

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch die Thurnher Wittwer Pfefferkorn & Partner Rechtsanwälte GmbH, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 18.11.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 13.10.2016 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 03/2016 und Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 3-9/2016 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 3/2016 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Normverbrauchsabgabe wird auf einer Bemessungsgrundlage von 7.021,22 Euro unter Anwendung eines Steuersatzes von 8% und unter Berücksichtigung eines Abzugspostens gemäß § 6 Abs. 3 NovAG in Höhe von -300,00 Euro mit **261,70 Euro** festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Der Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 3-9/2016 wird aufgehoben.

III. 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 3/2016 in Höhe von 303,98 Euro und Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 3-9/2016 in Höhe von 238,70 Euro für einen Opel Adam mit dem deutschen Kennzeichen xxx (in der Folge: Kfz) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, die in der Straße1 in Ort1 wohnhafte Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) habe das auf die Firma1 KG zugelassene Kfz seit März 2016 regelmäßig auf österreichischen Straßen verwendet. Das Kfz sei der Bf. aufgrund eines Sponsoringvertrages von der KG auch zur privaten Verwendung überlassen worden. Sie sei daher als Verwenderin des Kfz anzusehen. Aufgrund der

Standortvermutung des § 82 Abs. 8 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KFG) sei der dauernde Standort des Kfz im Inland anzunehmen. Ein Gegenbeweis zu dieser Vermutung sei ihr nicht gelungen.

In der am 18.11.2016 erhobenen **Beschwerde** wandte die Bf. durch ihre Steuervertretung gegen diese Bescheide zusammengefasst ein (zur genauen und vollständigen Begründung wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen),

- die Vereinbarung im Sponsoringvertrag beziehe sich nicht auf das in Rede stehende Kfz und die Bf. sei über dieses auch nicht Verfügungsberechtigt;
- die Vorschreibung der Fahrzeugsteuern verstoße gegen die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit;
- das Finanzamt habe sich auf eine unrichtige Beilage der Polizeiinspektion gestützt und damit gegen die amtliche Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO verstoßen;
- der Bf. sei im Zeitpunkt der Befragung durch die Polizeiinspektion Ort1 bereits Beschuldigtenstatus zugekommen, womit gegen Artikel 6 EMRK verstoßen worden sei;
- das Finanzamt habe es unterlassen, die für die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und die Kraftfahrzeugsteuer herangezogene Bemessungsgrundlage zu begründen und der vom Finanzamt als gemeiner Wert herangezogene Betrag in Höhe von 7.108,88 Euro sei nicht nachvollziehbar, weshalb die angefochtenen Bescheide mit einem wesentlichen Verfahrensmangel behaftet seien.

Die Steuervertretung stellte die **Anträge**,

- die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben,
- in *eventu* gemäß § 274 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und im Anschluss die angefochtenen Bescheide aufzuheben,
- in *eventu* gemäß § 278 BAO die angefochtenen Bescheide aufzuheben und das Verfahren an die belangte Behörde zurückzuverweisen,
- in *eventu* die Entscheidung gemäß § 271 BAO bis zur Erledigung der beim Landesverwaltungsgericht Vorarlberg anhängigen Beschwerde gegen das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Bregenz, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über diese Beschwerde sei, auszusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.4.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 23.5.2017 stellte die Steuervertretung den Antrag, die Beschwerde möge dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werden (**Vorlageantrag**).

Am 22.6.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde mitsamt den bezughabenden Aktenteilen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und stellte den Antrag, die Beschwerde abzuweisen.

Mit Schreiben vom 2.4.2019 teilte die Steuervertretung dem Bundesfinanzgericht mit, dass die für 10.4.2019 angesetzte mündliche Beschwerdeverhandlung von Seiten der Bf. unbesucht bleibe, was einem Verzicht auf die Durchführung der mündlichen Beschwerdeverhandlung gleichkam.

