

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Bf., Adresse , über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärting vom 13.04.2017, betreffend Kraftfahrzeugsteuer 01-09/2016, St.Nr. 0000 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Kraftfahrzeugsteuer wird mit 560 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensablauf:

Mit Bescheid vom 13.4.2017 setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-9/2016 - ausgehend von der Monatssteuer von 80 € laut Beilage zum Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-9/2016 - in Höhe von 696 € fest mit der Begründung, dass die Festsetzungen erforderlich wären, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben sei.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer (infolge Bf.) folgende Beschwerde datiert mit 19.4.2017 ein:

" 1. Mangelhaftigkeit des Verfahrens

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

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

2. Res judicata

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

3. Nicht Vorliegen der Verwendereigenschaft

Die Frage, wer eigentlich als Nutzer der streitgegenständlichen Fahrzeuge anzusehen sei, wird von den Finanzbehörden aus meiner Sicht unrichtig beantwortet. Grundsätzlich ist auszuführen, dass sowohl das Normverbrauchsabgabengesetz als auch das Kraftfahrzeuggesetz die Steuerpflicht nicht nur an eine inländische Zulassung, sondern auch an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG 1967

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

4. Mangel eines dauernden Standorts im Inland

Das Fahrzeug hat auch keinen dauernden Standort in Österreich. Das Fahrzeug ist auf den Dienstgeber zugelassen, welcher in Österreich keinen Sitz und auch keine Zweigniederlassung hat. Vielmehr befindet sich der Sitz dieser Firma in B. bzw. M. in Deutschland. Als dauernder Standort ist bei Fahrzeugen von Unternehmen der

Ort anzusehen, an dem sie ihren Sitz haben und von wo aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen zu Punkt 3. verwiesen. Das Fahrzeug ist vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden. Ein dauernder Standort im Inland ist nicht gegeben. Die Gesetzesbestimmung des § 82 Abs. 8 KFG ist auch aus diesem Grund nicht anzuwenden, vielmehr ist die Gesetzesbestimmung des § 79 KFG relevant, auf Grund derer sich keine Anmeldepflicht im Inland ergibt, zumal die dort normierte Jahresfrist bei jedem Verlassen und Einbringen des Fahrzeugs von Neuem zu laufen beginnt und das Fahrzeug innerhalb dieser Jahresfrist auch entsprechend grenzüberschreitend bewegt wird.

5. Vertrauensschutz

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

Aus den angeführten Gründen beantrage ich, meiner Beschwerde Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben".

Aus dem Ergänzungsersuchen vom 29.5.2017 des Finanzamtes an den Bf. geht Folgendes hervor:

"Sie geben an, dass sie den streitgegenständlichen PKW der Marke BMW 520d mit dem behördlichem Kennzeichen xxxx am 4.7.2016 zurückgegeben haben. Weiters haben sie angegeben, dass sie seit diesem Datum keinen Dienstwagen mehr verwendet haben.

Aus der vorgelegten Rückgabebestätigung (Schreiben ihres Arbeitgebers vom 20.12.2016) geht hervor, dass sie der Anordnung der AG AG durch Rückgabe des streitgegenständlichen Fahrzeuges am Standort B. mit Abmeldung zum 22.9.2016 nachgekommen sind. Aus dem vorgelegten Minderwertgutachten geht nur hervor, dass es am 4.7.2016 in Auftrag gegeben wurde und am 7.7.2016 eine Besichtigung des streitgegenständlichen Fahrzeuges stattgefunden hat.

Sie werden nun aufgefordert, den oben aufgezeigten Widerspruch aufzuklären. Legen sie bitte das Rückgabeprotokoll vor. Legen sie eine Bestätigung darüber vor, wann sie das gegenständliche Fahrzeug zurückgegeben haben. Von wem wurde das streitgegenständliche Fahrzeug bis zur Abmeldung am 22.9.2016 verwendet".

In Beantwortung des Ergänzungsersuchen geht aus der Bestätigung vom 12.6.2017 hervor:

"...Hiermit bestätigen wir Ihnen, dass wir nach der angeordneten vorzeitigen Rückgabe des Firmenfahrzeuges mit dem Kennzeichen xxxx am 4.7.2016 kein weiteres Firmenfahrzeug überlassen haben.

Sie haben das Fahrzeug am 4.7.2016 in unserem Werk B. zurückgegeben, das entsprechende Rückgabeprotokoll wurde am 7.7.2016 durch den TÜV angefertigt.

Das Fahrzeug wurde zwischen 7.7.2016 und der Abmeldung am 22.9.2016 von einem anderen Fahrer deutscher Staatsbürgerschaft mit Wohnsitz Deutschland genutzt."

Am 31.8.2017 erließ das Finanzamt die Beschwerdeentscheidung. Der Beschwerde wurde teilweise stattgegeben mit folgender Begründung:

"Laut einer Gehaltsumwandlungserklärung für Firmenfahrzeugleasing wurde Ihnen vom Arbeitgeber ein Firmenfahrzeug zur dienstlichen oder privaten Nutzung überlassen. Im Gegenzug verzichteten Sie dafür auf einen monatlichen Betrag des Bruttogehaltes, welcher von den Bezügen einbehalten wurde.

