

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***8***, über die Beschwerden vom 6.5.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***3*** vom 5.4.2013 betreffend Normverbrauchsabgabe 12/2011 samt Verspätungszuschlag sowie Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2012 samt Verspätungszuschlag zu Recht erkannt:

I.

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Aus einem **Bericht der Finanzpolizei** geht unter anderem Folgendes hervor:

Lenkerin zum Zeitpunkt der Anhaltung: ***Bf1***

Audi TT, Datum der Erstzulassung: 2.5.2008, Datum der Verbringung ins Inland: 1.12.2011

Sachverhalt:

Audi TT, Zulassungsbesitzerin ***Bf1***, mit Hauptwohnsitz gemeldet in ***4***

Die Beschwerdeführerin sei als Bankbeamtin bei der ***9*** in München als Teilzeitkraft (zwei Tage die Woche; Mo, Di) beschäftigt. Diese Wegstrecke fahre sie von ***4*** aus an und täglich wieder zurück. Die restliche Woche Mi-So befinde sich das Fahrzeug im Bereich ***4***. Sie betreibe zwei Sonnenstudios in Österreich – eines in ***5*** und das zweite in ***4***. Die angeforderte Fahrtenaufstellung belege eindeutig, dass sich der Audi überwiegend in Österreich befinde.

Genauere Erhebungen siehe im Erhebungsprotokoll, da sich die Aussagen, welche im Beisein des Steuerberaters gemacht wurden, mit den nachträglich vorgelegten Unterlagen und

eingehendsten Erhebungstätigkeiten durch die Organe der Finanzpolizei widersprechen würden.

Die Vorschreibung der NoVA werde mit Stichtag 8.4.2009 vorgenommen und die Kraftfahrzeugsteuer werde unter Einhaltung der Monatsfrist mit 1.5.2009 vorgeschrieben. Für die ordnungsgemäße Berechnung der Wertermittlung werde der Kaufvertrag herangezogen.

Nachtrag:

2.4.2013: Aufgrund eines eingelangten Schreibens des Steuerberaters sei die Vereinbarung getroffen worden, den Stichtag mit 1.12.2011 festzusetzen.

Stichtag der Vorschreibung der NoVA werde mit 1.12.2011 vorgenommen und die Kraftfahrzeugsteuer werde unter Einhaltung der Monatsfrist mit 1.1.2012 vorgeschrieben. Für die ordnungsgemäße Berechnung der Wertermittlung werde die Eurotaxliste ohne Umsatzsteuer herangezogen.

Am **17.1.2013** wurden die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte durch die Amtspartei einvernommen. Aus der diesbezüglichen **Niederschrift** geht unter anderem Folgendes hervor: Im Zuge einer Kontrolle durch Organe der Abgabenbehörde am 17.1.2013 seien die Auskunftspersonen zum gegenständlichen Audi sowie zu einem Porsche Cayenne befragt worden. Laut Zentralem Melderegister sei die Beschwerdeführerin in *****4***** und ihr Ehegatte in *****6*****, Deutschland, mit Hauptwohnsitz amtlich gemeldet.

Obengenannte würden betreffend Verwendung der KFZ mit ausländischem Kennzeichen in Österreich befragt werden und würden Folgendes angeben:

Der Audi sei auf die Beschwerdeführerin zugelassen auf die Adresse *****6*****, Deutschland. Es sei kein Leasingfahrzeug. Der Audi sei als Jahreswagen am 8.4.2009 zugelassen worden, Kilometerstand 6.426 km bei Zulassung, Datum der Erstzulassung wäre der 2.5.2008 gewesen. Das Fahrzeug sei nicht nach Österreich verbracht worden.

Für den Audi würden Fremdkilometer geltend gemacht werden, wenn er für betriebliche Fahrten ihres Ehegatten verwendet werde. Die Beschwerdeführerin führe ein Fahrtenbuch (Excel-Tabelle) für ihr Sonnenstudio. Kaufpreis des Audi wäre 35.000 € gewesen, Kilometerstand sei circa 76.000, Zulassungsschein werde nachgereicht.

