

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, über die Beschwerde vom 7. Dezember 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 6. November 2013, betreffend

- Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Jänner 2012,
- Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe Jänner 2012,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Februar bis März 2012,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Juni 2012,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis September 2012,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Oktober bis Dezember 2012,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis März 2013,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Juni 2013,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis September 2013,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

a) Im Rahmen des regionalen Schwerpunktes zur Bekämpfung des NoVA-Betruges in Wien wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) am 2. April 2013 durch Organe der Finanzpolizei niederschriftlich einvernommen, nachdem sie am 22. Februar 2013 auf ihrer Fahrt zur Volkshochschule (Besuch eines Kurses) von der Finanzpolizei angehalten worden war.

Gegenstand dieser Einvernahme war die Verwendung eines in Deutschland unter dem Kennzeichen Y auf die Z-GmbH mit Sitz in D-ZZ zugelassenen Pkw der Type U durch die Bf. in Österreich. Bei der Z-GmbH handelt es sich um den Arbeitgeber des Ehegatten

der Bf., B; letzterem wurde dieser Pkw von der Z-GmbH als Dienstwagen zur Verfügung gestellt.

Die niederschriftliche Einvernahme der Bf. weist auszugsweise folgenden Wortlaut auf:

„[...]“

Gegenstand der Amtshandlung

Verdacht der missbräuchlichen Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischen behördlichen Kennzeichen mit Wohnsitz in Österreich

[...]

Aussage der Auskunftsperson/Abgabenschuldners

Nach Rechtsbelehrung und mit dem Sachverhalt vertraut gebe ich [...] als Auskunftsperson/Abgabenschuldner freiwillig folgendes zu Protokoll:

Frage: Wie lange wird das tangierte Kfz von Ihnen gelenkt?

Seit 31.1.2012.

Frage: Wann und von wem wurde das Kfz erstmalig nach Österreich verbracht?

27.1.2012, von meinem Gatten.

Frage: Wird das Kfz außer [von] Ihnen noch von weiteren Personen in Österreich gelenkt?

Ja, von meinem Gatten.

Frage: Was war zum Zeitpunkt der Kontrolle der Grund Ihrer Fahrt?

Besuch eines Kurses in der VHS.

Frage: Sind Sie Eigentümer des gegenständlichen Kfz?

Nein.

Frage: Wenn nein, wer ist Eigentümer des Fahrzeuges?

Z-GmbH.

Frage: Aufgrund welchen Rechtsverhältnisses verwenden Sie das Fahrzeug im Inland, welches nicht in Ihrem Eigentum steht?

Gattin des Dienstwagenberechtigten (siehe Beilage A).

[...]

Frage: Sind Sie im Besitz eines Privat-Pkw?

Nein.

Fragen zur Erwerbstätigkeit:

Frage: Wo sind Sie überwiegend erwerbstätig?

Dzt. AMS.

[...]

bei Firmenauto (des Gatten):

Frage: Gibt es auch eine Betriebsstätte im Inland?

Nein.

Frage: In welchem Auftrag werden diverse Wartungsarbeiten etc. durchgeführt?

Fa. Z-GmbH.

Frage: Wo werden Reparaturen, Wartung und Service durchgeführt?

In Deutschland und Österreich. 50/50

Frage: Kostentragung (Service, Reparatur)?

Fa. Z-GmbH.

Frage: Wie erfolgt die Verrechnung diverser Kosten (Service, Reparatur, Tanken) mit dem Eigentümer?

Spesenbelege.

Frage: Gibt es hinsichtlich der betrieblichen Fahrten Vorgaben durch die Firmenleitung?

Ja.

Frage: Wie oft bzw. wann verlässt das Fahrzeug wieder das Bundesgebiet und gibt es Nachweise dazu?

Ja, siehe Fahrtenbuch (Nutzung in Österreich 27,4%).

[...]

bei AN:

Frage: Gibt es eine Bestätigung des Arbeitgebers, dass Sie als Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers in Österreich unterwegs sind und hier für ihn tätig werden?

Nein, Privatnutzung des Dienstwagens des Gatten.

[...]

Frage: Wird ein Sachbezug für die Nutzung des Kfz einbehalten?

Ja, in Deutschland beim Gatten.

Fragen zum Wohnsitz:

Frage: Wo sind Sie in Österreich gemeldet?

Adresse1.

Es handelt sich um einen:

Nebenwohnsitz (seit 1.8.2003).

Frage: Haben Sie auch einen Wohnsitz im Ausland?

Ja, in C, D.

Es handelt sich um einen:

Hauptwohnsitz.

Frage: Wohnverhältnisse im In- und Ausland:

Bei Verwandten gemeldet (Ausland).

Eigenes Haus des Ehepartners (Inland).

Frage: Familiäre Situation?

Verheiratet.

Frage: Wo liegt der Wohnsitz des (Ehe)Partners?

Adresse1.

Frage: Wo gehen die Kinder zur Schule/Kindergarten? Wo wird Familienbeihilfe bezogen?

FundE. In Österreich.

Frage: Wo befindet sich der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen?

Österreich.

Frage: Wie oft fahren Sie zu Ihrer Familie nach Hause (nur bei HWS der Familie im Ausland)?

2 x im Jahr.

Sonstiges:

Verwendung des Kfz erfolgt überwiegend im Ausland (siehe Fahrtenbuch) durch den Gatten. Gatte ist Grenzgänger und arbeitet in Deutschland.

[...]"