Laut § 1 lit. e des zit. Vertrages darf das Firmenfahrzeug auch von Familienangehörigen genutzt werden. Nach § 2 lit. b ist mit der Gehaltsumwandlung eine Full-Service Leasingrate vereinbart, wobei gewisse darüber hinaus gehende Zusatzkosten vom jeweiligen Mitarbeiter zu tragen sind.

Im Hinblick auf diese Bestimmungen ist festzuhalten, dass Sie über das gegenständliche Fahrzeug annähernd gleich verfügen konnten wie bei einem privaten Leasingvertrag.

Laut Schreiben vom 17.4.2014 Ihres Arbeitgebers wird hingewiesen, dass sich die Mitarbeiter verpflichten, den Firmenwagen für Dienstreisen zu verwenden. Darüber hinaus dürfen die Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet werden (z.B. Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte- Wohnung, sonstige Privatfahrten).

Das gegenständliche Fahrzeug wurde laut dem übermittelten Rückgabeprotokoll am 04.07.2016 mit einem Kilometerstand von 54.754 km zurückgegeben.

Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG unterliegt unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland dann der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem KFG im Inland zuzulassen wäre. Maßgebend dafür ist der dauernde Standort des Fahrzeuges.

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

Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.

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

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden Sie durch das Ergänzungssersuchen vom 09.12.2016 aufgefordert, die Kilometeranzahl, die Sie im Zusammenhang mit Ihren Dienstreisen in Deutschland, Österreich bzw. dem übrigen EU-Ausland mit dem streitgegenständlichen PKW der BMW 520d mit dem behördlichen Kennzeichen xxxx seit April 2014 zurückgelegt haben, bekannt zu geben. Diesbezüglich wurden Sie ersucht, genaue Aufzeichnungen hinsichtlich aller dienstlichen Fahrten unter Angabe des Dienstortes und der gefahrenen Kilometer ebenso wie Ihre Reisekostenabrechnungen vorzulegen. Weiters wurden Sie ersucht, die einfache Wegstrecke von Ihrem Wohnort zum Dienstort sowie die Kilometeranzahl, die Sie im Rahmen von Privatfahrten seit April 2014 mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug in Österreich bzw. in Deutschland zurückgelegt haben, bekanntzugeben.

Für das gegenständliche Fahrzeug wurde laut Ihren Angaben kein Fahrtenbuch geführt.

In Beantwortung dieses Ergänzungssersuchens haben Sie angegeben, dass Sie im Rahmen von Dienstreisen im Zeitraum April 2014 bis 4.7.2016 5.379 Kilometer (April 2014 bis Dezember: 1.853, im Jahr 2015: 2.375 und im Zeitraum Jänner 2016 bis 4.7.2016: 1.151) zurückgelegt haben.

Sie bringen vor, dass die einfache Wegstrecke von Ihrem Wohnort zu Ihrem Arbeitsplatz in B. 27 km beträgt. Von diesen 27 km werden laut Ihren Angaben 24 km in der BRD zurückgelegt. Sie geben an, dass Sie im Rahmen von Fahrten von Ihrem Wohnort zum Arbeitsplatz im Zeitraum April 2014 bis 4.7.2016 20.600 km zurückgelegt haben. Im Übrigen handelt es sich bei diesen Fahrten um Privatfahrten.

Die Frage hinsichtlich der Privatfahrten haben Sie mit 6.150 km beantwortet. In diesem Zusammenhang konnte daher laut Ansicht des ho. Finanzamtes eine genauere Ermittlung dahingehend unterbleiben, wo die von Ihnen angegebenen 6.150 Kilometer genau zurückgelegt wurden, zumal Sie auch im Vorhalteverfahren aufgefordert wurden, eine Differenzierung der Kilometer nach in Österreich, in Deutschland, bzw. im übrigen EU-Ausland zurückgelegt, vorzunehmen. Diese Fahrten sind ebenfalls nicht geeignet, die Standortvermutung zu widerlegen.

Der Standort eines Fahrzeuges ist nicht an dem Ort gelegen, wo es bewegt wird, sondern vielmehr dort, von wo aus die entsprechenden Fahrten angetreten werden, das heißt

eben von wo aus über das Fahrzeug verfügt wird. Sie verfügen von Österreich aus über das Fahrzeug.

Dadurch, dass die Wegstrecke von Ihrem Wohnort zur Arbeitsstätte überwiegend in der BRD zurückgelegt wird, wird die Standortvermutung nicht widerlegt.

Was den Hinweis auf den Erlass des BMF vom 22.12.2012, BMF-010220/0230-IV/9/2012 in Ihrer Beschwerde betrifft, so geht dieser insoweit ins Leere als dort von einem anderen Sachverhalt ausgegangen wird und kein dauernder Standort im Inland angenommen wird, wenn der Dienstnehmer nicht aus eigenem Gutdünken über das KFZ verfügen kann, sondern Aufträge des Dienstgebers auszuführen hat.

Sie haben unbestrittenermaßen Ihren Hauptwohnsitz in der Adresse. Es gilt daher in Ihrem Fall die oben angeführte gesetzliche Standortvermutung in Österreich.

Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 82 Abs.8 KFG ergibt sich, dass 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 ist und 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 hat.

