

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Bfin, adresse, vertreten durch Rechtsanwälte Estermann & Partner OG, Stadtplatz 6, 5230 Mattighofen, über die Beschwerde vom 28.10.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Finanzamt vom 23.09.2015, betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2014 zu Recht erkannt:

Der Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2014 wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensablauf:

Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde diese Rechtsangelegenheit vorerst der Gerichtsabteilung 6030 zur Erledigung zugewiesen. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 18.2.2019 wurde durch die Zuteilung im Wege des DIVA mit Stichtag 1.3.2019 die Rechtsangelegenheit der Gerichtsabteilung 6025 übertragen.

Der Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/2014 wurde am 23.9.2015 vom Finanzamt erlassen und die Kraftfahrzeugsteuer mit 934,77 € festgesetzt, mit folgender Begründung:

"Gem. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen der Kfz-Steuer Kraftfahrzeuge, die auf den Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Weiters wird auf den NOVA Bescheid verwiesen".

Laut Beilage zum Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2014 wurde die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug mit dem behördlichem Kennzeichen xxxx berechnet. Auf die Berechnung in der Beilage wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde vom 28.10.2015 eingebracht mit folgender Begründung:

"...Mit Bescheid vom 23.9.2015 setzt das Finanzamt Finanzamt.... die Normverbrauchsabgabe für den bezeichneten PKW Mercedes SLK 200 mit der genannten Fahrgestell Nr.... mit dem Kennzeichen xxxx samt Abgabenerhöhung nach § 6 Abs. 6 NoVAG mit € 1.968,28 fest.

Mit drei Bescheiden von selben Tag verpflichtet mich dieses Finanzamt... zur KFZ Steuer Nachzahlung für das letzte Quartal des Jahres 2012 in Höhe von 99,80 €, für das Jahr 2013 in der Höhe von € 799,20 und für das Jahr 2014 in der Höhe von € 934,77.

Gegen diese vier Bescheide erhebe ich Beschwerde...

... Ich bin Eigentümerin und Zulassungsbesitzerin des verfahrensgegenständlichen PKW mit dem deutschen Kennzeichen xxxx, ein Mercedes SLK 200.

Mein Wohnsitz ist in der BRD, nämlich in München, M (Hauptwohnsitz), einen Nebenwohnsitz habe ich noch in I., wo ich mich wegen eines Projektes derzeit häufig dienstlich aufhalte.

Ich betreue das Einzelunternehmen EU inG. zwischen FundA. Mein Einzelunternehmen beschäftigt im Schnitt 6 bis 7 Arbeitnehmer mit dem Schwerpunkt Trockenausbau.

Der gegenständliche PKW ist Bestandteil des Betriebsvermögens; auf der Homepage www... befinden sich Informationen zu diesem Unternehmen, die angeführte deutsche Handy-Nummer ist die meine.

§ 82 Abs. 8 KFG ist die lex specialis zu § 40 Abs. 1 KFG, welche hinsichtlich des Standortes eines Fahrzeuges den Grundsatz normiert, dass als dauernder Standort der Hauptwohnsitz des Antragstellers gilt, bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort, von dem aus über das Fahrzeug häufig verfügt wird (VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276).

Der Zugang des Finanzamtes zur Lösung der Frage des Kfz-Standortes ist ein unrichtiger, weil mangels eines Wohnsitzes in Österreich - ich habe hier überhaupt keinen Wohnsitz - nicht unser Wohnhaus in P der Angelpunkt ist sondern mein Einzelunternehmen mit Sitz in München, zu dessen Vermögen das verfahrensgegenständliche Kfz gehört und wo ich auch einen Hauptwohnsitz (und in I. derzeit auch einen Nebenwohnsitz) habe.

Die Fahrten nehmen am Unternehmenssitz in München ihren Ausgang und enden wiederum dort; mein Hauptwohnsitz sowie der Unternehmenssitz in München ist der Ausgangs- und Endpunkt jeder Fahrt mit diesem Pkw.

