

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch RA, Adr2, über die Beschwerden vom 12. und 15.04.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA, Steuernummer, vom 11. bzw. 22.03.2013 betreffend **Normverbrauchsabgabe 8/2011** sowie **Kraftfahrzeugsteuer 9-12/2011** und **Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2012**

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden 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 (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Deutschland/OrtD, deren Geschäftsgegenstand in der Tätigkeit besteht. Er hält 50% der Anteile. Ebenso wie der zweite Gesellschafter ist er auch als Geschäftsführer der GmbH tätig.

Mit Vertrag vom 07.07.2011 leaste die Gesellschaft bei einem deutschen Autohaus einen Porsche, den sie dem Bf als Geschäftsführer zur Nutzung zur Verfügung stellte. Es bestand diesbezüglich eine mündliche Vereinbarung zwischen ihm und der Gesellschaft. Der Gattin des Bf's wurde ebenfalls ein uneingeschränktes Nutzungsrecht am Fahrzeug eingeräumt. Für die Privatnutzung durch den Bf wurde nach dem

Nutzungsverhältnis ein Privatanteil verrechnet. Auch der zweite Geschäftsführer der Gesellschaft hatte als Dienstwagen einen von der GmbH geleasteten Porsche in Gebrauch. Das Fahrzeug des Bf's wurde von der GmbH in Deutschland angemeldet und hatte daher ein deutsches Kennzeichen. Da die GmbH im Wesentlichen auf größere Aufträge spezialisiert ist, wurde der Porsche verwendet, um bei den Auftragsverhandlungen einen entsprechenden Eindruck zu hinterlassen. Für Gebrauchszwecke (vorwiegend Werkzeugtransport) verfügte die GmbH noch über einen Kastenwagen VW und einen Nissan Pick-Up.

Der Porsche wurde vom Bf vorwiegend betrieblich genutzt. Seine Gattin verwendete das streitgegenständliche Fahrzeug nur für Fahrten zur bzw. Besorgungsfahrten für die GmbH (Bank, Steuerberater etc.). Für Privatfahrten stand ihr ein eigener PKW zur Verfügung. Um den Porsche während bei Baustellenbesuchen durch den Bf nicht unbeaufsichtigt zu lassen, war er sehr häufig in Adr3 (Österreich) abgestellt. Dort bewohnt die Gattin des Bf's mit den beiden Söhnen ein ihr gehöriges Einfamilienhaus. Auch der Bf hatte dort in den streitgegenständlichen Zeiträumen einen Wohnsitz. Einen weiteren Wohnsitz hatte er in OrtD (Deutschland) am Sitz der GmbH, wo sich auch deren Büro befindet, begründet. Der Porsche stand dem Bf seit 25.07.2011 zur Verfügung. Wie aus dem Fahrtenbuch ersichtlich, führte dieser im Juli 2011 fast täglich Fahrten damit durch. Auch im August 2011 verwendete er den Porsche mehrmals. Die Fahrten starteten teilweise direkt in OrtD, dem Sitz der Gesellschaft bzw. deutschem Wohnsitz des Bf's. Im Falle der Abfahrt vom nur circa 20 km entfernten Familienwohnsitz in Österreich, wo das Fahrzeug häufig abgestellt war, führten die Reisen mehrmals über OrtD, den Sitz der GmbH. Der Besuch der Ziele in Österreich (Schladming, Stadt, Ried, Mürzzuschlag, Villach) wurde zum Teil auch mit einem Besuch der vom Bf zu betreuenden Baustelle in OrtD2, Deutschland verbunden. Der Bf verbrachte den streitgegenständlichen Porsche somit in den Monaten Juli bis Dezember 2011 sowie Jänner bis Dezember 2012 regelmäßig, auf jeden Fall mehrmals innerhalb eines einmonatigen Zeitraumes nach Deutschland (zwecks Besuchs des Büros der GmbH bzw. deutscher Baustellen) und wurde das Fahrzeug während dieses Zeitraumes auch jeweils wieder regelmäßig nach Österreich eingebracht (zwecks Besuchs des Familienwohnsitzes bzw. österreichischer Auftraggeber).

Mit „Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 8/2011“ vom 11.03.2013 wurde vom Finanzamt gegenüber dem Bf für den streitgegenständlichen Porsche Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben. Weiters wurde dem Bf mit „Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 9-12/2011“ sowie „Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2011“, jeweils vom 22.03.2013, Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben.