In Ihrem Fall wäre daher eine weitaus überwiegend betriebliche Nutzung des Fahrzeuges erforderlich (über 80 %), um den dauernden Standort bei Ihrem Arbeitgeber in der BRD zu begründen. Ein entsprechender Nachweis wurde jedoch nicht erbracht.

Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich wurde bis dato nicht wahrgenommen bzw. konnte ein derartiger Beweis nicht erbracht werden.

Im gegenständlichen Fall liegt auch die von Ihnen in der Beschwerde behauptete *res judicata* nicht vor. Weiters kann aufgrund des umfangreichen Vorhalteverfahrens auch von keinem mangelhaften Verfahren gesprochen werden. Auch liegt kein von Ihnen in der Beschwerde angesprochener Vertrauensschutz vor.

Wie aus einer Bestätigung Ihres Arbeitgebers vom 12.6.2017 hervorgeht, haben sie das gegenständliche Fahrzeug an Ihren Arbeitgeber am 4.7.2016 zurückgegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer wurde irrtümlicherweise bis 21.9.2016 festgesetzt.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist der Beschwerde insoweit stattzugeben, als die Kraftfahrzeugsteuer nur für 6 Monate und 3 Tage (1.1.2016 bis 3.7.2016) festzusetzen ist und war daher spruchmäßig zu entscheiden.

Kraftfahrzeugsteuer für 1-9/2016 lt Bescheid 13.4.2017	696 €
Kraftfahrzeugsteuer lt BVE	488 €
Somit verbleiben als Guthaben	-208 €

In Beantwortung des Ergänzungersuchen vom 9.12.2016 ergibt sich aus dem vom Bf. übermittelten Schreiben (Anm. RichterIn: datiert vom 19.10.2016), eingelangt beim Finanzamt am 20.1.2017 - wie in der Beschwerdeentscheidung erwähnt- folgendes:

"... alle Angaben wurden, da kein Fahrtenbuch geführt wurde, nachträglich nach bestem Wissen erstellt.

Der Dienstwagen wurde auf Anweisung des Unternehmens vorzeitig, vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit, am 4.7.2016 zurückgegeben. Seitdem besitze ich keinen Dienstwagen mehr.

Zu 1) Die gefahrene Wegstrecke in Zusammenhang mit Dienstreisen beträgt im Zeitraum zwischen April 2014 und Juli 2016 5.380 km (siehe beigelegtes Excel-Dokument). Eine detaillierte Aufstellung (Reisekostenabrechnungen) kann bei Bedarf nachgereicht werden.

Zu 2) Die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort beträgt 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet).

Zu 3) Aus den verfügbaren jährlichen Arbeitstagen (ca. 220, abzüglich Abwesenheiten wie Dienstreisen, etc.- wegen Zeitautonomie nicht über Zeiterfassungssystem nachweisbar) ergeben sich, bei dann jährlich 170 verbleibenden Tagen, für den Zeitraum von April 2014 bis Ende Juni 2016 20.600 km für Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort.

zu 4) Mein Dienstwagen wurde auf Anweisung des Unternehmens vorzeitig, vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit, am 4.7.2016 mit einem Kilometerstand von 54.754 km zurückgegeben. Daraus ergibt sich bei einer linearen Berechnung eine monatliche Fahrleistung von 1.190 km und damit für den Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 (27 Monate) eine Gesamtfahrleistung von 32.130 km.

Abzüglich der Dienstfahrten sowie der Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort ergibt sich eine rein private Fahrtstrecke von 6.150 km.

zu 5) Ich besitze aktuell keinen Dienstwagen.

Zu 6) Nein

Anlagen 4:

- Auflistung der Dienstreisen mit dem Dienstwagen*
- Bestätigung der vorzeitigen Rückgabe des Dienstwagens auf Anweisung des Dienstgebers*
- Rückgabegutachten*
- Abmeldebestätigung".*

Aus der beigelegten Excel-Tabelle ergeben sich laut Aufgliederung folgende Kilometerleistungen in Zusammenhang mit den Dienstreisen des Bf.:

Jahr 2016 1151 km,

Jahr 2015 2375 und

Jahr 2014 (ab April 2014) 1853

also insgesamt 5.379 km

In der Folge beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend wurde vorgebracht:

" In meinem Schreiben vom 24.4.2017 habe ich bereits detailliert zu den einzelnen Punkten meiner Beschwerde Stellung genommen. Die von mir angeführten Argumente bestehen weiterhin und ich bitte das Bundesfinanzgericht diese bei der Entscheidung über die Beschwerde zu berücksichtigen.

Ergänzend dazu ist aus der Anweisung meines Arbeitgebers vom 14.03.2016 bzw. ergänzend vom 12.6.2017 zur vorzeitigen Rückgabe meines Firmenwagens klar ersichtlich, dass ich keine Verfügungsgewalt über das Firmenfahrzeug besessen habe.

Desweiteren beantrage ich die Aussetzung der angefochtenen Bescheide bis zur Erledigung der Berufung.... "

Die Beschwerde betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-9/2016 wurde vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 6.10.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

B. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. hat seinen Hauptwohnsitz und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich. Sein Wohnsitz befindet sich im grenznahen Bereich zu Deutschland .