Der Hauptwohnsitz der Beschwerdeführerin sei in *****4***** und auch in *****6*****, Deutschland. Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen sei in *****6*****. Montag und Dienstag sei sie in München, da sie dort beschäftigt sei. Sie komme seit Dezember 2011 jedoch jeden Tag einmal nach Österreich in ihr Sonnenstudio, da sie seit diesem Zeitpunkt in *****6***** auch noch einen Hauptwohnsitz angemeldet hätte. Vorher wäre sie in *****7*****, Deutschland, gemeldet gewesen. Damals sei sie nicht jeden Tag nach *****4***** in ihr Studio gekommen. Ein zweites Sonnenstudio hätte sie am 1.9.2012 in *****5***** eröffnet.

Der Lebensmittelpunkt ihres Ehegatten befinde sich in *****6*****. Sie hätte keine Kinder. Die Ehegatten würden in *****6***** eine Eigentumswohnung mit circa 200 m² besitzen. In *****4***** hätten sie eine Mietwohnung mit circa 100 m².

Die Beschwerdeführerin betreibe in Österreich zwei Sonnenstudios, in Deutschland arbeite sie zwei Tage die Woche. Sie sei keinen Vereinen o.ä. zugehörig.

Sie sei unregelmäßig in ihren Betrieben, jedoch mindestens einmal täglich komme sie in das Studio in ***4*** (seit Dezember 2011, Hauptwohnsitzmeldung in ***6***). Das Sonnenstudio in ***4*** betreibe sie seit 1.4.2010 und das in ***5*** seit 1.9.2012. Der Betrieb in ***4*** werfe noch keine Gewinne ab. Ihr Haupteinkommen beziehe sie aus ihrer Beschäftigung in Deutschland. Dort sei sie Montag und Dienstag Teilzeit angestellt.

Sie würden sich beide zeitlich überwiegend in Deutschland aufhalten.

Es würde ein Fahrtenbuch den Audi betreffend geführt werden.

Der Audi sei ein Privatfahrzeug, das vom Ehegatten der Beschwerdeführerin auch ab und zu für betriebliche Fahrten genutzt werde.

Mit Schreiben der Amtspartei an den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vom 26.2.2013 wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Gegenständlicher Audi, Kaufdatum 4/2009 mit circa 6.000 km, km-Stand 1/2013 circa 76.000 km

Laut Schreiben eines Steuerberaters verwende die Beschwerdeführerin ihr Fahrzeug der Marke Audi zweimal pro Woche zu Fahrten nach München und retour, um zu ihrem Arbeitsplatz zu gelangen. Arbeitstage Montag und Dienstag. Diese Wegstrecke (hin und retour) werde mit 251 km angegeben. Aus den vorgelegten Unterlagen bzw. Fahrtenbuch gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2012 alleine über 19.000 km für Fahrten zur Arbeitsstelle getätigt hätte. Rechne man diese Kilometerleistung auf die restlichen Jahre (insgesamt 3,5 Jahre) um (abzüglich Urlaub, usw.), komme man auf circa 65.000 km. Rechne man die bereits bei Kauf vorhandenen Kilometer und einige betriebliche Kilometerleistung (Sonnenstudio) dazu, komme man auf die bereits angegebenen circa 76.000 km.

Der Ehegatte der Beschwerdeführerin hätte im Zuge der Niederschrift angegeben, dass er bei seinem Dienstfahrzeug eine jährliche Kilometerleistung in Höhe von 30.000 km nicht übersteigen hätte sollen. Deshalb hätte er auch öfters den gegenständlichen Audi für seine dienstlichen Fahrten in Deutschland verwendet. Weiters hätte er angegeben, dass ein Großteil der Kilometerleistung seinerseits dienstlich getätigt werde. Diese Fahrten würden im Fahrtenbuch (Aufzeichnung) nicht aufscheinen bzw. würden sie auch dem aktuellen Kilometerstand des Fahrzeuges widersprechen.