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Wird das Fahrzeug beispielsweise durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so kommt § 79 KFG zum Tragen. Wird das Fahrzeug beispielsweise durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet so kommt § 82 Abs. 8 KFG zur Anwendung.

Zu 90% wird das verfahrensgegenständliche Fahrzeug von mir in der BRD bewegt, ab der Grenze bis P sind es nur mehr wenige Kilometer. Mein Einzelunternehmen trägt die Gesamtkosten für diesen PKW wie Steuern und Abgaben und für die Betriebsmittel.

§ 115 BAO normiert den Grundsatz der Amtswegigkeit, weswegen auch jene Umstände zu berücksichtigen sind, welche nicht gegen sondern für den Abgabepflichtigen sprechen.

Bei der Befragung am 10.7.2015 ging es - wie schon aus dem Sachverhalt S 3. oben ergibt - nur um die beiden Mercedes SLK 200 und E 270 CDI mit den Kennzeichen xxxx und yyyy. Tatsächlich hatte ich zwischen 2007 und 2014 einen weiteren PKW, einen Mercedes Benz SLK mit der Fahrgestell Nr....., welcher das Münchner Kennzeichen zzzz trug.

Beweis: Beiliegende Rechnung der Sparkasse Fürstenfeldbruck vom 18.1.2008 samt Versicherungsbestätigung der asstel Sachversicherungs AG vom November 2013 sowie Bescheid des Finanzamtes München über die Kraftfahrzeugsteuer vom 28.2.2014.

Weiters hatte ich seit 1.9.2006 einen weiteren Mercedes der Type Vito, welchen ich am 4.5.2015 aufgrund des enorm hohen Kilometerstandes von 430.000 km um einen symbolischen Betrag abgegeben habe, dieser trug das Kennzeichen www.

Beweis: Beiliegender Versicherungsschein der Versicherungskammer Bayern vom 7.5.2015 sowie Schreiben des Hauptzollamtes München vom 15.5.2015.

Laut Versicherungsschein hatte dieser Mercedes Vito zum Zeitpunkt des Erwerbs am 1.9.2006 einen Kilometerstand von 120.000 km also rund 310.000 km weniger als zum Zeitpunkt des Verkaufs.

Da ich somit nicht nur den verfahrensgegenständlichen PKW zur Zurücklegung der Wegstrecke München- P -München zur Verfügung hatte sondern auch die bezeichneten anderen Fahrzeuge, sind entgegen der Meinung des Finanzamtes meine Ausführungen zum Fahrzeugstandort keineswegs Schutzbehauptungen.

Dazu kommt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausgesprochen hat, dass die Einmonatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG nach jeder Einbringung des KFZ nach Österreich neu zu laufen beginnt.

Auf dieses Erkenntnis hat der Gesetzgeber mit BGBl... reagiert und die neue Bestimmung des § 82 Abs. 2 KFG am 23.4.2014 mit Wirkung 2002 in Kraft gesetzt, was vom VfGH noch auf Verfassungskonformität hin zu prüfen sein wird.

Im Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014 hat der VfGH jedenfalls die Bestimmung des § 135 Abs 27 KFG infolge Verstoßes gegen Art 7 EMRK als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass diese Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Es besteht meines Erachtens keine sachliche Rechtfertigung der rückwirkenden Inkraftsetzung des Gesetzes infolge Eingriffs in das durch die Rechtskraft der zitierten VwGH Entscheidung geschützte Vertrauen der Steuerpflichtigen.

Da der Standort des verfahrensgegenständlichen PKW nicht in Österreich sondern in Deutschland liegt, ist die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe sowie der KfZ-Steuer nicht rechters, weswegen der Antrag gestellt wird, das BFG möge dieser Beschwerde Folge geben, die bekämpften Becheide ... ersatzlos beheben und das Verfahren einzustellen.