H) Die im Rahmen dieser niederschriftlichen Einvernahme und weiterer Ermittlungen gewonnenen Erkenntnisse bilden die Grundlage für die seitens des Finanzamtes erlassenen, im Spruch näher bezeichneten und nunmehr angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe und Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer.

Die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe weisen auszugsweise folgende Begründung auf:

Aus § 82 Abs. 8 KFG 1967 ergebe sich, dass nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, als erstmalige Zulassung gelte.

Somit wäre für das gegenständliche Fahrzeug U bereits Normverbrauchsabgabe zu entrichten gewesen. Die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei.

Im gegenständlichen Fall sei zudem kein stichhaltiger Gegenbeweis erbracht worden, der den Schluss zugelassen hätte, dass sich der (dauernde) Standort des betreffenden Fahrzeugs nicht in Österreich befunden habe.

Auf Basis der dem Finanzamt vorliegenden Fahrzeugdaten sei die Normverbrauchsabgabe zu ermitteln und bescheidmäßig vorzuschreiben gewesen.

Der Verspätungszuschlag sei wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Erklärung festzusetzen gewesen.

In den jeweiligen Begründungen der Bezug habenden Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer wird ua. ausgeführt, dass sich für das von der Bf. verwendete Fahrzeug U Kraftfahrzeugsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG 1992 ergebe.

c) Gegen alle diese Bescheide richtet sich die Berufung (nunmehr: Beschwerde) der steuerlichen Vertreterin der Bf. vom 7. Dezember 2013:

In dieser wurde ausgeführt, dass sämtliche Bescheide vollinhaltlich angefochten würden, da sie unrichtigerweise von einer Verpflichtung zur Abfuhr von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer für das Kfz U ausgingen.

In rechtlicher Hinsicht sei auszuführen, dass der Normverbrauchsabgabe ua. „die Verwendung eines Kfz im Inland“ unterliege, wenn es nach dem KFG 1967 zuzulassen wäre (§ 1 Z 3 NoVAG 1991). Der Kraftfahrzeugsteuer unterlägen auch Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr „im Inland“ ohne kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet würden.

Von zentraler Bedeutung sei die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967, wonach Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet würden, bis zur Erbringung des Gegenbeweises als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien.

Bei Fahrzeugen von Unternehmen sei jener Ort relevant, von dem aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt werde.

Die Rechtsprechung des UFS zum Verwenderbegriff des § 82 Abs. 8 KFG 1967 sei uneinheitlich. In einzelnen Entscheidungen gehe der UFS jedoch auch davon aus, dass die Unternehmung selbst als Verwender bzw. als die den Nutzen ziehende Person zu qualifizieren sei (und nicht die das Fahrzeug tatsächlich lenkende Person).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei im Rahmen des Gegenbeweises eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Bei dieser Beurteilung seien objektive Gesichtspunkte maßgebend. Es gelte derjenige als Verwender (und Halter im Sinne des EKHG), der den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges ziehe und die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug habe. Es werde darauf abzustellen sein, wo und in welchem Umfang das Fahrzeug (überwiegend) genutzt werde. Der Gegenbeweis gelte dann als erbracht, wenn nachgewiesen werden könne, dass über das Fahrzeug – trotz dessen Nutzung im Inland – von einer ausländischen Unternehmung vom Ausland aus verfügt werde.

Zum konkreten Sachverhalt sei auszuführen, dass das Kraftfahrzeug U im streitgegenständlichen Zeitraum von 2012 bis dato auf die unter der G-Nummer beim Handelsregister H des Amtsgerichtes I eingetragene Z-GmbH mit Sitz in ZZ, Deutschland, zugelassen sei.

Bei diesem Fahrzeug handle es sich um ein Firmenfahrzeug, das B, dem Ehegatten der Bf., als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt werde. Das Dienstfahrzeug diene zur Ausübung einer unselbständigen Beschäftigung des B in Deutschland und stehe diesem auch für Privatfahrten zur Verfügung. Für die Privatnutzung des Fahrzeuges werde bei der Gehaltsabrechnung ein entsprechender Sachbezug berücksichtigt.

Aus dem vorliegenden Fahrtenbuch gehe hervor, dass die weitaus überwiegende Nutzung des Kfz für dienstliche Zwecke im Ausland erfolgt sei.

Zur rechtlichen Würdigung sei folgendes auszuführen:

Nach der Rechtsprechung des UFS gelte als Fahrzeugstandort bei Unternehmungen jener Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt werde, also in der Regel der Firmensitz. Der diesbezügliche Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 sei dann als erbracht anzusehen, wenn die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug auch bei dessen Verwendung in Österreich nach wie vor im Ausland bleibe, was etwa bei der Verwendung von Dienstfahrzeugen, die von einem Arbeitgeber mit Sitz im Ausland zur Verfügung gestellt würden, als gegeben angesehen werden könne (UFS 7.10.2005, RV/0195-I/03).

Aus dem bisherigen Vorbringen gehe klar hervor, dass der Standort des Fahrzeuges iSd Rechtsprechung des VwGH bzw. des UFS in Deutschland beim Sitz der Z-GmbH gelegen sei.

Wenn nun der Standort des Fahrzeuges iSd Rechtsprechung als in Deutschland gelegen gelte, unterliege das Kfz in Österreich auch dann nicht der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer, wenn es in Österreich verwendet werde.

Als Nachweise für das gesamte Vorbringen würden in der Beilage das Fahrtenbuch für den Zeitraum 2012 bis Anfang 2013 sowie der deutsche Zulassungsschein (Fahrzeugbrief) vorgelegt.