Das Fahrtenbuch des Ehegatten der Beschwerdeführerin hätte alleine im Jahr 2012 circa 46.000 km dienstliche und 1.600 km private Fahrten aufgezeichnet. Somit weit mehr, als die angegebenen 30.000 km.

Weiters sei anzuführen, dass die Beschwerdeführerin laut Fahrtenbuch ihre Arbeitsfahrten nach München als betrieblich aufgezeichnet und nicht in der Spalte privat geführt hätte.

Sie würde laut Aufzeichnung ihre Arbeitsfahrten (Mo und Di) immer von ihrer Wohnadresse in ***4*** aus fahren. Das würde heißen, Beginn und Ende täglich in ***4***.

Die restliche Woche befinde sich das Fahrzeug laut Fahrtenbuch überwiegend in Österreich.

Somit würde der überwiegende Standort in Österreich anzusehen sein. Für die zwei Arbeitstage pro Woche würde die Tagespendlerregelung in Betracht zu ziehen sein. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe deutlich hervor, dass der Audi vorwiegend von der Beschwerdeführerin für private Angelegenheiten benutzt werde.

Somit unterliege der Audi der NoVA-Pflicht sowie der Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer in Österreich.

Im Zuge der Niederschrift sei angegeben worden, eine Eigentumswohnung in ***6*** zu besitzen und sich dort auch aufzuhalten. Laut Fahrtenbuch der Beschwerdeführerin hätte sich der Audi im Jahr 2012 kein einziges Mal in ***6*** befunden.

Das Fahrzeug der Beschwerdeführerin sei im Jahr 2009 erworben worden und nach Österreich eingebracht worden. Die Arbeitsfahrten (Mo, Di) würden von ***4*** aus angefahren und täglich auch dort beendet worden sein, somit sei sie als Tagespendler anzusehen.

Es sei daher Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer mit Stichtag 8.4.2009 vorzuschreiben.

Aus dem **Fahrtenbuch für das Jahr 2012** geht hervor, dass die Beschwerdeführerin nahezu jede Woche mit dem gegenständlichen Fahrzeug in Deutschland gewesen ist, jedenfalls aber jeweils innerhalb eines Monats eine Ausreise von Österreich nach Deutschland stattgefunden hat.

Zu obigem Schreiben der Amtspartei wurde durch den steuerlichen Vertreter wie folgt **Stellung genommen**:

Es sei richtig, dass die Beschwerdeführerin, die jeweils am Montag und am Dienstag in München arbeite, ab dem Jahr 2012 diese Fahrten mit dem Audi von ***4*** bzw. auch von ***6*** aus getätigt hätte. Die errechneten Jahreskilometer von 19.000 seien richtig. Die weitere Rückrechnung auf die restlichen Jahre, damit man auf die Gesamtkilometer komme, stimme so nicht. Bis zum Ende des Jahres 2011 wären der Wohnsitz und der Mittelpunkt der Lebensinteressen in ***7***, Deutschland, gewesen. In Punkt 5 der Niederschrift sei von der Beschwerdeführerin angegeben worden, dass sie ab Dezember 2011 jeden Tag nach Österreich gekommen sei (Sonnenstudio ***4***). Bis zu diesem Zeitpunkt würde das nicht so gewesen sein. Der Wohnsitz in ***7*** sei bei der Niederschrift auch angegeben worden.

Mit dem Porsche seien vom Ehegatten der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 laut Fahrtenbuch dienstliche Fahrten von 45.894 km zurückgelegt worden. Dies beweise, dass dieser bis zum Jahr 2012 auch mit dem PKW seiner Ehegattin dienstliche Fahrten für seinen Betrieb unternommen habe, um die Kilometerbegrenzung von jährlich 30.000 gerechnet auf eine dreijährige Leasingdauer (90.000 km) nicht zu überschreiten. Damit sei auch die gefahrene Gesamtkilometeranzahl von circa 76.000 für den Audi erklärbar.

