

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, StNr vertreten durch ECA Schmidt u. Hertwich Stb. GmbH, Bahnhofstraße 2, 5280 Braunau am Inn gegen den Bescheid des Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 17.09.2014, betreffend Normverbrauchsabgabe Mai 2013; Kraftfahrzeugsteuer 5-12/2013 und 1-6/2014, entschieden:

Die Beschwerden gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 5/2013 und der Kraftfahrzeugsteuer 1-6/2014 werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer 5-12/2013 wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Streitpunkte

Strittig ist alleine, ob hinsichtlich eines Fahrzeuges mit deutscher Zulassung, welches dem Bf (in der Folge: Bf) von seinem deutschen Arbeitgeber überlassen wurde, in Österreich eine Zulassungspflicht nach dem KFG 1967 mit den daran anschließenden steuerlichen Folgen entstand. Strittig ist dabei die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967, die Rolle des Bf als Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges und schließlich die letztlich wohl entscheidende Frage, ob durch ein nahezu tägliches (bzw. zumindest monatliches) Ausbringen des Fahrzeuges das Entstehen der Zulassungspflicht hintangehalten werden kann. .

Unstrittig ist nach dem Schreiben des Bf vom 4.5.2015, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf in Österreich gelegen ist und ein eventuell erforderlicher Gegenbeweis im Sinn des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht erbracht werden könnte.

Ebenfalls unstrittig sind für den Fall einer gegebenen Steuerpflicht die angenommenen Bemessungsgrundlagen und die Höhe der vorgeschriebenen Abgaben.

B. Finanzamtliches Verwaltungsgeschehen

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen ergibt sich, dass dem Arbeitgeber des Bf mit Sitz in Deutschland in einem Telefonat sowie in einem Mail vorgehalten wurde, dass für den Bf mit Wohnsitz in Österreich im Zusammenhang mit dem überlassenen Fahrzeug aufgrund der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 eine Zulassungspflicht und daran anknüpfend eine NoVA- und KFZSt-Pflicht entstanden sei. Der Arbeitgeber wurde ersucht, den Bf einzuladen, hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeuges den Gegenbeweis anzutreten. Diese Vorgangsweise war offensichtlich deshalb gewählt worden, da mehreren Arbeitnehmern mit Wohnsitz in Österreich vom deutschen Unternehmen Fahrzeuge zur Verfügung gestellt wurden. Im Schreiben vom 20.8.2014 teilt der deutsche Arbeitgeber mit, dass seitens der österreichischen Arbeitnehmer der Gegenbeweis nicht geführt werden könne und, dass der Bf an einem Gehaltsumwandlungsmodell teilnehme, nach dem der Bf auf einen Teil seines Gehaltes verzichte und dafür einen Firmenwagen erhalte. Dieser Firmenwagen müsse für Dienstreisen, könne aber auch für private Zwecke (zB Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte oder sonstige Privatfahrten) verwendet werden. Der Arbeitgeber würde diese Fahrten nicht überwachen.

Aus den seitens des Arbeitgebers mitvorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass der Bf einen sogenannten "Wagen" (gegen Gehaltsverzicht bzw. laut Angabe in der Liste gegen "Barlohn") am 2.5.2013 übergeben bekommen hätte. In der Gehaltsumwandlungserklärung des Bf erklärt dieser u.a. unwiderruflich, monatlich einen Betrag in Höhe von € seines Bruttogehaltes zugunsten der Überlassung eines Firmenfahrzeuges umzuwandeln. Dieser Betrag wird monatlich von den Brutto-Bezügen des Bf einbehalten und enthält demnach u.a. die Full-Service-Leasingrate (inkl. Wartungs-, Neben-, Reparatur- und Versicherungskosten) plus die geschätzten Kraftstoffkosten und die auf den geldwerten Vorteil anfallende Umsatzsteuer. Nicht enthalten und seitens des Bf zu tragen wären etwa anfallende Selbstbehalte, Kosten der Mehrkilometer (über 5.000 km), Kraftstoffkosten über den geschätzten Kosten, Nachfüllöle, Kühlflüssigkeit usw. Eine allenfalls in Österreich erhobene NoVA würde mit dem Nettoentgelt verrechnet werden. Das Fahrzeug wird sowohl zur dienstlichen als auch zur privaten Nutzung überlassen und seitens des Bf darf auch anderen Personen die Nutzung eingeräumt werden.

Am 17.9.2014 ergingen dann die bekämpften und im Spruch genannten Bescheide, jeweils mit gesondertem Berechnungsblatt.

Im NoVA Bescheid, in welchem NoVA für Mai 2013 vorgeschrieben wurde, wurde begründend auf die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 und § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwiesen und festgehalten, dass ein möglicher Gegenbeweis zur Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht erbracht worden wäre. Aufgrund der (oben dargestellten) Gehaltsumwandlungserklärung könne das überlassene Fahrzeug unbeschränkt privat genutzt werden, weshalb der Bf als Verwender und Steuerschuldner anzusehen sei.

In den Bescheiden über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (jeweils für die Monate 5-12/2013 und die Monate 1-6/2014) wird hinsichtlich des Sachverhaltes auf den mit selben Datum ergangenen NoVA-Bescheid verwiesen und als Begründung die Bestimmungen des § 82 Abs. 8 KFG 1967 und § 1 Abs. 1 Z 3 KFZStG angeführt.

In der gegen die genannten Bescheide eingebrachten Beschwerde führt der Bf aus, dass er in Österreich wohne, deutscher Staatsbürger sei und auch in Deutschland arbeite. Sein deutscher Arbeitgeber hätte ihm ein firmeneigenes Fahrzeug zur Verfügung gestellt, welches er auch privat nutzen dürfe. Nahezu täglich nutze er das Fahrzeug für Fahrten zu seinem deutschen Arbeitsplatz. In weiterer Folge verwies der Bf auf einen Erlass des BMF, nach dem in Fällen einer Fahrzeugüberlassung eines deutschen Arbeitgebers an Dienstnehmer die Tätigkeit dieser Dienstnehmer dem deutschen Unternehmen zuzurechnen sei. Eine Zulassung wäre daher in Österreich nicht vorzunehmen gewesen und die Festsetzung von NoVA und KFZSt sei zu Unrecht erfolgt, weshalb die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben wären.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung verwies das Finanzamt abermals auf die bereits in den Bescheiden genannten gesetzlichen Bestimmungen sowie auf den Gehaltsumwandlungsvertrag, nach dem der Bf über das Fahrzeug annähernd unter den gleichen Bedingungen verfügen könne wie bei einem privaten Leasingvertrag. Der Hinweis auf den in der Beschwerde genannten Erlass des BMF gehe ins Leere, da dabei ein Sachverhalt behandelt worden wäre, bei dem der Dienstnehmer nicht frei über das Fahrzeug verfügen könne sondern damit Aufträge des Dienstgebers zu erfüllen hätte. Weiters wurde angeführt, dass hinsichtlich des inländischen Standortes der Gegenbeweis nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht erbracht worden wäre und zur Begründung eines Standortes am Sitz des deutschen Arbeitgebers die betriebliche Verwendung des Fahrzeuges für das deutsche Unternehmen nachzuweisen gewesen wäre.

Die mit Schreiben vom 30.10.2014 beantragte Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht erfolgte per 9.12.2014.

C. Verwaltungsgerichtliches Verfahren

In einem umfangreichen ergänzenden Schreiben vom 12.1.2015 machte der steuerliche Vertreter des Bf noch folgende Angaben:

Hinsichtlich des Sachverhaltes wurde abermals dargestellt, dass dem Bf (wie auch anderen Dienstnehmern des grenznahe gelegenen Unternehmens) aufgrund des Gehaltsumwandlungsvertrages ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt worden sei. Der dafür erfolgte Gehaltsverzicht bemasse sich im Wesentlichen nach den Kosten für das Fahrzeugleasing. Da auch viele deutsche Arbeitnehmer nach diesem Modell ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen würden, handle es sich keinesfalls um ein steuervermeidendes (NoVA in Österreich) Verhalten. Im Unterschied zu einem gängigen Leasing-Verhältnis würde ein Großteil der Kosten (Reparatur, Service, Treibstoff, usw)

vom Arbeitgeber bezahlt werden. Der Arbeitnehmer habe keine eigentümerähnliche Stellung, vielmehr könne ihm das Fahrzeug wieder entzogen werden, z.B. wenn die Leasingrate nicht bezahlt werde. Die geschilderte Vorgangsweise sei den österreichischen Finanzbehörden seit vielen Jahren bekannt und es sei die Einjahresregel des § 79 KFG 1967 anzuwenden.

In den rechtlichen Ausführungen wird zunächst die Standortvermutung nach dem KFG 1967 und deren Widerlegbarkeit angeführt. Die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG 1967, innerhalb der ein nach Österreich eingekommenes Fahrzeug zuzulassen wäre, werde nach der Entscheidung des VwGH vom 9.12.2013, 2011/16/0221, mit jeder Ausbringung in das Ausland unterbrochen und beginne mit jeder Einbringung neu zu laufen. (Anm. des Richters: auf die Ausführungen zur Verfassungswidrigkeit der in weiterer Folge erfolgten rückwirkenden Gesetzesänderung wird hier mangels Aktualität und der mittlerweile erfolgten Aufhebung der Bestimmung nicht eingegangen.) Grundsätzlich würde sich aber ohnehin bei einer Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug durch ein Unternehmen eine Standortvermutung für den Sitz des Unternehmens, der hier im Ausland gelegen wäre, ergeben und somit keine Zulassungspflicht bestehen. Dies ergebe sich auch aus der Entscheidung des UFS vom 7.12.2005, RV/0195-I/03 (Anm. des Richters: bei diesem UFS-Fall ging es um ein Fahrzeug, welches in Österreich für Zwecke eines ausländischen Unternehmers verwendet wurde). Selbst wenn man zu einer Standortvermutung im Inland käme, könne diese durch den Nachweis der überwiegenden Verwendung im Ausland widerlegt werden. Die Ansicht der Finanzverwaltung, es müsse eine weitaus überwiegende Verwendung (>80%) im Ausland nachgewiesen werden, beruhe auf einer Fehlinterpretation der Entscheidung des VwGH vom 28.2.2009, 2008/15/0276. Sollte die Erbringung eines Gegenbeweises erforderlich sein, möge dies mitgeteilt werden.

Überdies möge bedacht werden, dass eine Zulassung durch den Bf an der Bestimmung des § 37 Abs. 2 KFG 1967 scheitern würde. Man könne nicht nur über die Zulassungspflicht absprechen und die Zulassungsmöglichkeit dabei aber außer Acht lassen.

Seitens des BFG erging **am 9.4.2015 ein Vorhalt mit Erläuterungen** an den Bf. So wurde dem Bf mitgeteilt, dass die Frage der Verfassungskonformität der rückwirkenden Gesetzesänderung im § 82 Abs. 8 KFG 1967 mittlerweile geklärt sei, der Richter aber entgegen der Ansicht des VwGH die rechtliche Ansicht vertritt, dass die Monats- bzw. die Zweimonatsfrist leg. cit. immer schon als bloße Erledigungsfrist nicht unterbrechbar gewesen sei. Hinsichtlich des Verwenders als Anknüpfungspunkt (Sitz des verwendenden Unternehmens oder Wohnsitz des privaten Nutzers) für die Standortvermutung und als Steuerschuldner wurde im Wesentlichen auf die Entscheidung des VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107 verwiesen und die wesentlichen Aussagen daraus wiedergegeben.

