

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache A, vertreten durch Mag. Paul Hechenberger, Rechtsanwalt, Bozner Platz 7/IV, 6020 Innsbruck, über die Beschwerden vom 2.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 31.10.2013, StNr., betreffend

1. Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung),
2. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, Zeitraum 04/2009,
3. Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe, Zeitraum 04/2009,
4. Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 04-12/2009, 2010-2012 und 01-09/2013 sowie
5. Verspätungszuschlag zur Kraftfahrzeugsteuer für 04-12/2009, 2010-2012 und 01-09/2013

zu Recht erkannt :

Den Beschwerden gegen die oben angeführten Bescheide wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 31.10.2013 hat das Finanzamt FA die Umsatzsteuer (Fahrzeugeinzelbesteuerung, Art. 1 Abs. 7 Umsatzsteuergesetz [UStG] 1994) für den Erwerb eines neuen Fahrzeuges der Marke Nissan Murano mit € 6.369,75 festgesetzt. Begründend wurde neben einer Darstellung der Rechtslage im Wesentlichen ausgeführt, die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Umsatzsteuer unterblieben sei. Durch amtliche Erhebungen sei festgestellt worden, dass die endgültige und dauerhafte Verwendung [des gegenständlichen Kraftfahrzeuges] in Österreich

gegeben sei (siehe auch Begründung hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe und/oder der Kraftfahrzeugsteuer). Da seit 2001 der Hauptwohnsitz durchgehend in Österreich gemeldet sei und keine Nachweise über eine dauerhafte Verwendung/Verfügung in Deutschland erbracht worden sei, sei zum Zeitpunkt der Lieferung/Zulassung eine Verbringung zum Hauptwohnsitz nach Österreich offensichtlich, da in Deutschland nur eine vorübergehende Verwendung anzunehmen sei. Da das Kfz außerdem als Neufahrzeug im Sinne obiger Bestimmungen gelten würde, sei die Umsatzsteuervorschreibung spruchgemäß vorzunehmen gewesen.

In dem diesbezüglich vom Finanzamt verwendeten Vordruck „U11“ wurde, ohne dass die dafür vorgesehenen Felder „Bescheid über einen Verspätungszuschlag“ und „Gemäß § 135 BAO wird ein Verspätungszuschlag festgesetzt.“ angekreuzt worden wären, offenkundig ein Verspätungszuschlag in Höhe von 10% der Bemessungsgrundlage von € 6.369,75, somit € 636,98, festgesetzt. Begründend war der Text „Der Verspätungszuschlag war wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Erklärung festzusetzen.“ angekreuzt.

Weiters hat das Finanzamt FA mit Bescheid vom 31.10.2013 die Normverbrauchsabgabe, Zeitraum: 04/2009, hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeugs Nissan Murano, Fahrgestellnummer F, mit € 7.120,80 festgesetzt. Dazu hat das Finanzamt FA neben Darstellung der Rechtslage und Hinweisen auf höchstgerichtliche Entscheidungen begründend ausgeführt, die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei. Das gegenständliche Kraftfahrzeug werde widerrechtlich im Inland verwendet. Aufgrund amtlicher Erhebungen, den persönlichen Angaben des Beschwerdeführers in der Niederschrift vom 14.2.2013 und dessen Angaben am 11.7.2013 gegenüber Herrn Betrugskoordinator C sei festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz bzw. Mittelpunkt der Lebensinteressen seit 2001 in Österreich habe und das gegenständliche Kraftfahrzeug, welches auf seine Frau zugelassen sei, seit dem Kauf (10.3.2009) in Österreich verwenden würde. Die NoVA sei dem Beschwerdeführer als Verwender des Kfz für April 2009 vorzuschreiben. Für die Wertermittlung sei der Kaufpreis herangezogen worden. Zusätzlich wird auf das vom Beschwerdeführer vorgelegte Erkenntnis des UVS Tirol vom 7.11.2012 verwiesen, in welchem er im kraftfahrrechtlichen Verfahren zum selben Kfz und Kennzeichen wegen der festgestellten Rechtswidrigkeit seines Verhaltens ermahnt worden sei.

Schließlich hat das Finanzamt FA mit Bescheid vom 31.10.2013 die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 04-12/2009, 2010-2012 und 01-09/2013 mit € 5.313,60 festgesetzt. Weiters wurde angeführt: „Die Bemessungsgrundlage(n) und die Höhe der Abgabe(n) sind der Beilage zu entnehmen und gehören zum Spruch des Bescheides.“ Begründend wurde unter Hinweisen auf die Rechtslage und auf höchstgerichtliche Entscheidungen im Wesentlichen wie im oben dargestellten Bescheid betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe ausgeführt. In der „Beilage zum Bescheid über die Festsetzung

der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4-12/2009, 2010-2012 und 1-9/2013“ wurde folgende Tabelle dargestellt:

Beh. Kennzeichen	Grundlage	Steuersatz	Monatssteuer	Anzahl Tage	Anzahl Monate	Kraftfahrzeugsteuer
Kennz.1	188	0,6000 €	98,40 €		9	885,60 €
Kennz.1	188	0,6000 €	98,40 €		12	1.180,80 €
Kennz.1	188	0,6000 €	98,40 €		12	1.180,80 €
Kennz.1	188	0,6000 €	98,40 €		12	1.180,80 €
Kennz.1	188	0,6000 €	98,40 €		9	885,60 €
					Summe:	5.313,60 €

Gegen diese Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer, Normverbrauchsabgabe, Kraftfahrzeugsteuer und Verspätungszuschlägen hinsichtlich Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer richten sich die Berufungen (nunmehr: Beschwerden) vom 2.12.2013. Die Beschwerden bzw. der Vorlageantrag vom 7.7.2015 beziehen sich nicht auf einen Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer.