Der Zeitpunkt der Verbringung des Audi sei somit der Dezember 2011.

Mit **Bescheid vom 5.4.2013** wurde die **Normverbrauchsabgabe** für den Audi TT für den Zeitraum Dezember 2011 mit 6.335,03 € und ein diesbezüglicher **Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO** in Höhe von 10% wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der

Erklärung somit mit 633,50 € festgesetzt und wie folgt begründet:

Die Festsetzung wäre erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben wäre.

Gemäß § 79 Abs. 1 des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG) sei die Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland nur dann zulässig, wenn das jeweilige Fahrzeug in Österreich keinen dauernden Standort habe. Werde ein Fahrzeug überwiegend im Inland benutzt, so führe dies aufgrund der tatsächlichen Verwendung zu einem Standort in Österreich und das Fahrzeug müsse in Österreich zugelassen werden.

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 idgF hätten Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Haupt- oder Nebenwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, bis zum Gegenbeweis ihren Standort im Inland und dürften ohne Zulassung nur während eines Monats ab der Einbringung in das Inland verwendet werden.

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliege unter anderem auch die Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland der Normverbrauchsabgabe, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre.

Das Finanzamt hätte festgestellt, dass die Beschwerdeführerin laut Zentralem Melderegister am 10.10.2008 ihren Hauptwohnsitz in Österreich angemeldet hätte. Auch in der Niederschrift vom 17.1.2013 hätte sie angegeben, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich habe und das gegenständliche Fahrzeug seit 1.12.2011 überwiegend im Inland benutzen würde.

Das gegenständliche KFZ sei daher gemäß § 82 Abs. 8 KFG widerrechtlich im Inland verwendet worden.

Die Normverbrauchsabgabe gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 sei daher für den Monat 12/2011 festzusetzen.

Für die Wertermittlung sei die Eurotaxliste ohne Umsatzsteuer herangezogen worden.

Mit **Bescheid vom 5.4.2013** wurde die **Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1-12/2012** mit 1.152,00 € und ein diesbezüglicher Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO in Höhe von 10%, somit 115,20 € festgesetzt und wie folgt begründet:

Die Festsetzung wäre erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben wäre. Der Verspätungszuschlag wäre wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Jahreserklärung festzusetzen gewesen.

Gemäß § 79 Abs. 1 des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG) sei die Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland nur dann zulässig, wenn das jeweilige Fahrzeug in Österreich keinen dauernden Standort habe. Werde ein Fahrzeug überwiegend im Inland benutzt, so führe dies aufgrund der tatsächlichen Verwendung zu einem Standort in Österreich und das Fahrzeug müsse in Österreich zugelassen werden.

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 idgF hätten Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Haupt- oder Nebenwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, bis zum Gegenbeweis ihren Standort im Inland und dürften ohne

Zulassung nur während eines Monats ab der Einbringung in das Inland verwendet werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 KfzStG 1991 würden der Kraftfahrzeugsteuer unter anderem auch Kraftfahrzeuge unterliegen, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet würden (widerrechtliche Verwendung). Das Finanzamt hätte festgestellt, dass die Beschwerdeführerin laut Zentralem Melderegister am 10.10.2008 ihren Hauptwohnsitz in Österreich angemeldet hätte. Auch in der Niederschrift vom 17.1.2013 hätte sie angegeben, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich habe und das gegenständliche Fahrzeug seit 1.12.2011 überwiegend im Inland benutzen würde.

Das gegenständliche KFZ sei daher gemäß § 82 Abs. 8 KFG widerrechtlich im Inland verwendet worden.

Die Kraftfahrzeugsteuer sei gemäß § 1 Abs. 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz unter Berücksichtigung der Monatsfrist ab 1/2012 vorzuschreiben.

