

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse1, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 08. Oktober 2014, betreffend *Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2013 und 1-6/2014*, und über die Festsetzung der *Normverbrauchsabgabe 12/2012* und einen *Verspätungszuschlag* zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden gem. § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Kontrolle der Finanzpolizei nach den Bestimmungen des § 12 AVOG am 11. August 2014 in Adresse2, wurde der Beschwerdeführer (Bf.) mit dem Kraftfahrzeug HUMMER H3, behördliches rumänischen Kennzeichen Ro xxx, betreten und eine Befragung betreffend die Verwendung des KFZ mit ausländischen Kennzeichen durchgeführt.

Im Zuge der Amtshandlung wurden auch Fotoaufnahmen des Fahrzeuges gemacht, auf welchen ersichtlich ist, dass eine 2-Monats-Vignette zur Benutzung von österreichischen Autobahnen und Schnellstraßen, gestanzt mit Datum 26. Juni 2014, auf der Windschutzscheibe angebracht war.

Der Bf. gab unter Vorlage des Zulassungscheins und des Kaufvertrags u.a. an, Eigentümer des Fahrzeuges zu sein und dieses am 03. Dezember 2012 in C. bei der Firma XY um EUR 10.500,00 mit einem Kilometerstand von 43340 km gekauft zu haben, wobei der Betrag von EUR 10.500,00 in bar an Herrn XY übergeben wurde. Den Betrag und dem Punkt „Kaufpreis inkl. Steuern“ habe er nachträglich mit der Zahl EUR 25.500,00 ergänzt, da dieser gefehlt habe. Den Betrag von EUR 25.00,00 habe er deshalb eingesetzt, da er diesen Preis für die Slowakei benötigt habe.

Auf die Frage wann der Pkw nach Österreich verbracht wurde, antwortete der Bf:
"Der PKW wurde wie oben angegeben in Österreich von mir gekauft."

Zu den Fahrzeugdaten gab der Bf. an:

" Ich lege ihnen den Zulassungschein und den Kaufvertrag des Fahrzeuges vor. Lt. dem Kaufvertrag hatte das Fahrzeug beim Kauf am 03.12.2012 einen Kilometerstand von 43340 km. Zum Kaufvertrag bzw. dem Zulassungsschein gebe ich an, dass auf dem Kaufvertrag nicht Herr XY als Verkäufer aufscheint, sondern die Firma AB s.r.l. mit Sitz in Rumänien. Ich gebe an, dass die Zulassung noch immer auf die Firma AB läuft, auch die selben Kennzeichen noch auf dem Fahrzeug befindlich sind. Dies ist in Rumänien auch rechtens so. Ich gebe an, dass ich zu keinem Zeitpunkt mit der Firma AB betreffend des Fahrzeuges in Kontakt stand und ich auch nicht weiß wo die Firma in Rumänien ist. Wie gesagt habe ich das Fahrzeug bei Herrn XY gekauft, ich habe alles mit ihm besprochen, mit niemand sonst. Der Kilometerstand zum Zeitpunkt der Kontrolle betrug: 47826 km."

Bezüglich der Frage, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei, führte der Bf. aus:

"Ich wohne seit Anfang Jänner 2012 in Z. und arbeite auch in Z. bei der Firma YY. Ich fahre ca. alle 2 - 3 Wochen übers Wochenende in die Slowakei und besuche meine Eltern. Ich hatte das Fahrzeug zwischenzeitlich auch in der Slowakei bei meinen Eltern abgestellt gehabt (ich lege ihnen 4 Fotos, mit Datum versehen, davon vor)."

Die vier genannten Fotos wurden am 27. Juli 2013, 04. September 2013, 24. November 2013 und 12. Jänner 2014 aufgenommen. Auf drei der vier Fotos ist erkennbar, dass der Wagen in einem Garten abgestellt ist. Auf den beiden Fotos vom 27. Juli 2013 und 04. September 2013 ist erkennbar, dass auf der Windschutzscheibe keine Vignette angebracht ist.

Auf die Frage, wo der Hauptwohnsitz sei, gab der Bf die Adresse Z., Adresse1, an.

Zur Frage der Familien- und Wohnverhältnisse antwortete der Bf.:

"In der Slowakei wohnen meine Eltern, meine Schwester und mein Bruder. In Österreich habe ich keine Verwandten. -

In Z. habe ich eine Mietwohnung, gemeinsam mit meiner Freundin. In der Slowakei habe ich keine eigene Wohnmöglichkeit, dort wohne ich bei den Eltern."

Hinsichtlich der Erwerbstätigkeit und des zeitlich überwiegenden Aufenthalts gab der Bf. an: *"wie oben angegeben bei der Fa. YY in Z."* bzw. *"bis auf die Besuche meiner Eltern in der Slowakei in Österreich."*

Die Frage, ob er noch ein Fahrzeug im Besitz habe, beantwortete der Bf. dahingehend, dass er noch einen Ford Transit mit dem amtl. slowakischen Kennzeichen xxx seit ca. 4 Monaten besitze.

Die belangte Behörde erließ in Folge mit 08. Oktober 2014 die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2013 iHv EUR 993,60 sowie 1-6/2014 iHv 575,33 EUR und führte in der jeweiligen Begründung aus, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauernden Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solche Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats

ab Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist seien der Zulassungsschein und die Kennzeichentafel der Behörde, in deren örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet abzuliefern.