Mitgeteilt wird auch, dass aufgrund der Fahrzeugüberlassungsvereinbarung der Bf sowohl die wesentlichen Kosten der KFZ-Verwendung trage, ihm aufgrund einer fehlenden Beschränkung der privaten Nutzung und der Weitergabemöglichkeit zB. an Familienmitglieder sowohl der Nutzen des Fahrzeuges als auch die kaum eingeschränkte

Verfügungsmacht darüber zukomme. Für den Fall, dass der Bf zu einem anderen Ergebnis komme, mögen diesbezüglich entsprechende Nachweise vorgelegt werden.

Unter Zitierung der VwGH-Aussagen dazu wurde weiters ersucht, es möge die Nutzung des Fahrzeugs dargelegt und der angekündigte Gegenbeweis der überwiegenden Nutzung im Ausland, etwa durch ein Fahrtenbuch, angetreten werden. Hingewiesen wurde aber auch darauf, dass bei gegenständlicher Sachlage nicht nur die gesetzliche Vermutung für einen Standort des Fahrzeugs im Inland spreche sondern auch nach der Lebenserfahrung von diesem Standort auszugehen sei. Es sei davon auszugehen, dass am inländischen Wohnsitz die wesentlichen „Ruhevorgänge“ in den Nächten, an Feiertagen und an Wochenenden stattfinden würden. Nach den eingesehenen Routenplanern wären sowohl bei der schnellsten als auch bei der kürzesten Route zum Arbeitsplatz der überwiegende Teil der Wegstrecke im Inland. Solange das Gegenteil nicht nachgewiesen sei, sei davon auszugehen, dass ein Großteil der Fahrleistung in Österreich erbracht worden sei. Hinsichtlich des Einwandes, die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte sei betrieblich, wurde mitgeteilt, dass diese Fahrten nicht dem Arbeitgeber mit der Konsequenz des Vorliegens einer unternehmerischen Nutzung zugerechnet werden könnten. In diesem Zusammenhang wurde auf die analog geltenden Überlegungen des EuGH in der Rs „Fillibeck“ verwiesen. Zu folgenden Fragen wurde ergänzend um Stellungnahme bzw. Vorlage von Unterlagen ersucht:

Nach den Unterlagen wäre das Fahrzeug am 2.5.2013 übergeben und eingebracht worden. Sollte dies nicht richtig sein, möge ein anderer Zeitpunkt nachgewiesen werden. Falls es einen anderen Lebensmittelpunkt als jenen am österreichischen Wohnsitz gäbe, möge dieser nachgewiesen werden. Es möge auch die familiäre Situation des Bf sowie die allenfalls weiters zur Verfügung der Familie stehenden Fahrzeuge dargestellt werden.

Telefonisch wurde zwischen dem Richter und dem steuerlichen Vertreter des Bf besprochen und auch mit dem zuständigen Beamten des Finanzamtes abgeklärt, dass es eine Vielzahl ähnlich gelagerter Fälle (gleicher deutscher Arbeitgeber überlässt Fahrzeuge mit deutschen Kennzeichen an seine österreichischen Arbeitnehmer) gibt und man insbesondere auch seitens des deutschen Arbeitgebers möglichst rasch eine geklärte Rechtslage haben möchte. Diskutiert wurde in diesem Zusammenhang auch, dass dies ein Fall sein müsste, bei dem die Standortfrage möglichst eindeutig erscheine und im Wesentlichen lediglich die Unterbrechbarkeit der Monatsfrist als strittige Frage überbleibe.

In diesem Sinn erging an den steuerlichen Vertreter auch ein Mail mit dem Hinweis, dass der gegenständliche Fall für die mitgeteilten Interessen des deutschen Arbeitgebers geeignet erscheine. Im Antwortmail vom 4.5.2015 teilte der steuerliche Vertreter diese Ansicht und teilte weiters mit, dass das gegenständliche Fahrzeug für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte und private Fahrten verwendet werde, Dienstfahrten würden kaum stattfinden. Die Wegstrecke zum Arbeitsort betrage auf österreichischer Seite 10 Km und auf deutscher Seite 3 Km. Während der Arbeitszeiten stehe das Fahrzeug am deutschen Arbeitsplatz, ansonsten beim österreichischen Wohnsitz. Die Privatfahrten würden überwiegend auf deutscher Seite stattfinden, da dort die Eltern und Geschwister

der Bf leben würden. Auch alltägliche Besorgungen würden eher in Deutschland erledigt werden. Es gäbe aber keinerlei Fahrtaufzeichnungen. (Anm. des Richters: auch andere Nachweise wurden nicht vorgelegt.)

Dass es sich bei den Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte um keine Privatfahrten handle, könne man im Ertragsteuerrecht erkennen, bei dem die Kosten dafür durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw durch das Pendlerpauschale abgedeckt werden würden. Auch im Sozialversicherungsrecht seien diese Fahrten in den Unfallversicherungsschutz eingebunden.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf in Österreich wurde außer Streit gestellt. Hinsichtlich des Standortes des Fahrzeugs mit dem deutschen Kennzeichen vertrete man aber weiterhin die Ansicht, dass sich dieser aufgrund der erforderlichen Zurechnung des Fahrzeuges an den deutschen Arbeitgeber in Deutschland befindet.

Hinsichtlich der Ausführungen des BFG, dass der Bf die wesentlichen Kosten der Verwendung des gegenständlichen Fahrzeugs trage, diesem auch der Nutzen aus der Verwendung und eine kaum eingeschränkte Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug zustehe, wurde keine Stellungnahme oder Gegenbeweise vorgelegt. Auch zum Übergabe- und Einbringungszeitpunkt laut Aktenlage äußerte sich der Bf nicht.

D. Festgestellter Sachverhalt

Unstrittig ist, dass der Bf den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und somit seinen Wohnsitz in Österreich im grenznahen Bereich zu Deutschland hat und ihm von seinem deutschen Arbeitgeber aufgrund einer Gehaltsumwandlungserklärung ein in Deutschland zugelassenes Fahrzeug überlassen wurde. Dieses Fahrzeug wurde am 2.5.2013 übergeben und nach Österreich eingebbracht. Unstrittig sind weiters – sollte die Vorschreibung der NoVA und KFZ-Steuer gerechtfertigt sein- die Höhe der Bemessungsgrundlagen und der vorgeschriebenen Abgaben. Ebenfalls erwiesen ist aufgrund des deutschen Arbeitsplatzes, dass der Bf das gegenständliche Fahrzeug mehrmals im Monat (nahezu an jedem Werktag) nach Deutschland fährt und danach wieder nach Österreich einbringt. Unbestritten ist auch die grundsätzliche Verwendung des Fahrzeugs durch den Bf für seine privaten und beruflichen Fahrten (Wohnung – Arbeitsplatz – Wohnung). Die private Verwendung wird durch den Arbeitgeber nicht geprüft, ist völlig frei. Ein Nachweis, wo die überwiegenden Verwendung erfolgte wurde seitens des Bf nicht erbracht. Reine Dienstfahrten im Interesse des Unternehmens finden nach den Angaben des Bf nur in geringem Ausmaß statt. Hinsichtlich des Umfanges dieser Fahrten wurden keine Nachweise vorgelegt.

Bestritten wird aber seitens des Bf die Zulassungsverpflichtung des überlassenen PKW in Österreich und somit die an die widerrechtliche Verwendung des nicht in Österreich sondern in Deutschland zugelassenen Fahrzeugs anknüpfenden Abgabenpflichten. Im Wesentlichen vermeint der Bf, der Verwender des Fahrzeuges sei aufgrund dessen Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug das deutsche Unternehmen, weshalb der

Standort des Fahrzeuges am deutschen Sitz gelegen sei. Überdies seien die Fahrten von der Wohnung zur deutschen Arbeitsstätte und zurück „betriebliche“ Fahrten (wohl des deutschen Arbeitgebers, da der Bf kein Unternehmer ist) und somit auch der unternehmerischen Verwendung zuzurechnen. Sollte es dennoch zu einer Vermutung für einen Standort im Inland kommen, könne diese Standortvermutung zwar mangels Nachweise für eine überwiegende Verwendung im Ausland nicht widerlegt werden. Dennoch liege dann aber keine widerrechtliche Verwendung vor, da die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG 1967 nach der Entscheidung des VwGH vom 9.12.2013, 2011/16/0221 unterbrechbar sei und nach jeder Einbringung wieder neu zu laufen beginne.

Das BFG geht zudem von der Sachlage aus, dass dem Bf seitens seines deutschen Arbeitgebers gegen Abzug von € vom monatlichen Bruttogehalt des Bf ein Fahrzeug überlassen wurde. Nach der Vereinbarung sind mit diesem Betrag alle wesentlichen Kosten, wie Finanzierungskosten, Plan-Treibstoffkosten, Versicherung, Service, usw abgedeckt. Festgehalten ist auch, dass die auf den geldwerten Vorteil entfallende Umsatzsteuer in diesem Betrag enthalten ist. Lediglich unregelmäßig anfallende Kosten (wie Schmiermittel, Nachfüllöle, usw) hat der Bf selber zu tragen. Bei der Fahrzeugrückgabe erfolgt eine weitere Abrechnung zu Lasten des Bf im Fall von zB Mehrkilometern oder nicht üblicher Schäden. Ohne die Beträge genau aufzuschlüsseln zu müssen, ist klar erkennbar, dass sich der Bf für dieses für ihn offensichtlich günstige Modell entschied und anstatt sich den genannten Betrag auszahlen zu lassen mit diesem Betrag zumindest einen Großteil der Kosten der Fahrzeugnutzung abdecken konnte. Auch im Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf vom 12.1.2015 führt dieser aus, dass sich der Gehaltsverzicht des Bf im Wesentlichen nach den Kosten des Arbeitgebers für das Fahrzeugleasing bemesse.

Das Fahrzeug darf uneingeschränkt privat genutzt und auch an Familienmitglieder oder andere Personen seines Vertrauens überlassen werden. Die Nutzung wird seitens des Arbeitgebers nicht geprüft. Tatsächlich verwendete der Bf nach seinen eigenen Angaben das Fahrzeug für seine täglichen Fahrten zum und vom Arbeitsplatz sowie für private Fahrten.

Da die Frage nach weiteren Familienfahrzeugen nicht beantwortet wurde, geht das Gericht davon aus, dass das gegenständliche Fahrzeug als Familienfahrzeug genutzt wurde.

Nach Ansicht des Richters (siehe dazu auch unten) sind auch die Fahrten von und zum Arbeitsplatz zwar berufliche Fahrten des Bf, aber keine unternehmerische Fahrten des Arbeitgebers des Bf. Der Nutzen aus der Fahrzeug-Verwendung kam somit dem Bf zu. Mag auch bei einer grob missbräuchlichen Verwendung des Fahrzeugs oder – wie vorgebracht wurde- bei einer Nichtzahlung der Leasingraten (wobei diese ohnehin vom Lohn abgezogen werden) das Fahrzeug dem Bf entzogen werden können, liegt die Möglichkeit, täglich über den Einsatz des Fahrzeuges zu verfügen, eindeutig beim Bf.