Gegen sämtliche Bescheide erhob der Bf durch seinen Rechtsanwalt mit Schriftsätzen vom 12.04.2013 bzw. 15.04.2013 Berufung, wobei sich diese gegen die Qualifikation des Bf's als Verwender und die Annahme dessen Hauptwohnsitzes und der sog. Standortvermutung in Österreich richtete.

Das Finanzamt hatte die gegenständlichen Berufungen aufgrund der Änderung der Bundesabgabenordnung durch BGBl I 14/2013 gemäß § 323 Abs. 37 BAO ab 01.01.2014 als Beschwerden zu behandeln und darüber mittels Beschwerdeverentscheidung zu entscheiden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.11.2105 wies es die Beschwerden (vormals "Berufungen") ab, indem es auf die tatsächliche Verfügungsgewalt des Bf's über das streitgegenständlichen Fahrzeug und das Bestehen eines Hauptwohnsitzes (Mittelpunkt der Lebensinteressen) des Bf's am Familienwohnsitz in Österreich hinwies.

Mit Vorlageanträgen vom 14. bzw. 18.12.2015 beantragte der Bf durch seinen Rechtsanwalt die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Dem kam die belangte Behörde mit Vorlagebericht vom 03.06.2016 nach.

II) Beweiswürdigung:

1. Beweis wurde im gegenständlichen Verfahren zunächst erhoben durch Einsichtnahme in die von der belangten Behörde im Zuge der Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht elektronisch übermittelten Aktenteile:

1.1. Aus den Antwortschreiben (samt beigelegtem Leasingvertrag und Abrechnung über die Leasingraten) vom 16.11.2012, 04.12.2012 und 06.03.2013 auf an die Gattin des Bf's gerichtete Ergänzungsersuchen des Finanzamtes zwecks Prüfung der Normverbrauchsabgabe-, Umsatzsteuer- und Kraftfahrzeugsteuerpflicht ergab sich, dass der streitgegenständliche Porsche von der GmbH von einem deutschen Autohaus geleast und dem Bf als deren Geschäftsführer ab Juli 2011 zur Verfügung gestellt worden war. Es ging daraus auch die Art der Nutzung durch den Bf und dessen Gattin hervor. Vor allem wurde bereits im ersten Antwortschreiben vom 16.11.2012 zugestanden, dass der Porsche meistens am Wohnsitz der Ehefrau abgestellt war, um ihn während der Baustellenbesuche des Bf's nicht unbeaufsichtigt zu lassen. Vorgelegt wurde auch das Fahrtenbuch 2011 und 2012.

1.2. Die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 8/2011 und Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 9-12/2011 sowie 1-12/2012 geht aus den vom Finanzamt übermittelten Bescheiden hervor.

1.3. Ebenso wurden von der belangten Behörde die entsprechenden Berufungsschriftsätze samt Beilagen vorgelegt (Bestätigung vom 20.03.2013 über die Bestreitung sämtlicher Kosten im Zusammenhang mit dem Leasing des Porsches durch die GmbH, Leasingvertrag vom 07.07.2011, Mitteilung über Leasingraten vom 15.07.2011, Zulassungsbescheinigung lautend auf die GmbH vom 08.08.2011, Fahrtenbücher 2011 und 2012).

1.4. Aus den im Beschwerdeverfahren beim Finanzamt über dessen Ergänzungsersuchen eingebrachten Antworten des Bf's vom 17.10.2013 und 27.10.2014 bzw. diesen

beigelegten Unterlagen ging im Wesentlichen hervor, dass der Bf am Sitz der GmbH bzw. deren Büro in OrtD (Büroadresse1, ab Herbst 2013 Büroadresse2) auch einen Wohnsitz begründet hatte (Vorlage einer Meldebestätigung ab 01.05.2007 der Gemeinde OrtD vom 11.05.2007). Allerdings hielt er dezidiert fest, dass er von seiner Ehegattin nicht getrennt lebe und sich daher in OrtÖ regelmäßig aufhalte.