Ebenso erließ die belangte Behörde am 08. Oktober 2014 den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) Zeitraum 12/2012 iHv. EUR 8.053,50 und den Bescheid über einen Verspätungszuschlag iHv. EUR 805,35. Die Begründung lautete: *"Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland verwendet werden, sind nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieb. Der Verspätungszuschlag war wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Erklärung festzusetzen."*

Gegen diese Bescheide brachte der Bf. mit Schreiben vom 30. Oktober 2014 Beschwerde ein, da es nicht den Tatsachen entspreche, dass er das gegenständliche Fahrzeug länger als die erlaubte Zeit genutzt hätte. Es stimme, dass er mit dem Fahrzeug in dem im Bescheid angeführten Zeitraum 2 oder 3 mal für einige Tage in Österreich gewesen sei. Der längste Aufenthalt mit diesem Fahrzeug sei im Winter 2013 gewesen. Hier habe er das Auto max. 10 Tage gefahren. Für seine Angaben gebe es eine Reihe von Zeugen die die Angaben bestätigen würden.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. November 2014 ab und begründete die Entscheidung wie folgt:

"Kraftfahrzeugsteuer:

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gem § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG Kraftfahrzeuge, die ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Steuerschuldner ist gem § 3 KfzStG bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist, in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Die Steuerpflicht dauert gem § 4 Abs 1 Z 3 KfzStG bei widerrechtlicher Verwendung vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem diese endet.

Hiezu normiert § 82 Abs 8 KFG, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit einem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauerndem Standort im Inland anzusehen sind (Standortvermutung). Hat ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen seinen dauernden Standort im Inland, so ist seine Verwendung ohne Zulassung nur während eines unmittelbar auf seine Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig (§ 82 Abs 8 KFG).

Nach Ablauf dieser Frist fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung iSd § 37 KFG. Wird es trotzdem weiter verwendet, handelt es sich um ein nicht ordnungsgemäß zugelassenes Kraftfahrzeug, dessen Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland

den Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfüllt (vgl. VwGH 21.5.1996, 95/11/0378). Entscheidungsrelevant ist, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der Hauptwohnsitz im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG im Inland gelegen ist. Der Begriff des Wohnsitzes im Sinne der österreichischen Rechtsordnung stellt auf den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen ab. Von besonderer Bedeutung sind dabei nach der Rechtsprechung des VwGH etwa Grund- und Hausbesitz, emotionale Bindungen an Hab und Gut, der gemeinsame Familienwohnsitz oder andere persönliche Beziehungen (zB VwGH 18.2.1997, 95/11/0338). Der Beschwerdeführer hat bereits seit 16.01.2012 seinen Hauptwohnsitz in Österreich inne. Weiters bezog der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nahezu durchgehend Arbeitslosenbezüge, Notstandshilfe und nichtselbständige Einkünfte als Angestellter bei der Fa. Sport YY Ltd in Z.. Weiters hat der Beschwerdeführer lt. seinen eigenen Aussagen in der Niederschrift vor der Finanzpolizei vom 11.08.2014 seinen Lebensmittelpunkt in Österreich, wenn er angibt, dass er an seinem Hauptwohnsitz in Z. gemeinsam mit seiner Freundin lebt. In Rumänien verfügt der Beschwerdeführer über keine eigene Wohnmöglichkeit. Auch zeitlich hält sich der Beschwerdeführer überwiegend in Österreich auf. Der Beschwerdeführer hat das gegenständliche Fahrzeug mit Kaufvertrag vom 03.12.2012 erworben. Zusammenfassend konnte daher die Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG nicht widerlegt werden, weshalb der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung gem § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG verwirklicht wurde.

Normverbrauchsabgabe:

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. Abgabenschuldner ist derjenige, der das Fahrzeug verwendet und der Zulassungsbesitzer als Gesamtschuldner (§ 4 Z 3 NoVAG). Gem. § 82 Abs 8 KFG ist die länger als einen Monat dauernde Verwendung eines Kraftfahrzeuges als Verwendung eines Fahrzeuges mit dauerndem Standort in Österreich anzusehen. Zum dauernden Standort wird auf die obigen Ausführungen zur Kraftfahrzeugsteuer verwiesen. Da wie bereits ausgeführt die Standortvermutung nicht widerlegt werden konnte, lag eine „fiktive Zulassung“ iSd § 1 Z 3 NoVAG vor und war daher die Normverbrauchsabgabe vorzuschreiben. Zur Bemessungsgrundlage der NoVA ist auszuführen, dass lt. Kaufvertrag vom 03.12.2013 ein Kaufpreis von € 25.500,- vereinbart wurde."

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte der Bf. mit Schreiben vom 02. Dezember 2014 den Vorlageantrag ein. Der Bf. führte zur Begründung an, dass er sich auf die von ihm getätigten Angaben beziehe, dass er das gegenständliche Fahrzeug nicht in dem ihm vorgeworfenen Umfang genützt habe und dies auch glaubhaft nachweisen könne.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 29. Juli 2015 zur Entscheidung vor. In der beigefügten Stellungnahme teilte sie mit, dass nach ihrer Ansicht die Vermutung des dauernden Standortes in Österreich nach § 82 Abs 6 KFG [richtig: Abs 8] nicht widerlegt werden hätte können. Nach § 1 Abs 3 NoVAG unterliege auch eine Verwendung eines Kfz, wenn es nach den Bestimmungen des KFG zuzulassen wäre, der NoVA. Nach § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG unterliegen Kfz, die ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr in Österreich verwendet würden der Kfz-Steuer. Insgesamt sei daher die Kfz-Steuer und auch die NoVA im Beschwerdezeitraum festzusetzen gewesen.