Es ist somit davon auszugehen, dass der Bf das Fahrzeug für private Zwecke verwendete und er als Verwender im Sinn der hier einschlägigen Bestimmungen (siehe unten) anzusehen ist.

Auszugehen ist weiters davon, dass die Fahrten mit dem Fahrzeug überwiegend in Österreich durchgeführt wurden. Bezuglich der täglichen Fahrten zum und vom Arbeitsplatz ergibt sich sowohl nach den eingesehenen Routenplanern als auch nach den Angaben des Bf, dass je Strecke 10 Km in Österreich und 3 Km in Deutschland gefahren wurden. Hinsichtlich der privaten Fahrten wird zwar behauptet, dass diese überwiegend in Deutschland stattgefunden hätten. Da es diesbezüglich aber trotz Aufforderung keinerlei Nachweise gibt (weder bezüglich des Wohnsitzes der behaupteten Verwandten in Deutschland noch generell zB ein Fahrtenbuch), ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass auch der Großteil der rein privat gefahrenen Km im Inland (Einkäufe, Ärzte, Freunde, Ausflüge, ...) gefahren wurden. Es ist jedenfalls festzuhalten, dass ein nachvollziehbarer Beweis, der überwiegenden Nutzung im Ausland nicht erbracht wurde.

E. Ergänzende Anmerkungen zur Beweiswürdigung

Grundsätzlich ergibt sich der angenommene Sachverhalt aus der oben im Rahmen der Schilderung der Verwaltungshandlungen und des verwaltungsgerichtlichen Geschehens dargestellten Aktenlage. Die Details zur Fahrzeugüberlassung wurden zB dem übermittelten Muster für die Gehaltsumwandlungserklärungen für Firmenfahrzeugleasing bei Grenzgängern aus Österreich sowie dem diesbezüglichen Informationsschreiben des deutschen Arbeitgebers entnommen. Aufgrund der aufliegenden Übergabelisten ist davon auszugehen, dass das gegenständliche Fahrzeug am 2.5.2013 an den Bf übergeben und von diesem in das Inland eingebracht wurde. Dies wurde dem Bf auch vorgehalten und wurde dieser ersucht, gegebenenfalls gegenteiliges nachzuweisen. Dieser Vorhaltepunkt blieb unbeantwortet. Ebenso unbeantwortet blieben die Ersuchen um Stellungnahme und Vorlage gegenteiliger Nachweise zu den getroffenen Ausführungen bezüglich des Nutzens an der Verwendung für den Bw und der Möglichkeit des Bf, weitgehend über das Fahrzeug verfügen zu können. Es ist somit nach der Aktenlage und vor allem auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass demjenigen, dem gegen Abzug eines beträchtlichen Gehaltsbestandteils ein Fahrzeug zur nicht kontrollierten Privatnutzung überlassen wird, der Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeugs zukommt und derjenige auch über die täglich und tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges verfügen kann. So kann der Bf das Fahrzeug ja auch nach der Vereinbarung jederzeit anderen Familienmitgliedern oder sonstigen Personen seines Vertrauens überlassen.

Der Bf führte wiederholt aus, dass die Fahrten Wohnung – Arbeitsplatz – Wohnung „betriebliche“ Fahrten seien. Da der Bf kein Unternehmer ist, können diese Ausführungen nur so verstanden werden, dass nach Ansicht des Bf diese Fahrten als Fahrten im Interesse des Unternehmens seines Arbeitgebers zu werten seien und sich so als

Verwender das deutsche Unternehmen ergeben soll. Dieser Ansicht folgt aber das BFG nicht. Es handelt sich auch nach den seitens des Bf angesprochenen ertragsteuerlichen (Verkehrsabsetzbetrag bzw Pendlerpauschale) und sozialrechtlichen Aspekten (Einbeziehung in die Sozialversicherung) um beruflich veranlasste Fahrten des Bf. Die Berufs- und Wohnsitzwahl des Bf sind aber seine Privatsache. Er hat im Regelfall seinen Wohnsitz so zu wählen, dass er seinen Arbeitsplatz erreichen kann bzw. hat er allenfalls für den Fahrtweg anfallende Kosten zu tragen (soweit diese nicht steuerlich bei der Ermittlung seiner Einkommensteuer Berücksichtigung finden). Keinesfalls liegen bei den dabei anfallenden Kosten aber Kosten des Unternehmens des Arbeitgebers und somit unternehmerische Fahrten vor. Ähnliche Überlegungen spielten auch in der Entscheidung des EuGH in der Rs Fillibeck eine Rolle. Wenn Arbeitnehmer nicht im unternehmerischen Interesse vom Wohnort zum Arbeitsplatz befördert werden (weil es eben private Aufgabe der Arbeitnehmer ist, zum Arbeitsplatz zu kommen), liegt eine fiktive Dienstleistung („Leistungsentnahme“) an die Dienstnehmer vor. Wenn die Arbeitnehmer somit nicht zB als Vertreter oder Monteur im unternehmerischen Interesse und im Auftrag des Unternehmens Fahrtstrecken zurücklegen, verwenden sie das Fahrzeug für private Zwecke, so auch bei den beruflichen veranlassten Fahrten zum und vom Arbeitsplatz.

F. Rechtslage

F. 1. Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG):

§ 1 Z 3 NoVAG 1991 zufolge, 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr.52/2009 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs 1 BAO).

Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Ab 16.6.2010 ist § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 in Kraft und die Steuerschuld entsteht bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung.

F. 2. Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG):

§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 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 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 bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Mit Erkenntnis vom 17.10.2012, 2010/16/0218, bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist.

F. 3. Kraftfahrgesetz 1967 (KFG):

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 leg. cit. 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.

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

§ 82 Abs. 8 KFG 1967: Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht 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.

G. Rechtliche Würdigung

G. 1. Voraussetzungen für das Greifen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe bzw der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz (KFG) zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, **ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt.**

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen. Dabei gelten dieselben Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs 1 KFG zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs 8 KFG zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378). Würde das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke verwendet werden, würde sich der zunächst vermutete Standort nach dem Sitz des Unternehmens als jenem Ort, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird, richten.

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 27.1.2010, 2009/16/0107 aus, dass das NoVAG keine Regelung darüber enthält, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz - EKHG zurückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben (vgl. dazu etwa OGH, 18. Dezember 2000, 9 Ob A 150/00z). Bei Durchsicht weiterer Erkenntnisse zur Frage, wem die Verwendung zuzurechnen ist, zeigt sich, dass dabei eine Abwägung folgender Kriterien vorzunehmen ist: tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über den Einsatz des Fahrzeuges, Kostentragung und Nutzen aus der Verwendung.

Der Bf als die Person, die die wesentlichen Kosten der Verwendung des Fahrzeuges trägt, tatsächlich über den täglichen Einsatz des Fahrzeuges entscheidet und der auch der Nutzen aus der Verwendung zukommt, ist somit als Verwender iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 anzusehen.

Neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland, muss die Behörde für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 leg. cit. nachweisen, dass

der Mittelpunkt der Lebensinteressen (der Hauptwohnsitz) des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist dieser Nachweis gelungen, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Dessen Verwendung ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Nach Ablauf der im § 82 Abs. 8 KFG 1967 genannten Fristen fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung. Durch den Nachweis eines tatsächlichen dauernden Standortes in einem anderen Staat kann diese Vermutung allerdings widerlegt werden (siehe nachstehend Pkt. 4).

Für die Entstehung der NoVA- oder Kraftfahrzeugsteuerschuld kommt es ausschließlich auf die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges im Bundesgebiet über die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 vorgesehene Frist hinaus an. Ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland solcherart verwendet, der rechtmäßige Besitz zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners unerheblich. Zum Argument des Bf, er hätte gar nicht zulassen können, wird verweisen auf VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107 („unabhängig von der tatsächlichen Zulassungsmöglichkeit unterliegt das Entstehen der Zulassungsverpflichtung nach KFG der NoVA“).

Der Einwand des Bf, der zivilrechtliche Eigentümer des Fahrzeuges sei sein Arbeitgeber, geht folglich ins Leere.

G. 2. Mittelpunkt der Lebensinteressen (Hauptwohnsitz)

Dieser befindet sich unstrittig am Hauptwohnsitz des Bf in Österreich.

G. 3. Verwendung des Fahrzeuges im Bundesgebiet

Die grundsätzliche Verwendung des Fahrzeuges im Inland durch den Bf. steht unbestritten fest.

Damit greift die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs 8 KFG und der dauernde Standort des Fahrzeuges wird in Österreich vermutet.

G. 4. Erbringung eines Gegenbeweises

Hierzu vertritt der VwGH die Ansicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraussetzt, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem

bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht. Ein Fahrzeug kann zwar in mehreren Staaten verwendet werden, jedoch nur in einem Staat einen dauernden Standort haben. Daher wäre nachzuweisen, dass das Fahrzeug zu einem bestimmten Staat eine größere Bindung als zu Österreich hat.

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeugs im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges 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 Fahrzeugs tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeugs nicht in Österreich gelegen ist (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("Gegenbeweis") ist eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs. 8 KFG vermutet (UFS RV/0077-I/04).

Wie oben ausgeführt, wurde seitens des Bf unstrittig der hier dargestellte Gegenbeweis nicht erbracht.

G. 5. Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung

Mangels Vorlage anderer Hinweise und auch unbestritten ist nach den im Akt aufliegenden Unterlagen von einer Einbringung des Fahrzeugs am 2.5.2013 und somit des Beginns der Verwendung im Inland mit diesem Tag auszugehen.

G. 6. Unterbrechbarkeit der Monatsfrist

G. 6. 1. Strittige Rechtsfrage: Unterbrechbarkeit der "Monatsfrist" des § 82 Abs. 8 KFG 1967

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren insbesondere die Rechtsfrage, ob die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 genannte Ein- bzw. Zweimonatsfrist eine unterbrechbare Frist als materielle Voraussetzung (bzw. deren Nichtunterbrechung) für das Entstehen der Zulassungspflicht oder, ob die Zulassungspflicht grundsätzlich schon mit der Einbringung oder der Verwendung eines Fahrzeugs mit Standort im Inland (mit überwiegender Verwendung im Inland) auf inl. Straßen mit öffentlichem Verkehr besteht und man dem Verwender nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers noch eine nicht unterbrechbare Frist zur bloßen Erledigung der Zulassungsmodalitäten gewährte.

G. 6. 2. Bisherige Rechtsprechung

Der UFS hat bisher zumindest in den überwiegenden Entscheidungen (siehe etwa UFS 18.10.2006, RV/0917-L/02 oder 23.6.2008, RV/0546-L/06) insbesondere unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Norm entschieden, dass eine monatliche Aus- und Wiedereinbringung eines Fahrzeuges mit Standort im Inland die einmal entstandene Zulassungspflicht nicht mehr hintanhalten könne.