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war er bei einem Arbeitgeber in Deutschland beschäftigt. Aufgrund einer Fahrzeugüberlassungsvereinbarung samt Gehaltsumwandlungserklärung wurde ihm von seinem deutschen Arbeitgeber ein auf diesen in Deutschland zugelassenes Fahrzeug (BMW 520d) überlassen. Dieses Fahrzeug wurde am 31.8.2012 in Deutschland erstmalig zugelassen, dem Bf. zur Nutzung übergeben und in der Folge von diesem nach Österreich gebracht.

Dem Bf. stand das Fahrzeug zur privaten und zur beruflichen Nutzung zur Verfügung. Der Bf. legte ua mit dem Fahrzeug auch die Wegstrecke zwischen dem österreichischen Wohnsitz und dem deutschen Arbeitsplatz zurück, sodass er immer wieder an den Werktagen mit dem Auto nach Deutschland fuhr und das Fahrzeug wieder nach Österreich einbrachte.

Zur Finanzierung des Firmenfahrzeuges verzichtete der Bf. vereinbarungsgemäß auf einen monatlichen Betrag seines Brutto-Gehalts, 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 Schmiermittel, Nachfüllöle, Selbstbehalte bei Voll oder Teilkaskoschäden, Berechnung von Mehrkilometern über 5.000 km gemäß km-Pauschale des Leasinggebers) 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 die 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 Arbeitgeber nicht überwacht. Der Bf. konnte - gleich einem privaten Leasingnehmer - täglich über dessen Einsatz frei verfügen. Lediglich bei grob missbräuchlicher Verwendung des Fahrzeuges oder bei Nichtzahlung der Leasingraten (diese wurden allerdings ohnehin vom Lohn mitabgezogen) konnte ihm das Fahrzeug entzogen werden.

Nach seinen Angaben verwendete der Bf. das Fahrzeug für seine Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort in Deutschland, für private Fahrten und für anfallende (allfällige betriebliche) Dienstfahrten.

Laut Minderwertgutachten vom 11.7.2016 wies das Fahrzeug bei der Inspektion vom 9.10.2015 einen Kilometerstand von 44.220 km auf, und bei der Besichtigung am 7.7.2016 einen Kilometerstand von 54.754 km.

Der Bf. behauptete laut seiner linearen Berechnung - ausgehend vom Kilometerstand 54.754 vom 4.7.2016 und einer monatlichen durchschnittlichen Fahrleistung von 1.190 km -, dass er im Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 eine Gesamtkilometerfahrleistung von 32.130 km (27 Monate x 1.190 km) gehabt hat.

Feststeht, dass der Bf. (bis zur Rückgabe am 4.7.2016) im Jahr 2016 9 Tage (im Jahr 2015 14 Tage, und im Jahr 2014 8 Tage) auf Dienstreise war und mit dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeug 1.151 km (2015 2.375km, und 2014 (ab April 2014) 1.853 km) dienstlich gefahren ist. Die Abrechnung dieser Dienstreisekilometer erfolgte vom bzw. zum Unternehmen des Arbeitgebers.

Die vom Bf. ermittelten 20.600 Kilometer - ausgehend von jährlich an 170 Tagen zur Arbeitsstätte in Deutschland gefahrene Fahrtstrecke von 27 km (hin und retour 54 km) im Zeitraum April 2014 bis Ende Juni 2016 - sind mangels Vorlage von Unterlagen und konkreten Nachweisen wie Fahrtenbuch, konkrete Aufzeichnungen, Tankrechnungen und Vorlage der Zeitkartenabrechnung des Arbeitgebers nicht nachvollziehbar. Die zur Berechnung der Fahrtstrecke zum Dienstort herangezogenen bzw. jährlich verbliebenden 170 Tage anstatt der verfügbaren jährlichen 220 Arbeitstage wurde vom Bf. -wegen Zeitaufonomie - nicht über das Zeiterfassungssystem nachgewiesen. Der vom Bf. behauptete Abzug der Dienstreisetage (2014 8 Tage, 2015 14 Tage und 2016 9 Tage) von den jährlich 220 verfügbaren Arbeitstagen erklärt auch nicht den Ansatz der 170 Tage pro Jahr für die Berechnung der Kilometer in Zusammenhang mit der Fahrtstrecke zum Dienstort in Deutschland.

Mit dem Vorbringen, dass "die einfache Wegstrecke zwischen Wohn- und Dienstort 27 km beträgt, davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet" zeigt der Bf. nicht auf, dass diese Fahrtstrecke zum Dienstort in Deutschland von ihm für die beruflichen Fahrten tatsächlich benutzt wurde. Neben fehlenden konkreten Hinweisen und Anhaltspunkten über die gefahrenen Strecken fehlen auch Nachweise, die sein Vorbringen stützen,, zumal nicht übersehen werden darf, dass weitere Streckenvarianten zur Verfügung stehen, um zum Dienstort des Bf. in Deutschland zu gelangen. Laut Routenplaner (Google Maps, ARBÖ Maps etc) steht ua eine kürzere Strecke von 23,2 km zur Verfügung, die fast ausschließlich in Österreich und nur zu einem kleinen Teil auf deutschem Gebiet gefahren wird. (BFG 26.6.2018, RV/5101337/2017 betrifft die Vorjahre).