Im Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO vom 8. August 2019 legte der Bf. sieben eidesstattliche Erklärungen - alle datiert 23. Februar 2015 - vom Bürgermeister, von Nachbarn und Dorfbewohnern von XX/Slowakei vor, in welcher jeweils erklärt wurde, dass das gegenständliche Kfz seit dem 5. Dezember 2012 bis auf ein paar Tage, "es waren nicht länger als sieben bis zehn Tage", in der Slowakei gewesen sei.

Der Bf. erklärte weiters auf diesbezügliche Fragen des Richters, dass er das Fahrzeug noch habe und es in XX stehe, es aber seit zwei oder drei Jahren nicht mehr fahrbereit sei. Gefahren sei er erstmals mit dem Kfz glaublich im Dezember 2012. Auf Nachfrage des Vertreters der belangten Behörde gab der Bf. schließlich an, nach dem Kauf mit dem Fahrzeug bereits am 5. Dezember 2012 in die Slowakei gefahren zu sein.

Die Fotos vom 27. Juli 2013, 04. September 2013, 24. November 2013 und 12. Jänner 2014 seien am Grundstück seiner Eltern in XX aufgenommen worden. Das Fahrzeug sei - wie aus dem Zulassungsschein ersichtlich - bis 22. Oktober 2014 versichert gewesen, bis dahin sei er mit dem Auto gefahren. Das Fahrzeug sei immer in der Slowakei gestanden. Bezüglich der Angabe laut Niederschrift vom 11. August 2014, dass er "ca. alle 2 - 3 Wochen übers Wochenende in die Slowakei" gefahren sei und dort die Eltern besucht habe, gab der Bf. an, dass er damals mit einem blauen Skoda Oktavia, Baujahr 1999, welcher seinem Vater gehört habe, gefahren sei, da der Hummer Probleme hatte und viel gekostet habe.

Auf die Fragen, welche slowakischen und österreichischen Vignetten er im Beschwerdezeitraum 12/2012 bis 6/2014 verwendete, gab der Bf. an, dass er mehrmals slowakische 10-Tagesvignetten und in Österreich einmal eine Monatsvignette gekauft habe, wobei er die entsprechenden Vignetten-Rechnungen nicht mehr habe. Auf Nachfrage des Richters gab der Bf. an, dass es auch im August 2014 eine österreichische Monatsvignette gekauft habe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A. Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1-12/2013 und 1-6/2014:

Nach § 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).

Steuerschuldner ist dabei die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (§ 3 Z 2 KfzStG).

Die Steuerpflicht dauert im Falle der widerrechtlichen Verwendung vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG).

Ob der Tatbestand der "widerrechtliche Verwendung" verwirklicht wurde, ist anhand der Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG) zu beurteilen.

Nach § 36 KFG dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen des § 82 KFG 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).

§ 36 KFG normiert somit für Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, welche auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden sollen, eine Zulassungsverpflichtung.

Bei Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen ist in Folge zu unterscheiden:

Bei jenen Kraftfahrzeugen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist gemäß § 79 KFG ab Einbringung des Fahrzeuges ins Inland eine Verwendung ein Jahr zulässig. Es handelt sich dabei bspw. um Fahrzeuge von Touristen oder von Grenzgängern mit ausländischem Hauptwohnsitz. Ein solches Fahrzeug darf nur von Personen verwendet werden, die keinen Hauptwohnsitz im Inland haben [vgl.

Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel in: Das Auto im Steuerrecht³, b) Widerrechtliche Verwendung]. Im Beschwerdefall ist diese Bestimmung nicht anwendbar, da der Bf. seinen Hauptwohnsitz im Inland hat (dazu weiter unten).

Hingegen kommt bei jenen Kraftfahrzeugen, die einen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, die Regelung des § 82 Abs. 8 KFG zur Anwendung.

§ 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002 (2. AbgÄG 2002), BGBl. I 2002/132, 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."*

Die Frage, ob die Monatsfrist nach § 82 Abs. 8 2. Satz KFG idF BGBl. I 2002/132 mit jedem Grenzübertritt neu zu laufen beginnt, hat der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, entschieden. In einem weiteren Erkenntnis, VwGH vom 28.02.2019, Ra 2018/16/0190, judizierte der Verwaltungsgerichtshof:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 21. November 2013, 2011/16/0221, VwSlg. 8868/F, und vom 25. April 2016, Ro 2015/16/0031, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF des 2. AbgÄG 2002 beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellte wie § 79 leg. cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeugs, und lediglich eine andere Dauer der Frist normierte. Auch für die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF des 2. AbgÄG 2002 normierte Monatsfrist galt daher, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeugs ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeugs in das Bundesgebiet die Frist mit der neuerlichen Einbringung neu zu laufen begann.

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, hat nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung gefunden.