II. Sachverhalt

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

Die Bf. ist seit dem Jahr 2014 in Österreich wohnhaft. Zunächst hatte sie ihren Wohnsitz im Straß2 in Plz3 Ort3, dann wohnte sie vom 8.4.2015 bis zum 28.3.2017 in der Straße1 in Ort1. Seitdem wohnt sie in der Straße3 in Plz3 Ort3. An letzteren beiden Adressen war sie auch mit Hauptwohnsitz gemeldet (Beweis: Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2018, Abfrage im Zentralen Melderegister). Sie hat zwei Kinder, die mit ihr an ihrem Hauptwohnsitz wohnen und in Ort3 zur Schule gehen (Beweis: Niederschrift vom 17.6.2016 über die Vernehmung der Bf. durch die Finanzpolizei).

Vom 24.3.2014 bis zum 30.6.2016 war sie bei der Firma2 in Ort3 als Maschinenführerin beschäftigt. Seit 8.3.2017 arbeitet sie bei der Firma3 (Beweis: Angaben in den entsprechenden Lohnzetteln).

Daneben war sie als Schwimmtrainerin beim Schwimmclub X und als Kampfrichterin bei Schwimmwettbewerben in Österreich und Deutschland tätig.

Mit einem zwischen der Bf. und der Firma1 KG, Straße4, Plz2 Ort2 (in der Folge kurz: KG) abgeschlossenen Sponsoringvertrag vom 2.1.2016 überließ die KG der Bf. neben einer Schwimmbekleidung und einer weiteren Ausrüstung (Trainingsanzug, Badetücher, Kopfbedeckung etc.) ein auf die KG zugelassenes und mit einer Werbeaufschrift versehenes Fahrzeug der Marke Opel Adam mit dem deutschen Kennzeichen xxx (Kfz) zur Nutzung im Rahmen ihrer Tätigkeit als freie Redakteurin für den Sportblog yyy sowie zur Bewerbung bei Wettkämpfen und sportlichen Veranstaltungen im Rahmen ihrer Tätigkeit als Schwimmtrainerin und Wettkampfrichterin. Die Bf. durfte das Dienstfahrzeug ohne Einschränkung auch für private Zwecke nutzen.

Im Gegenzug verpflichtete sich die Bf. dazu, die vorgegebene Werbung gut sichtbar an geeignete Stellen zu platzieren und/oder in geeigneter Weise zu erwähnen (redaktionelle und journalistische Berichterstattung im Sportblog) sowie bei Wettkämpfen und Veranstaltungen sowie zu Recherchen im Raum Baden-Württemberg, Bayern und Vorarlberg werbewirksam einzusetzen und wöchentlich 2 News-Artikel im Sportblog im Rahmen der sportlichen Tätigkeiten zu veröffentlichen. Zudem war sie verpflichtet, an den zweimal wöchentlich stattfindenden Meetings in der Niederlassung der KG in Ort4 persönlich teilzunehmen (Beweis: § 1 Sponsoringvertrag).

Die für das Kfz anfallenden Unterhaltskosten wie Inspektionen, Reparaturen, Versicherung etc. waren von der KG zu tragen (Beweis: § 5 Sponsoringvertrag). Die Benzinkosten hatte die Bf. zu bezahlen (Beweis: Niederschrift vom 17.6.2016 über die Vernehmung der Bf. durch die Finanzpolizei).

Die Bf. verwendete das Kfz zu den Fahrten zur Arbeitsstelle bei der Firma² in Ort³, zu Urlaubsfahrten und zu anderen privat veranlassten Fahrten sowie zu Fahrten zu Schwimmwettkämpfen und Schwimmveranstaltungen im Rahmen des Sponsoringvertrages im Raum Baden Württemberg, Bayern und Vorarlberg (Beweis: Niederschrift vom 17.6.2016 über die Vernehmung der Bf. durch die Finanzpolizei). Konkrete Feststellungen über den Umfang und die Art der tatsächlichen Verwendung des Kfz können aufgrund der vorliegenden Aktenlage nicht gemacht werden, da weder diesbezügliche Angaben der Bf. noch ein Fahrtenbuch oder sonstige Beweisunterlagen vorliegen, aufgrund welcher sich derartige Feststellungen treffen ließen.