Beantragt werde sohin, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

d) Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. November 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab:

Das strittige Kfz habe 2012 seinen dauernden Standort im Inland gehabt.

Nach Wiedergabe des § 82 Abs. 8 1. Satz KFG 1967 führte die Abgabenbehörde aus, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung notwendig seien, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergäben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem Ort im Ausland zugeordnet werden müsse oder nicht.

Der Ehegatte der Bf. sei 2012 bei der Z-GmbH ua. in der Zentrale in ZZ als Business Unit Leiter in der zweiten Führungsebene nichtselbständig tätig gewesen. Als Mitarbeiter in einer „gehobenen“ Position habe er im Gegensatz zu einem „gewöhnlichen Arbeitnehmer“ über das Kfz uneingeschränkt verfügen können, sodass der Standort des Kfz an seinem inländischen Wohnsitz zu vermuten gewesen sei.

Diese Vermutung habe von der Bf. nicht widerlegt werden können. Es habe sich Normverbrauchsabgabe- und Kraftfahrzeugsteuerpflicht aufgrund widerrechtlicher Verwendung eines Kfz mit ausländischen Kennzeichen im Inland ergeben.

Zum Sachverhalt sei folgendes auszuführen:

Die Bf. sei die Ehegattin von B, welcher 2012 von seinem Arbeitgeber, der deutschen Z-GmbH, den U als Dienst-Kfz zur Verfügung gestellt bekommen habe. Das Kfz sei auf die Z-GmbH zugelassen. Es werde von keinem anderen Mitarbeiter der Z-GmbH dienstlich verwendet.

Das Kfz diene laut Beschwerde zur Ausübung einer unselbständigen Beschäftigung des Ehegatten in Deutschland. Es stehe ihm und seiner Ehegattin auch für Privatfahrten zur Verfügung. Für die Privatnutzung des Dienst-Kfz sei ein entsprechender Sachbezug zu berücksichtigen.

Laut Zulassungsbescheinigung sei der U am 27. Jänner 2012 auf die Z-GmbH, D-ZZ, zugelassen worden.

Die Kostentragung für den Dienstwagen sei durch die deutsche Z-GmbH erfolgt. Reparaturen und Wartung seien im Inland und in Deutschland durchgeführt worden.

Weder auf die Bf. noch auf deren Ehegatten sei 2012 ein Kfz im Inland zugelassen gewesen.

Die Kilometerleistung des Fahrzeuges werde in mehreren Ländern erbracht. B habe in Deutschland keinen Wohnsitz. Die Fahrten zur Z-GmbH trete er regelmäßig vom Inland aus an. Das Kfz werde auch für weitere berufliche/dienstliche Fahrten genutzt. Die Strecke E – deutsche Grenze betrage laut Routenplaner Michelin 298 km und die Strecke Grenze - D-ZZ betrage 192 km (gesamt 490 km).

Zu den Zeiten, zu denen B den Dienstwagen nicht verwende, sei er an seinem inländischen Wohnsitz abgestellt.

Der Dienstwagen stehe dann seiner Ehegattin, der Bf., zur freien Nutzung zur Verfügung. Von ihr werde das Fahrzeug für Fahrten im Inland sowie für Besuchs- bzw. Urlaubsfahrten zu ihrer Familie nach C genutzt.

Laut Niederschrift der Finanzpolizei vom 2. April 2013 sei die Bf. im Inland im eigenen Haus des Ehegatten seit 2003 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Ihren Hauptwohnsitz habe sie in C angegeben, wo sie bei Verwandten gemeldet sei, welche sie ca. zwei Mal jährlich besuche.

Als Lebensmittelpunkt habe die Bf. Österreich angegeben. Die beiden Kinder hielten sich in Österreich auf; hier werde für sie auch österreichische Familienbeihilfe bezogen.

Die Bf. und ihr Ehegatte hätten ihren gemeinsamen Familienwohnsitz und ihren Lebensmittelpunkt im Inland.

An der Wohnanschrift befinde sich des Weiteren der Sitz der J-GmbH, an welcher der Ehegatte der Bf. zu 100% beteiligt und in der er als Gesellschafter-Geschäftsführer tätig sei. Laut Abfrage (Versicherungsdatenauszug) aus der Datenbank der österreichischen Sozialversicherung sei die Bf. für die J-GmbH nichtselbständig tätig gewesen, bevor sie Arbeitslosengeld bezogen habe.

Die Bf. sehe die überwiegende dienstliche Nutzung des Dienst-Kfz ihres Ehegatten im Ausland. Dies solle auch durch das ab 27. Jänner 2012 elektronisch für das Dienst-Kfz geführte, der Abgabenbehörde vorgelegte Fahrtenbuch belegt werden.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne davon ausgegangen werden, dass das Dienst-Kfz sowohl beruflich im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit bei der Z-GmbH als auch für berufliche Fahrten im Rahmen der selbständigen Tätigkeit für die J-GmbH (Österreich) bzw. für deren deutsche Zweigniederlassung als auch für private Fahrten von B und der Bf. verwendet worden sei. B sei auch selbständig als Unternehmensberater im In- und Ausland tätig.

Im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Business Unit Leiter in der zweiten Führungsebene bei der Z-GmbH ua. in deren Zentrale in ZZ sei der Ehegatte der Bf. für ca. 700 Mitarbeiter in Deutschland und Polen verantwortlich gewesen.