Liegen daher regelmäßige, zumindest monatliche Ausbringungen vor, kann bis zum Wirksamwerden der Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014 per 24. April 2014 unabhängig vom Standort des Fahrzeuges und von der Person des Verwenders keine widerrechtliche Verwendung vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt weiters aus (VwGH vom 25.04.2016, Ro 2015/16/0031):
"Der Gesetzgeber hat daraufhin § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geändert und 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 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.

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."

Für das Beschwerdeverfahren ist daher § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002 weiterhin anzuwenden.

Kumulative Tatbestandsvoraussetzungen des § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002 sind daher, dass

- ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen ins Bundesgebiet eingebracht wird oder alternativ, dass es im Inland verwendet wird (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz 2017, § 1 Tz. 88),
- die Verwendung des Fahrzeuges einer bestimmten Person ("Verwender") zugerechnet werden kann, und
- der Verwender seinen Hauptwohnsitz bzw. Sitz im Inland hat.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist § 82 Abs. 8 KFG anwendbar, dh. dass bis zum Gegenbeweis das Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland angesehen wird ("gesetzliche Standortvermutung"). Nach Überschreitung der Monatsfrist - so sie nicht durch eine Auslandsfahrt unterbrochen wird - wird in Folge die Kfz-Steuerpflicht ausgelöst.

Voraussetzung für den Entfall der Kfz-Steuerpflicht ist, dass die gesetzliche Standortvermutung gem. § 82 Abs. 8 KFG durch einen Gegenbeweis widerlegt werden muss, "wobei den Verwender die Beweislast trifft" (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025), 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). 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*, a. a. O., § 1 Tz 128).

Die Frage, ob die gemäß § 82 Abs 8 KFG zulässige Verwendung des Fahrzeuges während eines Monats ab der jeweiligen Einbringung in das Inland im Beschwerdezeitraum überschritten wurde oder nicht, ist eine Tatfrage, die das Bundesfinanzgericht gem. § 167 Abs. 2 BAO in freier Beweiswürdigung zu entscheiden hat. Dabei hat das Gericht unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen 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 (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0123).

Für das Bundesfinanzgericht stellt sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt wie folgt dar und ergibt sich daraus die anschließende rechtliche Würdigung:

Zeitraum 1-12/2013:

Der Bf. hat nach eigener Aussage das gegenständliche Kraftfahrzeug Hummer H3 in Österreich bei der Firma XY (einem Kfz-Händler) gekauft, die Zulassung erfolgte in Rumänien. Zwar scheint als Verkäufer eine "AB srl" mit rumänischer Adresse auf, allerdings ist der Vertrag selbst durchgehend in deutscher Sprache verfasst und wird als Ort des Abschlusses C. angegeben. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass das Kraftfahrzeug tatsächlich in Österreich an den Bf. verkauft wurde.

Im Beschwerdezeitraum hatte der Bf. nach eigenen Angaben bis einschließlich März 2014 nur diesen Personenkraftwagen in Besitz, ab April 2014 auch einen Ford Transit mit dem slowakischen Kennzeichen xxx. Eine vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Abfrage im Kfz-Zentralregister zeigte, dass der Bf. - abgesehen von einem Motorrad, welches vom 25. April 2013 bis 10. Oktober 2013 registriert war - in Österreich erst ab April 2016 ein Kraftfahrzeug angemeldet hatte. Auch die Freundin des Bf. verfügte im Beschwerdezeitraum laut Kfz-Zentralregister über kein angemeldetes Kraftfahrzeug.

Weiters gab der Bf. selbst an das gegenständliche Kraftfahrzeug Hummer H3 in Österreich verwendet zu haben, wobei er dabei unterschiedliche Angaben machte. In der vom Bf. getätigten Aussagen laut unterzeichnetet Niederschrift vom 11. August 2014 gab er bekannt, alle 2 bis 3 Wochen in die Slowakei zu fahren. Die erst im Zuge des Erörterungstermin vom 8. August 2019 gemachte Aussage für diese Fahrten das Auto seines Vaters verwendet zu haben, tätigte er im Zuge der Amtshandlung nicht.

In der Beschwerde argumentierte der Bf., dass er mit dem Fahrzeug in dem im Bescheid angeführten Zeitraum 2 oder 3 mal für einige Tage in Österreich gewesen sei, wobei der längste Aufenthalt mit 10 Tagen im Winter 2013 gewesen sei. Im Erörterungstermin vom 8. August 2019 gab der Bf. an, die im Abstand von 2 bis 3 Wochen getätigten Fahrten in die Slowakei mit dem Auto des Vaters getätigt zu haben, da der Hummer H3 Probleme machte und zu teuer war. Im Erörterungstermin gab der Bf. weiters an, nach dem Kauf mit dem Fahrzeug bereits am 5. Dezember 2012 in die Slowakei gefahren zu sein.

Im Beschwerdefall unstrittig ist, dass der Bf. der "Verwender" des Fahrzeugs im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG war und seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet hatte. So gab der Bf. laut unterzeichneter Niederschrift vom 11. August 2014 selbst an, dass er der Eigentümer des Fahrzeuges ist und dieses verwendet. Weiters gab er bekannt in Österreich zu leben und zu arbeiten. Gemeinsam mit seiner Freundin wohne er in Z. in einer Mietwohnung, während er bei Aufenthalten in der Slowakei bei seinen Verwandten (Eltern, Schwester, Bruder) wohne. Diese Aussagen werden durch die Meldung laut Zentralem Melderegister (ZMR) vom 07. August 2014 und dem Datenauszug der Sozialversicherung bestätigt. Laut ZMR hat der Bf. seit 16. Jänner 2012 seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Nach dem Versicherungsdatenauszug vom 14. August 2014 war der Bf. seit 14. Oktober 2011 durchgehend in Österreich erfasst. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt

sich damit, dass der Bf der Verwender des Kfz gewesen ist, seinen Hauptwohnsitz im Inland hatte und hat. Diese Feststellungen wurde im Übrigen vom Bf. auch nicht bestritten.