Begründend wurde dazu ausgeführt, der Bescheid werde seinem gesamten Umfange nach angefochten und seine ersatzlose Behebung beantragt. Der PKW Nissan Murano mit dem deutschen amtlichen Kennzeichen Kennz.1 sei in Deutschland von B, Anschrift1 gekauft. B sei die Ehefrau des Beschwerdeführers. Das Fahrzeug sei angeschafft worden, um als Sonderbetriebsvermögen der X-UG mit Sitz in Deutschland, Anschrift2, HRB Anschrift9, zu dienen. Der Beschwerdeführer habe dieses Fahrzeug benutzt, um in Deutschland berufliche Fahrten für die X-UG abzuwickeln. Der Standort des Fahrzeugs würde sich als Firmenfahrzeug daher am Sitz der X-UG in Deutschland befinden. Das Ehepaar würde in Österreich ohnedies über ein Privatfahrzeug verfügen, mit dem sämtliche Fahrten in Österreich erledigt würden. Es handle sich dabei um einen VW Cross Polo mit dem amtlichen Kennzeichen Kennz.2, Österreich. Da das Fahrzeug von B gekauft wurde und Sondervermögen der X-UG mit Sitz in Deutschland sei, könne die Umsatzsteuer bzw. die Normverbrauchsabgabe bzw. die Kraftfahrzeugsteuer nicht dem Beschwerdeführer vorgeschrieben werden.

Im Beschwerdeschriftsatz betreffend Beschwerde gegen die Umsatzsteuer wurde unter dem Punkt „Zum Verspätungszuschlag“ im Wesentlichen weiter vorgebracht, eine vorsätzliche Verletzung der Erklärungspflichten könne dem Beschwerdeführer nicht vorgeworfen werden und sei ist ein Verspätungszuschlag von 10% bei Weitem überhöht. Die Behörde habe hiezu überhaupt keine Feststellungen getroffen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.6.2015 hat das Finanzamt FA die Beschwerde „gegen den Bescheid über die Festsetzung der NoVA 04/2009 vom 31. Oktober 2013, samt Verspätungszuschlag, gegen die Bescheide über die Festsetzung der

Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 04-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011, 01-12/2012 und 01-09/2013 vom 31. Oktober 2013 samt Verspätungszuschlag und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge für den Monat 04/2009“ als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde zum Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe im Wesentlichen ausgeführt, es sei unstrittig, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz im Inland habe. Laut Zentralem Melderegister sei er mit Hauptwohnsitz seit 4.1.2001 im Inland mit Hauptwohnsitz gemeldet, von 4.1.2001 bis 22.3.2002 in Anschrift3, von 1.2.2003 bis 13.5.2008 in Anschrift4 und ab 13.5.2008 in Anschrift5, und unter derselben Adresse sei auch die Ehefrau B gemeldet. Nach eigenen Angaben würde noch eine weitere ausländische Adresse unter der Adresse der Eltern in Deutschland in Anschrift6 bestehen. In Anschrift5 selbst würden sie eine Mietwohnung bewohnen.

Laut niederschriftlicher Einvernahme am 14.2.2013 habe der Beschwerdeführer angegeben, seit 2011 selbständiger Handelsvertreter für XXX zu sein, zuvor sei er Gebietsleiter bei der Fa.1 in Anschrift9 gewesen, jedoch nach dem Konkurs seines Arbeitgebers habe er sich geschäftlich neu orientieren müssen und im Jahr 2001 die X-Ltd gegründet mit Sitz in London bzw. Niederlassungen in Deutschland am damaligen Wohnort in Anschrift7 in Deutschland. Der Geschäftszweck sei derselbe und er sei Geschäftsführer dieser Firma gewesen. Auf Grund des Umzuges nach Österreich habe er die Niederlassungen in Deutschland aufgelassen und eine Niederlassung in Anschrift5, zuvor jedoch am damaligen Wohnort in Anschrift4, gegründet. Im Mai 2011 sei die X-Ltd in eine X-UG umgewandelt worden mit Sitz in Anschrift8. Anschließend sei laut Mitteilung des Amtsgerichtes München vom 8.5.2012 eine Sitzverlegung nach Anschrift2 erfolgt. Zusätzlich sei am 16.7.2011 eine inländische Zweigniederlassung ins Firmenbuch unter der Wohnadresse Anschrift5, eingetragen worden.

