

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. B in der Beschwerdesache
Beschwerdeführer, Anschrift, über die Beschwerden vom 17. Februar 2018
gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 24.
Jänner 2018, betreffend Normverbrauchsabgabe April 2014 sowie Festsetzung
von Kraftfahrzeugsteuer für Mai bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015,
Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis September 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung
von Kraftfahrzeugsteuer für Mai bis Dezember 2014 wird
stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe
April 2014 sowie Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für Jänner bis
Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis September
2017 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist laut zentralem Melderegister seit 15. Februar 1998 mit
Hauptwohnsitz in Anschrift, in Österreich, gemeldet, bewohnt dort mit seinen beiden,
in den Jahren 1996 und 1998 geborenen Söhnen ein in seinem Eigentum stehendes
Einfamilienhaus und hat ebendort nach den unwidersprochenen gebliebenen
Ausführungen in der Bescheidevorentscheidung den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers anlässlich einer Befragung durch ein Organ
der Abgabenbehörde (vgl. Niederschrift gem. § 144 BAO vom 3. August 2017) bzw.

in einer Vorhaltsbeantwortung an das Bundesfinanzgericht steht darüberhinaus nachstehender entscheidungswesentlicher Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer arbeitet seit dem Jahr 1988 in Deutschland und hat ebendort einen weiteren (Arbeits)Wohnsitz in einem Appartement mit Küche, Bad, WC und einem Wohn-/Schlafzimmer, welches ihm von seinem Arbeitgeber für 6,5 € pro Tag vermietet wird.

Er hält sich jeweils rund eine Woche bis 10 Tage (bzw. fallweise je nach Baustelle auch länger) durchgehend in Deutschland auf und kehrt anschließend jeweils für mehrere Tage im Streitzeitraum in der Regel mit seinem eigenen PKW an seinen Hauptwohnsitz in Österreich zurück. In den Jahren 2014 bis 2016 ist dem Beschwerdeführer drei bis fünfmal pro Jahr für Wochenendheimfahrten ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestanden.

Nach den ergänzenden Ausführungen in den Beschwerden gegen die angefochtenen Bescheide befindet sich das streitgegenständliche Fahrzeug erst seit Anfang 2017 neben den Wochenendaufenthalten des Beschwerdeführers jeweils über längere Zeiträume in Österreich, da dem Beschwerdeführer ab diesem Zeitpunkt ein Firmenfahrzeug für Fahrten zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitswohnsitz zur Verfügung stand, während sich in den Jahren zuvor wie bereits ausgeführt, das eigene Fahrzeug nur während der stattgehabten (Wochenend)Heimfahrten an seinem Hauptwohnsitz im Inland befunden hat.

Der Beschwerdeführer hat den streitgegenständlichen PKW mit einem amtlichen deutschen Kennzeichen im Jahr 2005 mit einem Kilometerstand von 20.000 Kilometern um 22.500 € erworben und hat dieser PKW zum Datum einer Einvernahme durch das Finanzamt am 3. August 2017 einen Kilometerstand von 159.435 Kilometer aufgewiesen.

Aufgrund dieser Umstände erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 24. Jänner 2018 Bescheide über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe April 2014 sowie Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für Mai bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis September 2017, ebenso wie Bescheide über einen Verspätungszuschlag betreffend Normverbrauchsabgabe April 2014 sowie betreffend die Kraftfahrzeugsteuer Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016, mit der Begründung, dass aufgrund des feststehenden Sachverhaltes das Fahrzeug des Beschwerdeführer im Inland gem. § 82 Abs. 8 KFG widerrechtlich verwendet werde.

Gegen diese Bescheide wurde mit zwei gesonderten Schreiben vom 17. Februar 2018 Beschwerde erhoben und begründend ausgeführt, dass der Beschwerdeführer in Deutschland einen Wohnsitz habe, welcher für das deutsche Finanzamt als Hauptwohnsitz gelte, er das Fahrzeug in Deutschland nur für ein Jahr mit österreichischen Kennzeichen lenken dürfe und das Fahrzeug sich bis zum Jahr 2017 nur an den Wochenendaufenthalten an seinem Hauptwohnsitz in Österreich befunden habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. Juli 2018 wurde der Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2014 dahingehend abgeändert, dass der Zeitraum von Mai bis Dezember 2014 auf April bis Dezember 2014 abgeändert wurde und die Beschwerden im übrigen als unbegründet abgewiesen.