Der Abgabenbehörde liege eine mit 13. Dezember 2011 datierte Dienstwagenberechtigung vor. Laut B sei der Dienstwagen kein Bestandteil des Dienstvertrages. Es gebe diesbezüglich eine mündliche Zusatzvereinbarung mit der Geschäftsführung der Z-GmbH.

Eine (nur mündlich) bei der Z-GmbH vereinbarte Regelung sehe außerdem vor, dass max. 20 bis 30 Tage Beratungstätigkeit auf Rechnung der J-GmbH erfolgen könne. Diese seien von der österreichischen Hauptniederlassung in Rechnung gestellt worden.

Die Abgabenbehörde stelle auf die tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges ab. Die Nutzung des Fahrzeuges laut vorgelegtem Fahrtenbuch differiere von der tatsächlichen Nutzung.

Fahrten der Bf., die sie mit dem deutschen Dienst-Kfz des Ehegatten zurückgelegt habe, seien nicht als betrieblich, sondern als privat veranlasst einzustufen.

Auch bei den Tageseintragen gebe es Unstimmigkeiten. So seien zB am 11. Februar, am 3. März bzw. am 14. Oktober Gesamtkilometer im Fahrtenbuch eingetragen, jedoch weder private noch berufliche Kilometer angeführt worden.

Die Jahreskilometerleistung laut Fahrtenbuch betrage 29.499 km, jene laut Tachostand 30.144 km. Somit ergebe sich eine Differenz von 645 km.

Das Kfz habe sich 2012 an 282 von 340 Tagen, das entspreche rund 83% der Zeit, im Inland befunden. 27% der gefahrenen Kilometer laut Fahrtenbuch seien auf Inlandsfahrten entfallen (berufliche Fahrten Inland (13%) und private Fahrten Inland (14%)).

Rund 26% der insgesamt gelisteten Kilometer seien als Privatfahrten im In- und Ausland zurückgelegt worden.

Das vorgelegte Fahrtenbuch sei in sich nicht schlüssig. Es sei nicht geeignet, den dauernden Standort des Kfz im Inland zu widerlegen.

Ergänzend sei erwähnt, dass die Einträge im Fahrtenbuch nicht dazu geeignet seien, die angeführten/zurückgelegten Kilometer eindeutig und lückenlos jeweils der deutschen Z-GmbH, der österreichischen J-GmbH, der deutschen Zweigniederlassung der österreichischen J-GmbH oder der Privatnutzung zuzuordnen.

Anhand der vorliegenden Informationen und Unterlagen sowie gemäß den Erfahrungen des täglichen Lebens und anhand der Tatsachen, dass

- das Dienst-Kfz kein Bestandteil des Dienstvertrages von B sei,
- es laut diesem bezüglich des Dienst-Kfz und dessen Verwendung lediglich eine mündliche Zusatzvereinbarung zwischen ihm und der Geschäftsführung der Z-GmbH gebe,
- er im Jahr 2012 als Business Unit Leiter in der zweiten Führungsebene der Z-GmbH in einer Position tätig sei, in der er für ca. 700 Mitarbeiter verantwortlich sei,
- er der einzige Mitarbeiter sei, der diesen Dienstwagen nutze,

sei davon auszugehen, dass B frei über diesen Dienstwagen verfügen könne.

Die Übernahme der Kosten für den Dienstwagen (Wartung, Service, Reparaturen ...) durch die Z-GmbH reiche nicht aus, um den dauernden Standort des strittigen Dienst-Kfz nach Deutschland zu verlegen.

Die Abgabenbehörde komme in einer Gesamtbetrachtung der von ihr ermittelten Umstände zum Ergebnis, dass über das Dienst-Kfz auf Dauer hauptsächlich vom Wohnort im Inland aus verfügt werde und sich somit dessen dauernder Standort in Österreich befinde.

Zur rechtlichen Würdigung sei folgendes auszuführen:

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 normiere für Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet verwendet würden, die Möglichkeit, den Gegenbeweis hinsichtlich des dauernden Standortes des Fahrzeuges anzutreten. Der Steuerpflichtige müsse also den Beweis erbringen, dass das Fahrzeug – entgegen der gesetzlichen Vermutung – seinen dauernden Standort im Ausland gehabt habe.

Für die Erbringung des Gegenbeweises sei nicht (nur) auf das „bloße Überwiegen“ hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer (iSd 50%-Grenze) abzustellen.

Aus der Rechtsprechung des VwGH ergebe sich, dass die Beurteilung auf Grundlage konkreter Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände zu beurteilen sei und die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 1. Satz KFG 1967 eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des Fahrzeugs (mindestens 80% der Gesamtfahrten) nahezu ausschließlich im Ausland jedenfalls zur Voraussetzung habe (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Auch ein Entleiher könne ein rechtmäßiger Besitzer nach dem KFG 1967 sein. Er könne von den Behörden in Bezug auf den Gebrauch des Fahrzeuges auf öffentlichen Straßen jederzeit erfolgreich zur Verantwortung gezogen werden.

Maßgebend sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage sei, die Verfügung über das Kfz auszuüben (was, wann, wo). Hingegen sei der rechtmäßige Besitz am Kfz unerheblich. Den Kriterien des Nutzens und der Verfügungsgewalt sei gegenüber jenem der Kostentragung der Vorrang einzuräumen (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Gemäß § 3 Z 2 KfzStG 1992 sei bei einem in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kfz die Person, die das Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland widerrechtlich verwende, Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer. Die Kraftfahrzeugsteuer sei der Bf. vorzuschreiben.