Mit Ersuchen vom 10.11.2015 ua betreffend die Beschwerde gegen die KR 1-12/2014 wurde die Beschwerdeführerin (infolge Bfin) um Ergänzung ersucht:

"Im Hinblick auf die Ausführungen in der Niederschrift vom 10.7.2015, wonach Sie angeben, dass sie den Wohnsitz in Österreich abgemeldet haben, weil sonst Probleme mit den Fahrzeugen bekommen würden und die Tatsache, dass sowohl ihr Gatte als auch ihr Sohn in AdresseÖ, den Hauptwohnsitz haben, ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass auch Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen ist.

Gem § 82 Abs. 8 KFG gilt in diesem Fall für den verwendeten PKW der Marke Mercedes SLK die gesetzliche Vermutung eines dauernden Standortes im Inland.

Sie können über das streitgegenständliche Fahrzeug frei verfügen und sind offenbar an keine Vorgaben von Seiten der Firma, in dessen Betriebsvermögen sich das Fahrzeug befindet, gebunden, zumal sie alleine Eigentümerin der Firma sind.

Die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs.8 KFG kann widerlegt werden.

Sie werden daher eingeladen, den Nachweis zu erbringen, dass sie mit dem PKW weitaus überwiegend im Ausland gefahren sind. Laut Rechtsprechung des VwGH ist eine überwiegende Verwendung ab einem Prozentsatz von 75% anzunehmen. Der Nachweis möge mit geeigneten Beweismitteln dokumentiert werden..".

Aus der Beschwerdeverentscheidung vom 28.7.2016 betreffend die Beschwerde vom 27.10.2015..... gegen die Bescheide vom 23.9.2015 über die Festsetzung von NOVA für 10/2012 und Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 10-12/2012, 1-12/2013 sowie 1-12/2014 geht folgendes hervor:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von NOVA für 10/2012, Kraftfahrzeugsteuer für 10-12/2012, und 1-12/2013 wird stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Der Beschwerde vom 27.10.2015 betreffend KR 1-12/2014 wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird geändert.

Begründung:

Im Beschwerdeverfahren wurde glaubhaft dargelegt, dass die Bfin das streitgegenständliche Fahrzeug Mercedes SLK 200 mit dem amtlichen Kennzeichen xxxx jeweils monatlich mehrmals auch in der BRD verwendet hat.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH vom 25.4.2016 Ro 2015/16/0031 ist daher der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung nicht gegeben. Dies gilt jedoch nur

bis zum April 2014. Ab diesem Datum erfolgte eine Änderung der Rechtslage, indem § 82 Abs. 8 KFG insoweit geändert wurde, als ausdrücklich eingefügt wurde, dass die im Gesetz erwähnte Monatsfrist durch eine vorübergehende Verwendung im Ausland nicht unterbrochen wird. Die Bescheide im Geltungsbereich der alten Rechtslage waren daher aufzuheben.

Was den Zeitraum ab 4/2014 betrifft, wird die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen. Nach derzeitiger Rechtslage ist davon auszugehen, dass ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen ist.

Sie können über das streitgegenständliche Fahrzeug frei verfügen und sind offenbar an keine Vorgaben von Seiten der Firma, in dessen Betriebsvermögen sich das Fahrzeug befindet, gebunden, zumal sie alleine Eigentümerin der Firma sind.

Gem § 82 Abs. 8 KFG 1967 gilt in diesem Fall für den streitgegenständlichen PKW Mercedes SLK die gesetzliche Vermutung des dauernden Standortes in Österreich.

Sie wurden mit Ersuchen vom 10.11.2015 eingeladen, diese gesetzliche Standortvermutung zu widerlegen, was jedoch unterlassen wurde.