Mit **Schreiben vom 6.5.2013** wurde **Beschwerde** eingereicht gegen die Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer und unter anderem wie folgt begründet:

1. Sachverhalt

Die Partei benutze ihr Fahrzeug immer montags und dienstags zur Fahrt von *****4***** nach München, da sie als Bankangestellte beschäftigt sei. Außerdem werde das Fahrzeug auch vom Ehegatten für Kundenbesuche in Deutschland benützt, da dieser als selbständiger Versicherungsmakler arbeite. Wohnhaft sei sie in *****6*****, Deutschland, dort hätte sie auch meldetechnisch ihren Hauptwohnsitz. Da sie auch zwei Sonnenstudios in *****4***** und *****5***** betreibe, sei auch eine Wohnung in *****4***** vom Ehegatten angemietet worden und diese werde je nach Bedarf auch benützt.

Bis Dezember 2011 hätte sie in *****7***** in Deutschland gewohnt und hätte dort ihren Freundeskreis sowie würden auch ihre Schwiegereltern dort leben. Deshalb würden auch oft Fahrten für private Besuche nach München und Umgebung getätigt.

Es liege ein Urteil des VwGH, 28.10.2009, 2008/15/0276, vor, in dem der gleiche Fall judiziert worden wäre und indem der VwGH ausgeführt hätte, dass sich das Auto zu mehr als 85% in Deutschland befunden hätte und es daher als deutsches Fahrzeug anzuerkennen gewesen wäre. Die Partei halte fest, dass die Nutzung des Fahrzeuges in Österreich noch geringer als 15% der Gesamtnutzungsdauer ausmache.

Jedenfalls sei der Positionspunkt Bonus-Malus gemäß § 6a NoVAG in der Höhe von 2.469,52 € hinfällig da das Fahrzeug eine Erstzulassung vom 2.5.2008 habe.

Der bekämpfte Bescheid erweise sich auch aus nachfolgenden Gründen als rechtswidrig, da § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG laute wie folgt:

„Die Abgabe beträgt höchstens 16% der Bemessungsgrundlage.“

Wenngleich es infolge der durch BGBl. 46/2008 eingetretene gesetzliche Veränderung iSd § 6a NoVAG idF BGBl. 52/2009 gesetzlich vorgesehen sei, dass die Normverbrauchsabgabe um ein Bonus-Malus-System in Abhängigkeit von den Schadstoff- und CO₂-Emissionen ergänzt werde,

so müsse doch klar festgehalten werden, dass auch nach der angeführten Gesetzesnovelle die Deckelung der Normverbrauchsabgabe iSd § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG mit 16% der Bemessungsgrundlage nach wie vor in Geltung sei. Jedenfalls finde sich in der Textierung des neuen § 6a NoVAG keinerlei Bestimmung, wonach infolge der ergänzenden Besteuerung hinsichtlich des CO₂-Ausstoßes dieser Abgabenhöchstsatz von 16% der Bemessungsgrundlage nicht mehr in Geltung stehen würde.

Es sei vielmehr so, dass trotz Novelle und der damit in Zusammenhang stehenden Abgabenerhöhung bzw. allenfalls auch –verminderung von einer einheitlichen Normverbrauchsabgabe ausgegangen werden müsse, weswegen – expressis verbis – jedenfalls die Normverbrauchsabgabe im Gesamten, also betreffend den Treibstoffverbrauch nach § 6 NoVAG als auch betreffend den CO₂-Ausstoß gemäß § 6a NoVAG als einheitliche Abgabenvorschreibung anzusehen sei und daher jedenfalls immer noch diesbezüglich der im § 6 Abs. 3 normierte Höchstsatz von 16% der Bemessungsgrundlage gelte.

In richtiger Gesetzesauslegung würde sohin, wie von der Beschwerdeführerin selbst berechnet, die Normverbrauchsabgabe mit dem Höchstsatz von 16% aus 3.400,00 € (=Nettobasis) und sohin mit einem Betrag in der Höhe von 544,00 € vorzuschreiben gewesen sein.