Am 11.3.2009 sei in Deutschland ein Vorführfahrzeug, PKW Nissan Murano Typ 251, Erstzulassung 27.1.2009, mit der FIN Fx [richtig: F] zu einem Kaufpreis von € 37.900,00 inkl. dMWSt käuflich erworben worden. Dieses Fahrzeug sei mittels Darlehen finanziert worden und zugelassen auf Ehefrau mit dem amtlichen Kennzeichen Kennz.1, weil der Beschwerdeführer vorgegeben habe, keine Finanzierung erhalten zu haben. Das Fahrzeug sei am selben Tag nach Österreich verbracht und als Firmenfahrzeug für die Firma verwendet worden. Sämtliche Kosten des gegenständlichen Fahrzeuges seien von der X-UG übernommen worden.

Nach einer Darstellung der Verfahrenslaufes sowie der Rechtslage und Hinweisen auf höchstgerichtliche Entscheidungen und Literatur wurde weiter begründend ausgeführt, nach dem Verfahrensergebnis sei davon auszugehen, dass das strittige Fahrzeug aus finanziellen Gründen auf die Ehefrau des Beschwerdeführers zugelassen sei. Es befindet sich laut Angaben des Beschwerdeführers im Betriebsvermögen des Unternehmens X-UG (vormals X-Ltd) in Anschrift2 (vormals 2011 in Adresse8) in Deutschland. Nachdem es sich hier um eine juristische Person handle, würde gemäß § 40 Kraftfahrgesetz (KFG) 1967 für

den dauernden Standort des Fahrzeuges der Sitz bzw. der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens greifen.

Als Gegenbeweis wird vorgebracht, dass das gegenständliche Fahrzeug ein Firmenfahrzeug des deutschen Unternehmens sei und für die betrieblichen Tätigkeiten in Deutschland verwendet werde und die Verfügung vom deutschen Unternehmenssitz aus erfolge. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden, Reisekostenabrechnungen für die Jahre 2009 bis 2010 seien im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegt worden.

Der Beschwerdeführer wie der rechtsanwaltschaftliche Vertreter würden erkennen, dass in Anschrift5 eine inländische Zweigniederlassung vorliegen würde. Dazu habe der Beschwerdeführer niederschriftlich ausgeführt: „Im Jahre 2005 löste ich die Niederlassung Anschrift7 aufgrund des Umzuges nach Österreich /Anschrift4 auf und gründete die Niederlassung in Anschrift4 und im Jahre 2008 die Niederlassung in Anschrift5, es bestand zu diesem Zeitpunkt keine weitere Niederlassung der X-Ltd.“ Der Beschwerdeführer führt niederschriftlich ebenso aus: „Meine Tätigkeit sieht gleich wie früher aus, ich fahre von meinem Wohnort Anschrift5 aus direkt zu den Kunden im süddeutschen Raum und in Österreich. Dies an durchschnittlich 3 Tagen der Woche ab ca. 09:30 bis 19:00 Uhr. Die Termine werden per Telefon erstellt oder durch freien Mitarbeiter in Anschrift9, der die Türtermine erledigt. Im Büro in Anschrift9 bin ich ca.3 mal pro Monat zur Postabholung oder schnellen Büroerledigungen ... Aufgrund vom Internet kann ich auch das meiste von Anschrift5 aus erledigen.“

Auf Grund dieser Aussage sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer von der inländischen Zweigniederlassung (zugleich der Wohnort) über das Fahrzeug verfügen würde und nicht, wie der rechtsanwaltschaftliche Vertreter anführe, vom Firmensitz. Es sei unerheblich, ob es sich hier um Betriebsvermögen oder Sondervermögen handle, maßgeblich sei. wo der Ort der Geschäftsleitung ist.

Gemäß § 29 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) sei eine Zweigniederlassungen eine Betriebsstätte. Im Sinne des § 29 Abs. 1 BAO iVm Art. 5 Abs. 1 DBA-Deutschland sei eine Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.

Niederschriftlich werde dies bestätigt, indem ausgeführt werde „...weitere Betriebsstätte in Anschrift5 an meinem Wohnsitz, dort betreibe ich auch ein eigenes Büro und werde beim FA2 veranlagt.“

Allerdings sei nur eine solche „feste Geschäftseinrichtung“ eine Betriebsstätte, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Einrichtung müsse daher der Ausübung des Betriebes unmittelbar dienen, so werde dies auch vom Pflichtigen bestätigt, indem er ausführt in der Niederschrift am 14.2.2013 „Aufgrund vom Internet kann ich auch das meiste von Anschrift5 aus erledigen ... Die Termine werden per Telefon erstellt oder durch frei Mitarbeiter in Anschrift9, der die Türtermine erledigt.“

Im Büro in Anschrift9 gäbe es keine Angestellten auch keinen Kundenverkehr. Die Termine würden direkt telefonisch an den Beschwerdeführer gehen und die berufliche Tätigkeit

werde in Anschrift5 mit dem o.a. PKW gestartet ... „Im Büro in Anschrift9 bin ich ca. 3mal pro Monat zur Postabholung oder schnellen Büroangelegenheiten“.

