

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 10.02.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 17.01.2017 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 4/2014 und Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4-12/2014, 1-12/2015 und 1-12/2016 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 4/2014 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4-12/2014, 1-12/2015 und 1-12/2016 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 4/2014 in Höhe von 2.447,57 Euro und Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4-12/2014, 1-12/2015 und 1-12/2016 in Höhe von 3.069,00 Euro für einen Pkw mit dem deutschen Kennzeichen xx (in der Folge: Kfz) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, der in Ort1, Straße1, wohnhafte Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) sei seit Juli 1994 als Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Firma1 GmbH (in der Folge: GmbH) in Ort2 beschäftigt. Seit Mai 2012 sei ihm von seiner Arbeitgeberin das Kfz zur betrieblichen und privaten Verwendung zur Verfügung gestellt worden.

Gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrzeugsteuergesetze 1967 (KFG) seien Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 sei nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG könne widerlegt werden, wenn nachgewiesen werde, dass das Fahrzeug nachweislich vom ausländischen Betriebsstandort aus zu mehr als 80% betrieblich veranlasst im Ausland verwendet werde. Die Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte würden dabei nicht als betrieblich veranlasst beurteilt.

Laut seinen Angaben trete der Bf. einen Teil der betrieblichen Geschäftsreisen vom inländischen Wohnsitz aus an. Die Fahrtstrecken zwischen Wohnsitz und Betriebsstandort und retour habe er mit 7.800 km im Jahr angegeben. Dies entspreche etwa 20% der Jahreskilometerleistung von 38.000 km bis 40.000 km. Dazu kämen längere Urlaubsfahrten in das Ausland.

Mit diesen Angaben sei dem Bf. der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht gelungen. Denn allein schon mit den Fahrten vom Wohnort zum Betriebsstandort und zurück sowie den Urlaubsfahrten werde die 80%-Grenze unterschritten. Dazu komme, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens von weiteren privaten Fahrten im Inland und im Ausland auszugehen sei.

Daher unterliege die Verwendung des Kfz durch den Bf. sowohl der Normverbrauchsabgabepflicht gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) als auch der Kraftfahrzeugsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG).

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Beschwerde** wandte der Bf. durch seine Steuervertretung ein, das Kfz werde vom Bf. im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit weitaus überwiegend im Ausland verwendet. Der Bf. sei für den gesamten Einkauf (Roh- und Fertigware, Messebesuche und Lieferantenkontakte) der GmbH weltweit zuständig. Aus diesem Grund sei er das ganze Jahr hindurch immer wieder zu Geschäftsreisen mit dem Auto außerhalb Österreichs gezwungen. Einen guten Teil der betrieblichen Geschäftsreisen trete er von seinem Wohnsitz aus an.

Die Jahreskilometerleistung des Kfz liege zwischen 38.000 und 40.000 km. Davon entfielen 7.800 km auf Fahrten von und zur Arbeit. Unter der Annahme, dass die Fahrten von der Wohnstätte zur Arbeitsstätte als private qualifiziert würden, entspreche das einem Inlandsanteil von ca. 20 %. Tatsächlich seien diese Fahrten aber als betriebliche zu werten, da der Bf. mit seiner Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele und die Fahrten im Rahmen dieser Tätigkeit erfolgten. Für private Inlandsfahrten benutzten der Bf. und seine Ehefrau das in Österreich auf den Bf. zugelassene Privatfahrzeug. Für längere Urlaubsfahrten ins Ausland werde das Firmenfahrzeug verwendet.

Bereits die im Ermittlungsverfahren vorgelegte Aufstellung über die erinnerten großen oder regelmäßigen Fahrten im Jahr 2014 im Ausland zeige, dass der weitaus überwiegende Teil der Fahrleistung im Ausland erbracht werde. Dazu kämen notwendige spontane Einzelfahrten zu deutschen Geschäftspartnern und die Fahrten, die der Bf. während des gesamten Jahres zum Ort2 Shop der GmbH machen müsse.