1.5. Die Beteiligungsverhältnisse der 1998 gegründeten GmbH und die Geschäftsführertätigkeit des Bf's ergeben sich aus den mit der Stellungnahme vom 27.10.2014 vorgelegten Verträgen. Ebenso waren dieser Stellungnahme Art und Anzahl der dem Betrieb zur Verfügung stehenden Fahrzeuge sowie deren Art der Nutzung zu entnehmen.

1.6. Einer vom Finanzamt vorgelegten Behördenabfrage vom 28.10.2014 aus dem Zentralen Melderegister war zu entnehmen, dass der Bf österreichischer Staatsbürger ist und vom 01.01.1998 bis 01.05.2013 mit Hauptwohnsitz in Adr4 gemeldet gewesen war, der von ihm aber offensichtlich kaum genutzt wurde. Ein weiterer Wohnsitz in Österreich ergab sich aus der Behördenabfrage nicht, sondern findet sich der Vermerk „verzogen nach Deutschland“.

1.7. In seiner Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2015 legte das Finanzamt den Sachverhalt zusammenfassend noch einmal dar. Die dagegen gerichteten Vorlageanträge vom 14. bzw. 18.12.2015 enthielten keine weitere Begründung. Es wurde den dort getroffenen Sachverhaltsdarstellungen nichts weiter entgegnet. Das Begehren des Bf's richtete sich somit gegen die vom Finanzamt getroffenen Schlussfolgerungen bezüglich Verwendereigenschaft des Bf's und Standortvermutung betreffend das streitgegenständliche Fahrzeug.

Anzumerken ist, dass die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes auf der bis dahin vertretenen Rechtsansicht laut Verwaltungspraxis und Entscheidungspraxis des UFS und BFG beruhte, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeuges aus dem Bundesgebiet die die Normverbrauchsabgabe- und Kraftfahrzeugsteuerpflicht auslösende Überschreitung der Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 KFG nicht unterbricht.

2. Aufgrund der zwischenzeitig ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, und bestätigend VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031), aus der sich die Unterbrechung der Monatsfrist auch bei einer nur vorübergehenden Verbringung ergab, hatte eine differenzierte rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes dahingehend zu erfolgen, ob das streitgegenständliche Fahrzeug jeweils innerhalb Monatsfrist ins Ausland verbracht und neuerlich wieder ins Bundesgebiet eingebracht wurde.

Da sich aufgrund der vorliegenden Aufzeichnungen (Fahrtenbücher 2011 und 2012) keine eindeutigen Rückschlüsse auf dieses nunmehr wesentlich erscheinende Sachverhaltselement finden ließen, wurden seitens des Bundesfinanzgerichtes in seinen Ergänzungsersuchen vom 05.02.2019 und 07.03.2019 neben Fragen zur Verfügungsgewalt insbesondere Fragen zu dessen Klärung gestellt. Aus den

entsprechenden Antworten des Bf's vom 28.02.2019 und 19.03.2019 ergab sich Folgendes:

2.1. In dem bereits dem Finanzamt vorgelegten Fahrtenbuch des Bf's, das er ab 25.07.2011 (= Zeitpunkt der Übernahme des Fahrzeuges) führte, waren sämtliche Fahrten mit Kilometeranfangs- und –endstand sowie die Kilometerzahl aufgelistet worden. Die Ziele waren aufgrund der Handschrift zum Teil nur schwer leserlich.

Vor allem fiel auf, dass im Jahr 2011 als Reiseziel nur einmal „OrtD“ (am 25.07., jedoch mit nur 3 km Distanz) angegeben war, während dieses Ziel ab Jänner 2012 mehrmals monatlich vermerkt war (Vermerk „SR“ und „Bank, Büro, Post“ oder Ähnliches, was bedeutet, dass die Gattin diese Fahrten durchgeführt hat). Im Jahr 2012 ließ sich die diesbezügliche Kilometerangabe von circa 20 km auch jeweils mit einer Fahrtstrecke von OrtÖ nach OrtD (laut Routenplaner Google maps circa 22 km) vereinen.

Der Bf erörterte zur diesbezüglichen Frage des Bundesfinanzgerichtes in seiner Antwort vom 19.03.2019, dass OrtD als Ziel nur dann genannt worden sei, wenn seine Gattin mit dem Porsche von OrtÖ nach OrtD für Zwecke der Erledigung von Bank-, Post- oder ähnlichen Geschäften der GmbH gefahren sei. Die Rückfahrt sei dann meist mit ihrem eigenen PKW, der in OrtD abgestellt gewesen sei, erfolgt. Es sei daher vorwiegend nur die einfache Fahrtstrecke angeführt worden.