Über die vom Bf. ermittelten Privatkilometer - 6.150 km - wurde nichts Konkretes und in sich Schlüssiges vorgebracht. Es wurde vom Bf. weder ein Auslandsbezug (Einkauf, Ärzte, Familie, Freunde, in Deutschland etc) aufgezeigt, noch durch Vorlage von konkreten Nachweise ein solcher bestätigt. Dass die Privatkilometer mit dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeug ausschließlich in Deutschland gefahren wurden lässt sich weder aus dem im Akt liegenden Unterlagen noch aus dem Vorbringen des Bf. ableiten.

Am 4.7.2016 wurde der Wagen mit einem Kilometerstand von 54.754 km an den Dienstgeber zurückgegeben. Seit diesem Zeitpunkt verfügt der Bf. über keinen Firmenwagen/Dienstwagen mehr.

Vom Finanzamt wurde ein sich nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen ergebender dauernder Standort des gegenständlichen KFZ mit deutschem Kennzeichen in Österreich unterstellt und dementsprechend für den Zeitraum 1-9/2016 KFZ-Steuer vorgeschrieben.

Dagegen ist das Beschwerdebegehren gerichtet, wobei der Bf. vorbringt, dass als Verwender des Fahrzeuges der deutsche Arbeitgeber, der das Fahrzeug vom Leasingunternehmer 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 wurde Mangelhaftigkeit des Verfahrens, res judicata und die Verletzung des Vertrauensschutzes vom Bf. eingewendet.

Ein nachvollziehbarer Beweis, der überwiegenden Nutzung des PKW in Deutschland wurde nicht erbracht. Der angeforderte Gegenbeweis ist nicht gelungen.

Die Beschwerde betreffend Kfz-Steuer 1-9/2016 wurden mittels Beschwerde-vorentscheidung teilweise stattgegeben. Die Kraftfahrzeugsteuer wurde bis Juli 2016 dem Bf. vorgeschrieben. In der Folge wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom Bf. laut Vorlageantrag beantragt.

C. Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen fußen auf den vorgelegten Aktenteilen.

In den Unterlagen befindet sich vor allem ein Muster der Fahrzeugüberlassungserklärung für FK3 Mitarbeiter samt Exemplar der Gehaltsumwandlungserklärung sowie der 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 und, dass dem Bf. das beschwerdegegenständliche Fahrzeug zur Nutzung vom Arbeitgeber überlassen (Erste Zulassung 31.8.2012) wurde.

Mit 4.7.2016 wurde die Nutzungsüberlassung des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeuges durch Rückgabe beendet.

Es ist daher als erwiesen, dass das Fahrzeug nach der Nutzungsübergabe nach Österreich, wo der Bf. unbestritten seinen Hauptwohnsitz hat, eingebracht wurde und von ihm für die beruflichen Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort in Deutschland, für private Fahrten und für (betriebliche) Dienstfahrten seines Arbeitgebers genutzt wurde.

Nach den Angaben des Bf wurde kein Fahrtenbuch geführt.

Zu den vom Bf. ermittelten 20.600 Kilometer für Fahrten zum Dienstort - ausgehend von der einfachen Wegstrecke zwischen Wohnort- und Dienstort von 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet) im Zeitraum April 2014 bis Ende Juni 2016, und den jährlich 170 Tagen verbleibenden Tagen anstatt der verfügbaren jährlichen Arbeitstagen abzüglich Abwesenheiten wie Dienstreisen, wird folgendes entgegengehalten:

Wie der Bf. "aus den jährlich verfügbaren Arbeitstagen von ca 220 Tagen" auf die jährlich 170 verbleibenden Tage für die Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort in Deutschland kommt, ist nicht nachvollziehbar, zumal der Bf. lediglich im Jahr 2014 8 Tage, im Jahr 2015 14 Tage und im Jahr 2016 9 Tage auf Dienstreise in Deutschland war. Dazu kommt, dass es sich fast ausschließlich um Tagesdienstreisen (abgesehen von ein paar

Ausnahmen: 13.5.2014 bis 14.5.2014, 6.7 bis 7.7.2015, 28.9. bis 29.9.2015, 13.11. bis 14.11.2015, 25.11. bis 26.11.2015, sowie 14.3. bis 15.3.2016, 19.6. bis 22.6.2016) gehandelt hat, die vom Dienstort des Bf in Deutschland abgerechnet wurden (bzw. als angetreten gewertet wurden), sodass die Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort auch an diesen "Tagesdienstreisen" zu absolvieren waren. Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen (Bestätigung Arbeitgeber, Zeitkartenabrechnung etc) konnten die tatsächlich absolvierten Fahrten zum Dienstort in Deutschland pro Jahr nicht festgestellt werden, da die Anzahl der Tage, an denen die Fahrten erfolgten, nicht bekannt waren, zumal der Bf selbst vorgebracht hat, dass "wegen Zeitautonomie diese über das Zeiterfassungssystem nicht nachweisbar sind". Die Nachvollziehbarkeit der vom Bf. ermittelten 20.600 Kilometer für die Fahrtstrecke Wohnort-Dienstort ist daher schon aus diesem Grund nicht gegeben. Da hilft auch die Behauptung des Bf. nicht, dass die einfache Wegstrecke Wohnort - Dienstort 27 km beträgt und davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet.