Nach Ansicht des Richters hat auch der VwGH in früheren Erkenntnissen zumindest konkludent erkennen lassen, dass für ihn die Zulassungsfrist nicht unterbrechbar ist bzw. die Unterbrechbarkeit der Frist keine zu erörternde Frage darstelle. Wäre die ununterbrochene Monatsfrist eine materielle Voraussetzung für das Entstehen der Zulassungspflicht, wäre der VwGH in vielen Erkenntnissen darauf eingegangen und die Zulassungspflicht wäre gar nicht entstanden. So betonte der VwGH etwa in seinem Erkenntnis vom 24.11.2011, 2009/16/0212, dass aufgrund des fehlerhaften Fahrtenbuches der Gegenbeweis des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht erbracht sei und Zulassungspflicht bestehe. Trotz der Glaubhaftmachung unzähliger monatlicher Auslandsfahrten des Bf wurden diese Ausbringungen und eventuellen Unterbrechungen der Monatsfrist mit keinem Wort erwähnt. Im Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0276, gingen sowohl der UFS als dann auch der VwGH sachverhaltsmäßig davon aus, dass das strittige Fahrzeug erwiesenermaßen nahezu täglich zum Betriebsstandort nach Deutschland ausgebracht wurde. Damit wäre der Fall bei Anwendung der Unterbrechbarkeit der Monatsfrist schon erledigt gewesen. Allerdings wird dieser Umstand mit keiner Silbe erwähnt und stattdessen ausführlich ausgeführt, dass der Gegenbeweis gelungen sei. Mit der Entscheidung vom 21.11.2012, 2010/16/0254 hob der VwGH eine UFS-Entscheidung aufgrund einer Amtsbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Der UFS hatte seiner Stattgabe die Ansicht zugrunde gelegt, dass keiner der ausgewiesenen Nutzungszeiträume im Inland die für Personen mit Hauptwohnsitz im Inland zulässige Verwendungsfrist von einem Monat überstiegen hätte. Kraftfahrrechtlich sei die Zulassung im Inland daher im Beurteilungszeitraum nicht erforderlich gewesen. Das Fahrzeug, welches nach Angaben des Bw nie länger als vier Wochen im Inland gewesen sei, wäre zwischenzeitig auch immer wieder von anderen Mietern genutzt worden. Der VwGH führt dann in seiner Entscheidung umfangreich aus, dass eine von einem ersten Verwender begonnene Frist von einem weiteren Verwender fortgesetzt werde. Mit keinem Wort geht der VwGH darauf ein, dass die Monatsfrist nach dem angenommenen Sachverhalt auch mehrmals unterbrochen worden wäre. Vielmehr führt der VwGH aus, dass eine im Juli 2008 entstandene Steuerschuld für eine widerrechtliche Verwendung „einen Beginn der Verwendung des Fahrzeuges oder allenfalls der Einbringung in das Bundesgebiet ohne Zulassung im Juni 2008 erfordert“. Das Monat nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sei „dies ad diem“ zu rechnen. Auch im Erkenntnis vom 28.5.2008, 2006/15/0064, hob der VwGH die UFS-Entscheidung mit langen Ausführungen über den eine wesentliche Voraussetzung für die Standortvermutung bildenden Mittelpunkt der Lebensinteressen

auf und ging mit keinem Wort auf die behauptete und seitens des UFS unbestritten gebliebene regelmäßige Ausbringung aus dem Inland ein. Zu weiteren Beispielen dieser Rechtsprechung siehe auch weiter unten zB. unter Punkte E 6.7. (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 23.3.2006, 2006/16/0003).

Allerdings kam der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, zu dem Ergebnis, dass die Frist unterbrechbar sei und bei jeder Einbringung neu zu laufen beginne. Eine Zulassungspflicht entstehe somit für ein Fahrzeug mit Standort im Inland erst, wenn dieses nach seiner Einbringung ununterbrochen länger als ein Monat im Inland verwendet werde.

G. 6. 3. Bestimmungen des KFG 1967 zum Internationalen Kraftfahrverkehr

Zur Klärung dieser strittigen Rechtsfrage sind jene Bestimmungen des VIII. Abschnittes des KFG 1967 unter der Überschrift "Internationaler Kraftverkehr" näher zu untersuchen, die festlegen, wie lange ein Fahrzeug unter welchen Bedingungen im Inland ohne inländische Zulassung verwendet werden darf.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausführte, ist für die anzuwendende Rechtslage die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBI I 132/2002 maßgeblich. Dabei bleibt es auch aufgrund der Aufhebung der rückwirkenden Gesetzesänderung durch BGBI 26/2014 in § 135 Abs. 27 und § 82 Abs. 8 KFG 1967 durch das VfGH Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014. Da die Gesetzesänderung in § 82 Abs. 8 KFG 1967 somit erst auf Sachverhalte anzuwenden ist, die nach dem 23.4.2014 eingetreten sind, bleibt es bei der Maßgeblichkeit der Bestimmung idF des AbgÄG 2002 für den gegenständlichen Fall.

Dem VfGH Erkenntnis vom Dezember 2014, mit dem die Rückwirkung der Gesetzesänderung aufgehoben wurde, ist hinsichtlich der Unterbrechbarkeit der Monatsfrist nichts Entscheidendes zu entnehmen. Der VfGH führte im Wesentlichen nur aus, dass auf Grund der Übergangsbestimmung des § 135 Abs. 27 KFG 1967 die (in Folge des § 134 Abs. 1 KFG 1967) Strafbestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 rückwirkend mit 14.08.2002 in Kraft getreten sei. Diese Rückwirkungsanordnung verstoße gegen Art. 7 Abs. 1 EMRK, welcher ein ausnahmsloses Rückwirkungsverbot enthalte. Der VfGH befasste sich nicht mit der Frage, ob die Monatsfrist nicht ohnehin schon seit ihrer Einführung durch das AbgÄG 2002 nicht unterbrechbar war, sondern stellte in seiner Entscheidung alleine auf die formale gesetzliche Rückwirkung ab.

Grundsätzlich dürfen auf inländischen Straßen Fahrzeuge nach den §§ 36ff KFG 1967 nur verwendet werden, wenn sie im Inland zum Verkehr zugelassen sind. Davon gibt es aber bestimmte Ausnahmen, die im VIII. Abschnitt des KFG 1967 näher geregelt sind. Die maßgeblichen hier näher zu untersuchenden Bestimmungen des KFG zum Internationalen Kraftfahrverkehr lauten in ihrer hier anzuwendenden Fassung:

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

.....

§ 82 KFG 1967 . Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen

(1) Kraftfahrzeuge und Anhänger mit ausländischem Kennzeichen (§ 79 Abs. 1) müssen von einem Mitgliedstaat des Pariser Übereinkommens über den Verkehr mit Kraftfahrzeugen, BGBl. Nr. 304/1930, des Genfer Abkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 222/1955, oder des Wiener Übereinkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 289/1982, zugelassen sein.

Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Bundesgebiet dürfen nur verwendet werden, wenn sie das ihnen zugewiesene Kennzeichen führen.

(2) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von keinem der im Abs. 1 angeführten Staaten zugelassen sind, dürfen nur verwendet werden, wenn sie gemäß § 38 vorübergehend zugelassen sind; **ihrer Verwendung ist jedoch während der drei unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Tag zulässig.** Den Lenkern solcher Fahrzeuge ist beim Eintritt in das Bundesgebiet **eine Bestätigung über den Tag der Einbringung** des Fahrzeugs in das Bundesgebiet auszustellen und eine Belehrung in deutscher, französischer und englischer Sprache auszufolgen, der zu entnehmen ist, daß die Verwendung des Fahrzeugs nur während der drei unmittelbar auf seine Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Tage und nach Ablauf dieser Frist nur auf Grund einer vorübergehenden Zulassung gemäß § 38 zulässig ist.

.....

(8) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht 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.

G. 6. 4. Ergänzungen zur dargestellten Rechtslage aufgrund internationaler Übereinkommen

Im Abschnitt VIII des KFG 1967 sind die Regelungen über den internationalen Kraftfahrverkehr enthalten. Darin wird neben anderen Bestimmungen auch geregelt, in welchem Land eine Zulassung eines Fahrzeuges zu erfolgen hat bzw. unter welchen Bedingungen man auf inländischen Straßen ein Fahrzeug benutzen darf. Diese Regelungen sind zum Teil Ausgestaltungen von internationalen Übereinkommen über den Straßenverkehr (siehe dazu § 82 Abs. 1 KFG 1967). In diesen internationalen Abkommen werden u.a. technische Mindeststandards der Fahrzeuge, deren Zulassung in ihren Heimatländern sowie die Bedingungen festgelegt, unter denen das Fahren auf Straßen der Mitgliedstaaten dieser Übereinkommen mit einem Kennzeichen eines anderen Mitgliedstaates erlaubt ist. Dabei fällt auf, dass sowohl nach dem Genfer Abkommen über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 222/1955, als auch nach dem Wiener Übereinkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 289/1982, die aufgestellten Regeln bzw. Begünstigungen nicht gelten, wenn sich ein Fahrzeug länger als ein Jahr ohne Unterbrechung auf dem Gebiet eines Mitgliedstaates aufhält oder das Fahrzeug sich nicht im sogenannten und von den Abkommen betroffenen internationalen Verkehr befindet. In Artikel 1 des Wiener Übereinkommens wird festgehalten, dass sich ein Fahrzeug dann im betroffenen zulässigen internationalen Verkehr eines Staates befindet, wenn es einer Person gehört, die ihren (Wohn)Sitz außerhalb dieses Staates hat, es in diesem Staat nicht zugelassen ist und nur vorübergehend in diesen Staat eingeführt ist. Jeder Vertragspartei steht es aber frei, es abzulehnen, ein Fahrzeug als „im (Anm. des Richters: zulässigen) internationalen Verkehr“ befndlich anzusehen, das ohne nennenswerte Unterbrechung, deren Dauer sie festsetzen kann, länger als ein Jahr in ihrem Hoheitsgebiet geblieben ist.

G. 6. 5. Zusammenfassung der Rechtslage

Für **Fahrzeuge ohne dauernden Standort** im Inland gilt, falls diese in einem der Mitgliedstaaten der angeführten Übereinkommen zugelassen sind und das entsprechend ihrer Zulassung ausländische Kennzeichen führen, dass diese Fahrzeuge entsprechend der Übereinkommen ein Jahr ab jeder Einbringung im Inland verwendet werden (§ 79 iVm § 82 Abs. 1 KFG 1967) können.

Haben Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Inland dagegen keine Zulassung eines der Mitgliedstaaten der Übereinkommen, dürfen sie im Inland nur aufgrund einer vorübergehenden Zulassung nach § 38 KFG 1967 verwendet werden. Allerdings wird den Verwendern eine nicht unterbrechbare Frist von drei Tagen, welche unmittelbar auf die Einbringung folgen, zur Erledigung der Zulassungsmodalitäten zugestanden.

Für **Fahrzeuge mit dauerndem Standort** im Inland (aufgrund vermuteter oder tatsächlich überwiegender Verwendung im Inland) gilt, dass die Verwendung „solcher“ Fahrzeuge nur während eines Monats (oder in Ausnahmefällen zweier Monate) ab der Einbringung mit

den ausländischen Kennzeichen verwendet werden dürfen. Für diesen Fall ist die oben angeführte strittige Rechtsfrage zu klären.