2.2. Außerdem bekräftigte der Bf in seinen Stellungnahmen vom 28.02. und 19.03.2019 dezidiert, dass er in den Jahren 2011 und 2012 monatlich regelmäßig mit dem Porsche in Deutschland unterwegs gewesen sei. So habe er im Sommer/Herbst 2011 eine Baustelle in OrtD2, Deutschland zu betreuen gehabt. Er legte in diesem Zusammenhang repräsentativ entsprechende Abrechnungen für die Zeiträume August, September und November 2011 betreffend diese Baustelle vor. Das Ziel OrtD2 sei im Jahr 2011 (am 03.11.) deswegen nur einmal im Fahrtenbuch aufgeschrieben, weil er die Baustellenbesuche in OrtD2 jeweils mit Reisen zu potentiellen Auftraggebern verbunden hätte und er dann nur das Endziel angegeben habe.

2.3. Darüber hinaus wies der Bf darauf hin, dass Ausgangspunkt seiner Reisen ohnehin immer OrtD gewesen sei, was wohl bei Sichtung des Fahrtenbuches missverstanden worden wäre.

Diesem Einwand des Bf's war insofern Glauben zu schenken, als das Deckblatt des vorgelegten Fahrtenbuches als Adresse tatsächlich „OrtD, Büroadresse1“ auswies. Damit war die Annahme dieser Adresse als Ausgangsadresse der Fahrten schlüssig. Aus dem Fahrtenbuch 2011 geht allerdings niemals als Ziel OrtÖ (= Familienwohnsitz) hervor. Dies mutete insofern verwunderlich an, als das Fahrzeug bei abgabenbehördlichen Erhebungen dort gesichtet worden war und der Bf selbst angab, dass der Porsche regelmäßig dort abgestellt worden war, um nicht unbeaufsichtigt zu bleiben. Dass dieses österreichische Ziel nicht im Fahrtenbuch angeführt worden war, lässt sich nur so erklären, dass das Fahrtenbuch, was die Zielangaben betraf, nur unvollständig geführt und darin jeweils nur eines von mehreren Zielen angegeben worden war. Diese Annahme wird auch durch die Rechtfertigung der fehlenden Angaben zu den Besuchen

der Baustelle in OrtD2 bestätigt. Unterlagen, die eine Überprüfung der dort angeführten Kilometerangaben zugelassen hätten (zB Vermerke auf Reparaturrechnungen) konnten nicht mehr vorgelegt werden. Aufgrund dessen offensichtlicher Unvollständigkeit und Widersprüchlichkeit konnte dem Fahrtenbuch, was die monatlichen Grenzübertritte mit dem Porsche anlangt, tatsächlich keine ausreichende Beweiskraft zugebilligt werden.

2.4. Die verständige Würdigung der vorliegenden Beweisergebnisse bzw. Aussagen ließ im Ergebnis nur folgenden logischen Schluss zu: Der Bf hat je nach Aufenthaltsort seine Reisen abwechselnd von OrtÖ oder OrtD aus angetreten und dabei meistens "quasi im Vorbeifahren" auch den jeweils anderen Wohnsitz, der ja nur circa 20 km von OrtD entfernt und zum Teil auf der Strecke lag, besucht. Eine Überprüfung anhand der Kilometerangaben in Google maps hat ergeben, dass aufgrund der relativen örtlichen Nähe von OrtD und OrtÖ ein Zwischenstopp bei unveränderter ungefähr geschätzter Kilometerzahl in den meisten Fällen ohne Weiteres möglich war (siehe zB OrtD – Stadt Mitte circa 100 km, OrtÖ – Stadt Mitte circa 97 km; Kilometer laut Fahrtenbuch 206 km).

2.5. Zusammenfassend war Folgendes festzustellen:

Das vom Bf vorgelegte Fahrtenbuch ist (gerade für 2011) aufgrund der Lückenhaftigkeit, was dessen Zielangaben anlangt, nur bedingt nachvollziehbar.