In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, dass es verschiedene Fahrtstrecken bzw. -varianten gibt, um den Dienstort in Deutschland vom Wohnort des Bf. zu erreichen. Es gibt laut Routenplaner (Google Maps, ARBÖ maps etc) auch eine Streckenvariante (kürzere Strecke mit 23,2 km), die fast ausschließlich in Österreich und nur zu einem kleinen Teil auf deutschem Gebiet gefahren wird. Abgesehen davon, dass laut VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 003 es nicht auf Umwege oder aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten ankommt, hat der Bf keine geeigneten Unterlagen zum Nachweis vorgelegt, dass mit dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeug überwiegend auf dieser vom Bf. behauptete Strecke zum Dienstort gefahren wurde (BFG 26.6.2018, RV/5101337/2017 betreffend die Vorjahre).

Hinsichtlich der vom Bf. ermittelten 6.150 Privatkilometer wurde vom Bf. nichts Konkretes vorgebracht. In welchem Ausmaß die Privatkilometer in Österreich oder in Deutschland gefahren wurden, konnte nicht festgestellt werden. Es wurde weder ein Auslandsbezug vom Bf. behauptet noch wurden die privat gefahrenen Strecken im Detail dargestellt. Auf den Punkt gebracht, fehlt es an der Nachvollziehbarkeit der Privatkilometer. Dass die Privatkilometer in Deutschland gefahren wurden, wurde vom Bf. nicht mehr erwähnt.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund obiger Ausführungen, dass nicht nachgewiesen wurde bzw werden konnte, dass mit dem vom Arbeitgeber dem Bf. zur Nutzung übergebenden Fahrzeug jährlich überwiegend in Deutschland gefahren wurde.

Pauschale Kilometerangaben für den Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 reichen somit nicht aus, um den Gegenbeweis der überwiegend in Deutschland gefahrenen Kilometer zu erbringen bzw. um die Standortvermutung im Inland zu widerlegen.

D. Rechtsgrundlagen

1. 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 kraftfahrrechtlich 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 Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.

2. 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 eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 idF ab 24.4.2014 geltenden Fassung BGBl I 26/2014 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, 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 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 örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

Anmerkung:

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:

Anmerkung durch die Richterin:

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 26.6.2018 RV/5101337/2017 verwiesen, das die NovA 4/2014 sowie die Kraftfahrzeugsteuer für 04-12/2014 und 1-12/2015 des Bf. betrifft.

1. Bestimmung des Verwenders:

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

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug (BMW 520d touring) mit deutschem Kennzeichen ab April 2014, das ganze Jahr 2015 sowie bis Anfang Juli 2016 (Rückgabe 4.7.2016) vom Bf. im Inland (Österreich) verwendet wurde, steht fest, da es ihm von seinem Dienstsgeber zur Nutzung überlassen worden war, er seinen Wohnsitz in

Österreich hatte und dieses für die beruflichen Fahrten zum Dienstort in Deutschland, für Privatfahrten und für allfällige Dienstfahrten verwendete.

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 (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107). Es ist somit der Verwender zu bestimmen.

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 verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 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.

Laut VwGH vom 24.11.2012, 2009/16/0212 liegt ein privater Verwender vor und es ist auf dessen Wohnsitz (also Mittelpunkt der Lebensinteressen) abzustellen, wenn das Fahrzeug nicht nur unternehmerischen Zwecken dient, sondern es auch uneingeschränkt für Privatfahrten und weitere Zwecke ohne weiteren Vorgaben verwendet werden kann. Die Dispositionsmöglichkeit über das Fahrzeug reicht laut VwGH aus.

Wenn der Bf. vorbringt, dass ihm aufgrund des Umstandes, dass das Fahrzeug von seinem Dienstgeber geleast worden sei, jegliche Dispositionsmöglichkeit für eine Fahrzeuganmeldung in Österreich fehlen würde und die Verfügungsgewalt eindeutig beim Dienstgeber liege und unter Bezugnahme auf den Halterbegriff nach § 5 EKHG darauf hinwies, dass das Merkmal des Halterbegriffs die Verfügungsgewalt sei, wobei diese demjenigen zukomme der den Einsatz anordne und dieser Einsatz im gegenständlichen Fall eindeutig vom Dienstgeber angeordnet worden sei, der klare Vorgaben für den Umfang der Nutzungeberechtigung geschaffen habe und die Dienstfahrten vom Dienstgeber angeordnet worden seien, welcher auch verfügt habe, dass dafür dieses Fahrzeug zu verwenden sei und letztlich der Dienstgeber es sei, der die Einsatzkriterien anordne, sodass die einzelnen Dienstnehmer weder als Halter noch als Fahrzeugverwender anzusehen seien und der Bf. somit nicht als Fahrzeugverwender anzusehen sei, so muss dem Folgendes entgegengehalten werden:

Nach der Rechtsprechung des VwGH (27.1.2010, 2009/16/0107) ist Steuerschuldner derjenige, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht. Jene Person ist 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 vom Bf. angebsprochenen § 5 EKHG ist nach der Rechtsprechung des OGH die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch hat und die Verfügungsmacht darüber hat. Dies ist nach den objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (Verweis auf OGH 18.12.2000,9 Ob A 150/00z).