...Die KR für den Zeitraum 4-12/2014 wurde zu Recht vorgeschrieben und war daher der Bescheid 1-12/2014 entsprechend abzuändern

Kraftfahrzeugsteuer für 1-12/2014 laut Bescheid vom 23.9.2015	934,77 €
Kraftfahrzeugsteuer für 4-12/2014 laut Beschwerdeentscheidung	721,44 €
Somit verbleibt ein Guthaben	-213,33 €

Aus dem am 1.9.2016 eingebrachten Vorlageantrag geht folgendes hervor:

"....Der gegenständliche Vorlageantrag richtet sich ausschließlich gegen den Spruchpunkt 2) der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 28.7.2016 und dies auch nur insoweit, als meiner Beschwerde gegen den Ausgangsbescheid keine Folge gegeben und die Kfz-Steuer für das Jahr 2014 mit 721,44 € vorgeschrieben wurde, also nicht gegen die Stattgabe im Betrag von € 213,33 € in diesem Punkt. Die Beschwerdeentscheidung ist somit in seinem gesamten Punkt 1) sowie im stattgebenden Teil des Punktes 2) im Betrag von € 213,33 rechtskräftig.

Ein KFZ-Steuerbescheid für zB 1-6/2014 ist ein einheitlich zu beurteilender zusammengefasster Bescheid. Wenn für das erste Quartal keine widerrechtliche Verwendung vorlag, bestand keine Selbstberechnungspflicht und somit keine Berechtigung des Finanzamtes zur Festsetzung nach § 201 BAO. Der Bescheid ist aufgrund seiner Einheitlichkeit zur Gänze ersatzlos aufzuheben. Lag im zweiten Quartal eine die Steuerpflicht auslösende widerrechtliche Verwendung vor, steht einer Festsetzung der

KFZ Steuer für diesen Zeitraum res iudicata nicht entgegen (RS 2 aus dem Erkenntnis des BFG, RV/5100789/2016 vom 10.6.2016).

Wurde die NoVA für einen Zeitraum vor dem April 2014 infolge "widerrechtlicher Verwendung" festgesetzt, obwohl es hinsichtlich des strittigen KFZ regelmäßige monatliche Aus- und Wiedereinbringungen gab, ist die NoVA-Festsetzung ersatzlos aufzuheben und darf mangels Sachidentität durch das BFG nicht durch eine Festsetzung mit verminderter Bemessungsgrundlage für einen Zeitraum ab April 2014 ersetzt werden. Aufgrund der infolge des BGBl. I Nr. 26/2014 ab 24.4.2014 geltenden neuen Rechtslage und eines daher neu zu ermittelnden Tatsachenkomplexes liegt keine Sachidentität vor und das Finanzamt darf, da eben auch keine res iudicata vorliegt, nach Durchführung erforderlicher Ermittlungen die NoVA für einen Zeitraum ab April 2014 neu festsetzen. (RS 3 aus dem Erkenntnis des BFG, RV/5100789/2016 vom 10.6.2016).

Nach der behördlichen Beweiswürdigung ist glaubhaft, dass ich den verfahrensgegenständlichen PKW jeweils monatlich mehrmals auch in der BRD verwendet habe.

Ob die seit 24.4.2014 geltende neue Fassung des § 82 Abs. 8 KFG in Form einer unwiderleglichen Vermutung für den Standort des PKW in Österreich der Verfassung entspricht, ist fraglich, wenn man nicht davon ausgeht, dass dessen dritter Satz den Gegenbeweis iSd ersten Satzes immer noch zulässt.

Nach der Judikatur des EGMR sind gesetzliche Vermutungen zwar nicht grundsätzlich unzulässig, sie müssen aber vernünftig und dürfen nicht excessiv sein.

Im Sinne des Rechtsstaatsprinzips und des Art 13 EMRK muss dem Normadressaten ein effektiver Weg zur Verfügung stehen, seine ihm vom Gesetz gewährten Rechte durchzusetzen.

Nach der VwGH Rechtsprechung haben die Verwaltungsgerichte die Sach und Rechtslage zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung dem Erkenntnis zugrunde zu legen.