G. 6. 6. Erläuterungen zur dargestellten Rechtslage

Die großzügige und von den Übereinkommen vorgegebene Regelung des Gesetzgebers in § 79 KFG 1967 erscheint auch unter dem Gesichtspunkt sinnvoll, dass es sich nach der Terminologie des KFG 1967 um Fahrzeuge ohne Standort im Inland handelt und diese grundsätzlich im Staat ihres Standortes (ihrer überwiegenden Verwendung) zugelassen werden sollen. Die Unterbrechbarkeit scheint nicht nur aufgrund der Übereinkommen geboten, sondern auch nach rein praktischen Überlegungen. Es wäre nicht vertretbar, dass etwa ein deutscher Urlauber bei Antritt eines weiteren Urlaubes im Folgejahr in Österreich aufgrund des Ablaufes der Jahresfrist seit seinem letzten Urlaub in Österreich zulassungspflichtig werden würde. Aus rein praktischen Überlegungen handelt es sich bei dieser unterbrechbaren Einjahresfrist, welche auch durch die internationalen Übereinkommen als unterbrechbar zu normieren ist, um keine bloße Erledigungsfrist. Es soll und wird hier in diesen Fällen zu keiner Zulassungspflicht im Inland kommen, diese soll im Standort-Staat bestehen bleiben. Es gibt im Inland während der Jahresfrist keine Erledigungspflichten. Bei derartigen Fahrzeugen ohne Standort im Inland wird es in der Realität schon begrifflich zu regelmäßigen Ausbringungen kommen. Sollte sich durch Änderungen im Tatsächlichen der (eventuell auch der bloß vermutete) Standort ins Inland verlagern, würde ohnehin die kürzere Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 greifen.

Außerhalb des in den Übereinkommen und § 79 KFG 1967 geregelten internationalen Verkehrs sieht der Gesetzgeber eine wesentlich strengere Rechtslage vor.

So verlangt § 82 Abs. 1 und 2 KFG 1967, dass diese Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Inland aus sicherheitstechnischen Überlegungen in einem der Mitgliedstaaten der im Gesetz genannten Übereinkommen zugelassen sein müssen. Liegt eine derartige Zulassung nicht vor, ist eine Verwendung auf inländischen Straßen nur zulässig, wenn eine vorübergehende Zulassung nach § 38 KFG 1967 vorliegt. Allerdings wird eine Frist von drei unmittelbar auf die Einbringung folgende Tage „zugebilligt“ (siehe Gesetzesmaterialien zur Erstfassung des KFG 1967). Der Verwender erhält bei der Einbringung eine Bestätigung mit dem Tag der Einbringung und dem Hinweis, dass er innerhalb der drei Tage, die unmittelbar auf die Einbringung folgen für eine vorübergehende Zulassung nach § 38 KFG 1967 Sorge tragen muss. Sollte er innerhalb dieser drei Tage die Zulassung nach § 38 nicht erlangen, wäre die Verwendung widerrechtlich. Es ist davon auszugehen, dass alle EU-Länder Mitglieder der Übereinkommen sind, andernfalls wäre die Dreitagesfrist wohl nach dem Urteil des EuGH zur Rs. „Cura“ auch hier zu kurz bemessen. Aus der Formulierung „innerhalb der drei unmittelbar folgenden Tage“ und der auszustellenden Bescheinigung bei der ersten Einbringung folgt auch, dass die Dreitagesfrist nicht unterbrechbar ist und der Verwender nicht etwa bei jeder neuerlichen Einbringung innerhalb dieser drei Tage eine neuerliche

Bestätigung bekommt. Es handelt sich um eine nicht unterbrechbare Erledigungsfrist, innerhalb der aus Gründen des Allgemeininteresses (Sicherheit,...) jedenfalls eine vorübergehende Zulassung zu erfolgen hat.

Nach der Stammfassung des KFG 1967 durften offensichtlich Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland mit einem ausländischen Kennzeichen im Inland gar nicht verwendet werden. Mit der 7. KFG Novelle, BGBl Nr 631/1982 wurde dann für solche Fahrzeuge im Abs. 8 des § 82 KFG 1967 normiert, dass die Verwendung dieser Fahrzeuge ohne Zulassung nach § 37 KFG 1967 im Inland ebenfalls während der ersten drei unmittelbar auf ihre Einbringung in das Inland folgenden Tage zulässig ist. Diese Fahrzeuge mit Standort im Inland nehmen nicht am internationalen Kraftfahrverkehr teil. Für „solche“ Fahrzeuge gelten die strengen inländischen Zulassungsverpflichtungen. Ihre Verwendung ohne inländische Zulassung nach § 37 KFG 1967 war nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl 631/1982 nur wieder während der drei unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Tage zulässig. Zu dieser Bestimmung finden sich zwar keine Gesetzesmaterialien aber aus dem gleichen Wortlaut wie in § 82 Abs. 2 KFG 1967, der Wortfolge „unmittelbar folgend“ und der dargestellten Gesetzesystematik der Abgrenzung zu Fahrzeugen ohne dauerndem Standort im Inland kann es sich auch hier wieder nur um eine nicht unterbrechbare Erledigungsfrist gehandelt haben.

Wie streng der Gesetzgeber die Fahrzeuge mit Standort im Inland – ursprünglich aus sicherheitstechnischen Überlegungen, später dann wohl auch aufgrund der Anknüpfung diverser Besteuerungstatbestände an die Zulassungspflicht - behandelt haben möchte, ist auch aus der im selben Absatz 8 des § 82 KFG 1967 geregelten Standortvermutung für Fahrzeuge, die nicht dem internationalen Kraftfahrverkehr unterliegen, und die Forderung eines Gegenbeweises zur Entkräftung der Standortvermutung und nicht etwa einer Glaubhaftmachung eines anderen Standortes in einem anderen Staat, erkennbar. Auch aus diesem Grund einer streng geregelten und nur schwer widerlegbaren Standortvermutung, wäre es für den Gesetzgeber widersinnig gewesen, die ursprüngliche Dreitägesfrist unterbrechbar zu gestalten. Was hätte es für einen Sinn, für den Fall des Nichtgelingens des Gegenbeweises (der überwiegenden Verwendung im Ausland) die Zulassungspflicht durch den Nachweis einer Ausbringung innerhalb der der drei unmittelbar auf die Einbringung folgenden Tage verhindern zu können.

Zur dann mit dem AbgÄG 2002 erfolgten Verlängerung der Frist auf ein bzw. zwei Monate muss aus den im Folgenden näher ausgeführten Gründen nach Ansicht des Richters das Gleiche gelten.

G. 6. 7. Zur Auslegung

Auch im Abgabenrecht gelten die allgemeinen, aus den §§ 6 und 7 ABGB abgeleiteten Auslegungsregeln, nach denen der in einer Norm zum Ausdruck gebrachte objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Norm und dem Sinnzusammenhang ergibt, in dem diese Norm hineingestellt ist, festgestellt werden

muss. Gegenstand der Auslegung ist dabei der Gesetzestext als Träger des in ihm niedergelegten Sinnes, um dessen Verständnis es bei der Auslegung geht. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des rechtlich maßgeblichen, des normativen Sinnes des Gesetzes (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151; VwGH 20.11.1997, 95/15/0012).

Dem Auslegungsziel, den objektiven Willen einer Norm zu erfassen, dienen die grammatische, die systematische, die teleologische und die historische Methode. Diese Methoden sind nebeneinander erlaubt, schließen sich nicht aus, sondern ergänzen sich. Die Auslegung der in § 82 Abs. 8 KFG 1967 normierten Fristenbestimmung hat somit ausgehend vom Wortlaut der Bestimmung unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte, des Sinnzusammenhangs sowie der Zielsetzung der Regelung zu erfolgen (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067). Insbesondere sind andere Auslegungsmethoden als die reine Wortinterpretation auch dann heranzuziehen, wenn diese den Willen des Gesetzgebers ganz besonders deutlich erkennen lassen. In einer Gesamtwürdigung sind die Argumente für die einzelnen Auslegungshypothesen nach deren Wertungsgesichtspunkten abzuwägen.

Überdies sind Normen möglichst so auszulegen, dass kein Widerspruch zu anderen Normen besteht, da davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber die Rechtsordnung als stimmiges Ganzes gesetzt haben möchte

Grammatikalische Interpretation nach dem Wortsinn

Ausgehend vom reinen Wortlaut des § 82 Abs.8 KFG 1967 muss zunächst festgehalten werden, dass beide hier in Frage kommenden Auslegungen im Wortlaut Deckung finden würden. Der Wortlaut deutet allerdings bereits in Richtung bloßer nicht unterbrechbarer Erledigungsfrist bei grundsätzlich bereits bestehender Zulassungspflicht bei Fahrzeugen mit Standort im Inland („solcher“ Fahrzeuge). „*Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.*“ Die Einbringung würde also bloß die Frist bis zur erforderlichen Ablieferung der ausländischen Kennzeichen auslösen. Um inländische Kennzeichen hätte sich der Verwender in der Zwischenzeit zu bemühen.

„***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.***“ In diesem letzten Satz des § 82 Abs. 8 KFG 1967 kommt eindeutig zum Ausdruck, dass der Verwender die zugestandene Frist zur Vornahme der Zulassung zu nutzen hat. Nach Ansicht des Richters muss oder kann dem Wortlaut der Norm nicht die Aussage entnommen werden, dass durch eine Ausbringung innerhalb dieser Frist die Zulassungspflicht hintangehalten werden kann.

Nach Ansicht des Richters wird also in den Bestimmungen der §§ 79 und 82

Abs.8 KFG 1967 auf unterschiedliche Weise auf die Einbringung abgestellt.

Abgesehen von Fällen, bei denen ein Fahrzeug auch ohne Einbringung im Inland mit ausländischen Kennzeichen verwendet wird (zB Fernzulassungen auf einen ausländischen Nebenwohnsitz) und so im Fall eines dauernden Standortes im Inland hinsichtlich der Zulassungspflicht nur auf die Verwendung abzustellen sein wird, löst die Einbringung im Fall des § 79 KFG 1967 eine Frist aus, deren Ablauf Voraussetzung für eine eventuell eintretende Zulassungspflicht ist. Die Einbringung in § 82 Abs. 8 KFG 1967 löst bei bereits bestehender Zulassungspflicht (aufgrund des unwiderlegten Standortes im Inland) jene Frist aus, bis zu der dann endgültig die ausländischen Kennzeichen abzugeben sind. Dies stellt auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.10.2001, 2001/11/0288, noch für die frühere Dreitägesfrist klar, in der er ausführt, dass im Fall des Greifens der Standortvermutung für den Halter unmittelbar Verhaltenspflichten entstehen. So darf er dann das Fahrzeug nur während der ersten drei unmittelbar auf die Einbringung folgenden Tage verwenden und muss nach Ablauf der Frist die Kennzeichen abgeben. Aufgrund der relativ kurzfristig wirksamen Verpflichtungen, die sich aus der Standortvermutung ergeben, ergibt sich ein rechtliches Interesse. Auch nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.3.2006, 2006/16/0003, ist die Verpflichtung zur Zulassung bereits mit der Einbringung und Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen durch eine im Inland ansässige Person entstanden. In der Folge hat die Zulassung im Inland innerhalb angemessener Frist zu erfolgen.