Die Einwände des Bf's, dass er in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2011 und 2012 mit dem Porsche regelmäßig jeweils (meisten mehrmals) innerhalb eines Monats das Bundesgebiet in Richtung Deutschland verlassen und wieder eingebracht hat, lassen sich nicht entkräften. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass nach den Denkgesetzen menschlicher Logik ein monatlicher Grenzübertritt mit dem Porsche jedenfalls die Vermutung der höheren Wahrscheinlichkeit für sich hat. Zieht man nämlich in Betracht, dass der Bf Hälfteigentümer der Anteile einer florierenden GmbH und gleichzeitig deren Geschäftsführer ist, so ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass er mit dem Porsche das nur 20 km vom Familienwohnsitz entfernte Büro des Betriebes am Sitz der Gesellschaft in Deutschland wenigstens einmal im Monat - mit ziemlicher Sicherheit sogar öfter - und umgekehrt den Familienwohnsitz in Österreich mit eben derselben Regelmäßigkeit aufgesucht hat. Dies ist umso mehr anzunehmen, als offensichtlich ein insgesamtes familiäres Engagement im Betrieb insofern bestand, als sich auch die Gattin des Bf's in geschäftliche Belange einbrachte. Zudem konnte der Bf glaubhaft dartun, dass er auch Baustellen in Deutschland (zB OrtD2) zu betreuen hatte.

Die Annahme, dass er das streitgegenständliche Fahrzeug während der beschwerdeverhangenen Zeiträume jeweils innerhalb eines einmonatigen Zeitraumes wenigstens einmal nach Deutschland verbracht hat und wieder ins Bundesgebiet eingebracht hat, hat also die Vermutung der höheren Wahrscheinlichkeit für sich.

2.6. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Es ist dabei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl VwGH 20.07.2011, 2009/17/0123; BFG 31.01.2018, RV/7100841/2015).

Wie sich aus den dargestellten Erwägungen ergibt, hatte im gegenständlichen Fall die Annahme, dass der Bf in den Jahren 2011 und 2012 den streitgegenständlichen Porsche jeweils innerhalb eines Monats ins Ausland (Deutschland) verbracht und ihn abermals innerhalb dieser Frist wieder nach Österreich eingebracht hatte, die überragende Wahrscheinlichkeit für sich. Diese Tatsache war daher im Rahmen freier Beweiswürdigung als erwiesen zu betrachten. Von der Erhebung weiterer Beweise wie zB die Einvernahme der vom Bf angebotenen Zeugen zum Nachweis des regelmäßigen Grenzübertritts konnte abgesehen werden, zumal auch von der Vertreterin der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 18.04.2019 zugestanden wurde, dass bereits aufgrund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse die Ausbringungen des gegenständlichen Fahrzeuges in den streitgegenständlichen Zeiträume kaum widerlegt werden könnten.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

(Anmerkung: Fettdruck durch Bundesfinanzgericht)

1. Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG 1991):

Gemäß **§ 1 Z 3 NoVAG 1991** in der für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung *unterliegt unter anderem die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe (NoVA). Als erstmalige Zulassung gilt auch die **Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre**, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der NoVA erbracht.*

§ 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl I 34/2010 zufolge ist **Abgabenschuldner** im Falle der *Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).*

Nach **§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991** in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung BGBl I 34/2010 *entsteht die **Steuerschuld** im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 am Tag der Zulassung oder bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.*

Gemäß **§ 11 Abs. 2 NoVAG 1991** *obliegt die Erhebung der Abgabe in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 1a und Z 2 dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz 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.

Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den in den Abs. 1 oder 2 genannten Fälligkeitstag. (Abs. 3)

2. Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992):

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 lautet:

*„Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (**widerrechtliche Verwendung**).“*

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

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

Gemäß **§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992** in der für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung 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.

3. Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967):

Die Tatbestände des § 1 Z 3 NoVAG 1991 bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 verweisen auf kraftfahrrechtliche Bestimmungen, weshalb für die Frage, wann ein Fahrzeug zuzulassen ist bzw. wann eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges im Inland vorliegt, der Norminhalt des Kraftfahrgesetzes maßgeblich ist:

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

Die **§§ 37 – 38 KFG 1967** regeln die Zulassung von Kraftfahrzeugen im Inland.