Selbst wenn man aber davon ausginge, dass der Höchstsatz der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG 1991 nicht inklusive der CO₂-Abgabe gemäß § 6a NoVAG zu sehen sein würde, sei die gegenständlich bekämpfte Steuervorschreibung zu Unrecht erfolgt, da diese als verfassungswidrig anzusehen sei.

.....

Schließlich verstoße der § 6a NoVAG auch in dreifacher Hinsicht gegen den EG-Vertrag.

.....

Zur Europarechtswidrigkeit wurde ein „Kurzgutachten zur Unionskonformität der Handhabung des § 6a NoVAG eingereicht.

Es werde beantragt, den gegenständlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 23.9.2013** wurde der Beschwerde betreffend Normverbrauchsabgabe sowie Verspätungszuschlag teilweise stattgegeben. Im Hinblick auf die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer sowie den Verspätungszuschlag wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde unter anderem wie folgt:

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 idgF unterliege die Normverbrauchsabgabe unter anderem die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach dessen Z 1 oder Z 2 eingetreten sei oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a NoVAG erfolgt sei. Als erstmalige Zulassung gelte auch die Verwendung des Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen sein würde. Ausgenommen es werde ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 idgF würden Kraftfahrzeuge, die aus Straßen des öffentlichen

Verkehres im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung) der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen.

Gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz 1967 seien Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland zu sehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin stehe für die Finanzbehörde angesichts einer durch Abfrage im Zentralen Melderegister per 8.1.2013 vorgenommenen Verifizierung unzweifelhaft fest, dass sich der Hauptwohnsitz der Beschwerdeführerin bereits seit 10.10.2008 an der Adresse in ***4*** befinde – dies gehe auch aus der Niederschrift vom 17.1.2013 hervor, im Zuge derer die Beschwerdeführerin in Widerspruch zu den Ausführungen in der Beschwerdeschrift stehend einen Hauptwohnsitz in ***4*** angegeben habe. Im Zuge der weiteren Prüfung, ob erfolgreich ein Gegenbeweis für die Standortvermutung im Bundesgebiet geführt werden hätte können, befinde die Amtspartei, dass auch die von der Beschwerdeführerin angegebenen täglichen Fahrten in ihre Sonnenstudios in ***4*** und ***5*** und somit ihre starke berufliche Verflechtung im Bundesgebiet neben dem vorliegenden Hauptwohnsitz als weiteres Indiz dafür zu werten sei, dass sich der tatsächliche Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin in Österreich befinde. Im Lichte einer anzustellenden Gesamtbetrachtung der Umstände sei auch auf das Nutzungsverhältnis des Fahrzeuges im In- bzw. Ausland abzustellen. Unterziehe man das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Fahrtenbuch, vor allem im Konnex mit zu den Ausführungen in der Niederschrift, einer näheren Betrachtung, so lasse sich ableiten, dass trotz der von der Beschwerdeführerin angegebenen täglichen Fahrten zu ihren Sonnenstudios in Österreich keinerlei Aufzeichnungen diesbezüglich geführt worden wären, sondern lediglich die zweimal wöchentlich stattfindenden Fahrten nach München sowie sporadisch andersgeartete Anlässe für die Nutzung des Fahrzeuges erfasst worden wären. Die von der Beschwerdeführerin behauptete weniger als 15% betragende Nutzung des Fahrzeuges in Österreich erachte die Finanzbehörde als unzutreffend.

Sowohl angesichts der von der Beschwerdeführerin getätigten Aussagen, als auch der augenscheinlich selektiven und nach allgemeiner Lebenserfahrung unglaubwürdigen Befüllung des Fahrtenbuches erachte die Amtspartei die Erbringung des Gegenbeweises durch Verweis auf die Kilometerleistung des streitgegenständlichen Fahrzeuges als nicht gelungen. Nach eingehender Würdigung des dargelegten Sachverhaltes gelte für die Finanzbehörde der in § 82 Abs. 8 KFG 1967 idGF vorgesehen Gegenbeweis als nicht erbracht und sei das streitgegenständliche Fahrzeug somit als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen.