Die Bf. besaß kein weiteres privates Kraftfahrzeug.

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 Kraftfahrzeuges widerrechtlich verwendet wird, richtet sich nach den Bestimmungen des **Kraftfahrzeuggesetzes (KFG)**.

Gemäß § 36 lit. a KFG dürfen Kraftfahrzeuge mit ausländischem 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 Fahrzeugs im Inland vermutet. In diesem Fall kann der Verwender den Gegenbeweis erbringen.

Die Anwendung dieser Kriterien auf den Beschwerdefall bedeutet:

Verwendung des Kfz im Inland

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass das in Rede stehenden Kfz von der 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 Fahrzeugs 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.

Im Beschwerdefall hat die KG die Reparatur-, Service –und Versicherungskosten für das in Rede stehende Kfz die KG getragen. Die Benzinkosten hatte die Bf. selbst zu finanzieren. Die Kosten für das Kfz wurden somit zwischen der KG und der Bf. geteilt. Durch die Verwendung des Kfz entstand der KG ein Werbenutzen, während der Nutzen für die Bf. darin bestand, ein Kraftfahrzeug zur Verfügung zu haben, das sie auch privat verwenden konnte, ohne hierfür einen Kaufpreis oder Leasingraten bezahlen zu müssen. Vor allem aber konnte sie über das Kfz nach eigener Entscheidung verfügen und es ohne Einschränkung auch für private Zwecke zu verwenden. Lediglich bei Wettkämpfen musste sie es zur Bewerbung einsetzen. Diese freie Verfügungsmöglichkeit über das Kfz ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jenes Kriterium, dem bei der Beurteilung der Verwendereigenschaft das stärkste Gewicht zukommt. Denn damit konnte die Bf. ein Kraftfahrzeug in einer Weise verwenden, als wäre es ihr eigenes. Dass die KG einen Teil der Kosten selbst getragen und aus der Verwendung desselben einen Werbenutzen gezogen hat, tritt dem gegenüber in den Hintergrund.

Die Verwendung der Kfz war daher der 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 die Bf. ihren Hauptwohnsitz Ort3 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).

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, Normverbrauchsabgabengesetz, § 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, Normverbrauchsabgabengesetz 2017, § 1 Tz 127 und 128).

Im Beschwerdefall hat die Bf. keinerlei Versuch unternommen, einen derartigen Gegenbeweis zu erbringen.

Damit befand sich der dauernde Standort des Kfz im Inland.

Zu den in der Beschwerde gegen die Steuerfestsetzungen vorgetragenen Einwendungen Argumenten ist zu sagen:

1. Die Vereinbarung im Sponsoringvertrag hat ausdrücklich das Kfz zum Inhalt. Ob dieses gegen ein anderes Kraftfahrzeug getauscht werden hätte können, ist für die hier zu entscheidende Streitfrage unmaßgeblich, zumal die Bf. unstrittig das Kfz und kein anderes Fahrzeug verwendet hat. Dass es für die Frage der Verwendung eines

Fahrzeuges im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG nicht darauf ankommt, dass der Verwender auch Eigentümer oder Zulassungsbesitzer des Fahrzeugs ist, wurde bereits weiter oben unter **Verwender des Kfz** ausgeführt.

2. Die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit steht der Erhebung von Zulassungssteuern in sog. „Inbound-Fällen“, in den Fällen also, in denen ein Gebrauchtfahrzeug aus dem EU-Ausland in das Inland eingeführt wird, nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nicht entgegen, weil die Zulassungssteuer auch von gebietsansässigen Personen und unabhängig von der Staatsangehörigkeit entrichtet werden muss (EuGH 29.4.2003, Rs C-387/01, Weigel/Weigel). Auch die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit, der Dienstleistungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit werden durch die Erhebung einer Zulassungssteuer in sog. Inbound-Fällen nicht verletzt (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, Einführung Tz 49ff.).