In dem Büro in Anschrift5 werde somit operative unternehmerische Tätigkeit in Österreich ausgeübt, somit liege eine inländische Betriebsstätte vor.

Hinzu würde kommen, dass sämtliche Rechnungen als Adresskopf „X-UG, z Anschrift5“ ausweisen würden und der Adresskopf eine österreichische Telefon- und Faxnummer beinhalten, sowie eine österreichischer E-Mailadresse.

Weiters werde das Unternehmen steuerlich beim FA2-unter der StNr. Y geführt. Laut Firmenbuch sei unter der FN eine X-UG mit einer inländischen Zweigniederlassung in Anschrift4 seit 1.1.2006 eingetragen, dies würde den Aussagen des Beschwerdeführers in der Niederschrift entsprechen, die spätere Zweitniederlassung in Anschrift5 sei im Firmenbuch jedoch nicht eingetragen, sehr wohl unter FNx.

Auf Grund der niederschriftlichen Einvernahme und aufgrund der Aktenlage sei der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens und somit der dauernde Standort bei der Zweigniederlassung im Inland und nicht beim Sitz des Unternehmens in Deutschland. Der geforderte Gegenbeweis, durch welchen erwiesen wird, dass über das Fahrzeug auf Dauer hauptsächlich vom Ausland aus verfügt wird, sei mit der Vorlage der Reisekostenabrechnung 2009 und 2010 nicht gelungen, weil davon ausgegangen werden könne, dass auch in zeitlicher Hinsicht weitaus überwiegend über das gegenständliche Fahrzeug vom Inland von der Betriebsstätte aus verfügt werde. Dies werde durch die erstellten Tabellen verifiziert.

Jahr 2009	Tag der betrieblichen Fahrten	Büro in Deutschland lt. Reisekostenabrechnung	Stehzeit in Ö bzw. private Nutzung
Jänner	6	0	25
Februar	5	0	23
März	4	0	27
April	3	0	27
Mai	6	2	25
Juni	11	1	19
Juli	8	0	23
August	12	3	19
September	11	0	19
Oktober	10	0	21
November	16	1	14
Dezember	11	0	20

Gesamt	103	7	262
Prozent	28%		72%

Jahr 2010	Tag der betrieblichen Fahrten	Büro in Deutschland lt. Reisekostenabrechnung	Stehzeit in Ö bzw. private Nutzung
Jänner	6	0	25
Februar	11	0	17
März	13	0	18
April	13	0	17
Mai	11	0	20
Juni	13	0	17
Juli	13	0	18
August	14	0	17
September	16	0	14
Oktober	12	0	19
November	14	0	16
Dezember		0	
Gesamt	136	0	198
Prozent	40%		60%

Aus den Tabellen sei ersichtlich, dass das gegenständliche Fahrzeug weitausüberwiegend seinen Standort im Inland habe (2009: 262 Tage oder 72% bzw. 2010: 198 Tage oder 60%). Dem Pflichtigen sei entgegenzuhalten, dass das strittige Fahrzeug nicht 2-3 mal wöchentlich im betrieblichen Einsatz gewesen sei, sondern in einem viel geringeren Ausmaß. Aus den Reisekostenabrechnungen sei auch zu entnehmen, dass das Büro in Anschrift9 sehr selten angefahren werde und jede betriebliche Fahrt bei der Zweigniederlassung in Anschrift5 beginnen und enden würde.

In der Niederschrift vom 14.2.2013 habe der Pflichtige mitgeteilt, dass er das Büro in Anschrift9 nur 3mal pro Monat zur Postabholung bzw. schnellen Büroangelegenheiten aufsuche. Hinzu würde kommen, dass das Büro in Anschrift9 unentgeltlich zur Verfügung stehen würde, weil der Vermieter ein Kunde sei. Weiters handle es sich beim Büro in Anschrift9 um ein Gemeinschaftsbüro, zum Unterschied zum Büro in Anschrift5. Seine Aufträge würden telefonisch ergehen, die an jedem Ort entgegengenommen werden könnten. Einen Kundenverkehr oder Angestellte habe der Pflichtige in Deutschland nicht.

Der in § 82 Abs. 8 KFG geforderte Gegenbeweis zur gesetzlichen Standortvermutung sei somit nicht erbracht. Das gegenständliche Fahrzeug sei der Betriebsstätte im Inland zuzurechnen und über das Fahrzeug werde dauerhaft vom Inland verfügt. Das Fahrzeug dürfe mit ausländischen Kennzeichen deshalb nur während eines Monats nach seiner Einbringung in das Bundesgebiet verwendet werden.

Für das Entstehen der Zulassungspflicht (und damit auch der NoVA-Pflicht) sei als weitere Voraussetzung zu prüfen, ob das Fahrzeug nach Ablauf der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG im österreichischen Straßennetz tatsächlich verwendet wurde. Unbestritten sei, dass der Wagen seit Anbeginn sprich April 2009 das österreichische Straßennetz verwendet habe, weil bei Fahrten nach Deutschland der in Österreich liegende Teil der Wegstrecke zwangsläufig zu einer Verwendung des Fahrzeugs im österreichischen Straßennetz geführt habe, ebenso bei privaten Fahrten im Inland.