Dass der Bf. das Fahrzeug in Österreich verwendet hat ist neben den Aussagen des Bf. durch Fotodokumentationen belegt. Im Zuge der Beschwerdebearbeitung wurde vom Bundesfinanzgericht auch Einsicht in den betreffenden Akt der Finanzpolizei genommen. Aus den Unterlagen ist ersichtlich, dass am 29. Oktober 2013 in Adresse3 eine Fotodokumentation des Fahrzeuges angelegt wurde. Dabei ist auf drei Bildern erkennbar, dass in der Mitte der Windschutzscheibe ein Vignette aufgeklebt war. Auf einem Foto ist eine Nahaufnahme der Vignette gemacht worden. Aufgrund der verschwommenen Aufnahme ist zwar lediglich mit Sicherheit feststellbar, dass es sich um eine österreichische 2-Monatsvignette, welches am Ende des Monats September gestanzt wurde, handelte. Da auf dem vom Bf. vorgelegten Foto vom 04. September 2013 noch keine Vignette auf der Windschutzscheibe ersichtlich war, ist davon auszugehen, dass die Vignette nach dem 04. September 2013, aber anhand der Stanzmarkierung erkennbar noch im September 2013 angebracht wurde. Bezüglich des ersten Tages ist von einem Tag am Ende des Monats September auszugehen, da die Stanzmarkierung am rechten Rand - dort sind die Tage 21 bis 31 gelistet - etwas unterhalb der Mitte, d. i. der 27. September, erfolgte. Auf einem Foto vom 29. Oktober 2013 ist weiters deutlich erkennbar, dass am (aus Fahrersicht) rechten oberen Rand der Windschutzscheibe eine 10 Tagesvignette für die Slowakei angebracht wurde. Da nur 2/3 der Vignette fotografiert wurden ist aber lediglich der Tag (17.), nicht aber das Monat der Anbringung ersichtlich. Ausgehend davon, dass die österreichische Vignette im September entwertet wurde, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass auch die slowakische Vignette in diesem Monat für Fahrten von der Slowakei nach Österreich und/oder von Österreich in die Slowakei geklebt wurde.

Da es keinen nachvollziehbaren Grund gibt, bei - laut Bf. - lediglich sporadischen Fahrten in Österreich statt einer Tagesvignette eine 2-Monatsvignette zu lösen, stellt dieses Faktum für das Bundesfinanzgericht einen Beweis dar, dass der Bf. jedenfalls in den Monaten September bis Ende November regelmäßig im Bundesgebiet gefahren ist. Zudem gab der Bf. selbst an im Winter 2013 mit dem Hummer H3 in Österreich gefahren zu sein, was als vom Bundesfinanzgericht als Indiz für die Verwendung des Kfz auch im Monat Dezember 2013 und/bis Jänner 2014 gewertet wird. Im Übrigen hat der Bf. auch im beschwerdegegenständlichen Monat Juni 2014 eine 2-Monatsvignette gelöst. Das Bundesfinanzgericht würdigt die vorliegenden Beweismittel und die Aussagen des Bf. dahingehend, dass der Bf. das gegenständliche Kfz nach dem Kauf im Dezember 2012 in den beschwerdegegenständlichen Quartalen 3 (Monat September) und 4 (Monate Oktober bis Dezember) im Inland verwendet hat. Damit wurde in den genannten Zeiträumen die Tatbestandsvoraussetzung der Verwendung des Kraftfahrzeuges mit ausländischen Kennzeichen nach § 82 Abs. 8 KFG verwirklicht und war der dauernde Standort im Inland anzusehen.