Seit Mitte Jänner (Anm RichterIn 2016) dieses Jahres wohne ich nicht mehr in Österreich sondern wieder in der BRD, in ADT. Der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen liegt in der BRD. Zwischen 12.10.2012 und 17.4.2015 war ich in AdresseÖ mit Nebenwohnsitz und zwischen 20.10.2015 bis Mitte Jänner 2016 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Ich habe diesen PKW im fraglichen Zeitraum weitaus überwiegend (mehr als 75%) in der BRD gelenkt. Ich habe diesen PKW in der BRD genutzt sowie für Fahrten vom Firmensitz nach P. Eine Strecke misst 162 km, wovon ich auf österreichischen Boden von der Grenze nur 34 km zurücklegen musste, das sind 21 % der Gesamtstrecke, für den Rückweg gilt Selbiges. Ab Oktober 2014 war ich ausschließlich in I. tätig; die Strecke nach P misst 223 km, der in Österreich zurückgelegte Weg von 34 km macht daher 15% der Gesamtstrecke aus.

Die Ausführungen in der Beschwerde vom 27.10.2015 bleiben weiter aufrecht.

Ich lege diesem Schreiben die Anlagen 2 und 3 zum Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses des Steuerbüros zum 31.12.2013 bei, aus welchem sich ergibt, dass dieser PKW, ebenso wie zwei andere, zum Anlagevermögen gehört.

Es wird der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vorzulegen, welches dieser Folge geben und den finanzbehördlichen Bescheid betreffend Kfz-Steuer für den Zeitraum 24.4. bis 31.12.2014 aufheben möge".

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Gericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Zur KFZ-Steuer bzw. zur widerrechtlichen Verwendung: Die regelmäßigen zumindest monatlichen Fahrten nach Deutschland wurden mit dem gegenständlichen Fahrzeug unternommen.

Die Abgabenbehörde ist selbst der Meinung und bestreitet nicht, dass die Bfin das streitgegenständliche Fahrzeug Mercedes SLK 200 mit dem amtlichen Kennzeichen xxxx jeweils monatlich mehrmals auch in der BRD verwendet hat, zumal die Bfin über das streitgegenständliche Fahrzeug frei verfügen kann und offenbar an keine Vorgaben von Seiten der Firma, in dessen Betriebsvermögen sich das Fahrzeug befindet, gebunden ist, da sie alleine Eigentümerin der Firma in Deutschland ist.

Anhaltspunkte, aus denen diesbezüglich Gegenteiliges hervorgeht, sind aus den von der Abgabenbehörde elektronisch übermittelten Aktenteile nicht ersichtlich.

III. Rechtliche Grundlagen und Erwägungen:

Zur widerrechtlichen Verwendung

Der VwGH führte dazu in seinem Erkenntnis vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031 aus:

23 Gemäß § 1 Z 3 des NoVAG 1991 Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG) in der im Revisionsfall noch maßgeblichen Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl I Nr. 34, unterlag der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach § 1 Z 1 oder Z 2 eingetreten war oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt war. Als erstmalige Zulassung galt demnach auch u.a. die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wurde ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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

25 Gemäß § 79 des Kraftfahrgesetzes 1967 (KFG) ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern 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 leg. cit. eingehalten werden.

26 § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002 (2. AbgÄG 2002), BGBl. I Nr. 132, lautet:

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

27 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79 leg. cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die (von der damals belangten Behörde vertretene) Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung.

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

29 Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014, G 72/2014, VfSlg 19.920, die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geänderte § 82 Abs. 8 KFG rückwirkend mit 14. August 2002 in Kraft trete, aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

30 Demzufolge ist die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, mit Ablauf des 23. April 2014, in Kraft getreten.

31 Im Revisionsfall ist daher § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002 (weiterhin) anzuwenden.

32 Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Rechtsansicht zur Auslegung des § 82 Abs. 8 KFG in dieser Fassung im erwähnten Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, näher begründet. Auf die Gründe jenes Erkenntnisses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen.

Liegen regelmäßige, zumindest monatliche Ausbringungen vor, kann somit zumindest bis zum Wirksamwerden der Gesetzesänderung durch das *BGBI. I Nr. 26/2014* unabhängig vom Standort des Fahrzeuges und von der Person des Verwenders keine widerrechtliche Verwendung vorliegen.