Für die Behörde sei durch dieses Verfahrensergebnis erwiesen, dass sämtliche Voraussetzungen für ein Entstehen der Steuerpflicht nach § 1 Z. 3 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) 1991 erfüllt seien und eine Festsetzung daher zu Recht erfolgt sei.

Aufgrund der Verwendung des Fahrzeugs im Inland, das nach dem KFG zuzulassen wäre, würde die Pflicht zur Entrichtung der NoVA bestehen.

Zur Frage, wer im vorliegenden Fall Steuerschuldner ist, führte das Finanzamt im Wesentlichen weiter aus, es sei derjenige der Steuerschuldner, der das Fahrzeug zuzulassen hätte, und nicht der ausländische Zulassungsbesitzer. Das gegenständliche Fahrzeug sei von Ehefrau käuflich erworben und in Deutschland zugelassen sowie mittels Darlehensvertrag finanziert worden. Der Beschwerdeführer habe mangels Kreditwürdigkeit keine Finanzierung erhalten. Das Fahrzeug sei in weiterer Folge von der Firma X-Ltd angemietet worden und sämtliche Kosten seien von der Firma übernommen worden. Verwender des Fahrzeugs sei der Geschäftsführer des Unternehmens, A.

Der dauernde Standort des in Rede stehenden Kraftfahrzeugs sei daher aufgrund der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ab April 2009 in Inland anzunehmen. Ordnungshalber sei noch erwähnt, dass für die Erbringung des Gegenbeweises nicht nur auf das Überwiegen hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer oder Firmenfahrzeug abgestellt werde, sondern wie oben ausgeführt auf Grundlage konkreter Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs im Rahmen einer Gesamtbetrachtung.

Im EuGH Urteil vom 21.3.2002, Rs C-451/99, Cura Anlagen GmbH, werde darauf verwiesen, dass die Zulassungsverpflichtung nach § 82 Abs. 8 KFG ausdrücklich als EU-konform erachtet werde. Die Normverbrauchsabgabe bzw. Kraftfahrzeugsteuer seien nicht Gegenstand des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland.

Zum Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer wurde nach Darstellung der Rechtslage im Wesentlichen ausgeführt, eine allfällige bereits bezahlte deutsche Kraftfahrzeugsteuer könne nicht angerechnet werden, weil im Falle der Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung nach § 1 Abs. 1 Z. 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KfzStG) die Fahrzeuge von vorneherein in Österreich zuzulassen gewesen wären und daher die Besteuerungshoheit von vorneherein dem Staat Österreich zugestanden hätte. Eine allfällig eintretende "Doppelbesteuerung" wäre sohin allein in der nicht erfolgten Herstellung eines rechtskonformen Zustandes durch den Pflichtigen und allein in dessen Verantwortung gelegen. Dem Umstand, dass das Fahrzeug aus diesem Grund bereits einer gleichgelagerten Besteuerung in Deutschland unterlegen war, könne daher keine rechtliche Bedeutung zukommen. Im Übrigen wurde auf obige Ausführungen zum Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe verwiesen.

Zum Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer wurde ausgeführt, die Beurteilung, in welchem Mitgliedsstaat der Endverbrauch eines neuen Fahrzeugs (und damit innergemeinschaftliche Erwerb gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) stattfinde, habe auf eine umfassende Abwägung aller objektiven tatsächlichen Umstände zu beruhen (z.B. Ort der gewöhnlichen Verwendung des Gegenstandes, Wohnort des Werbers bzw. Verwenders). Nach den eindeutigen Feststellungen (dauernder Standort nach Einbringung ins Inland) sei die endgültige dauerhafte Verwendung in Österreich gegeben. Im Übrigen wurde auf obige Ausführungen zum Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe verwiesen.

Zum Verspätungszuschlag wurde unter Hinweis auf § 135 Abs. 1 BAO ausgeführt, dass Verspätungszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, nicht festzusetzen seien. Aufgrund der langen Dauer – April 2009 – der Überschreitung sei ein Verspätungszuschlag spruchgemäß festzusetzen gewesen. Weiters hätte sich die Beschwerdeführer bei der Einfuhr des Kfz nach Österreich über die entsprechenden rechtlichen Bestimmungen informieren müssen.

In der Eingabe vom 7.7.2015 brachte der Beschwerdeführer vor, „gegen den Bescheid über die Festsetzung der NoVA 04/2009 vom 31.10.2013 samt Verspätungszuschlag, gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 04-12/2009, 01-12/2010, 01-12/2011, 01-12/2012 und 01-09/2013 vom 31.10.2013 samt Verspätungszuschlag und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge für den Monat 04/2009 hat der Beschwerdeführer am 02.12.2013 Beschwerde erhoben.“ Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 2.12.2013 (Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 31.10.2013, StNr: StNr.) durch das Verwaltungsgericht.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

a) Umsatzsteuer (Fahrzeugeinzelbesteuerung):

Gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. b Z. ii der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL) unterliegt der Mehrwertsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge durch Steuerpflichtige, nichtsteuerpflichtige juristische Personen oder durch jede andere nichtsteuerpflichtige Person.