Strittig sei allein, ob für die Beantwortung der Frage, ob ein Fahrzeug weitaus überwiegend im Ausland verwendet werde, ausschließlich auf einen fixen und starren Prozentsatz von 80% abzustellen sei. Der Rechtsprechung sei unstrittig zu entnehmen, dass bei 80% von „weitaus überwiegend“, bei 50% aber noch nicht von „weitaus überwiegend“ gesprochen werden könne. Im Bereich zwischen 51% und 79% könne aber nicht mathematisch exakt festgelegt werden, ab welcher Grenze von einer „weitaus überwiegenden“ Verwendung auszugehen sei, dies sei nach dem Gesamtbild des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege im Beschwerdefall eindeutig ein „deutsches“ Auto vor.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.5.2017 ab. Nach einer kurzen Darstellung der Rechtslage kam das Finanzamt bei der anschließenden rechtlichen Würdigung zum Ergebnis, dass der Bf. als Verwender im Sinne des § 3 KfzStG und des § 4 NoVAG anzusehen sei, weil ihm das Kfz auch privat zur Verfügung gestellt worden sei und er auch einen Teil der Kosten pauschal selbst getragen habe. Der Nachweis, dass das Kfz nur in untergeordnetem Ausmaß, nämlich zu maximal 20%, privat und im Inland verwendet worden sei, sei nicht erbracht worden, denn es sei weder die exakte Gesamtkilometerleistung bekannt noch habe der Bf. ein Fahrtenbuch oder sonstige Beweise vorgelegt, aus dem das Ausmaß der Nutzung des Kfz eindeutig hervorgehe. Selbst wenn ein Anbringen glaubhaft vorgebracht werde, reiche das für einen Gegenbeweis nicht aus.

Im **Vorlageantrag** vom 9.6.2017 führte die Steuervertretung aus, nach der Beschwerdevorentscheidung seien nur mehr zwei Fragen strittig, nämlich erstens, ob für den Gegenbeweis auch eine Glaubhaftmachung genüge oder nicht und zweitens, ob das Kriterium der „weitaus überwiegenden“ Verwendung eines Kfz im Ausland ausschließlich im Sinne einer fixen Grenze von 80% zu verstehen sei. Nach Ansicht der Steuervertretung sei glaubhaft gemacht worden, dass das Kfz überwiegend im Ausland verwendet worden sei. Damit sei der Gegenbeweis, dass der dauernde Standort desselben sich im Ausland befinde, erbracht worden.

II. Sachverhalt

Für die in Streit stehende Frage, ob der Bf. für das Kfz normverbrauchsabgabe- und kraftfahrzeugsteuerpflichtig war, geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. wohnte im Zeitraum 2014 bis 2016 zusammen mit seiner Ehefrau in Ort1, Straße1.

Er war bei der Firma1 GmbH mit Sitz in Ort2 als mit 33 % beteiligter Gesellschafts-Geschäftsführer tätig. Geschäftsgegenstand der GmbH ist die Entwicklung und der Vertrieb von modisch hochwertigen Damenbekleidungsstoffen. Der Bf. war bei der GmbH für den gesamten Einkauf zuständig (Beweis: Homepage der GmbH; Angaben der Steuervertretung).

Mit Kaufvertrag vom 13.1.2012 kaufte die GmbH einen Pkw um einen Kaufpreis in Höhe von 59.125,15 Euro. Die Finanzierung erfolgte über Leasing. Mit Leasingvertrag vom 6.2.2012 leaste die GmbH dieses Fahrzeug für eine monatliche Leasingrate in Höhe von 824,55 Euro. Der Vertrag wurde seitens der GmbH vom Bf. unterschrieben (Beweis: Leasingvertrag vom 6.2.2012).

Das Kfz wurde in der Folge mit dem amtlichen Kennzeichen xx in Deutschland auf die GmbH zugelassen (Beweis: Zulassung vom 25.5.2012). Es stand dem Bf. für die betriebliche und private Verwendung ohne Einschränkung zur Verfügung. Für die private Verwendung wurde von der GmbH ein pauschaler Sachbezug von monatlich 998,79 Euro angesetzt. Davon entfielen Beträge in Höhe von 304,29 Euro und 103,50 Euro auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort und ein Betrag in Höhe von 591,00 Euro auf sonstige Privatfahrten (Beweis: Lohnabrechnungen Dezember 2010 bis Dezember 2014).