Dem Bf. kam die Haltereigenschaft zu. Er hatte das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch, da er im Rahmen einer Gehaltsumwandlungsvereinbarung einen Teil seiner Bruttobezüge für die Möglichkeit der Nutzung aufwendete und laut dieser Vereinbarung auch darüber hinausgehende zusätzliche Kosten zu tragen hatte. Er konnte über das Fahrzeug wie ein privater Leasingnehmer verfügen, indem er die tägliche und tatsächliche Verwendung bestimmen konnte. Es 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 BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

Das vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Firmenauto konnte vereinbarungsgemäß uneingeschränkt privat verwendet werden, wobei eine Nutzung durch Familienangehörige sowie sonstige vom Mitarbeiter autorisierte Personen möglich war (§ 1 lit e der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung). Dazu kommt noch, dass die Fahrten zudem vom Dienstgeber nicht überwacht wurden.

Die Verwendung des Fahrzeuges kann auch deswegen nicht dem betrieblichen Bereich des Dienstgeberunternehmens zugerechnet werden, weil es sich bei den Fahrten vom und zum Arbeitsplatz lediglich um berufliche Fahrten des Bfs handelt, aber nicht um unternehmerische Fahrten des Arbeitgebers. Die Berufs- und Wohnsitzwahl des Bfs ist seinem privaten Bereich zuzuordnen. Er hat im Regelfall seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er seinen Arbeitsplatz erreichen kann bzw. hat er allenfalls für den Fahrweg entfallende 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).

Die in der Beschwerde ins Treffen geführt Aussage, dass das Fahrzeug vorwiegend zwingend für Dienstfahrten zu verwenden sei, kann in verständiger Auslegung der entsprechenden Formulierung in der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung (§ 3 lit c und d) in Zusammenhalt mit den tatsächlichen Verhältnissen nur so verstanden werden, dass allfällige Dienstfahrten (falls solche anfallen bzw durchzuführen wären) grundsätzlich mit dem zur Verfügung gestellten Fahrzeug zu absovieren waren.

Dass das Fahrzeug hauptsächlich bzw im überwiegenden Ausmaß vom Sitz des Arbeitgebers in Deutschland zu verwenden ist, wurde nicht nachgewiesen. Auch nicht, dass die Disposition über das Fahrzeug beim Arbeitgeber des Bf. in Deutschland gelegen war.

Aufgrund der Feststellungen konnte der Bf. über das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Fahrzeug frei verfügen. Er benützte es nicht nur für Privatfahrten, für berufliche Fahrten zum Dienstort in Deutschland, sondern auch für allfällige Dienstfahrten - wie bekannt in einem sehr geringem Umfang. Der Bf. war der Verwender des Fahrzeuges im Zeitraum 23.4.2014 bis 4.7.2016.

2. Standortvermutung:

Dass der Bf. als Verwender des Fahrzeuges seinen Hauptwohnsitz, das bedeutet seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich hatte, war im gesamten Verfahren nicht strittig.

Damit tritt die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das Fahrzeug als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist.

Es waren somit bis zum Gegenbeweis sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen - Verwendung, Hauptwohnsitz - für die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 festgelegte Standortvermutung in Österreich erfüllt.

3. Gegenbeweis:

Zum Gegenbeweis vertritt der VwGH die Ansicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeuge bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 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.

Den Verwender, der dagegen einen dauernden Standort im Ausland behauptet, trifft 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 der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich ist (VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0025).

Nachzuweisen wäre somit seitens des Abgabepflichtigen zweifelsfrei der regelmäßige Ort der Verwendung sowie die Art und Weise der Verwendung (Zweck der Reise, Verwender, Dauer der Reise, Km-Anzahl). Nach § 119 BAO sind seitens der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit Abgabepflichten alle maßgeblichen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Der Abgabenbehörde ist ein klares und vollständiges Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen. Dieser Offenlegung dient unter anderem auch die Beantwortung von Vorhalten. Bloße Behauptungen ohne die Vorlage von diesen Behauptungen unterstützenden objektiv nachprüfbaren Nachweisen genügt der Offenlegungspflicht nicht.

In der Entscheidung des VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212 führte dieser aus, *"dass der Behörde nicht entgegengetreten werden kann, wenn sie einem Fahrtenbuch die Beweiskraft abspricht, wenn diesem keinerlei Fahrten zum Hauptwohnsitz bzw. behaupteten Standort des Fahrzeuges aufweist, dieses somit lückenhaft ist. Wenn nicht einmal annähernd Nachweise über gefahrene Strecken, Zweck der Reise und dergleichen vorgelegt werden sondern im Grunde genommen bloß Behauptungen aufgestellt werden, muss umso mehr davon ausgegangen werden, dass den wenigen nicht aussagekräftigen Listen und Belegen auch keine Beweiskraft zukommen kann"*.

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

Der Gegenbeweis - die Widerlegung der Vermutung des Standortes im Inland - wurde vom Bf. nicht erbracht.

Der Bf. hat selbst vorgebracht, dass kein Fahrtenbuch geführt wurde. Aus den in Deutschland dienstlich gefahrenen Kilometer -2016 1.151 km (bis zur Rückgabe am 4.7.2016) - lässt sich alleine keine überwiegende Verwendung bzw. Nutzung des Fahrzeuges in Deutschland ableiten.