Der Verwender sei auch dann Steuerschuldner, wenn das Kfz nicht für diese Person zugelassen werden dürfe. Die Steuerpflicht dauere in solchen Fällen vom Beginn des Monats, in dem die Verwendung ohne kraftfahrzeugrechtlich gebotene Zulassung einsetze, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die widerrechtliche Verwendung ende.

Die Kraftfahrzeugsteuer sei grundsätzlich eine Steuer, die nicht für das Benützen von Straßen erhoben werde, sondern für das Halten eines Kfz, unabhängig vom Ausmaß der Straßenbenützung durch den Zulassungsbesitzer.

Im Falle eines leitenden Angestellten in gehobener Position könne grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass dieser uneingeschränkt über sein Dienstfahrzeug verfüge, was zur Steuerpflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 führe. Selbiges gelte für dessen Ehegattin, wenn sie über den Dienstwagen frei verfügen könne.

Ein Gegenbeweis sei zulässig. Dieser sei erbracht, wenn dargelegt werde, dass die Tätigkeit dem ausländischen Unternehmen zweifelsfrei zuzurechnen sei und somit keine freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug vorliege.

Aus § 1 Z 3 NoVAG 1991 gehe eindeutig der Wille des Gesetzgebers hervor, dass die Verwendung eines zuzulassenden Fahrzeugs im Inland die Normverbrauchsabgabepflicht auslösen solle. Gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 seien der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwende, als Gesamtschuldner Abgabenschuldner. Als Schuldner der Normverbrauchsabgabe kämen somit der ausländische Zulassungsbesitzer bzw. der inländische Verwender in Betracht.

Die Steuerschuld entstehe iSd § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Der dauernde Standort des U befinde sich im Inland. Begründet werde dies wie folgt:

Die Bf., wie auch ihr Ehegatte, seien natürliche Personen. Ihr Lebensmittelpunkt befinde sich im Inland. Sie wohne (seit 2003) gemeinsam mit ihrem Ehegatten und den beiden Kindern im Haus des Ehegatten im Inland.

B sei leitender Angestellter in einem deutschen Unternehmen, welches ihm für berufliche und private Fahrten einen Dienstwagen zur Verfügung stelle.

Aufgrund der gehobenen Position des B bei der deutschen Z-GmbH und seines unstrittigen Lebensmittelpunktes im Inland greife für das strittige Dienst-Kfz die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967.

Seitens der Bf. seien verschiedene Unterlagen, darunter ein in sich nicht schlüssiges, elektronisch geführtes Fahrtenbuch für 2012 sowie eine schriftliche Nutzungsberechtigung, ausgestellt von der Z-GmbH, vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Privatnutzung sei auf die Verrechnung und Entrichtung von Sachbezug für den Dienstwagen verwiesen worden.

Aus den vorliegenden zeitlichen Angaben über den Einsatz des deutschen Dienstwagens sei sein eindeutiger Schwerpunkt im Inland ableitbar, da er sich 2012 an 282 von 340 Tagen im Inland befunden habe.

Als dauernder Standort eines Fahrzeugs gelte bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfüge.

Das Kfz sei 2012 auf die deutsche Z-GmbH zugelassen und 2012 erstmals vom Ehegatten der Bf., welcher bei der Z-GmbH in leitender Position tätig gewesen sei, ins Inland verbracht worden.

Beide seien aufgrund einer mündlichen Zusatzvereinbarung zwischen B und der Z-GmbH zur Privatnutzung des Kfz berechtigt gewesen.

Die gefahrenen Kilometer seien nicht eindeutig zuordenbar, stünden dem Grunde nach jedoch außer Streit.

Der Dienstwagen sei 2012 dienstlich an 36 Tagen in Deutschland und an drei Tagen in Tschechien gewesen.

2012 sei dieses Kfz an 125 Tagen im Inland garagiert gewesen. Es sei an 59 Tagen beruflich und an 58 Tagen privat von B sowie an 98 Tagen von der Bf. verwendet worden. Die Aufenthalte in C 15 Tage und Kroatien vier Tage seien rein privat veranlasst gewesen.

Die Privatnutzung des Dienstwagens habe nicht in einem untergeordneten Ausmaß stattgefunden.

Die Bf. habe das Dienstfahrzeug des Ehegatten auch für Fahrten ins Ausland genutzt. Während dieser Zeit habe der Ehegatte entweder ein anderes Kfz, welches auf die deutsche Zweigniederlassung seiner inländischen J-GmbH zugelassen gewesen sei, oder das Flugzeug genutzt, um seiner beruflichen Tätigkeit für die Z-GmbH im Ausland nachzugehen.

Die Bf. sowie deren Ehegatte hätten vom gemeinsamen inländischen Wohnsitz aus die wesentlichen Entscheidungen über den Einsatz des Kfz getroffen. Es sei von Österreich aus tatsächlich über das Kfz verfügt worden.

Aus der Verwendung käme der Bf. und ihrem Ehegatten ein ausreichender Nutzen zu, sodass in einer Gesamtbetrachtung die Bf. als Verwenderin anzusehen sei.

Aufgrund der Abwägung aller Umstände, die für den Standort eines Kfz maßgeblich seien, sei dieser 2012 im Inland anzunehmen. Laut Judikatur sei die Bf. als Verwenderin und in weiterer Folge als Abgabenschuldnerin der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer anzusehen.