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Bestimmungen ist insbesondere § 201 BAO, Bundesabgabenordnung, zu beachten :

§ 201. (1) BAO 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 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch *BGBI. I Nr. 20/2009*)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch *BGBI. I Nr. 70/2013*)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

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

Liegt aufgrund der regelmäßigen zumindest monatlich erfolgten Fahrten nach Deutschland in der Zeit bis 23.4.2014 keine widerrechtliche Verwendung vor, besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung der KFZSt und somit keine Berechtigung des Finanzamtes zur Festsetzung der KFZ Steuer bei Unterlassung der Selbstberechnung

Verfahrensrechtliche Erwägungen zur Kraftfahrzeugsteuer

Nach Schwaiger, SWK 2010, S 695 liegt bei den KFZ-Steuerbescheiden kein Sammelbescheid sondern ein zusammengefasster Bescheid iSd § 201 Abs. 4 BAO vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO müssen für alle zusammengefassten Quartale vorliegen. Wenn für den Abgabepflichtigen in einem Quartal keine Steuerpflicht bestanden hat, besteht für dieses Quartal keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und somit bei Unterlassung der Selbstberechnung auch keine Berechtigung zur Festsetzung für das Finanzamt. Der einheitlich zu beurteilende Bescheid (die Sache) über die Festsetzung für 1-6/2014 ist somit zur Gänze als rechtswidrig aufzuheben. Das Finanzamt kann bei Vorliegen der Voraussetzungen aber für 4-6/2014 einen neuen KFZSt-Bescheid erlassen, es liegt keine res iudicata vor (UFS vom 28.2.2012, RV/0473-S/08; vom 12.3.2013, RV//0633-S/12). Zu beachten ist, dass gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung mit dem Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, beginnt.

Auch das Erkenntnis des VwGH vom 22.10.2015, Ro 2015/15/0035, weist in diese Richtung. Demnach betrifft die Erlassung eines Jahresbescheides eine andere Sache als jene eines Festsetzungsbescheides etwa für ein Monat, auch wenn dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet ist.

Auch im bereits genannten Erkenntnis des VwGH zur Zl. Ro 2015/16/0031 hat der VwGH nicht zwischen den Zeiträumen 1-3/2014 und 4-6/2014 unterschieden und hat trotz der gesetzlichen Änderung ab 24.4.2014 das Erkenntnis des BFG (betr. 1-6/2014) einheitlich als inhaltlich rechtswidrig aufgehoben und ging dabei ausschließlich auf die Unterbrechbarkeit der Monatsfrist ein (die aber das Vorliegen einer widerrechtlichen Verwendung nur bis 23.4.2014 hindern konnte).

Wenn in einem Quartal des zusammengefassten Bescheides keine widerrechtliche Verwendung stattfand, bestand für dieses Quartal keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und keine Berechtigung zu einer Festsetzung nach § 201 BAO.

Es war somit der einheitlich zu beurteilende Festsetzungsbescheid betreffend KFZSt für 1-12/2014 ersatzlos gemäß § 279 BAO aufzuheben.

Bei der eventuell folgenden Neufestsetzung der KFZSt wird das Finanzamt sämtliche Voraussetzungen hinsichtlich Verwendung und Standort des Fahrzeuges prüfen müssen und diesbezüglich auch das Parteiengehör zu wahren haben.

Zulässigkeit der Revision

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

Da im Beschwerdefall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen waren, ist die Revision nicht zulässig. Zur Rechtsfrage des Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechbarkeit der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967) liegt die gefestigte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 9.12.2013, Zl. 2011/16/0221, und vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) vor. Die notwendige einheitliche Beurteilung eines zusammengefassten Bescheides ergibt sich ebenfalls aus der Judikatur des VwGH und aus dem Wortlaut des § 201 BAO („in einem Bescheid“, VwGH vom 22.10.2015, Ro 2015/15/0035, VwGH vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031).

Linz, am 16. Mai 2019