In § 79 KFG 1967 knüpft die Zulassungspflicht für Fahrzeuge mit Standort im Ausland an eine ununterbrochene einjährige Verwendung eines Fahrzeugs im Inland an und stellt mangels anderer Bezüge zum Inland auf die Einbringung in dieses ab. Für Fahrzeuge mit Standort im Inland („solche“) besteht die Zulassungspflicht jedenfalls und § 82 Abs.8 KFG 1967 billigt dem Verwender bis zur verpflichtenden Abgabe der ausländischen Kennzeichen und der Bewirkung einer inländischen Zulassung noch eine nicht unterbrechbare ein- bzw. zweimonatige Erledigungsfrist zu.

Systematische Interpretation: es werden Schlüsse aus dem Aufbau eines Gesetzes und dem jeweiligen Standort der Norm gezogen

Hinsichtlich der Einbettung der Norm im VIII. Abschnitt des KFG 1967 und in die Internationalen Übereinkommen wird auf die oben bereits getroffenen Ausführungen verwiesen. Ergänzend muss festgehalten werden, dass der Gesetzgeber im ersten Teil der Bestimmung sehr streng eine gesetzliche Vermutung für einen inländischen Standort aufstellt, wenn das Fahrzeug von einer im Inland ansässigen Person verwendet wird. Zur Widerlegung dieser Standortvermutung und der daran anknüpfenden Zulassungspflicht verlangt der Gesetzgeber den Beweis (nicht etwa die Glaubhaftmachung), dass das Fahrzeug nach der Art und Weise seiner Verwendung einem anderen Staat zuzuordnen ist. Würde man die Dreitäges- bzw. die Monatsfrist als unterbrechbare Frist auslegen, würde man dem Gesetzgeber unterstellen, dass er zunächst strenge Maßstäbe für den

Nachweis eines Standortes eines Fahrzeuges im Ausland anlegt. Sollte dieser strenge Nachweis nicht gelingen, würde der Nachweis einer monatlichen Ausbringung des Fahrzeuges trotz eventuell ansonsten ausschließlicher Nutzung im Inland ausreichen, die Zulassungspflicht hintanzuhalten. Aus der Gesetzessystematik ist nach Ansicht des Richters erkennbar, dass grundsätzlich die Zulassungspflicht besteht, wenn Fahrzeuge mit vermutetem oder tatsächlichem Standort im Inland auch hier verwendet werden. **Die weiteren Ausführungen zur Erlledigungsfrist dürfen nicht so verstanden werden, dass sie den ersten Satz ad absurdum führen.**

Auch die **teleologische Interpretation** (nach dem mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers, gemessen am objektiven Zweck der Norm, wie er sich aus den erkennbaren Konzepten ergibt) führt zum selben Ergebnis. Hierher gehört eben auch das „argumentum ad absurdum“: Wenn zwei Auslegungsvarianten in Betracht kommen und offenkundig ist, dass die eine keinesfalls dem Willen des Gesetzgebers entsprechen kann, dann ist der anderen Auslegung der Vorzug zu geben. Wie bereits ausgeführt, wäre es völlig widersinnig, dem Gesetzgeber zu unterstellen, dass im Fall des Nichtgelingens des Beweises der überwiegenden Verwendung im Ausland der Nachweis einer monatlichen Ausbringung zur Verhinderung der Zulassungspflicht ausreichend sein sollte.

Historische Interpretation: der subjektive oder historische tatsächliche Wille des historischen Gesetzgebers im Zeitpunkt der Erlassung der Norm ist zu ergründen .

Wie auch bereits oben näher dargestellt stehen hinter der Regelung des Internationalen Kraftfahrverkehrs insbesondere aus Sicherheitsüberlegungen im Allgemeininteresse die Gedanken, dass Fahrzeuge ohne Standort im Inland in ihrem Standortstaat zugelassen werden sollen, Fahrzeuge mit Standort im Inland aber – so auch streng normiert - im Inland zugelassen werden müssen. Diese Zulassungspflicht bestand ursprünglich innerhalb von drei unmittelbar auf die Einbringung folgenden Tagen.

Die Absichten und der Wille des Gesetzgebers bei der Gesetzesänderung durch das AbGÄG 2002 (Monatsfrist statt Dreitägesfrist) kommt klar und unzweifelhaft hervor, wenn man sich den laut den Gesetzesmaterialien zu dieser Gesetzesänderung zu entnehmenden Grund dafür ansieht. In diesen Materialien wird ausgeführt, dass die Gesetzesänderung erforderlich wurde, da der EuGH in seinem Urteil vom EuGH vom **21.3.2002, Rs C-451/99, Cura Anlagenbau**, entschieden hätte, dass die Dienstleistungsfreiheit (hier ging es um ein aus Deutschland nach Österreich verleastes Fahrzeug) einer Bestimmung eines Mitgliedstaates entgegenstünde, nach der ein bereits in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Fahrzeug im Standort-Mitgliedstaat nochmals zugelassen werden muss, um es dort über einen bestimmten Zeitraum hinaus benutzen zu können, wenn dieser Zeitraum so kurz ist, im vorliegenden Fall drei Tage, dass die Einhaltung der auferlegten Verpflichtungen (Anm. des Richters: zu den Zulassungsmodalitäten) unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.

Der Generalanwalt führte zu dieser Rechtssache in seinem Schlussantrag in Rn 47ff aus, dass die Zulassungsverpflichtung eines Fahrzeuges in jenem Staat, in dem es von einer Person verwendet wird, die in diesem Staat ansässig ist, berechtigt sei, da dieser Staat auch für die technische und sicherheitspolizeiliche Überwachung und die Erhebung von Abgaben zur Finanzierung des Straßennetzes oder von Umweltschutzmaßnahmen zuständig sei. Ein in Österreich von einer in Österreich ansässigen Person verwendetes Fahrzeug solle aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses auch in Österreich zugelassen werden. Das Erfordernis der Neuzulassung innerhalb von drei Tagen „praktisch bei Grenzüberschreitung“ (Anm des Richters: der Generalanwalt geht somit auch hier von einer nicht unterbrechbaren Frist aus) gehe allerdings über das Erforderliche hinaus. Zulässig erscheint dem Generalanwalt die Festlegung einer relativ kurzen Frist für die Stellung des Zulassungsantrages, wenn der Verwender das Fahrzeug mit der ursprünglichen Zulassung weiterhin verwenden darf, bis die notwendigen Formalitäten erledigt sind. Für den Generalanwalt handelte es sich eindeutig um eine bloße Erledigungsfrist.

Der **EuGH** schloss sich in seiner oben angeführten Entscheidung weitgehend den Ausführungen des Generalanwaltes an. Insbesondere betont der EuGH, dass zwar die Besteuerung der hier gegenständlichen KFZ nicht harmonisiert sei, die Mitgliedstaaten aber dennoch bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit das Gemeinschaftsrecht beachten müssten. Die Zulassung erscheine als natürliche Folge dieser Steuerhoheit. Folglich könne ein Mitgliedstaat, auf dessen Straßen das Fahrzeug tatsächlich genutzt werde, vorschreiben, dass dieses Fahrzeug im Inland zugelassen wird. **Allerdings dürfen die Mitgliedstaaten keine so kurze Frist festsetzen, dass den Betroffenen die Einhaltung ihrer Verpflichtungen angesichts der zu erfüllenden Förmlichkeiten unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.** Auch der EuGH sieht die Frist somit als Frist zur Erledigung der Zulassungsformalitäten. Der EuGH bezeichnet diese Dreitägesfrist also nicht ganz allgemein als zu kurz (so wie im VwGH Erkenntnis vom November 2013 dargestellt), sondern führt ausdrücklich aus, dass diese Frist zu kurz für die Erfüllung der mit der Zulassung verbundenen Verpflichtungen ist.

Auffallend ist an dem Urteil des EuGH in der Rs. Cura auch, dass **der EuGH auf die Verwendung in einem Staat und nicht auf die Einbringung in einen Staat abstellt** (so ja auch grundsätzlich der VwGH). Wird also ein Fahrzeug überwiegend in einem Staat verwendet, dürfte dieser Staat auch die Zulassung vorschreiben. Österreich vermutet in seinem § 82 Abs 8 KFG 1967 die überwiegende Verwendung im Inland (den „Standort“), wenn der Verwender im Inland seinen (Wohn)Sitz hat. Durch den Gegenbeweis der überwiegenden Verwendung in einem bestimmten anderen Staat kann die Standortvermutung widerlegt und die Zulassungspflicht in Österreich hintangehalten werden. Nicht vorgesehen ist dagegen aufgrund der Rechtslage, dass die Zulassungspflicht im Inland trotz (vermuteter und nicht widerlegter oder tatsächlicher) überwiegender oder auch nahezu ausschließlicher Verwendung im Inland durch den Nachweis einer einmonatlichen Ausbringung verhindert werden kann.

Der nationale Gesetzgeber sah sich daher auch nicht veranlasst, die Normierung der Zulassungspflicht im Inland grundsätzlich zu ändern und behielt seine Gesetzesystematik bei. Fahrzeuge, die von Personen mit (Wohn) Sitz im Inland verwendet werden, haben bis zum Beweis der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat die Vermutung der überwiegenden Verwendung im Inland (nach dem Gesetzeswortlaut: „ihren Standort“) für sich. Allerdings wird die Frist zur Erledigung der Zulassungsmodalitäten im Regelfall auf ein Monat verlängert und zusätzlich normiert, dass für den Fall, dass ausnahmsweise dieser Monat für die Anmeldeformalitäten nicht ausreichen sollte, das Fahrzeug ein weiteres Monat ohne inländische Zulassung im Inland verwendet werden darf. Auch der VwGH hielt bereits fest (VwGH 23.3.2006, 2006/16/0003), dass der Gesetzgeber nach dem Ergehen des EuGH Urteils in der Rs. Cura eine angemessene Frist für die Zulassung von Fahrzeugen mit Standort im Inland zu normieren hatte. (.....) Die Verpflichtung zur Zulassung im Inland war bereits mit der Einbringung des Fahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen ins Inland und dessen Verwendung im Inland durch den Beschwerdeführer gegeben. Die Zulassung hatte er dann in der normierten Frist vornehmen zu lassen.

Verfassungskonforme Interpretation

Einfache Gesetze sind überdies verfassungskonform zu interpretieren. Ist eine verfassungskonforme Interpretation möglich, dann ist diese vorzunehmen (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0087). Unter mehreren möglichen Auslegungsvarianten ist jene zu wählen, die die Norm nicht als verfassungswidrig erscheinen lässt.

Entscheidend für eine verfassungskonforme Interpretation ist, dass der **sachlich** und auch unionsrechtlich **gebotene Anknüpfungspunkt** für eine Zulassungspflicht die **überwiegende Verwendung im Inland** ist.