Der Gegenbeweis, dass das Kfz 2012 von Deutschland aus betrieben worden sei, sei nicht gelungen. Normverbrauchsabgabe- und Kraftfahrzeugsteuerpflicht lägen aufgrund widerrechtlicher Verwendung eines Kfz mit ausländischen Kennzeichen im Inland vor.

e) In ihrem Vorlageantrag vom 11. Dezember 2014 führte die steuerliche Vertreterin der Bf. in der Sache selbst ergänzend aus, es werde zunächst auf die Widersprüchlichkeit der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Zurechnung der Steuerschuld hingewiesen.

Die Abgabenbehörde führe zunächst an, dass der Ehegatte der Bf. als Business Unit Leiter in der zweiten Führungsebene nichtselbständig tätig gewesen sei. Als Mitarbeiter in einer „gehobenen“ Position habe er im Gegensatz zu einem „gewöhnlichen Arbeitnehmer“ über das Kfz uneingeschränkt verfügen können, sodass der Standort des Kfz an seinem inländischen Wohnsitz zu vermuten gewesen sei.

Später gehe die Beschwerdevorentscheidung nochmals davon aus, dass „anhand der vorliegenden Informationen und Unterlagen sowie gemäß den Erfahrungen des täglichen Lebens [...] davon auszugehen ist, dass [...] B frei über diesen Dienstwagen verfügen kann.“

Obwohl die belangte Behörde in ihrer Argumentation stets die Ansicht vertrete, der Ehegatte der Bf. sei der Verfügungsberechtigte des Dienstwagens, sei dennoch der Bf. die Steuerschuld betreffend Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben worden.

Weiters führte die steuerliche Vertreterin aus, die von der belangten Behörde aufgezeigte „Unschlüssigkeit“ des vorgelegten Fahrtenbuches sei zu relativieren. Die Behörde führe an, die Jahreskilometerleistung betrage laut Fahrtenbuch 29.499 km, jene laut Tachostand jedoch 30.144 km, die Differenz somit 645 km. Diese Differenz betrage jedoch nur rund 2%.

Dass die privat gefahrenen Kilometer lediglich 26% betragen hätten, sei von der belangten Behörde nicht bestritten bzw. sogar ausdrücklich „außer Streit gestellt“ worden. Die oa. Differenz könne an der wesentlichen Aussage des Fahrtenbuches, dass die berufliche Nutzung des Kfz weitaus überwiegend gewesen sei, nichts ändern.

Das BMF habe mit Erlass vom 1.10.2014, BMF-010220/0167-VI/9/2014, die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs im Bereich Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer veröffentlicht. Gemäß diesem Erlass sei bei Arbeitnehmern mit inländischem Wohnsitz, die ein Firmenfahrzeug eines deutschen Arbeitgebers verwendeten, sogar bei einer Verwendung des Kfz zu 80% für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung (Fall 1) noch von einer Zurechnung des Fahrzeugs an den ausländischen Arbeitgeber auszugehen.

Im konkreten Fall liege aber bloß eine 26%-ige Privatverwendung vor.

Weiters führte die steuerliche Vertreterin aus, die belangte Behörde stelle die Funktion des Ehegatten der Bf. bei der Z-GmbH einem „geschäftsführenden Gesellschafter gleich“ und vermeine, dadurch könne er frei über dieses Kfz verfügen.

Dem sei folgendes entgegen zu halten:

Die belangte Behörde führe selbst an, der Ehegatte der Bf. sei 2012 als Business Leiter in der zweiten Führungsebene nichtselbständig tätig gewesen bzw. sei er in einer „gehobenen Position“ gewesen.

Fest stehe, dass der Ehegatte der Bf. weder ein leitender Angestellter noch ein Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Z-GmbH gewesen sei. Es sei daher unzulässig, bei ihm eine ansonsten nur bei geschäftsführenden Gesellschaftern anzunehmende freie Verfügungsmöglichkeit über das Kfz anzunehmen.

Auf den in dieser Argumentation (außerdem) bestehenden Widerspruch in der Zurechnung der Abgabenschuld zur Bf. sei oben bereits hingewiesen worden.

f) Am 23. Jänner 2015 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen aus, die Ausführungen über die Position und Tätigkeit des B beim ausländischen Arbeitgeber, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 11. November 2014 dargestellt, zeigten auf, dass B im strittigen Zeitraum frei über das Kfz U verfügen habe können und dass über das Kfz tatsächlich frei verfügt worden sei. Der Standort des Kfz sei im Inland, am Wohnsitz von Familie B, zu vermuten gewesen.

Der im Vorlageantrag angeführte Fall sei mit dem streitgegenständlichen Fall nicht vergleichbar, da in ersterem der ausländische Arbeitgeber seinem Dienstnehmer mit Wohnsitz im Inland das Firmenfahrzeug für betriebliche Fahrten sowie für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung, jedoch ohne jegliche weitere Privatnutzung, zur Verfügung gestellt habe. Als Privatfahrten würden auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028, VwGH 19.3.2008, 2006/15/0289).

