.04.2014 keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeugs vor.

Ab 24.04.2014 unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr. Insoweit hat sich die Rechtslage objektiv geändert. Vor der angeführten Rechtsprechung des VwGH ging die Verwaltungspraxis davon aus, dass vorübergehende Ausbringungen die Monatsfrist nie unterbrachen.

Für eine Neufestsetzung war ein neuer Sachverhalt festzustellen und dieser war nach der geänderten Rechtslage zu würdigen.

Wenn der Bf. insbesondere hinsichtlich der KFZ-Steuerbescheides 04-06/2014 und des NoVA-Bescheides für April 2014 von einer res judicata ausgeht, ist darauf zu entgegnen, dass keine Sachidentität vorliegt, da die Festsetzung nach neuer Rechtslage für einen Zeitpunkt nach dem 23.04.2014 erfolgte. Das Finanzamt hat zulässigerweise nach

Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die KFZ-Steuer für den angefochtenen Zeitraum 04-06/2014 sowie die NoVA für April 2014 (neu) festgesetzt.

F. 3. Vertrauenschutz

Zusammenfassend führt 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.

Dazu hält das Bundesfinanzgericht unmissverständlich fest, dass ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass eine für ihn möglicherweise günstige Regelung nicht vom Gesetzgeber geändert werden darf.

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

Da die anzuwendende gesetzliche Bestimmung klar und eindeutig ist, was auch vom Bf. nicht bezweifelt wird, ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Das Finanzamt ist als Verwaltungsbehörde an die Gesetze gebunden und hat diese anzuwenden. Durch die Anwendung der geänderten Rechtslage wurde der Vertrauenschutz nicht verletzt.

Der ungeschriebene, auch im öffentlichen Recht zu beachtende Grundsatz von Treu und Glaube bedeutet nämlich, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Daraus folgt, dass ein Gesetz bzw. die Änderung eines Gesetzes nicht an diesem Grundsatz gemessen werden kann, weil ein allgemeiner Anspruch auf die Beständigkeit der Gesetzeslage nicht besteht (vgl. VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

G. Zulässigkeit der 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 VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im Beschwerdefall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen waren, ist die Revision nicht zulässig. Die rechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechbarkeit der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967) sind durch die Gesetzesänderung (BGBl. I Nr. 26/2014) und Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 25.04.2016, Ro 2015/16/0031) geklärt.

Linz, am 13. September 2017