Anknüpfend an die dargelegte Würdigung durch die Finanzbehörde ergebe sich, dass aufgrund des dauernden Standortes des Fahrzeuges im Inland gemäß §§ 79 Abs. 1, 82 Abs. 8 KFG 1967 idGF iVm § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 idGF dieses sehr wohl der Kraftfahrzeugsteuer im Inland

unterliege und folglich der Beschwerde in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sei.
In weiterer Konsequenz unterliege das streitgegenständliche Fahrzeug gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 idgF auch der Normverbrauchsabgabe, jedoch sei dem Beschwerdebegehren insoweit statt zu geben, als das Fahrzeug bereits vor dem 1.7.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen gewesen wäre und sohin von der Erhebung des NoVA-Malusbetrages iSd § 6a NoVAG 1991 idgF in Höhe von 2.469,2 € Abstand zu nehmen sei. Die zu entrichtende Normverbrauchsabgabe gemäß § 6 NoVAG 1991 idgF betrage 3.371,60 €.

Der im Zuge der unentschuldberen Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärung verhängte Verspätungszuschlag iHv 115,20 € sei angesichts des Ausmaßes der Fristüberschreitung sowie des Ausschlusses der Entschuldbarkeit aufgrund der Tatsache, dass die objektiv gebotene, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen worden wäre, zu Recht auferlegt worden.

Der dem Grunde nach ebenfalls zu Recht auferlegte Verspätungszuschlag iHv 633,50 € werde gemäß § 295 Abs. 3 BAO aufgrund der teilweisen Stattgabe der Beschwerde in Angelegenheiten der Normverbrauchsabgabe dahingehend abgeändert, als er nunmehr iHv 337,20 € festgesetzt werde.

Hinsichtlich der behaupteten Verfassungs- und Gemeinschaftstrechswidrigkeit des § 6a NoVAG 1991 idgF halte man fest, dass die Amtspartei nicht über die Verfassungsmäßigkeit bzw. das Vorliegen einer Gemeinschaftsrechswidrigkeit zu befinden habe, sondern das NoVAG 1991 idgF als rechtskonform zu vollziehen habe.

Mit **Schreiben vom 21.10.2013** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit **Vorlagebericht vom 9.12.2013** wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Bezughabende Norm:

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 idgF, §§ 1 Z 3 iVm 6a NoVAG 1991 idgF

Streitpunkte:

Widerrechtliche Verwendung eines KFZ mit ausländischem Kennzeichen im Bundesgebiet;
Verfassungs- sowie Gemeinschaftsrechswidrigkeit des § 6a NoVAG 1991 idgF

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Am 17.1.2013 wurde die Beschwerdeführerin durch die Finanzpolizei in Österreich im Zuge der Verwendung des gegenständlichen Audi mit ausländischem Kennzeichen angetroffen.

Der Audi wurde im April 2009 von ihr gekauft.

Die Beschwerdeführerin war Zulassungsbesitzerin. Sie war zu diesem Zeitpunkt mit Hauptwohnsitz gemeldet in ***4***.

Zudem besaß sie eine Eigentumswohnung in ***6***, Deutschland, wo sich nach ihren Angaben der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befunden hätte und sie auch mit

Hauptwohnsitz gemeldet gewesen wäre.

Nach ihren Angaben befand sich bis Ende 2011 ihr Wohnsitz und der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in ***7***, Deutschland.

Bf1 war in den Beschwerde Jahren nichtselbständig tätig in München, wobei sie als Teilzeitkraft jeweils am Montag und Dienstag in München gearbeitet hat. **Sie fuhr die Wegstrecke nach München unstrittig nahezu wöchentlich mit dem Audi.**

Zudem betrieb sie zwei Sonnenstudios in Österreich, in ***4*** (seit April 2010) und in ***5*** (seit September 2012).

Nach den Angaben der Beschwerdeführerin fuhr sie seit Dezember 2011 täglich nach ***4*** (Sonnenstudio).