Zu der vom Finanzamt angenommenen Verwendereigenschaft der Bf. führte dieses zusammengefasst aus, das Kfz sei – laut Aufzeichnungen im Fahrtenbuch – sowohl von B als auch von seiner Ehegattin nachweislich für zahlreiche (Privat-)Fahrten im In- und Ausland genutzt worden. Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer seien der Bf. vorzuschreiben gewesen, da sie als Verwenderin des Kfz angetroffen worden sei. Sie habe das Kfz nachweislich wiederholt im In- und Ausland genutzt. Laut ZMR habe sie seit 2001 einen Wohnsitz im Inland; in der niederschriftlichen Einvernahme durch die Finanzpolizei habe sie bekannt gegeben, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im Inland befinde. Das Kfz sei zeitlich weit überwiegend im Inland am Lebensmittelpunkt der Bf. aufhältig gewesen; sie habe über das strittige Kfz verfügen können.

Aufgrund der nachweislich widerrechtlichen Verwendung des Kfz durch die Bf. sei bei ihr als Verwenderin Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer festzusetzen gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

- § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung lautet:

„3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.“

- Nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

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

- § 3 KfzStG 1992 weist folgenden Wortlaut auf:

„§ 3. Steuerschuldner ist

1. bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist;

2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.“

- Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen ua. des § 82 KFG 1967 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit

ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

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

- § 82 Abs. 8 1. und 2. Satz KFG 1967 lauten:

"(8) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig."

- § 5 Abs. 1 EKHG weist folgenden Wortlaut auf:

„(1) Für den Ersatz der im § 1 bezeichneten Schäden haftet bei der Eisenbahn der Betriebsunternehmer, beim Kraftfahrzeug der Halter.“

2. Festgestellter Sachverhalt:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass B, dem Ehegatten der Bf., aufgrund einer zwischen ihm und der Geschäftsführung seines deutschen Arbeitgebers, der Z-GmbH mit Sitz in D-ZZ, abgeschlossenen Vereinbarung von letzterer ein Dienstwagen der Type U auch zur angemessenen (siehe Vorhaltsbeantwortung durch die steuerliche Vertreterin vom 18. August 2014) privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wurde; vereinbarungsgemäß darf auch die Bf. als Ehegattin des Dienstwagenberechtigten das Dienst-Kfz – allerdings nur für private Fahrten im angemessenen Ausmaß – nutzen. Das gegenständliche Kfz wird von keinem anderen Mitarbeiter der Z-GmbH dienstlich verwendet. Laut Aussage der Bf. in ihrer niederschriftlichen Einvernahme durch Organe der Finanzpolizei vom 2. April 2013 gibt es hinsichtlich der betrieblichen Fahrten mit dem Dienst-Kfz Vorgaben durch die Firmenleitung.

Für die Privatnutzung dieses Kfz, das seit 27. Jänner 2012 unter dem deutschen Kennzeichen Y auf die Z-GmbH zugelassen ist, wird bei der Gehaltsabrechnung des B ein entsprechender Sachbezug berücksichtigt.

Die Kostentragung für das Dienst-Kfz erfolgt durch dessen Eigentümer, die Z-GmbH. Die Verrechnung diverser Kosten (Service, Reparatur, Tanken) mit der Z-GmbH erfolgt durch Spesenbelege (gemäß Vorhaltsbeantwortung durch die steuerliche Vertreterin vom 18. August 2014 konnten auch bei Urlaubsfahrten im Ausland die Treibstoffkosten verrechnet werden).

Das Dienst-Kfz wurde am 27. Jänner 2012 von B erstmalig nach Österreich verbracht und anschließend von diesem für dienstliche/betriebliche und private Fahrten genutzt; auch die Bf. hat dieses Kfz nachweislich wiederholt für Fahrten im In- und Ausland genutzt. Weder auf B noch auf die Bf. war 2012 ein Pkw im Inland zugelassen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Familienwohnsitz) der Eheleute B befindet sich im Inland.

Das Finanzamt hat der Bf. Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer für das Dienst-Kfz des Ehegatten vorgeschrieben, da sie als Verwenderin dieses Kfz anzusehen sei.

3. Rechtliche Würdigung:

Der VwGH hat zu der Frage, welche Person für Zwecke des NoVAG 1991 als *Verwender* anzusehen ist, erstmals im Erkenntnis vom 27.1.2010, 2009/16/0107, Stellung bezogen (dazu und im Folgenden *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz (2017), § 1 Rz 91). Da das NoVAG 1991 keine Regelung enthält, wem die Verwendung eines Kraftfahrzeuges zuzurechnen ist, bietet es sich nach Ansicht des VwGH – aufgrund der gleichgelagerten Zielsetzung, nämlich jene Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Kraftfahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat – an, auf den Begriff des *Halters* iSd § 5 Abs. 1 EKHG abzustellen. Halter ist dabei nach der Rechtsprechung des OGH jene Person, die das Fahrzeug auf *eigene Rechnung* in Gebrauch und die *Verfügungsgewalt* darüber hat, was anhand objektiver Kriterien zu beurteilen ist.

Der Halter muss tatsächlich in der Lage sein, die *Verfügungsmacht* über das Fahrzeug auszuüben (*Haller*, § 1 Rz 91). *Freie Verfügung* über das Fahrzeug ist dann gegeben, wenn über das „Wie, wann und wo“ der Verwendung entschieden werden kann (vgl. *Haller*, § 1 Rz 95).

Ein Betrieb auf eigene Rechnung des Halters liegt vor, wenn dieser den *Nutzen aus der Verwendung* des Fahrzeuges zieht und die *Kosten dafür trägt*. Bei der Kostentragung ist va. auf Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen (*Haller*, § 1 Rz 95).