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der gegebenen Aktenlage davon aus, dass der Bf. das Kfz sowohl zu betrieblichen als auch zu privaten Fahrten im Inland und im Ausland verwendet hat. Er hat das Kfz für die Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort und zurück verwendet. Die dabei zurückgelegte Wegestrecke beträgt 46 km, wobei 40 km auf inländischen Straßen und 6 km auf deutschen Straßen gefahren wird. Er hat das Kfz ferner für betriebliche Fahrten vor allem in Deutschland verwendet, die er zum Teil von seinem Wohnort aus begonnen hat. Und er hat das Fahrzeug auch zu weiteren privaten Fahrten wie z.B. Urlaubsfahrten verwendet.

Genaue Aussagen über Art und Umfang der Verwendung des Kfz durch den Bf. lassen sich hingegen nicht treffen, da dafür **Beweise** vorliegen. Die Steuervertretung hat die jährlich mit dem Kfz durchgeführte Kilometerleistung mit zwischen 38.000 km und 40.000 km angegeben und die Fahrten vom Wohnort und Arbeitsort und retour mit 7.800 km angesetzt. Für die Geschäftsreisen im Ausland hat sie eine nachträglich aus der Erinnerung erstellte Liste über die größeren mit dem Kfz durchgeführten Geschäftsreisen 2014 vorgelegt und diese mit insgesamt 26.834 km angegeben. Demnach fanden nahezu sämtliche größeren Geschäftsreisen innerhalb Deutschlands statt, zwei Reisen führten nach Ort3 (Italien), eine nach Ort4 (Niederösterreich) und eine nach Ort5 (Vorarlberg). Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Auch sonstige Nachweise über die Gesamtkilometerzahl oder über die mit dem Kfz im Ausland und im Inland durchgeführten betrieblichen und privaten Fahrten liegen nicht vor.

Im Zeitraum 2014 bis 2016 war auf den Bf. im Inland ein Vw Polo mit dem Kennzeichen B-XYZ zugelassen (Beweis: Versicherungspolizzenübersicht der X Landesversicherung).

III. Rechtslage und rechtlich Würdigung

Der **Normverbrauchsabgabe** unterliegt gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG 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 gemäß § 1 Z 3 lit. b NoVAG auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, **sowie die Verwendung eines Fahrzeuges, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zuzulassen wäre**, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

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

Die Frage, wann ein Kraftfahrzeug widerrechtlich verwendet wird, richtet sich nach den Bestimmungen des **Kraftfahrzeuggesetzes (KFG)**.

Gemäß § 36 lit. a KFG dürfen Kraftfahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland u.a. nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind.

Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist gemäß § 79 KFG 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 und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten wurden.

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind gemäß § 82 Abs. 8 KFG idF BGBl. I 2014/26 ab 24.4.2014 bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug ohne Zulassung gemäß § 37 nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.

Die Entstehung der Normverbrauchsabgabepflicht gemäß § 1 Z 3 b NoVAG in Verbindung mit § 82 Abs. 8 KFG hat daher jedenfalls folgende Voraussetzungen:

- Es muss ein Kraftfahrzeug in Österreich auf Straßen mit öffentlichem Recht verwendet werden.
- Diese Verwendung muss einer natürlichen oder juristischen Person als Verwender zuzurechnen sein.
- Der Verwender muss seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland haben.

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland vermutet. In diesem Fall kann der Verwender den Gegenbeweis erbringen.

Die Anwendung dieser Kriterien auf den Beschwerdefall bedeutet:

Verwendung der Kfz im Inland

Im Beschwerdefall steht zwischen den Parteien außer Streit, dass das in Rede stehende Kfz vom Bf. im Inland auf Straßen mit öffentlichem Recht gefahren wurde. Es wurde daher im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG im Inland verwendet.

Verwender des Kfz

Nach der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG auch auf Fahrzeuge von Unternehmen anzuwenden. § 82 Abs. 8 KFG ist daher als *lex specialis* zu § 40 Abs. 1 KFG anzusehen (vgl. VwGH 2.12.2009, 2008/15/0276).

Wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist, ist in § 82 Abs. 8 KFG nicht geregelt. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, aber auch des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes orientiert sich dafür am Halterbegriff des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes (EKHG). Halter ist danach jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug auszuüben (vgl. OGH 18.12.2000, Ob A 150; VwGH 8.3.2010, 2009/16/0107). Den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens und des tatsächlichen Bestimmens kommt generell eine höhere Bedeutung zu als der bloßen Kostentragung (vgl. *Haller*, NoVAG, § 1 Tz 92; UFS 30.1.2013, RV/0399).

Für die Klärung der Frage, wer Verwender eines Fahrzeuges ist, ist daher nicht entscheidend, auf wen das Fahrzeug zugelassen oder wer Eigentümer desselben ist (vgl. VwGH 28.12.2011, 4.4.2012). Maßgeblich ist vielmehr, wer tatsächlich die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug hat. Das kann auch eine andere Person als der Zulassungsbesitzer oder der Eigentümer sein.

Daher ist die Verwendung von Fahrzeugen, die auf eine juristische Person im Ausland zugelassen sind, nicht notwendigerweise auch dieser Person zuzurechnen. Kommt etwa einem Arbeitnehmer der juristischen Person die Verfügungsgewalt zu, ist dieser als Verwender anzusehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Geschäftsführer einer ausländischen GmbH, dem von dieser ein Fahrzeug nicht nur für dienstliche Zwecke, sondern auch uneingeschränkt für Privatfahrten und andere Dienstfahrten ohne weitere Vorgabe zur Verwendung überlassen wurde, als Verwender dieses Fahrzeugs anzusehen (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Im Beschwerdefall hat der Bf. die Kosten für das in Rede stehende Kfz insoweit (zum Teil) getragen, als ihm für die private Verwendung ein pauschaler Sachbezug verrechnet wurde. Von der GmbH war es ihm gestattet, das Kfz sowohl für betriebliche als auch für private Zwecke zu verwenden. Von einer wie immer gearteten Einschränkung der Verwendung durch die GmbH ist nichts bekannt. Aufgrund der Position des Bf. als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer ist auch nicht von einer solchen

Einschränkung auszugehen. Er hat daher die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug innegehabt und es auch zu seinem eigenen Nutzen verwenden können.

Die Verwendung der Kfz war daher dem Bf. zuzurechnen.

Hauptwohnsitz

Der Begriff „Hauptwohnsitz“ im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG ist nach den Bestimmungen des Meldegesetzes (MeldeG) auszulegen.

Gemäß § 1 Abs. 7 MeldeG ist der Hauptwohnsitz eines Menschen an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der Bf. seinen Hauptwohnsitz Ort1, Straße1, und somit im Inland hatte.

Somit ist nach § 82 Abs. 8 KFG zu vermuten, dass sich der dauernde Standort des Kfz im Inland befunden hat.

Gegenbeweis

Eine Widerlegung der Standortvermutung ist gemäß § 82 Abs. 8 KFG nur möglich, wenn der **Gegenbeweis** erbracht wird. Dabei hat der Verwender zu beweisen, dass das Fahrzeug nicht seinen dauernden Standort im Inland hat. Der Gegenbeweis erfordert, dass das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb Österreichs zugeordnet werden kann (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

Die Beurteilung, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort außerhalb Österreichs hat, setzt Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einen bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

Kriterien für diese Beurteilung sind z.B., die Vorgabe von Dienstreisen, der Umfang der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und im Ausland sowie der Umfang der privaten Verwendung des Fahrzeuges. Dabei hat die Beurteilung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der Verhältnisse zu erfolgen (vgl. z.B. BFG 25.2014, RV/1100104/2011; *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz § 1 Tz 138).

Die Beweislast für den Gegenbeweis trifft den Verwender. Diese Beweispflicht umfasst schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges auch die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde

Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich gelegen ist. Um diesen Gegenbeweis erbringen zu können, hat diese Person dabei von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischem Standort anzusehen ist, und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025 ; VwGH 3.10.2016, Ra 2016/02/0151) . Die Beweismittel für den Gegenbeweis sind unbegrenzt. Reine Behauptungen reichen jedenfalls nicht aus (*Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz, § 1 Tz 128).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("Gegen **beweis** ") ist eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist (vgl. z.B. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212, zur Beweiskraft eines Fahrtenbuchs). 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 (UFS RV/0077-I/04; BFG vom 26.09.2016, RV/1100058/2015; *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz 2017, § 1 Tz 127 und 128).