Die Zulassungspflicht im Inland nach dem in die internationalen Übereinkommen eingebetteten KFG 1967 will somit, soweit dies nach den genannten Übereinkommen und nach Unionsrecht möglich ist, für Fahrzeuge, die überwiegend im Inland verwendet werden (hier ihren Standort haben), im Interesse der Allgemeinheit sicher stellen, dass diese Fahrzeuge dem technisch geforderten Standard entsprechen und den an die Zulassung anknüpfenden Abgabenpflichten nachgekommen wird. Diese Ziele kommen nicht nur im KFG 1967 selbst zum Ausdruck sondern auch in den EB zur Einführung des Besteuerungstatbestandes der widerrechtlichen Verwendung (§ 1 Zi 3 NoVAG durch BGBI I 122/1999) in das NoVAG oder in § 1 Abs. 1 Zi 3 KFZStG . Immer wieder ist erkennbar, dass es um die Erfassung von überwiegend im Inland genutzten Fahrzeugen geht. Dieser Gedanke wird auch durch die EuGH-Rechtsprechung zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit bekräftigt. In diesen rechtlichen Rahmen fügt sich auch die frühere Rechtsprechung des VwGH, nach der auf die Art und Weise der Verwendung abzustellen ist, die Verwendung und nicht die Einbringung maßgeblich ist und nach der durch die an die Zulassungspflicht anknüpfenden Tatbestände der widerrechtlichen Verwendung verhindert werden soll, dass

Fahrzeuge, die überwiegend im Inland verwendet werden, im Ausland zugelassen werden (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0064).

Wenn eine Bestimmung beide Auslegungen zulässt und der Gesetzgeber offensichtlich wollte, dass alle Fahrzeuge mit Standort im Inland auch hier zugelassen werden, und der Gesetzgeber daran in weiterer Folge auch überdies verschiedene Abgabenpflichten knüpfte (NoVA, KFZSt), stellt sich die Frage, warum eine Auslegung gewählt werden sollte, nach der Fahrzeuge mit Standort im Inland, die aber aus privaten oder beruflichen Gründen fallweise ins Ausland gefahren werden, von der Zulassungspflicht und den daran anknüpfenden Abgabenpflichten ausgenommen sein sollten. Dies würde zu extrem gleichheitswidrigen Ergebnissen führen (je nachdem wie weit entfernt der inländische Verwender von der Grenze zum Ausland seinen Wohnsitz hat), sodass der Bestimmung in verfassungskonformer Interpretation nicht diese gleichheitswidrige Bedeutung beigemessen werden kann. Abzustellen ist auf die Art und Weise der überwiegenden Verwendung im Inland und nicht auf die Lage des Wohnsitzes des Verwenders oder mehr oder weniger zufälliger (und nur fallweise beweisbarer) Ausbringungsvorgänge. Der Wortlaut des Gesetzes erlaubt es nicht nur sondern legt auch nahe, eine Auslegung zu finden, die den Eintritt der Zulassungspflicht nicht von Zufälligkeiten oder manipulativen Umständen abhängig macht, sondern eben von der (evtl. vermuteten) im Wesentlichen dauernden Verwendung im Inland. Differenzierungen müssen sachlich gerechtfertigt sein. Sollen im Interesse des Allgemeininteresses (Sicherheit, Anknüpfung von Besteuerungsrechten) Fahrzeuge mit wesentlicher Verwendung (Standort) im Inland auch hier zugelassen werden, erscheint eine nach dem Wortlaut keinesfalls zwingende sondern diesem eher widersprechende Auslegung, nach der fallweise Ausbringungen des Fahrzeuges dessen Zulassungspflicht hintanhalten können, als nicht verfassungskonform. Dem Gesetz darf keine Bedeutung beigemessen werden, die dazu führt, dass nach den erkennbaren Wertungen des Gesetzes vergleichbare Sachverhalte mit ungleichen Rechtsfolgen bedacht werden, ohne dass es dafür eine sachliche – auf den genannten Wertungen begründete - Rechtfertigung gäbe. Wenn ein Fahrzeug nach den entwickelten Kriterien seinen Standort im Inland hat, ist es im Inland zuzulassen. Nicht abzustellen ist darauf, wo der Verwender seinen Wohnsitz im Inland hat (dies ist allenfalls für eine Standortvermutung für das Inland von Bedeutung) oder wie oft ein Fahrzeug neben dem Vorliegen der überwiegenden Standortsriterien für das Inland auch noch in das Ausland ausgebracht wird.

Nach VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0216 wäre eventuell auch eine **teleologische Reduktion** anzudenken, da diese immer dann vorzunehmen wäre, wenn verfassungswidrige, unverständliche oder nicht sachgerechte Ergebnisse vermieden werden sollen.

Unionsrechtskonforme Interpretation Insbesondere bei richtlinienumsetzenden Gesetzen hat die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie und des gesamten Unionsrechtes zu erfolgen. Dies gilt aber auch bei anderen Gesetzen

(hier dann insbesondere auch im Hinblick auf das Primärrecht und die Grundfreiheiten). Wie auch der EuGH zur Rs Cura festgehalten hat, ist das Recht der Mitgliedstaaten, eine Zulassung der auf ihrem Territorium verwendeten Fahrzeuge verlangen zu dürfen, auch Ausfluss der Besteuerungshoheit eines Mitgliedstaates. Weiters ist auch bei nicht harmonisierten Rechtsgebieten das allgemeine Unionsrecht (wie die Grundfreiheiten) zu beachten.

Ganz allgemein ist von mehreren Auslegungsvarianten jene zu wählen, die unionsrechtskonform ist. Auch bei jenen Abgaben, bei denen der EU keine Regelungsbefugnis zukommt sind zB die Grundfreiheiten und das allgemeine Loyalitätsgebot zu beachten

Wenn der EuGH zur Rs. Cura ausspricht, dass Zulassungsverpflichtungen und daran anknüpfende Besteuerungsrechte dann nicht gegen Grundfreiheiten verstößen, wenn dem Abgabepflichtigen ausreichend Zeit zur Erfüllung der Zulassungs-Formalitäten überlassen werden und Österreich daraufhin die Frist zur Anmeldung von drei Tagen auf ein bzw. zwei Monate ändert, kann diese Frist unionsrechtskonform und nach ihrem Wortlaut nur als Erledigungsfrist verstanden werden.

Unbestritten wäre die Diskriminierung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu rein inländischen Sachverhalten nur zulässig, wenn diese im Hinblick auf das angestrebte Ziel (den Rechtfertigungsgrund) verhältnismäßig wäre. Gleches muss aber nach Ansicht des Richters – wie bereits zur verfassungskonformen Interpretation ausgeführt - auch im umgekehrten Fall gelten. Auch eine Schlechterstellung rein innerstaatlicher Sachverhalte gegenüber grenzüberschreitender Sachverhalte müsste auf sachlich gerechtfertigten Gründen beruhen.

Als Rechtfertigungsgrund einer Zulassungspflicht und der dafür erforderlichen Durchbrechung der Grundfreiheiten können sicherheitstechnische Aspekte aber auch die steuerliche Erfassung der Verwendung inländischer Straßen oder der Ausstoß von Abgasen im Inland angesehen werden. E contrario muss hier auch gelten, dass bei grundsätzlicher Erfüllung des Rechtfertigungsgrundes (der Voraussetzungen für eine Zulassungspflicht) der grenzüberschreitende Sachverhalt auch gegenüber einem rein inländischen Sachverhalt nicht begünstigt werden darf.

In diesem Zusammenhang muss darauf hingewiesen werden, dass der EuGH generell (siehe etwa Urteil des EuGH vom 15.9.2005, Rs C-464/02, Komm./Dänemark und EuGH vom 15.12.2005, verbundene Rs C-151/04 und C-152/04, Nadin und Durre) als Rechtfertigungsgrund für die Erhebung einer Zulassungsabgabe trotz vorrangiger Grundfreiheiten auf die **dauerhafte Verwendung des Fahrzeuges im jeweiligen Mitgliedstaat** abstellt. Mitzudenken ist dabei, dass die Zulassungspflicht nach EuGH Ausfluss der zulässigerweise ausgeübten Steuerhoheit eines Staates ist. Unionsrechtlich ist hinsichtlich einer zulässigen Zulassungspflicht ausschließlich auf die dauerhafte Verwendung im jeweiligen Staat abzustellen und nicht auf Einbringungs- oder Ausbringungsvorgänge. Im Fall einer dauerhaften Verwendung in einem Mitgliedstaat

rechtfertigt das Allgemeininteresse eine Zulassung des Fahrzeuges im Staat dieser Verwendung.

In diesem Sinn hat auch der VwGH (zB.: 23.10.2001, 2001/11/0288) bereits wiederholt judiziert, dass für die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraussetzt, aus denen sich hinreichend Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug in einer Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss. Am 21.9.2006, 2006/15/0025, entschied der VwGH, dass es bei der Auslegung des § 82 Abs 8 KFG 1967 entscheidend sei, wer das Fahrzeug im Inland verwende und nicht wer es einbringe.

Eine wie hier geforderte Auslegung ist überdies auch primärrechtlich geboten, da es sich bei den Grundfreiheiten und eventuellen Rechtfertigungen deren Durchbrechung um Freiheiten des Primärrechtes handelt, sodass damit im Zusammenhang aufgestellte Bestimmungen im Sinne der EuGH Rechtsprechung gegebenenfalls auch zum Nachteil des Bürgers unmittelbar anzuwenden sind.

Wesentlich für die Standortvermutung ist somit die im Wesentlichen dauernde Verwendung durch eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland.

Für das hier gewählte Auslegungsergebnis spricht auch, dass von einer widerspruchsfreien Gesetzgebung auszugehen ist:

Ab 18.6.2009 BGBI I 2009/52 entsteht die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Zi 2 NoVAG im Fall der Zulassung nach § 1 Z 3 NoVAG mit dem Tag der Zulassung oder bei widerrechtlicher Verwendung mit dem Tag, an dem die Zulassung zu erfolgen hätte. Nochmals wurde die Bestimmung mit Inkrafttreten ab 16.6.2010 (BGBI I 34/2010 AbgÄG 2010) geändert, wobei jetzt für das Entstehen der Steuerschuld auf die Einbringung abgestellt wird. Dabei wird in den EB ausgeführt, dass diese Umformulierung lediglich der Klarstellung dient. Der VwGH hat bereits am 23.3.2006, 2006/16/0003 zur KFZSt , was aber auch uneingeschränkt auf die NoVA anzuwenden ist, zum Ausdruck gebracht, dass der Tatbestand bereits mit der Einbringung und der damit verbundenen Verwendung im Inland erfüllt ist und nicht erst nach Ablauf der Frist, innerhalb der das Fahrzeug zuzulassen ist. Die Steuerschuld entsteht somit bereits mit dem Beginn der Verwendung im Inland (der Einbringung).

Wenn ab 2010 das NoVAG in § 7 besagt, dass die NoVA-Pflicht bei Verwendung des Fahrzeuges ohne die gesetzmäßige Zulassung mit der Einbringung entsteht, geht der Gesetzgeber somit davon aus, dass die rechtswidrige Verwendung mit der Einbringung beginnt und nicht von einer ununterbrochenen Monatsfrist abhängt. Nach Ansicht des Gesetzgebers dient dieses Monat offensichtlich nur dazu, den Anmeldungsformalitäten im Inland nachzukommen. Es ist immer davon auszugehen, dass der Gesetzgeber ein in sich geschlossenes und widerspruchsfreies Gesetzesystem normieren möchte.