Mit Erkenntnis vom 24.11.2011, 2009/16/0212, hat der VwGH seine Auffassung, wonach zur Ermittlung des „Verwenders“ auf den Begriff des Halters iSd § 5 Abs. 1 EKHG zurückzugreifen ist, bestätigt (*Haller*, § 1 Rz 92):

In diesem Erkenntnis hat der VwGH die Verwendung des Fahrzeuges einer ausländischen juristischen Person deren Geschäftsführer mit Hauptwohnsitz in Österreich zugerechnet, da diesem das Fahrzeug nicht nur für dienstliche Zwecke des Unternehmens, sondern auch uneingeschränkt und ohne weitere Vorgaben für Privatfahrten und andere Dienstfahrten im Rahmen seiner eigenen betrieblichen Tätigkeit zur Verfügung stand. Sämtliche Kosten für Reparaturen, Service und Betankung des Fahrzeuges wurden vom Geschäftsführer persönlich getragen. Weder hinsichtlich der Geschäftsführungstätigkeit noch hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Fahrzeuges bestanden schriftliche Verträge, zudem erfolgte die Geschäftsführung unentgeltlich (*Haller*, § 1 Rz 105).

Auch die Finanzverwaltung geht in den Richtlinien zum Kraftfahrzeugsteuergesetz und zur motorbezogenen Versicherungssteuer (BMF vom 1. Juni 2014, BMF-010206/0048-VI/5/2014, Punkt 2.1.2. Widerrechtliche Verwendung (§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992), Rz 43) davon aus, dass als Verwender der Halter iSd § 5 Abs. 1 EKHG anzusehen ist (vgl. *Haller*, § 1 Rz 94).

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass die Tatfrage, ob der Bf. jenes *Herrschaftsverhältnis* zukommt, das der *freien Verfügung* über das gegenständliche Dienst-Kfz entspricht (vgl. *Schauer* in *Schwimann*, ABGB Praxiskommentar, 3. Auflage, § 5 EKHG Rz 14), nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes zu verneinen ist. Dies aus folgenden Gründen:

Wie die belangte Behörde selbst ausführt, liegt der gegenständlichen Dienstwagenberechtigung des B eine zwischen ihm und der Geschäftsführung seines deutschen Arbeitgebers, der Z-GmbH, abgeschlossene Vereinbarung zugrunde. Die Bf. ist also gar nicht Vertragspartei der Bezug habenden Vereinbarung; sie kann nicht kraft eigenen Rechtes über das Dienst-Kfz des Ehegatten verfügen (beispielsweise schliesse die Verfügungsgewalt („Herrschaftsverhältnis“, siehe oben) das Recht der Bf. mit ein, dem Ehegatten die Verwendung des Dienst-Kfz für berufliche Fahrten zu Gunsten von ihrerseits geplanten Privatfahrten (etwa zum Einkaufen etc.) zu untersagen (somit über das „Wie, wann und wo“ der Verwendung zu entscheiden, siehe oben), wovon im gegenständlichen Fall freilich nicht ernsthaft die Rede sein kann).

Somit kommt der Bf. hinsichtlich des Dienst-Kfz des Ehegatten *keine* uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit („Verfügungsmacht“) zu, zumal sich das Nutzungsrecht an diesem Fahrzeug für private Fahrten im angemessenen Ausmaß durch die Bf. lediglich daraus ergibt, dass es sich bei ihr um die Ehegattin des Dienstwagenberechtigten, B, handelt (so auch die Antwort der Bf. auf die im Zuge ihrer niederschriftliche Einvernahme durch Organe der Finanzpolizei am 2. April 2013 gestellte Frage: „Aufgrund welchen Rechtsverhältnisses verwenden Sie das Fahrzeug im Inland, welches nicht in Ihrem Eigentum steht?“ [Antwort]: „Gattin des Dienstwagenberechtigten“ (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis)), weshalb im vorliegenden Fall nur von einem vom Ehegatten abgeleiteten Nutzungsrecht gesprochen werden kann.

Somit ist die bloße Nutzung des Dienst-Kfz des Ehegatten nicht mit der Verfügungsgewalt über dasselbe gleichzusetzen, die der Bf. nicht zukommt. Dass eine derartige uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit bei der Bf. nicht vorliegt, ergibt sich auch daraus, dass sie das Dienst-Kfz des Ehegatten nicht für berufliche bzw. betriebliche Fahrten, sondern lediglich für private Fahrten - und somit nur eingeschränkt - nutzen darf.

Schließlich spricht auch gegen das Vorliegen der Verwendereigenschaft bei der Bf., dass die Kostentragung für das gegenständliche Dienst-Kfz durch dessen Eigentümer, die Z-GmbH, erfolgt ist. Die Bf. hat die diesbezüglichen Kosten nicht getragen; sie hat das Kfz

somit nicht, wie es die Rechtsprechung des OGH zum Halterbegriff erfordert (siehe oben), auf eigene Rechnung in Gebrauch gehabt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Bf. in Bezug auf das Dienst-Kfz des Ehegatten das Kriterium der Verwendereigenschaft im Sinne der oa. Rechtsprechung des VwGH - va. aufgrund des Fehlens der Verfügungsgewalt über dieses Fahrzeug - nicht zukommt. Damit erweist sich aber die Vorgangsweise der belangten Behörde, der Bf. Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer für das Dienst-Kfz des Ehegatten vorzuschreiben, als rechtswidrig, weshalb der Beschwerde stattzugeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben waren.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das vorliegende Erkenntnis folgt der darin zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff des "Verwenders" (siehe oben), weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 2. Mai 2017