Der Bf. hat zur Widerlegung der Standortvermutung vorgebracht, das Kfz werde weitaus überwiegend im Ausland verwendet und dazu eine Erinnerungsliste über „größere Geschäftsfahrten 2014“ vorgelegt. Damit wurde aber kein Gegen **beweis** erbracht.

Wie oben ausgeführt, setzt die Beurteilung, ob der Gegenbeweis gelungen ist oder nicht, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht.

Derartige Feststellungen können im Beschwerdefall, wie weiter oben zum Sachverhalt bereits ausgeführt wurde, nicht getroffen werden, stehen doch weder die gesamten mit dem Kfz in den Jahren 2014 bis 2016 zurückgelegten Kilometerzahl noch die jeweiligen mit dem Kfz durchgeführten betrieblich und privat veranlassten Fahrten noch die dabei zurückgelegten Kilometer fest. Daher kann auch gar nicht beurteilt werden, in welcher Weise und in welchem Umfang das Kfz tatsächlich verwendet worden ist. Aus diesem Grund ist es für den Beschwerdefall auch nicht entscheidend, ob für die Beurteilung der „weitaus überwiegenden Verwendung im Ausland“ nun eine „starre Grenze“ von 80% herangezogen wird oder nicht. Aufgrund der vorliegenden Aktenlage kann die Auslandsverwendung des Kfz überhaupt nicht festgestellt werden und damit auch nicht, ob die Verwendung des Kfz nun „lediglich“ zu 75 % oder zu 65% oder einem noch geringeren Umfang im Ausland erfolgt ist. Diese Unsicherheit geht, da § 82 Abs. 2 KFG eine Beweislastumkehr vorsieht, zu Lasten des Bf.

Bereits aus diesem Grund ist der Gegenbeweis als nicht erbracht anzusehen.

Im Übrigen wäre der Beschwerde auch dann kein Erfolg beschieden sein, wenn der Entscheidung die Angaben der Steuervertretung über die betrieblichen Fahrten im Ausland (Liste 2014), über die mit dem Kfz insgesamt zurückgelegten Kilometer (38.000 km bis 40.000 km) und die auf die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstelle entfallenden jährlichen Kilometer (7.800 km) zugrunde gelegt würden.

Die Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort und zurück, die zum weitaus größten Teil auf inländischen Straßen durchgeführt wurden sind, sind nicht als betrieblich, sondern als privat zu beurteilen, weil den Nutzen daraus nicht die GmbH, sondern der Bf. gezogen hat. Dementsprechend ist dafür von seiner Arbeitgeberin auch ein Sachbezug angesetzt worden. Die einkommensteuerliche Behandlung der Kosten von Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstelle ist in diesem Zusammenhang nicht entscheidend (vgl. dazu auch VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276, wo die Fahrten zwischen Wohnsitz und Betrieb als Privatfahrten eingestuft wurden).

Zudem hat der Bf., wie er selbst angegeben hat, das Kfz auch für Urlaubsreisen im Ausland verwendet. Auch wenn über die Art und den Umfang dieser Reisen keine genauen Feststellungen getroffen werden können, sind diese doch mit Sicherheit der privaten Verwendung zuzurechnen. Dass der Bf. außer diesen keine weiteren privaten Fahrten mit dem Kfz durchgeführt haben soll, ist nicht beweisen und auch nicht glaubwürdig. Immerhin hat die GmbH für sonstige private Fahrten einen monatlichen Sachbezug in Höhe von 591,00 Euro angesetzt, ein Betrag, der höher ist als jener, den sie für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort und retour (407,79 Euro) angesetzt hat. Berücksichtigt man, dass der Bf. die für diese Fahrten zurückgelegte jährliche Wegstrecke mit 7.800 km angegeben hat, müsste das Kfz in einem deutlich höheren Ausmaß für sonstige private Fahrten verwendet worden sein. Schließlich ist nicht davon auszugehen, dass jährlich ein Sachbezug in dieser Höhe angesetzt wurde, ohne dass das Kfz auch in entsprechendem Maße für private Fahrten eingesetzt wurde.