Der Gegenbeweis zur gesetzlichen Standortvermutung ist dem Bf. nicht gelungen. Dies deshalb, da die im Zuge des Erörterungstermins vom 8. August 2019 vorgelegten sieben eidesstattlichen Erklärungen vom 23. Februar 2015 aufgrund der allgemeinen und unkonkreten Angaben nur eine sehr eingeschränkte Aussagekraft haben. So ist beispielsweise darauf zu verweisen, dass die Angabe das Fahrzeug sei nicht länger als sieben bis zehn Tagen nicht in der Slowakischen Republik gewesen, voraussetzen würde, dass alle sieben Personen, welche diese gleichlautende Erklärungen abgegeben haben, fast täglich den Wohnsitz der Eltern, auf welchem der Hummer H3 gestanden ist, besucht oder kontrolliert haben hätten müssen. Ein solcher ständiger "Besuch" vor Ort erscheint für das erkennende Gericht als zumindest äußerst ungewöhnlich. Auch wird nicht angegeben, in welche Monat bzw. Monaten diese sieben bis zehn Tage der "Ortsabwesenheit" des Hummer H3 waren. Außerdem können diese Tagesangaben auch mit den Kilometerleistungen nicht übereinstimmen. Laut Kaufvertrag betrug der Kilometerstand 43.340 km, bei der Kontrolle im August 2014 47.826 km, was eine Fahrleistung für den Zeitraum Dezember 2012 bis August 2014 von 4.486 km ergibt. Laut Öamtc-Routenplaner beträgt die einfache Entfernung von A-Z. nach SK-RR/ XX ca. 530 km. Wären die bspw. sieben Tage jeweils als Einzelfahrten von und in die Slowakei zu verstehen, würden die Hin- und Rückfahrten zu einem Ergebnis von über 7.400 km führen und damit deutlich über den 4.486 km liegen. Wären hingegen die sieben Tage als ein Fahrtzeitraum von und in die Slowakei zu verstehen, so müsste das Kfz die gesamte Beschwerdezeit (mit Ausnahme der sieben Tage) in der Slowakei gestanden sein. Dies widerspricht aber der Tatsache, dass der Bf. eine 2-Monatsvignette am 27. September 2013 gelöst hatte und am 29. Oktober 2013 das Fahrzeug in der Adresse3 Z., geparkt war. Das Vignettenfoto vom 29. Oktober 2013 ist ein weiteres deutliches Indiz, dass das Kfz am 27. September 2013 nach Österreich eingebracht und ab diesem Zeitpunkt im Bundesgebiet verwendet wurde.

Zusammenfassend ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass das gegenständliche Fahrzeug im 3. Quartal 2013 am 27. September 2013 ins Bundesgebiet eingebracht wurde. Der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung des Kfz gem § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG ist im 4. Quartal 2013 nach Überschreiten der Frist von einem Monat lt. § 82 Abs. 8 2. Satz KFG mit Ablauf des 27. Oktobers 2013 verwirklicht worden.

Bezüglich des 1. und 2. Quartals 2013 liegen dem BFG keine Unterlagen vor, welche zur zweifelsfreien Klärung des Sachverhalts, ob das Kfz in Österreich (widerrechtlich) verwendet wurde, bzw. ob und wie oft das gegenständliche Fahrzeug von Österreich in die Slowakei und zurück bewegt und damit die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG unterbrochen wurde, beitragen können. Auch aus den Aussagen des Bf. im Erörterungstermin vom 8. August 2019 lässt sich kein eindeutiges Bild erkennen, da der Bf. aufgrund des Zeitfaktors keine eindeutigen Angaben machen konnte. Fasst man die Argumentation des Bf. aus dem Beschwerdeverfahren zusammen, so wurde das Fahrzeug im Dezember 2012 ausgeführt, in der Slowakei auf dem Grundstück der Eltern abgestellt und fuhr der Bf. nur "2 oder 3 mal für einige Tage in Österreich" (Beschwerde vom 30. Oktober 2014), wobei der längste Aufenthalt mit diesem Fahrzeug im Winter 2013 gewesen sei. Die beiden

Fotos vom 27. Juli 2013 und 4. September 2013 sprechen für die Annahme, dass sich das Kfz bis Ende September 2013 in der Slowakei befunden hat, da auf beiden Fotos keine österreichischen Vignetten erkennbar sind, was gegen eine Verwendung des Kfz im Bundesgebiet spricht. Auch die gefahrenen Kilometer im Zeitraum Dezember 2012 bis August 2014 sind Indiz dafür, dass der Bf. das Fahrzeug im ersten Halbjahr 2013 nicht überwiegend in Österreich verwendet hat, da ansonsten aufgrund der Entfernung Z. - XX ein wesentlich höherer km-Stand erreicht hätte werden müssen. Unter Heranziehung der Fotodokumentation kann eine nachweisliche Verwendung des Kfz in Österreich erst für das zweite Halbjahr 2013 belegt werden und ist als erstes gesichertes Datum der Verwendung des Fahrzeuges in Österreich - abgesehen vom Kauf des Kfz im Dezember 2012 - der 27. September 2013 (Tage der Stanzung der 2-Monats-Vignette) feststellbar. Konkrete Anhaltspunkte, die für die Erfüllung der Monatsfrist gem. § 82 Abs 8 KFG im Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2013 sprechen würden, liegen im Beschwerdefall jedenfalls nicht vor. Ohne solche Anhaltspunkte, die auch sichere Aussagen über den Zeitpunkt der Überschreitung der Monatsfrist zuließen, ist eine gegenteilige Annahme aber nicht vertretbar. Auch die belangte Behörde hat keine Feststellungen getroffen oder Beweise vorgelegt, die der hier vorgenommenen Beweiswürdigung widersprechen würden. Eine Beweislastumkehr derart, dass eine gewisse Unsicherheit im Tatbereich dem Steuerpflichtigen zum Nachteil gereichen würde, ist im Falle der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG aber nicht zulässig.

Das Bundesfinanzgericht geht somit in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass der Bf. das Kfz am 5. Dezember 2012 in die Slowakische Republik verbracht hat. Die Monatsfrist nach § 82 Abs. 8 KFG hat erst nach Einbringung des Kfz ins Bundesgebiet am 27. September 2013 zu laufen begonnen und ist im 1. und 2. Quartals 2013 eine widerrechtlichen Verwendung gem § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG nicht vorgelegen.