3. Mit der in der Beschwerde behaupteten Unstimmigkeit in der Stellungnahme der Polizeidirektion Ort1, die darin bestanden habe, dass die von der Polizeidirektion am 12.4.2016 durchgeführten Befragung der Bf. nicht in der Liste über die Feststellungen des Kfz auf dem Parkplatz Ort3 Straße 17 enthalten sei und dass die Eintragung zwischen den Zeilen 20.3.2016 und 21.3. 2016 unleserlich gemacht worden sei, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Dass das in Rede stehende Kfz von der Bf. auf inländischen Straßen verwendet wurde, ist zwischen den Parteien unstrittig. Es trifft daher nicht zu, dass die Liste der Polizeidirektion Ort1 die zentrale Grundlage für die angefochtenen Bescheide ist. Dementsprechend hat sich das Bundesfinanzgericht in dieser Entscheidung auch nicht auf diese Liste gestützt. Ob die Auflistung der Polizeidirektion Ort1 über die Feststellung des Kfz auf dem Parkplatz Ort3 Straße 17 unvollständig oder in einzelnen Fällen unrichtig ist oder nicht, ist daher in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Abgesehen davon kann aus den angezeigten Mängeln dieser Liste aber auch nicht der Schluss gezogen werden, diese sei deshalb zur Gänze unrichtig. Mit den in diese Liste eintragenen Sichtungen des Kfz am Wohnsitz der Bf. wird schließlich nur bestätigt, was ohenin außer Streit steht, nämlich dass die Bf. das Kfz auch zu privaten Zwecken verwendet hat.

4. Im Beschwerdefall steht die Richtigkeit der Abgabefestsetzungen im Rahmen eines Abgabenverfahrens und nicht die Festsetzung einer Strafe im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens in Streit. Zudem besteht im Rahmen der BAO kein Beweisverwertungsverbot. Mit den Ausführungen betreffend Art. 6 EMRK ist daher für die Beschwerde nichts gewonnen.

5. Hinsichtlich der Einwendungen zur Berechnung der Abgaben wird auf Ausführungen weiter unten unter "Berechnung der Normverbrauchsabgabe" und "Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer" verwiesen.

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.

Da die Bf. das Kfz seit März 2016 im Inland benutzte, ist gemäß § 7 Z 2 NoVAG mit März 2016 auch die Normverbrauchsabgabenschuld entstanden.

Die Kraftfahrzeugsteuerpflicht entstand gemäß § 4 Abs. 3 KfzStG mit Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzte, somit mit 1. März 2016.

Als Verwenderin der Kfz war die Bf. gemäß § 4 Z 3 NoVAG und § 3 Z 2 KfzStG auch Schuldnerin 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 die Bf. spätestens einen Monat nach Verwirklichung des Abgabentatbestandes 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 Abgabenschuldner hat die Abgabe selbst zu berechnen und abzuführen. Kommt der Abgabenschuldner der Pflicht zur Selbstberechnung der Abgabe nicht nach, so kann die Abgabe gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO von Amts wegen festgesetzt werden.

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

Berechnung der Normverbrauchsabgabe

Gemäß § 5 Abs. 2 erster NoVAG ist die Abgabe in den Fällen des § 1 Z 3 und Z 4 nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Die Normverbrauchsabgabe gehört gemäß § 5 Abs. 3 NoVAG nicht zur Bemessungsgrundlage.

In der Praxis wird der gemeine Wert eines Gebrauchtfahrzeuges aus den inländischen Eurotax-Notierungen für Gebrauchtfahrzeuge abgeleitet. Dabei gilt der Mittelwert aus

Händler-Einkaufspreis und Händler-Verkaufspreis als gemeiner Wert des Fahrzeuges (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, § 5 Tz 40).