Gemäß Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt. Gemäß Art. 1 Abs. 2 UStG 1994 liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;
2. der Erwerber ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und
3. die Lieferung an den Erwerber
 - a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und
 - b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

Gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z. 2 genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z. 1 innergemeinschaftlicher Erwerb.

Gemäß Art. 1 Abs. 8 Z. 1 UStG 1994 sind Fahrzeuge im Sinne des Abs. 7 motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, soweit diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind.

Gemäß Art. 1 Abs. 9 Z. 1 UStG 1994 gilt ein Fahrzeug als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Für motorbetriebene Landfahrzeuge nach Abs. 8 Z. 1 beträgt der Zeitraum sechs Monate. Dasselbe gilt, wenn das Landfahrzeug nicht mehr als 6 000 Kilometer zurückgelegt hat.

Gemäß Art. 19 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner ist in den Fällen des Art. 1 der Erwerber.

Gemäß Art. 19 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen im Sinne des Art. 1 Abs. 7 am Tag des Erwerbs.

Gemäß Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die in Art. 1 Abs. 2 Z. 2 genannten Personen die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

Gemäß Art. 21 Abs. 2 UStG 1994 hat in den Fällen der Fahrzeugeinzelbesteuerung (Art. 20 Abs. 2) der Erwerber spätestens bis zum Ablauf eines Monates, nach dem die Steuerschuld entstanden ist (Fälligkeitstag), eine Steuererklärung auf amtlichem Vordruck abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat (Steueranmeldung). Gibt der Erwerber die Steueranmeldung nicht ab oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, so kann das Finanzamt die Steuer festsetzen. Die Steuer ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Nach Art. 20 Abs. 1 MwStSystRL gilt als „innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen“ die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird. Richtlinienkonform setzt somit der innergemeinschaftliche Erwerb voraus, dass der Erwerber die Befähigung erlangt, wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand verfügen zu können. Der Erwerb erfasst somit den Vorgang einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG 1994 aus dem Blickwinkel des Leistungsempfängers (vgl. *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², Rz. 13 zu Art. 1).

Mit dem gegenständlichen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer wurde dem Beschwerdeführer auf Grundlage des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 die Umsatzsteuer hinsichtlich eines am 10.3.2009 erfolgten Erwerbs eines Kraftfahrzeuges Nissan Murano (Bemessungsgrundlage: € 31.848,74) vorgeschrieben.

Aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten ergibt sich, dass dieses Fahrzeug (Vorführfahrzeug, Erstzulassung am 27.1.2009) laut Rechnung des A-Autohauses(Deutschland) vom 11.3.2009 von der Ehegattin des Beschwerdeführers B zum Preis von € 37.900,00 (€ 31.848,74 zzgl. 19% dUSt) gekauft wurde.

Es ist unstrittig und den vorgelegten Akten zweifelsfrei zu entnehmen, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug um ein neues Fahrzeug im Sinne des Art. 1 Abs. 9 Z. 1 UStG 1994 handelt.

Zum Zweck der Finanzierung des Kaufs wurde zwischen der X-Bank als Darlehensgeberin und B als Darlehensnehmerin ein Darlehensvertrag abgeschlossen. Das Fahrzeug wurde in Deutschland am 10.3.2009 mit dem amtlichen Kennzeichen Kennz.1 auf B zugelassen. B war jedenfalls am 25.6.2015 noch Halterin des Fahrzeuges (vgl. die aufgrund eines Auskunftsersuchens des Finanzamtes FA ergangene Abfrage beim Zentralen Verkehrs-Informationssystem des deutschen Kraftfahrt-Bundesamtes vom 25.6.2015).

In der von der Finanzpolizei aufgenommenen Niederschrift vom 14.2.2013 gab der Beschwerdeführer zum Erwerb des Fahrzeuges Folgendes an:

„Zu den Fahrzeugen gebe ich an, dass meine Frau ein eigenes Fahrzeug seit 2005 besitzt, dies in Österreich zugelassen auf den Wohnsitz in Anschrift5 mit Kennzeichen Kennz.2, ein VW Cross Polo vom Porsche Anschrift4. Ich selber musste aufgrund der Pleite von Fa.1 mich selbst nach einem Fahrzeug umsehen. Zu diesem Zwecke erwarb ich mit 11.03.2009 beim A-Autohaus in Deutschland einen Vorführwagen, PKW Nissan Murano Typ 251, FIN: Fx, Km-Stand 20, Erstzulassung 27.01.2009, zum Preis von netto 31.848,74 plus MWSt 6.051,26, somit gesamt € 37.900,-. Dieses Fahrzeug wurde finanziert über die X-Bank auf den Namen meiner Frau, da ich als selbständiger Handelsvertreter keine Finanzierung bekam. Sämtliche Kosten werden jedoch von der X-UG x übernommen. Das KFZ wurde mit 10.03.2009 auf das Kennzeichen Kennz.1 (D) und auf meine Frau B mit Adresse des Wohnsitzes meiner Eltern in Anschrift6 zugelassen. Benzin, 188 KW, 261 CO₂. Dieses Fahrzeug überstellte ich dann mit selbem Tage nach Anschrift5 und verwende es seither für die wie oben aufgeführte Tätigkeit (überwiegend). Fahrtenbuch wird von mir keines geführt, dzt. Kilometerstand 89000. Als Nachweis der Fahrten kann ich Kundenlisten und Abrechnungen und meinen Notizkalender beibringen. Die Aufteilung der Kunden war im Jahre 2009 ausschließlich Deutsche Kunden, ab 2011 war 1 Großauftrag in Österreich und in Deutschland ca. 10 Kunden. Im Jahre 2012 hatte ich 1 Kunden in Österreich, in Deutschland wurden keine Aufträge eingefahren. Die Kosten für das KFZ werden von der Firma getragen, getankt wird in Anschrift5 und die Reparaturen werden in Anschrift10 erledigt.“

In einer mündlichen Verhandlung am 6.11.2012 im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat in Tirol, Zl.UVS, wegen Übertretung nach dem KFG 1967 gab B als Berufungswerberin unter anderem an: „Ich besitze noch einen weiteren auf mich zugelassenen Pkw. Dabei handelt es sich um einen VW Polo, welcher in Österreich zugelassen ist. Meine privaten Erledigungen sowie meine Fahrten zum Berufsort führe ich mit meinen in Österreich zugelassenen Pkw durch. Die Besuche bei meinen Schwiegereltern erfolgen mit dem auf mich in Deutschland zugelassen Pkw.“ Ergänzend wird festgehalten, dass das Berufungserkenntnis vom 7.11.2012 zu diesem Verwaltungsstrafverfahren zeitlich vor dem unten zu b) näher dargestellten Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0021, erging und dass die darin gemäß § 21 Abs. 1 VStG idF BGBl. Nr. 52/1991 ausgesprochene Ermahnung an B und nicht, wie in den angefochtenen Bescheiden betreffend Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer ausgeführt, an den Beschwerdeführer gerichtet war.

Das Bundesfinanzgericht führte in einem Schreiben an das Finanzamt FA vom 28.2.2017 aus, dass nach den bis zu diesem Zeitpunkt dem Gericht vorgelegten Unterlagen das gegenständliche Fahrzeug von Frau B gekauft und auf diese zugelassen worden sei. Das Bundesfinanzgericht ersuchte das Finanzamt FA um Stellungnahme, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer als Erwerber des Fahrzeugs in Betracht kommt.

Mit E-Mail vom 14.3.2017 führte das Finanzamt FA zum innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Beschwerdeführer aus:

- Erwerb des Fahrzeugs für sein Unternehmen in Österreich
- Zulassung in der BRD rein formell wegen der Finanzierung, es sei eine sofortige Überstellung nach Österreich erfolgt
- Erwerb eines Kfz auch ohne Verwendung einer öUID
- endgültige und dauerhafte Verwendung durch den Beschwerdeführer iVm Hauptwohnsitz in Österreich
- siehe auch Niederschrift vom 14.2.2013 und UVS-Entscheidung vom 7.11.2012

Mit Vorhalt vom 5.4.2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer um Stellungnahme zur Frage, welche Person als Erwerber(in) des Fahrzeugs anzusehen sei. Mit E-Mail vom 18.5.2017 teilte der Beschwerdeführer durch seinen Vertreter mit, Erwerberin des Fahrzeugs sei B. Es würde eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und B bestehen, dass die X-UG die Kosten für das Fahrzeug übernimmt.

Das Finanzamt FA führte dazu in einer Stellungnahme vom 27.7.2017 aus, nach den Feststellungen in der Beschwerdevorentscheidung sei 2009/2010 die operative unternehmerische Tätigkeit im Büro in Anschrift5 ausgeübt worden. Sämtliche Rechnungen lauten auf „X-UG, Anschrift5“. Somit wäre eventuell ein Erwerb bei der LTD begründet (der innergemeinschaftliche Erwerb wäre auch bei einem Kleinunternehmer möglich, da Erwerb 2009 über € 11.000,00), nicht aber beim Beschwerdeführer, obwohl er offensichtlich diese LTD – wie auch die formelle Anmeldung des Kfz durch seine Ehefrau – nur formell verwendet habe, um als Einzelunternehmer nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt zumindest 2009/2010 wie ein Eigentümer über das Kfz von seinem Wohnort aus zu verfügen.

Steuerschuldner ist beim Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Erwerber. Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs erfolgt durch den Abnehmer der Lieferung, somit durch denjenigen, dem die Lieferung zuzurechnen ist. Das ist in der Regel der Partner des Verpflichtungsgeschäftes, auch wenn die Verfügungsmacht in dessen Auftrag unmittelbar einem Dritten verschafft wird (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art. 19 BMR Tz. 3).