In weiterer Folge brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. August 2018 einen Vorlageantrag ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen nach § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG 1991) die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 leg.cit. eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a leg.cit. 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 der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 leg.cit. 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**.

Abgabenschuldner ist nach § 4 Z 3 NoVAG im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3 leg.cit.), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992) in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden bzw. nach Z 3 dieser Bestimmung, **Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung)**.

Steuerschuldner ist nach § 3 KfzStG

1. bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist;
2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die **von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden**, sind gemäß § 82 Abs. 8 KFG in der im strittigen Jahr geltenden Fassung bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während

eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet 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.

Nach § 40 Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG) gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Sowohl § 1 Z 3 NoVAG als auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 knüpfen an die Einbringung bzw. die Verwendung (auf Straßen mit öffentlichem Verkehr) im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung (widerrechtliche Verwendung) an. Hinsichtlich der Verwendung des streitgegenständlichen PKW wird auf die voranstehenden Sachverhaltsfeststellungen hingewiesen.

Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt dabei sowohl nach § 40 Abs. 1 KFG als auch nach § 82 Abs. 8 KFG der Hauptwohnsitz des Antragstellers bzw. des Fahrzeugverwenders.

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

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum seinen Mittelpunkt der (persönlichen) Lebensbeziehungen (den Familienwohnsitz) bzw. seinen Hauptwohnsitz in Österreich hatte, wo er mit seinen beiden Söhnen wohnhaft und aufhältig war bzw. ist (vgl. die unwidersprochen gebliebenen Feststellungen in der Beschwerdeentscheidung).

Die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG ist widerlegbar. Die Beweismittel sind dabei unbegrenzt. Wird trotz inländischem Hauptwohnsitz nachgewiesen, dass der Standort eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liegt, tritt eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der Kraftfahrzeug-Steuer und der Normverbrauchsabgabe nicht ein. § 82 Abs. 8 KFG 1967 lässt als *lex specialis* zu § 40 *leg. cit.* auch für den Fall eines Hauptwohnsitzes in Österreich den dort vorgesehenen Gegenbeweis zu (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung, ob ein Fahrzeug entgegen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG seinen dauernden Standort nicht in Österreich hat, "Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Diesbezügliche ist festzustellen, dass mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug seit der Anschaffung im Jahr 2005 bis August 2017 vom Beschwerdeführer rund 140.000 Kilometer (159.435 Kilometer abzüglich 20.000 Kilometer Anfangsstand) zurückgelegt wurden, somit jährlich rund 12.000 Kilometer (140.000 durch 12 Jahre).

Wenn man weiters berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer nach seinen Angaben im Streitzeitraum jeweils rund eine Woche bis 10 Tage am Arbeitsort in Deutschland aufhältig war und anschließend jeweils für mehrere Tage an seinen Hauptwohnsitz zurückgekehrt ist, ihm in der Zeit bis 1. August 2017 lediglich drei bis fünfmal pro Jahr ein Firmenfahrzeug für Wochenendheimfahrten zur Verfügung gestanden ist und er im übrigen auch zu den Urlaubsanträgen die Fahrt vom Arbeitsort zum Wohnort mit seinem Privat-PKW zurückgelegt hat, wurde von ihm diese Wegstrecke im Jahr rund 25 zurückgelegt (zieht man von 365 Tagen 5 Wochen Urlaub ab, verbleiben rund 330 Tage dividiert durch 13 Tage (=7 bis 10 Arbeitstage plus 4 bis 5 Tage für den Wochenendaufenthalt)).