Zeitraum 1-6/2014:

Für den Zeitraum 1-6/2014 liegen lediglich zwei Fotodokumentationen vor: Das Foto vom 12. Jänner 2014 wurde laut Bf. in der Slowakei am Grundstück seiner Eltern aufgenommen und wird damit ersichtlich, dass der Bf. mit dem Kfz an einem nicht bestimmbar Tag vor dem 12. Jänner 2014 in die Slowakei gefahren ist. Weiters ist auf den Aufnahmen vom 11. August 2014 dokumentiert, dass der Bf. eine 2-Monats-Vignette zur Benutzung von österreichischen Autobahnen, gestanzt mit Datum 26. Juni 2014, auf der Windschutzscheibe anbrachte, im Beschwerdezeitraum Juni 2014 das Fahrzeug daher funktionstüchtig war und in Österreich verwendet wurde. Wie bereits für den Zeitraum 1-12/2013 ausgeführt, wäre es nicht nachvollziehbar, wenn für - wie vom Bf. behauptet - nur sporadische Fahrten in Österreich der Bf. eine 2-Monat-Vignette statt einer Tages-Vignette gekauft hätte. Für den Beschwerdezeitraum 1-6/2014 lässt sich mit Sicherheit nur feststellen, dass der Bf. das Kfz am 26. Juni 2014 wieder in das Bundesland eingeführt und verwendet hat.

Zur Unterbrechung der Monatsfrist für den Zeitraum 1 -12/2013 :

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. Aus § 6 Abs. 3 KfzStG folgt, dass bei der Kraftfahrzeugsteuer der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum das Kalendervierteljahr ist und die maßgebliche Abgabe der Vierteljahresbetrag ist.

Nach § 201 Abs. 1 BAO kann (bzw. muss) die Abgabenbehörde von Amts wegen eine Abgabe erstmalig mit Bescheid festsetzen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt. In § 201 Abs. 4 BAO wird normiert, dass innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen kann.

Wird die Kraftfahrzeugsteuer für mehrere Quartale eines Kalenderjahres in einem einheitlichen Abgabenbescheid festgesetzt, liegt ein zusammengefasster Bescheid iSd § 201 Abs. 4 BAO vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann (vgl. *Schwaiger*, SWK 22/2010, S 695). Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO müssen daher in jedem der in einem Bescheid zusammengefassten Quartale vorliegen. Hat in einem der zusammengefassten Quartale (etwa wegen nicht gegebener widerrechtlicher Verwendung) keine Steuerpflicht bestanden, besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und somit bei Unterlassung der Selbstberechnung auch keine Berechtigung zur Festsetzung für das Finanzamt.

Das Finanzamt hat die strittige Kraftfahrzeugsteuer in 2 Bescheiden festgesetzt und zwar in einem Bescheid für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 und in einem zweiten Bescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2014.

Das Bundesfinanzgericht sieht - wie dargestellt - in freier Beweiswürdigung für das 1. und 2. Quartal 2013 keine widerrechtlichen Verwendung als gegeben an. Im 3. Quartal hat die Frist gem. § 82 Abs 8 KFG begonnen (27. September 2013). Für das 4. Quartal ist festzustellen, dass der Tabestand der widerrechtlichen Verwendung mit Ablauf des 27. Oktobers 2013 verwirklicht wurde. Allerdings hat zumindest eine mit Foto dokumentierte Fahrt in die Slowakei stattgefunden, da das Foto vom 24. November 2013 im Garten der Eltern des Bf. in der Slowakei aufgenommen wurde. Auch für Dezember 2013 geht das Bundesfinanzgericht aufgrund der Aussage des Bf., er sei im Winter in Österreich max. 10 Tage gefahren, davon aus, dass eine Unterbrechungsfahrt von Österreich in die Slowakei bzw. zurück und damit eine Aus- und Wiedereinbringungen des Kraftfahrzeuges getätigt wurde. Daraus folgt, dass im 4. Quartal durch die Unterbrechungshandlungen - unabhängig vom Standort des Fahrzeuges und von der Person des Verwenders - die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG jeweils neu zu laufen begonnen hat.

Was den Bescheid für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 angeht, so erfolgte die Festsetzung für Quartale, für die nach den vorstehenden Ausführungen keine

Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben hätte werden dürfen (Quartale 1-3/2013:keine widerrechtlichen Verwendungen; Quartal 4/2013: Unterbrechungshandlungen).

Da die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO für den Zeitraum 1-12/2013 nicht gegeben waren, war der einheitlich zu beurteilende Bescheid (die Sache) über die Festsetzung für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 als rechtswidrig aufzuheben.

Zur Unterbrechung der Monatsfrist für den Zeitraum 1-6/2014:

Wie bereits ausgeführt ist der geänderte § 82 Abs. 8 KFG - wonach die vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht (mehr) unterbricht - mit Ablauf des 23. April 2014, in Kraft getreten. Ab 24. April 2014 unterbricht daher eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr.

Damit erfasst der angefochtene Kraftfahrzeugsteuer-Bescheid 1-6/2014 sowohl Zeiträume vor als auch nach der Gesetzesänderung.

Da die Kraftfahrzeugsteuer 1-6/2014 für mehrere Quartale eines Kalenderjahres in einem einheitlichen Abgabenbescheid festgesetzt wurde, liegt abermals ein zusammengefasster Bescheid iSd § 201 Abs. 4 BAO vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann. Hat für den Abgabepflichtigen in einem Quartal keine Steuerpflicht bestanden (weil er das Fahrzeug vor April 2014 monatlich einmal ausgebracht hat), besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und somit bei Unterlassung der Selbstberechnung auch keine Berechtigung zur Festsetzung für das Finanzamt.