Die pauschale Ermittlung der Gesamtkilometer im Umfang von 20.600 km über den Zeitraum 23.4.2014 bis 4.7.2016 - wie sie vom Bf. durchgeführt wurde - ist als Gegenbeweis für die Widerlegung der Standortvermutung in Österreich nicht ausreichend bzw nichtgeeignet, zumal die beruflich gefahrenen Kilometer zum und vom Dienstort des Bfs in Deutschland nicht nachvollziehbar sind und keine Unterlagen zum Beweis vorgelegt wurden, aus denen die im In- und Ausland, insbesondere in Deutschland, gefahrenen Strecken zu entnehmen sind.

Auch das Vorbringen "die einfache Wegstrecke zwischen Wohnort und Dienstort beträgt 27 km (davon 24 km auf deutschem Bundesgebiet)" wurde nicht weiter bewiesen. Der

Umfang der tatsächlichen Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland ist im Dunkeln geblieben. Der Bf. hat selbst nicht den Versuch unternommen nachzuweisen, dass das Fahrzeug überwiegend in Deutschland zur Nutzung verwendet wurde.

Somit sind die vom Bf. für den Zeitraum 23.4.2014 bis 4.7.2016 pauschal ermittelten 20.600 Kilometer für die Fahrtstrecke zum Dienstort des Bf. in Deutschland nicht als gelungener Nachweis heranzuziehen, um die Vermutung des Standortes im Inland zu widerlegen.

Hinsichtlich der vom Bf. pauschal ermittelten Privatkilometer (6.150 km) ist nichts bekannt. Es fehlen diesbezüglich konkrete Ausführungen und Nachweise über die gefahrenen Strecken im In- und Ausland, sowie konkrete Anhaltspunkte für einen Auslandsbezug.

Da dem Bf. die Beweisvorsorgepflicht und die Beweislast trifft bzw er den Nachweis zu erbringen hat, dass die dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich überwiegend in Deutschland erfolgte und er diesen Gegenbeweis - Widerlegung der Vermutung des Standortes im Inland - nicht erbracht hat, war die Kraftfahrzeugsteuer vorzuschreiben.

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

Das Finanzamt hat am 13.4.2017 einen Bescheid über die Festsetzung der KFZ-Steuer für den Zeitraum 01-09/2016 erlassen und die Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 696 € festgesetzt.

Wie vom Bf. selbst vorgebracht wurde das Fahrzeug am 4. Juli 2016 zurückgegeben. Diese Rückgabe wurde vom Finanzamt nicht mehr bestritten.

Die Steuerpflicht dauert gem. § 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.

Unter Beachtung des Voranstehenden ergibt sich, dass für August 2016 und September 2016 gar keine KFZ Steuerschuld bestand.

Die Monatssteuer betrug bei der Festsetzung 80 €. Die KFZ Steuer beträgt daher für den Zeitraum 01-9/2016 560 € und umfasst somit die Monate Jänner bis Juli 2016 (Rückgabe am 4.7.2016)

Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1-9/2016 war somit teilweise Folge zu geben.

F. Weitere Beschwerdeeinwendungen

a) Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Begründungsmängel im Erstverfahren (in Erstbescheiden) können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO-Kommentar⁶, § 93, Tz 16).

Unter Berücksichtigung und Einbeziehung des Ersuchen um Ergänzung vom 9.12.2016 hinsichtlich NoVA 04/2014, Kraftfahrzeugsteuer 4-12/2014 und Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2015 wurde der Bf. vom Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung 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. In der Beschwerdeverentscheidung wurde der Sachverhalt festgestellt und unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen der rechtlichen Würdigung unterzogen.

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.

b) Res judicata

Der Bf. wendet in seiner Beschwerde res judicata 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 BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016), ist dem zu entgegen, dass die im vorliegenden Fall strittige Kraftfahrzeugsteuervorschreibung den Zeitraum 1-9/2016 betraf. Die entsprechende Argumentation ging somit im gegenständlichen Fall jedenfalls ins Leere.

c) Vertrauensschutz

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.

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 (BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

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 (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. Abgabenbehörden sind gemäß Art 18 B-VG an die Gesetze gebunden und haben diese anzuwenden. Durch die Anwendung der geänderten Rechtslage wurde der Vertrauensschutz nicht verletzt.

Ein allgemeiner Anspruch auf die Beständigkeit der Gesetzeslage besteht nicht. Daher steht auch der Grundsatz von Treu und Glaube einer Gesetzesänderung nicht entgegen (VwGH 31.07.2002, 2002/16/0155).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Frage, ob ein dauernder Standort im Inland vorliegt, der nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen eine Zulassung in Österreich bedingen würde, bzw. diesbezüglich ein entsprechender Gegenbeweis erbacht wurde, ist jeweils bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu lösen. Gegenständlich handelt sich dabei um einen Akt der Beweiswürdigung im Einzelfall. Die an die Erfüllung des Tabestandes anknüpfenden Rechtsfolgen ergeben sich aus den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen (bezüglich § 82 Abs. 8 KFG 1967 lt. BGBl. I Nr. 26/2014 ab 24.4.2014). Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 26. Juni 2018