Der Steuersatz bestimmt sich gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG nach der folgenden Formel:
 CO_2 – Emissionswert in Gramm je Kilometer minus 90 Gramm dividiert durch fünf. Der Höchststeuersatz beträgt 32%. Gemäß § 6 Abs. 3 NoVAG beträgt der Abzugsposten für Fahrzeuge mit Dieselmotor ab 1. Jänner 2016 300,00 Euro.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt die NoVA für das Kfz auf einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 7.108,92 Euro unter Anwendung eines Steuersatzes von 8% und unter Berücksichtigung eines Abzugspostens gemäß § 6 Abs. 3 in Höhe von -264,74 Euro mit 303,98 Euro festgesetzt, wobei es die Bemessungsgrundlage aus dem Mittelwert des Händlereinkaufspreises (8.145,00 Euro) und des Händlerverkaufspreises (10.054,00 Euro) für ein Fahrzeug von Marke und Typ des Kfz nach den Eurorax-Notierungen ermittelt hat.

Die damit errechnete NoVA ist in ihrer Höhe tatsächlich nicht richtig.

Der Mittelwert aus dem Händlereinkaufspreis in Höhe von 8.145,00 Euro und dem Händler-Verkaufspreis in Höhe von 10.054,00 Euro ergibt 9.099,50 Euro. Rechnet man aus diesem Betrag 20% Umsatzsteuer und 8% NoVA heraus, gelangt man zu einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 7.021,22 Euro.

Auf diese Bemessungsgrundlage ist der verbrauchsabhängige Steuersatz von 8% anzuwenden. Das ergibt eine Steuer in Höhe von 561,70 Euro.

Von diesem Betrag ist ein Abzugsposten gemäß § 6 Abs. 3 NoVAG in Höhe von 300,00 Euro abzuziehen. Die Normverbrauchsabgabe beträgt daher 261,70 Euro und nicht 303,98 Euro.

Insoweit war der Beschwerde teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

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 der Umsatzsteuer (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) oder der NoVA (Anmeldung gem. § 11 NoVAG 1991) 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 13. Oktober 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 zum Zeitraum 3-9/2016 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 3-9/2016 bereits am 13. Oktober 2016 und damit vor der gesetzlichen Zulässigkeit erlassen wurde, ist

diese rechtswidrig. In Bezug auf die Kfz-Steuer für das 3. Quartal 2016 erfolgte die Vorschreibung sogar vor ihrer Fälligkeit am 15.11.2016. Zudem ist eine Zusammenfassung der Monate 3-9/2016 vom Gesetz nicht vorgesehen. Werden die ersten drei Quartale zusammengefasst, hat die Vorschreibung für die Monate 1-9 zu erfolgen.

Zusammengefasste Festsetzungen können nur einheitlich beurteilt werden (vgl. BFG 7.8.2017, RV/5100639/2013). Da die Festsetzung der Steuern zu früh erfolgte und Monate unrichtig zusammengefasst wurden, 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).

Zusammengefasst war daher wie folgt zu entscheiden:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 3/2016 war insoweit teilweise stattzugeben, als die Normverbrauchsabgabe auf einer Bemessungsgrundlage von 7.021,22 Euro unter Anwendung eines Steuersatzes von 8% und unter Berücksichtigung eines Abzugspostens gemäß § 6 Abs. 3 NovAG in Höhe von -300,00 Euro mit **261,70 Euro** neu festzusetzen war. Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 3-9/2016 war aufzuheben

Dem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 278 Abs. 1 BAO war nicht stattzugeben, weil das Finanzamt keine Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Auch dem Antrag auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO konnte nicht stattgegeben werden. Eine derartige Aussetzung steht im Ermessen der Gerichte.

Die Partei hat keinen Rechtsanspruch auf Aussetzung (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 271 Tz 17). Das Bundesfinanzgericht sah keine Veranlassung, von diesem Ermessen Gebrauch zu machen und die Aussetzung der Entscheidung zu verfügen, zumal damit keinerlei Vereinfachung des Verfahrens erreicht werden hätte können und zudem das Bundesfinanzgericht an die Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes auch nicht gebunden gewesen wäre.

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