Insgesamt wären daher die für private Zwecke zurückgelegten Kilometer mit mindestens ca. 16.000 im Jahr anzusetzen. Auch die vorgelegte Erinnerungskiste mit den angegebenen betrieblichen Fahrten 2014 über 26.834 km lässt eine Differenz zu den angegebenen ungefähren Gesamtkilometern von ca. 40.000 km offen, die offensichtlich mit Privatfahrten zu schließen ist. Dann läge der Anteil an der privaten Verwendung des Kfz aber bei über 30%. Von einer lediglich untergeordneten Privatnutzung kann in diesem Fall nicht gesprochen werden.

Zu dieser beträchtlichen privaten Verwendung und dem Umstand, dass der Bf. mit dem Kfz täglich vom Wohnort zum Arbeitsort und wieder zurück gefahren und das Kfz daher regelmäßig am inländischen Wohnsitz des Bf. gestanden ist, kommt noch hinzu, dass der Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer auch über den jeweiligen betrieblichen Einsatz selbst entscheiden konnte und auch betriebliche Fahrten von zu Hause aus angetreten ist. Diese Verbindung aus Verfügungsgewalt über das Kfz und tatsächliche intensive private

Verwendung des Kfz führte auch bei einer weitgehenden Berücksichtigung der Angaben des Bf. im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht zu einem geglückten Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG. Vielmehr wäre auch in diesem Fall die Verwendung desselben dem Bf. und nicht der GmbH zuzurechnen und der dauernde Standort des Kfz als im Inland gelegen anzunehmen.

Entstehung der Steuerschuld

Da das Kfz seinen dauernden Standort in Österreich hatte, durfte es ohne Zulassung nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung im Inland verwendet werden.

Bis zur Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG, BGBl. 2014/26, mit Wirkung ab 24.4.2014, wurde diese Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet unterbrochen und begann sie mit der neuerlichen Einbringung jeweils neu zu laufen (vgl. VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; 25.4.2016, 2015/16/0031; 30.6.2016, 2016/16/0031).

Erst mit Inkrafttreten der § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung BGBl. 2014/26 mit dem auf die Kundmachung folgenden Tag, dem 24.4.2014 (der Verfassungsgerichtshof hatte die ursprüngliche rückwirkende Inkraftsetzung per 14.8.2002 als verfassungswidrig aufgehoben), unterbricht eine vorübergehende Verbringung eines Fahrzeuges aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht mehr.

Für den Beschwerdefall bedeutet das, dass der Zeitpunkt der Einbringung der Kfz mit dem 24.4.2014 anzunehmen war. Denn aufgrund der beruflichen Tätigkeit des Bf. in Ort2 und der Tatsache, dass er für die Fahrten von Ort1 nach Ort2 und zurück das in Rede stehende Kfz verwendet hat, muss im Zweifel davon ausgegangen werden, dass die Monatsfrist bis 23.4.2014 immer wieder unterbrochen wurde. Dann kann aber auch davon ausgegangen werden, dass das KFZ am 24.4.2014 vom Bf. in das Bundesgebiet eingebracht oder hier verwendet wurde.

Mit dem Zeitpunkt der Einbringung entstand gemäß § 7 Z 2 NoVAG auch die Normverbrauchsabgabenschuld.

Die Kraftfahrzeugsteuerpflicht entstand gemäß § 4 Abs. 3 KfzStG mit Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzte, das war der 1. April 2014.

Als Verwender der Kfz war der Bf. gemäß § 4 Z 3 NoVAG und § 3 Z 2 KfzStG auch Schuldner der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer.

Festsetzung der Normverbrauchsabgabe

Die Erhebung der Abgabe obliegt gemäß § 11 Abs. 2 NoVAG in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 1a und Z 2 dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen Hauptwohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung eine Anmeldung (Fälligkeitstag) beim

Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Auf den Beschwerdefall übertragen heißt das, dass der Bf. spätestens einen Monat nach Verwirklichung des Abgabentatbestandes (das war der 24.4.2014) eine Abgabenerklärung mit der Selbstberechnung der Abgabe beim zuständigen Finanzamt einreichen hätte müssen.