Aus dem vorgelegten Fahrtenbuch für das Jahr 2012 (ein Abfahrtsort wird darin nicht angegeben) gehen fast nahezu wöchentliche Fahrten nach München hervor. **Jedenfalls monatlich wurde der Audi nach Deutschland verbracht.**

Wo – in Österreich oder in Deutschland – das gegenständliche Fahrzeug überwiegend verwendet wurde, kann dahingestellt bleiben und ist für den gegenständlichen Fall irrelevant. Unwesentlich ist zudem, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin in Österreich oder in Deutschland gewesen ist.

Rechtliche Begründung

1. Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG 1991)

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

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

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

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

spätestens einen Monat nach der Zulassung eine *Anmeldung* (Fälligkeitstag) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

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

2. Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992)

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 lautet:

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

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

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

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

3. Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967)

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

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

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

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur

zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

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

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.04.2014 geltenden Fassung lautete:

"Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung."

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

Der Gesetzgeber hat daraufhin § 82 Abs. 8 KFG mit BGBl I 26/2014 geändert, stellt nunmehr für den Fristbeginn auf die "erstmalige Einbringung" in das Bundesgebiet ab und hat ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht (in Kraft getreten mit Ablauf des 23.4.2014).

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

Nach dem hiefür einschlägigen Norminhalt des § 201 BAO ist eine Festsetzung der (Selbstbemessungs-)Abgabe durch die Behörde nur zulässig, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet wäre, keine oder eine unrichtige Selbstberechnung vorlegt. Vice

versa darf die Behörde keine Festsetzung vornehmen, wenn keine Steuerpflicht besteht (siehe hierzu auch BFG 13.09.2017, RV/5102261/2016).

Aus der zitierten Bestimmung des § 1 Z 3 NoVAG 1991 ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

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

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

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

Ob die gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässige Verwendung des Fahrzeuges während eines Monats ab der jeweiligen Einbringung in das Inland im Streitzeitraum überschritten wurde oder nicht, ist eine Tatfrage, die das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu entscheiden hat. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Es ist dabei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (BFG 31.01.2018, RV/7100841/2015).

Der streitgegenständliche Audi wurde während der gegenständlichen Zeiträume unstrittig regelmäßig und zumindest einmal (meistens sogar mehrmals) innerhalb Monatsfrist nach Deutschland verbracht und wieder in das österreichische Bundesgebiet eingebracht. Da es sich dabei um Zeiträume handelte, die vor dem Wirksamwerden der Gesetzesänderung per 24.04.2014 lagen, ist damit aufgrund der zitierten Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes keine Zulassungsverpflichtung im Inland entstanden und war die Verwendung des Fahrzeuges ohne inländische Zulassung kraftfahrrechtlich zulässig. Damit war der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG für Dezember 2011 schon aus diesem Grunde nicht erfüllt. Auf die Frage, ob der Beschwerdeführerin der Gegenbeweis zur Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gelungen ist oder nicht (Frage der Verwendereigenschaft bzw. des Hauptwohnsitzes), war daher nicht mehr einzugehen.

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

Dem Beschwerdebegehren war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 12/2011 sowie der diesbezügliche Verspätungszuschlagsbescheid ersatzlos aufzuheben.

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 stellt ebenfalls auf die widerrechtliche Verwendung nach § 82 Abs. 8 KFG ab. Eine solche ist aus obigen Gründen in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen nicht eingetreten, weshalb auch der diesbezüglichen Beschwerde Folge zu geben war und der gegenständliche Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer sowie der Verspätungszuschlagsbescheid ersatzlos aufzuheben waren.

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 gegenständliche Erkenntnis war insgesamt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig. Zur Rechtsfrage des Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechung der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG idF vor BGBl I 26/2014) liegt eine gefestigte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des BFG vor (VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031; BFG 16.5.2019, RV/5100826/2016). Die Frage, ob im vorliegenden Fall tatsächlich jeweils monatliche Aus- und Einbringungen vorlagen, war im Rahmen freier Beweiswürdigung bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu lösen. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 8. September 2022