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

Gemäß **§ 40 Abs. 1 KFG 1967** gilt als **dauernder Standort** eines Fahrzeuges der **Hauptwohnsitz des Antragstellers** (Anmerkung: das ist der Zulassungswerber), **bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.**

§ 82 Abs. 8 KFG in der bis 23.04.2014 geltenden Fassung lautete:

"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. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung."

Anmerkung:

Mit Erkenntnis **VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221** , stellte der Verwaltungsgerichtshof zu der bis 23.04.2014 geltenden Fassung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 fest, dass § 82 Abs. 8 KFG beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstelle wie § 79 leg. cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiere. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG gelte daher, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung beginne. Die Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, finde im Gesetz keine Deckung.

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

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

Demzufolge ist die geänderte Bestimmung des **§ 82 Abs. 8 KFG idF BGBl I 26/2014**, wonach eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Frist nicht unterbricht, gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, also **erst mit Ablauf des 23.04.2014 in Kraft getreten** (siehe hierzu VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031).

4. Verfahrensrechtliche Bestimmungen:

Sowohl die Kraftfahrzeugsteuer (§ 6 Abs. 3 KfzStG) als auch die Normverbrauchsabgabe (§ 11 Abs. 3 NoVAG 1991) sind **Selbstberechnungsabgaben**.

Nach dem hiefür einschlägigen Norminhalt des **§ 201 BAO** *ist eine Festsetzung der (Selbstbemessungs-)Abgabe durch die Behörde nur zulässig, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet wäre, keine oder eine unrichtige Selbstberechnung vorlegt. Vice versa darf die Behörde keine Festsetzung vornehmen, wenn keine Steuerpflicht besteht* (siehe hierzu auch BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

B) Erwägungen:

1) Zur Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe 8/2011:

Aus der zitierten Bestimmung des § 1 Z 3 NoVAG 1991 ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrgezet (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre.

Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Nach der bis 23.04.2014 geltenden Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist die Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sofern kein Gegenbeweis zur Annahme des dauernden Standortes im Inland erbracht wird, ohne Zulassung nur während eines Monats ab Einbringung ins Bundesgebiet zulässig.

Nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, und bestätigend VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031, gilt auch für die Frist gemäß § 82 Abs. 8 KFG, dass beim Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland und neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges ins Bundesgebiet diese Frist mit der neuerlichen Einbringung neu zu laufen beginne.

Das bedeutet, dass bei regelmäßigem, zumindest monatlichem Ausbringen des Fahrzeuges und Wiedereinbringen bis zum Wirksamwerden der Gesetzesänderung durch BGBl I 26/2014 per 24.04.2014 **unabhängig vom Standort des Fahrzeuges und von der Person des Verwenders keine widerrechtliche Verwendung** vorliegt (siehe hierzu zB auch BFG 21.06.2018, RV/5100076/2015, oder BFG 10.06.2016, RV/5100789/2016).

Ob die gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässige Verwendung des Fahrzeuges während eines Monates ab der jeweiligen Einbringung in das Inland im Streitzeitraum überschritten wurde oder nicht, ist eine Tatfrage, die das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu entscheiden hat. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als

erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Es ist dabei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0123; BFG 31.01.2018, RV/7100841/2015).

Auch im gegenständlichen Fall war diese Tatfrage daher im Rahmen der Beweiswürdigung zu klären. Auf die diesbezüglichen Erwägungen und Ergebnisse unter Punkt II) dieses Erkenntnisses ("Beweiswürdigung") wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Insgesamt gelangte das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Beschwerdefall im Rahmen dieser freien Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass der streitgegenständliche Porsche während der beschwerdeverhangenen Zeiträume regelmäßig und zumindest einmal (meistens sogar mehrmals) innerhalb Monatsfrist nach Deutschland verbracht und wieder in das österreichische Bundesgebiet eingebracht wurde. Da es sich dabei um Zeiträume handelte, die vor dem Wirksamwerden der Gesetzesänderung per 24.04.2014 lagen, ist damit aufgrund der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Zulassungsverpflichtung im Inland entstanden und war die Verwendung des Fahrzeuges ohne inländische Zulassung kraftfahrrechtlich zulässig.

Damit war der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG für August 2011 schon aus diesem Grunde nicht erfüllt. Auf die Frage, ob dem Bf der Gegenbeweis der zur Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gelungen ist oder nicht (Frage der Verwendereigenschaft bzw. des Hauptwohnsitzes), war daher nicht mehr einzugehen.