Abwägung aller Auslegungsmethoden

Selbst wenn man die Ansicht vertritt, dass der Wortlaut des § 82 Abs. 8 KFG 1967 noch beide Auslegungsvarianten zuließe, ergibt sich nach Ansicht des Richters nach der Untersuchung aller weiteren Auslegungsmethoden eindeutig, dass die Auslegung der ein- bzw. Zweimonatsfrist als reine nicht durch eine Ausbringung unterbrechbare Erledigungsfrist geboten ist.

Sollte dagegen eingewandt werden, dass es sich bei dieser Sichtweise um keine Auslegung sondern um eine unzulässige Analogie handle („nulla poena sine lege“) wäre dem entgegenzuhalten, dass dies immer dann nicht der Fall sein kann, wenn aus dem Zusammenhang und dem Zweck einer Norm klar erkennbar ist, dass der Gesetzgeber seinen Willen mit den verwendeten Worten unzureichend (und daher durch Analogie zu ergänzen) ausgedrückt hat. Eine derartige Analogie erschiene insbesondere dann gerechtfertigt, wenn der sie rechtfertigende Zweck der Norm in ganz besonders evidenter Weise für sie spricht. In einem solchen Fall ist behördliches Handeln ausreichend vorhersehbar und der oben angeführte Grundsatz nicht verletzt. (Potacs in Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, Linde Verlag, S. 93ff mwN).

G. 6. 8. VwGH Entscheidung vom 21.11.2013, 2011/16/0221

Entgegen der hier vertretenen Ansicht und nach Ansicht des Richters entgegen der bisherigen Rechtsprechung des VwGH ging der VwGH in dieser Entscheidung zunächst davon aus, dass die Frage, ob der Gegenbeweis gelungen sei, dahingestellt bleiben könne. Ebenso wie die frühere Dreitagesfrist (Verweis auf ein Erkenntnis des unabhängigen Verwaltungssenates NÖ) sei nämlich auch die hier anzuwendende Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG unterbrechbar und beginne mit jeder neuerlichen Einbringung neu zu laufen. Begründet wurde dies zum Teil mit zollrechtlichen Überlegungen.

Keine wesentliche Bedeutung maß der VwGH offensichtlich folgenden (fett dargestellten und nach Ansicht des Richters doch wesentlichen) Ausführungen bei:

EuGH in der Rs Cura: „*Allerdings dürfen die Mitgliedstaaten keine so kurze Frist festsetzen, dass den Betroffenen die Einhaltung ihrer Verpflichtungen angesichts der zu erfüllenden Förmlichkeiten unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.*“

Materialien zur Gesetzesänderung durch das AbgÄG 2002: „*Die Gesetzesänderung wurde erforderlich, da der EuGH in seinem Urteil vom 21.3.2002, Rs C-451/99, Cura, entschieden hätte, dass die Dienstleistungsfreiheit einer Bestimmung eines Mitgliedstaates entgegenstünde, nach der ein bereits in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Fahrzeug im Standort-Mitgliedstaat nochmals zugelassen werden muss, um es dort über einen bestimmten Zeitraum hinaus benutzen zu können, wenn dieser*

Zeitraum so kurz ist, im vorliegenden Fall drei Tage, dass die Einhaltung der auferlegten Verpflichtungen unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird.“

Neuformulierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 durch das AbgÄG 2002: „..... 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.“

Statt dessen hielt der VwGH lediglich fest, dass der „EuGH die Dreitagesfrist als offenkundig übertrieben kurz gesehen hätte“, den Materialien dazu zu entnehmen sei, „dass die bisherige Frist von drei Tagen zu kurz sei und daher auf einen Monat ausgedehnt werde“ und der Gesetzgeber daraufhin mit dem 2. AbgÄG 2002 auf seinen eingangs wiedergegebenen Wortlaut geändert habe.

Liest man aber die hier fett dargestellten Passagen mit, wird doch einleuchtend, welche Gedanken der EuGH zum Ausdruck bringen wollte und dann den Gesetzgeber zur Änderung des Gesetzes veranlasst und zum dann normierten Wortlaut der Bestimmung geführt haben.

Entscheidend für die Auffassung des VwGH war dann, dass der Gesetzgeber sowohl in § 79 KFG 1967 als auch in § 82 Abs. 8 KFG 1967 auf denselben fristauslösenden Einbringungsvorgang abstelle und somit in beiden Fällen eine unterbrechbare (lediglich unterschiedlich lange) Frist vorliegen müsse.

Im Gegensatz dazu vertritt der Richter in dieser Entscheidung wie oben ausführlich dargestellt die Ansicht, dass die „Einbringung“ (Anknüpfungspunkt an das Inland) in § 79 KFG 1967 tatsächlich eine materielle Verwendungsfrist auslöse, nach deren ununterbrochenen Ablauf eine Zulassungspflicht entstehen würde. Dagegen stellt die „Einbringung“ in § 82 Abs. 8 KFG 1967 ein Ereignis dar, welches bei bereits grundsätzlich gegebener Zulassungspflicht für Fahrzeuge mit Standort im Inland (Anknüpfungspunkt an das Inland), die nicht unterbrechbare Ein- bzw. Zweimonatsfrist auslöst, nach der die ausländischen Kennzeichen abzugeben sind. In diesem Sinn hat erst kürzlich das BFG in einem Fall der widerrechtlichen Verwendung, dem kein Einbringungsvorgang zugrunde lag, entschieden, dass in einem solchen Fall die ausländischen Kennzeichen gar nicht (auch nicht befristet) verwendet werden dürfen.

G. 6. 9. Schlussfolgerungen zur Zulassungspflicht im Inland

Im Ergebnis stellen die beiden Bestimmungen §§ 79 und 82 Ab. 8 KFG 1967 nicht in identer Weise, wie vom VwGH dargestellt, auf die Einbringung des Fahrzeugs ab. Auf diesen Vorgang stellt entscheidungsrelevant letztlich nur § 79 KFG 1967 ab. In diesem Fall gibt es gar keinen anderen Anknüpfungspunkt an das Inland als die Einbringung in dieses. Verwendet werden derartige Fahrzeuge, die unter § 79 KFG 1967 fallen, ja überwiegend im Ausland bzw. gibt es eine Vermutung für diese Art der Verwendung. Im Gegensatz dazu ist im Fall des § 82 Abs. 8 KFG 1967 der wesentliche Anknüpfungspunkt für die Zulassungspflicht die (ggfs. auch nur vermutete) überwiegende Verwendung im Inland. Sollten Fahrzeuge nie – zumindest nicht vom Verwender - eingebracht worden sein (zB. bei den in der Praxis vorkommenden Fernzulassungen) wird in derartigen Fällen auch nicht auf eine Einbringung sondern lediglich auf die Verwendung abgestellt. Wie das BFG in seinem Erkenntnis vom 8.4.2014, RV/6100464/2013 dargestellt hat, tritt in derartigen Fällen die Zulassungspflicht im Inland auch ohne jede Frist sofort ab der Verwendung im Inland ein und die Verwendung derartiger Fahrzeuge ohne Zulassung im Inland ist von Beginn an widerrechtlich. Solche Fahrzeuge sind ohne Fristaufschub unverzüglich vor der ersten Verwendung im Inland zuzulassen. In diesen Fällen kann gar nicht an eine fristauslösende Einbringung angeknüpft werden. Lediglich wenn das überwiegend im Inland verwendete Fahrzeug ohne inländische Zulassung eingebracht wird, geht man davon aus, dass es mit einer Zulassung eines anderen Staates eingebracht wird und hier löst die Einbringung die Erfledigungsfrist zur Erfüllung der Zulassungsmodalitäten aus.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das streitgegenständliche Fahrzeug am 2.5.2013 nach Österreich eingebracht und hier von einer Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet wurde. Ein Gegenbeweis der überwiegenden Verwendung in einem anderen Land wurde nicht erbracht. Das Fahrzeug hatte demnach ab diesem Zeitpunkt seinen dauernden Standort in Österreich und wäre nach dem KFG im Inland zuzulassen gewesen. Die nahezu tägliche Ausbringung des Fahrzeuges (die nicht zur Erbringung des Gegenbeweises führt) unterbricht die Erfledigungsfristen des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht. Da die erforderliche Zulassung unterlassen wurde, wurde das Fahrzeug im Inland widerrechtlich verwendet, womit die einschlägigen Bestimmungen des NoVAG und KfzStG tatbestandsmäßig sind.

H. Vorschreibung der NoVA

Nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt die dargestellte widerrechtliche Verwendung des Fahrzeugs der NoVA, welche nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr.52/2009 dem Verwender, der nicht rechtlicher Besitzer des Fahrzeuges sein muss, vorgeschrieben werden kann. Die Steuerschuld entsteht dabei gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung und war somit für Mai 2013 vorzuschreiben. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der NoVA war somit abzuweisen.

I. Vorschreibung der KFZ-Steuer

§ 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). Vorzuschreiben ist die KFZ- Steuer nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 wieder dem Verwender. Mit Erkenntnis vom 17.10.2012 (2010/16/0218) bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenutzte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist. Die Steuerschuld kann somit frühestens ab 2.6.2013 entstanden sein. Überdies hat der UFS bereits wiederholt (siehe zB. UFS 22.3.2012, RV/0176-S/08; 28.2.2012, RV/0473-S/08) klargestellt, dass der Steuerschuldner gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 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 hat.

Die Zeitraumangabe auf einem der hier zu beurteilenden KFZ-Steuer-Bescheiden lautet "5-12/2013". Gem. § 6 Abs. 4 KfzStG 1992 hat der Abgabepflichtige zwar für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauf folgenden Kalenderjahres eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge beim Finanzamt abzugeben, eine abschließende Veranlagung ist aber nicht vorgesehen.

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

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

Eine zusammengefasste Festsetzung in einem Bescheid kann nur einheitlich beurteilt werden. In diesem Fall wurde über einen Besteuerungszeitraum abgesprochen, der gesetzlich nicht vorgesehen ist. Sie war deshalb aus formellen Gründen ersatzlos aufzuheben und eine inhaltliche Entscheidung über das Bestehen der Abgabepflicht hatte zu unterbleiben.

Überdies ist zu bedenken, dass für den Monat Mai 2013 gar keine KFZ-Steuerschuld entstand.

Hinsichtlich des Bescheides für den Zeitraum 1-6/2014 ist aber festzuhalten, dass eine widerrechtliche Verwendung vorlag und dem Verwender für diesen Zeitraum zu Recht

nach den oben angeführten Bestimmungen KFZ-Steuer vorgeschrieben wurde und die dagegen eingebrauchte Beschwerde abzuweisen war.

J. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Fall das BFG - den früheren Erkenntnissen des VwGH folgend - entgegen des Erkenntnisses des VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221, von der Nichtunterbrechbarkeit der Fristen de § 82 Abs. 8 KFG 1967 ausgeht, ist die Revision zulässig, da die Entscheidung darüber von der Lösung der grundsätzlichen Rechtsfrage der Unterbrechbarkeit der genannten Fristen abhängt.

Linz, am 17. Juni 2015