Für das 1. Quartal 2014 (Jänner bis März) liegt zumindest ein - zeitlich nicht eingrenzbarer - dokumentierter Auslandsaufenthalt in der Slowakei vor, weshalb jedenfalls eine Unterbrechungshandlung gesetzt wurde. Weiters dokumentiert ist, dass aufgrund der 2-Monatsvignette für österreichische Autobahnen und Schnellstraßen, gestanzt 26. Juni 2014, der Bf. das Kfz im 2. Quartal 2014 im Inland verwendet hat.

Im bereits genannten Erkenntnis des VwGH 25.04.2016, 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. April 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. April 2014 hindern konnte).

Aufgrund der Unterbrechungshandlung im 1. Quartal 2014 erfolgte die Festsetzung für einen Zeitraum, für den nach den vorstehenden Ausführungen keine Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben hätte werden dürfen.

Der einheitlich zu beurteilende Bescheid (die Sache) über die Festsetzung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2014 ist somit zur Gänze als rechtswidrig aufzuheben.

Es waren somit die einheitlich zu beurteilenden Festsetzungsbescheide betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2013 und 1-6/2014 gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

B. NoVA für 12/2012:

Gemäß § 1 Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG) idF BGBl. I 2010/34 unterliegt der Normverbrauchsabgabe

Z 1 Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung ...

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

Damit unterliegt gem. § 1 Z 3 NoVAG auch die "widerrechtlich Verwendung" von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen im Inland der Normverbrauchsabgabe

Nach § 4 NoVAG 1991 ist Abgabenschuldner

1. in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt, ...

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

Als Abgabenschuldner im Sinne des § 4 Z 3 NoVAG gilt daher der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet (= Verwender), als Gesamtschuldner, wobei nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshof als "Verwender" des Fahrzeugs derjenige anzusehen ist, der "das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat" (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107, mwV).

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 7 Abs 1 NoVAG 1991

1. im Falle der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauches und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist oder der Eigenverbrauch oder die Nutzungsänderung stattgefunden hat, ...

2. im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Liegt eine steuerpflichtige Inlandslieferung eines Fahrzeuges, welches in der Folge im Inland widerrechtlich verwendet wird, vor, entsteht die NoVA-Schuld bereits bei der Lieferung nach § 1 Z 1 iVm § 4 Z 1 NoVAG 1991 beim Lieferer. Der Tatbestand der

widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 ist daher nur dann anwendbar, wenn die Steuerschuld nicht bereits nach Z 1 der genannten Bestimmung eingetreten ist (UFS 15.10.2012, RV/1147-L/10).

Das bedeutet für den vorliegenden Fall:

Wie oben ausgeführt erfolgte die Lieferung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges Hummer H3, welches im Inland nicht zum Verkehr zugelassen war, im Dezember 2012 durch die Firma XY in C. gegen Entgelt an den Bf.

Abfragen des Bundesfinanzgerichts haben ergeben, dass die Firma XY, inC., als Tätigkeitsbeschreibung die Ausübung des Kfz-Handels sowie des Kraftfahrzeugtechnikergewerbes aufweist, und steuerlich beim Finanzamt Judenburg Liezen seit 1999 erfasst ist. Die Firma XY ist daher zweifelsfrei Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG 1994. Unbestritten ist, dass die Lieferung des Hummer H3 im Rahmen des Unternehmens erfolgte. Somit unterlag dieser Vorgang der Normverbrauchsabgabe gemäß § 1 Z 1 NoVAG 1991. Denn der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 kommt nur dann in Frage, wenn nicht schon vorher Steuerpflicht nach den Z 1 und 2 eingetreten ist („.....*sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist ...*“). Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 4 Z 1 NoVAG ist im Fall der Lieferung nach § 1 Z 1 leg. cit. der Unternehmer, der die Lieferung ausführt - somit also die Firma XY - Abgabenschuldner.

Daraus folgt, dass die Normverbrauchsabgabe auf Grund der erfolgten steuerpflichtigen Inlandslieferung der Firma XY (Fahrzeughändler) und nicht dem Bf. vorzuschreiben gewesen wäre.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 12/2012 ersatzlos aufzuheben.

C. Verspätungszuschlag:

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde, Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabeerklärung nicht wahren einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt.

Beim Verspätungszuschlag handelt es sich um einen Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. b BAO, der hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden ist. Da der Bescheid über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe 12/2012 (Stammabgabe) aufgehoben wurde, war auch der dazu ergangene Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags aufzuheben.

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.

Zur Rechtsfrage des Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechbarkeit der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967) wird auf die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (VwGH vom 9.12.2013, 2011/16/0221 und VwGH vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031).

Die notwendige einheitliche Beurteilung eines zusammengefassten Bescheides ergibt sich aus dem Wortlaut des § 201 BAO („in einem Bescheid“).

Bei der Frage, jeweils monatliche Aus- und Einbringungen vorlagen handelt es sich um eine der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) unterliegende Sachverhaltsfrage.

Wer Steuerschuldner der NoVA ist, ergibt sich unmittelbar aus der Gesetzesnorm.

Da somit im Beschwerdefall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen waren, ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 26. August 2019