Die Normverbrauchsabgabe ist somit eine Selbstberechnungsabgabe im Sinne des § 201 BAO, das heißt, der Abgabepflichtige hat die Abgabe selbst zu berechnen und abzuführen. Kommt der Abgabepflichtige der Pflicht zur Selbstberechnung der Abgabe nicht nach, kann die Abgabe gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO von Amts wegen festgesetzt werden.

Da der Bf. für das in Rede stehende Kfz keine Normverbrauchsabgabeerklärung abgegeben und keine Normverbrauchsabgabe entrichtet hatte, war das Finanzamt Feldkirch als zuständiges Finanzamt berechtigt, die Abgabe mit Bescheid festzusetzen.

Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuern

Gem. § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.

Gemäß § 6 Abs. 4 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauf folgenden Jahres eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge beim Finanzamt abzugeben, eine abschließende Veranlagung ist aber nicht vorgesehen. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den im Abs. 3 genannten Fälligkeitstag.

Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum ist damit das Kalendervierteljahr und die maßgebliche Abgabe der Vierteljahresbetrag.

Wurde keine Kfz-Steuer abgeführt, kommt eine Vorschreibung durch das Finanzamt nur in den in § 201 BAO geregelten Fällen in Betracht.

Diese Vorschrift lautet:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) ...

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Voraussetzung für die Festsetzung ist damit eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen, den selbst berechneten Betrag dem Finanzamt bekannt zu geben.

Anders als etwa bei Umsatzsteuer (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) oder der NoVA (Anmeldung gem. § 11 NoVAG 1994) und anderen Selbstberechnungsabgaben besteht für Kfz-Steuerpflichtige eine Bekanntgabeverpflichtung nur im Wege der Jahreserklärung.

Da diese bis spätestens **31. März des Folgejahres** einzureichen ist, ist eine Festsetzung gem. § 201 BAO durch das Finanzamt erst dann zulässig, wenn diese Frist ungenützt verstrichen ist.

Beim angefochtenen Bescheid vom 17. Jänner 2017 über die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer handelt es sich um die in einen Bescheid zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben (§ 201 Abs. 4 BAO). Dabei hat das Finanzamt mehrere Quartale zu den Zeiträumen 4-12/2014, 1-12/2015 und 1-12/2016 zusammengefasst.

Die Festsetzung von Kfz-Steuer für das Jahr 2016 war aber frühestens am 1. April 2017 zulässig. Da die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2016 bereits am 17. Jänner 2017 und damit vor der gesetzlichen Zulässigkeit erlassen wurde, ist diese rechtswidrig. In Bezug auf die Kfz-Steuer für 10-12/2017 erfolgte die Vorschreibung sogar vor ihrer Fälligkeit am 15.2.2017.

Zusammengefasste Festsetzungen können nur einheitlich beurteilt werden (vgl. BFG 7.8.2017, RV/5100639/2013). Da die Festsetzung für einen Teil der Steuern zu früh erfolgte, war der gesamte Bescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet und aufzuheben.

Wurde die Kfz-Steuer zwischenzeitig in richtiger Höhe einbezahlt, besteht kein weiterer Bedarf für einen Abgabenbescheid. Ist dies nicht erfolgt, ist das Finanzamt nicht daran gehindert, entsprechende Festsetzungen durchzuführen, da dem keine res iudicata entgegensteht (vgl. BFG 3.4.2014, RV/6100464/2013; BFG 7.8.2017, RV/6100442/2017) .

IV. 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.

Soweit mit dieser Entscheidung überhaupt Rechtsfragen zu beantworten waren, waren diese bereits durch die anzuwendenden Gesetze und die dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt. Die übrigen Fragen betrafen solche des Sachverhaltes bzw. der Beweiswürdigung und waren von keinem den Einzelfall übersteigenden Interesse.

Dieses Erkenntnis ist daher nicht von der Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 15. Mai 2019