Dabei weist die Wegstrecke von bzw. zum Arbeitswohnsitz eine Distanz von rund 231 Kilometer auf. Legt man nun für 25 Fahrten jeweils eine Wegstrecke hin und retour von 462 zugrunde, resultiert daraus eine Kilometerleistung von 11.550 Kilometer jährlich und deckt sich diese mit der errechneten jährlichen Kilometerleistung von durchschnittlich 12.000 Kilometern. Demnach wurde das Fahrzeug nahezu ausschließlich für Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen des Beschwerdeführers verwendet. Weitere Fahrten am Wohnort in Deutschland bzw in Österreich konnten daher nur in ganz eingeschränktem Ausmaß mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zurückgelegt werden.

Dabei wurde der überwiegende Teil der Wegstrecke vom Hauptwohnsitz zum Arbeitswohnsitz in Deutschland und retour in Österreich zurückgelegt, da von der gesamten Wegstrecke (rund 231 Kilometer) jeweils 117 Kilometer in Österreich und 114 Kilometer in Deutschland gelegen sind.

Zusammenfassend ergibt sich sohin nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass sich der dauernde Standort des streitgegenständlichen Fahrzeuges am Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers im Inland befunden hat, zumal das Fahrzeug nahezu nur für Fahrten vom Hauptwohnsitz in Österreich zum Arbeitswohnsitz in Deutschland und retour verwendet wurde und der Beschwerdeführer damit über das Fahrzeug regelmäßig von seinem Hauptwohnsitz in Österreich aus verfügt hat und des weiteren auch die Fahrtstrecken zumindest überwiegend im Inland zurückgelegt wurden.

In Gesamtbetrachtung der oben dargestellten Umstände gelangt das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung (§167 abs. 2 BAO) zur Auffassung, dass dem Beschwerdeführer der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG nicht gelungen ist und die diesbezüglich gesetzliche Standortvermutung Anwendung findet. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sowie der Kraftfahrzeugsteuer erfolgte sohin grundsätzlich zu Recht.

Zum Umstand dass die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe (erst) vom Finanzamt für April 2014 vorgenommen wurde, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung hingewiesen.

Hinsichtlich des Bescheides über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Mai bis Dezember 2014 ist Nachstehendes zu beachten:

Die Steuerpflicht dauert nach § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3 leg.cit.) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) hat der Abgabenschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum ist damit im Streitzeitraum das Kalendervierteljahr und die maßgebliche Abgabe damit ein Vierteljahresbetrag. Das KfzStG kennt keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Kfz-Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist, weil Monatsabgaben im Streitzeitraum eben nicht vorgesehen sind.

Für das Entstehen der Steuerpflicht bei der Kraftfahrzeugsteuer ist nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet sondern der ungenützt Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend, weshalb die widerrechtliche Verwendung gem. § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG erst nach Ablauf der Einmonatsfrist und somit ab Mai 2014 begonnen hat, weshalb die Kraftfahrzeugsteuer erst ab Mai 2014 vorzuschreiben war.

Sehen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen vor, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen (§ 201 BAO). Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert, dass die Voraussetzungen für eine Festsetzung für jede dieser Abgaben vorliegen (Ritz, BAO, 6. Auflage, Tz 44 zu § 201).

Das Finanzamt hat die Kraftfahrzeugsteuer im Bescheid betreffend das Jahr 2014 für die Monate Mai bis Dezember 2014 zusammengefasst in einem Betrag festgesetzt.

Wie bereits ausgeführt, sah das KfzStG 1992 (in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) keine monatsweise Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer vor; Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum war vielmehr das Kalendervierteljahr. Eine zusammengefasste Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer kam somit nur für das zweite bis vierte Kalendervierteljahr 2014, also für die Monate April bis Dezember 2014 in Betracht.

Der den unrichtigen Festsetzungszeitraum umfassende Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer für den im Jahr 2014 gelegenen Zeitraum der Verwendung war daher aufzuheben, da der Zeitraum mit Beschwerdeentscheidung nicht abgeändert werden kann. Dies deshalb, da eine zusammengefasste Festsetzung nur einheitlich beurteilt werden kann.

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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Sachverhaltsumständen des konkreten Falles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 30. Jänner 2020