Im Ergebnis bestand für den Bf mangels Erfüllens der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Z 3 NoVAG für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum somit keine Verpflichtung zur Selbstberechnung der Abgabe nach § 201 BAO. Dies hat aber wiederum zur Folge, dass eine Festsetzung der Abgabe durch die Behörde nicht zulässig war.

Dem Beschwerdebegehren war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 8/2011 ersatzlos aufzuheben.

2) Zur Vorschreibung der KFZ-Steuer 9-12/2011:

Ungeachtet, des Umstandes, dass § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 ebenfalls auf die widerrechtliche Verwendung nach § 82 Abs. 8 KFG abstellt und eine solche aus den unter Punkt 1) zur NoVA dargelegten Gründen (Unterbrechung der Monatsfrist) in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen nicht eingetreten ist, war der gegenständliche Bescheid aus formalen Gründen ersatzlos aufzuheben:

Gemäß § 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.

Gem. § 6 Abs. 4 KfzStG 1992 hat der Abgabepflichtige zwar für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauf folgenden Kalenderjahres eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge beim Finanzamt abzugeben, eine abschließende Veranlagung ist aber nicht vorgesehen.

Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum bei der Kfz-Steuer ist deshalb das Kalendervierteljahr (Quartal; vgl. auch 582 d.B. XVIII GP). Das KfzStG kennt keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist (anders etwa § 20 Abs. 3 UStG 1994).

Die Zeitraumangabe auf dem hier zu beurteilenden KFZ-Steuer-Bescheid lautet "9-12/2011".

Beim bekämpften Bescheid handelt es sich um die in einem Bescheid zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben (§ 201 Abs. 4 BAO). Das Finanzamt konkretisierte diese Abgaben mit der Angabe von Monaten, die über den dreimonatigen Vierteljahreszeitraum (Oktober bis Dezember) hinausgehen. Das ist aber unzulässig, weil die Festsetzung einer Kfz-Steuer für nur einen Monat (hier: September) nicht vorgesehen ist. Die selbst zu berechnende und nötigenfalls gem. § 201 BAO festzusetzende Kfz-Steuer ist nämlich jeweils eine Vierteljahressteuer.

Nach der Entscheidungspraxis des UFS (siehe zB. UFS 22.3.2012, RV/0176-S/08; 28.2.2012, RV/0473-S/08) kann die zusammengefasste Festsetzung in einem Bescheid nur einheitlich beurteilt werden. Im gegenständlichen Fall wurde über einen Besteuerungszeitraum abgesprochen, der gesetzlich nicht vorgesehen ist. Der Bescheid betreffend Festsetzung der Kfz-Steuer für den Zeitraum 9-12/2011 war deshalb schon aus diesem formellen Grund ersatzlos aufzuheben und hatte eine inhaltliche Entscheidung über das Bestehen der Abgabepflicht zu unterbleiben.

3) Zur Verschreibung der KFZ-Steuer 1-12/2012:

Aus § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeuges dann der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre. Das betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wurde.

Zum Zeitpunkt, ab dem die widerrechtliche Verwendung eintritt, gilt das unter Punkt 1) zur NoVA Gesagte. Das bedeutet, dass für Zeiträume bis zum 23.04.2014 die in § 82 Abs. 8 KFG normierte Monatsfrist jeweils auch durch eine nur kurzfristige Ver- bzw. Einbringung des Fahrzeuges unterbrochen wird.

Da dies, wie sich aus den Ausführungen unter dem Punkt "Beweiswürdigung" ergibt, im vorliegenden Fall für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume zutraf, wurde der in § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 normierte Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung in den Monaten 1-12/2012 nicht erfüllt.

Der angefochtene Bescheid, mit dem Kfz-Steuer für 1-12/2012 vorgeschrieben worden war, war daher ersatzlos aufzuheben.

IV) Zum Abspruch über die 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Das gegenständliche Erkenntnis war insgesamt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig. Zur Rechtsfrage des Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechung der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG idF vor BGBl I 26/2014) liegt die gefestigte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor (VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031). Die Frage, ob im vorliegenden Fall tatsächlich jeweils monatliche Aus- und Einbringungen vorlagen, war im Rahmen freier Beweiswürdigung bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu lösen. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 16. Mai 2019