Der Beschwerdeführer ist weder Vertragspartner noch Rechnungsempfänger gegenüber der Verkäuferin A-Autohaus. Das Fahrzeug wurde nicht auf den Beschwerdeführer angemeldet.

Zu den laufenden Aufwendungen für dieses Fahrzeug führen der Beschwerdeführer (vgl. Niederschrift vom 14.2.2013 und Stellungnahme vom 18.5.2017) wie auch das Finanzamt

FA (vgl. Beschwerdevorentscheidung vom 29.6.2015 und Stellungnahme vom 27.7.2017) aus, dass diese „vom Unternehmen“ (X-UG. bzw. X-UG) getragen würden. Anzumerken ist, dass die X-UG. mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 2.4.2008 ab dem Kalenderjahr 2006 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 verzichtet hat.

Der Beschwerdeführer war somit – jedenfalls zum Zeitpunkt des Erwerbs – nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Fahrzeugs. Es liegen im Hinblick der oben dargestellten Umstände (Kauf durch und Anmeldung auf die Ehegattin, Kostentragung durch das Unternehmen) auch keine Anhaltspunkte dahingehend vor, dass der Beschwerdeführer die Befähigung erlangt hätte, wie ein Eigentümer über das gegenständliche Fahrzeug zu verfügen. Der Beschwerdeführer ist demnach nicht als Erwerber des Fahrzeugs und damit nicht als Steuerschuldner im Sinne des Art. 19 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 anzusehen, weshalb der angefochtene Bescheid, mit welchem ihm die Umsatzsteuer für den Erwerb des gegenständlichen Fahrzeugs (Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) vorgeschrieben wurde, aufzuheben war.

b) Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer:

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBl. 2010/34 unterlag im hier gegenständlichen Zeitraum der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z. 1 oder Z. 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a NovAG 1991 erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung galt auch die Zulassung eines Fahrzeugs, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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

Gemäß § 4 Z. 3 NoVAG 1991 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z. 3 NoVAG 1991), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Bei der Feststellung des Verwenders im Sinn der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer steht die Möglichkeit im Vordergrund, über den Einsatz des Fahrzeugs bestimmen zu können. Verwender ist, wer tatsächlich den Nutzen aus der Verwendung hat und über diese Verwendung bestimmen kann. Nicht erforderlich ist, dass dem Verwender auch die Möglichkeit zukommt, wie ein Eigentümer über das Fahrzeug

verfügen zu können. Somit kommt hinsichtlich der gegenständlichen Festsetzungen der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer der Beschwerdeführer als Abgabenschuldner in Betracht.

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

Gemäß § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG 1967 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr [Anm.: im Inland] zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere [hier nicht relevante] Voraussetzungen erfüllen.

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

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Mit dem Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs. 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG 1967 entspricht, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginnt. Diese Rechtsprechung bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis VwGH 25.4.2016, 2015/16/0031.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, erfolgte mit BGBI I 2014/26 eine am 23.4.2014 kundgemachte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967, wonach eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbricht. Gemäß § 135 Abs. 27 KFG 1967 idF BGBI I 2014/26 trat § 82 Abs. 8 in dieser Fassung mit 14.8.2002 in Kraft.

Diese Rückwirkungsanordnung wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben. Damit ist die mit BGBI I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 erst am 24.4.2014 in Kraft getreten. Der durch das BGBI I 2014/26 in diese Bestimmung eingefügte Satz "Eine vorübergehende

Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht." ist hingegen erst auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 23.4.2014 verwirklicht wurden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung beginnt somit in Fällen, in denen ein Fahrzeug regelmäßig monatlich in das Ausland ausgebracht wird, die Monatsfrist immer wieder neu zu laufen und es entsteht keine Zulassungsverpflichtung im Inland. Solche Fahrzeuge "wären somit nicht zuzulassen" im Sinne des NoVAG bzw. werden nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" im Sinne des KfzStG 1992 im Inland verwendet.

In derartigen Fällen liegt somit keine widerrechtliche Verwendung vor, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 bzw. dem KfzStG 1992 anknüpft. Es kann somit dahingestellt bleiben, wer Verwender des Fahrzeuges ist und wo der Standort des Fahrzeuges ist; in derartigen Fällen kann auch nicht § 79 KFG 1967 greifen. Mittelpunkt der Lebensinteressen des Verwenders bzw. dessen Sitz oder eine mögliche Widerlegung einer Standortvermutung sind demgemäß ohne Belang.

Die Frage, ob die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 eingeräumte einmonatige Verwendung im Inland überschritten wurde oder nicht, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen. Das Gericht hat dabei gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen zu erachten, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Aus den bereits oben zu a) dargestellten Vorbringen und Beweismitteln ergibt sich, dass das gegenständliche Fahrzeug primär zur beruflichen Verwendung in Deutschland angeschafft wurde. Ebenso steht fest, dass es regelmäßig in Deutschland verwendet wurde. In der Stellungnahme vom 18.5.2017 hat der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht gegenüber „bekräftigt“, dass sich das Fahrzeug sich zu keinem Zeitpunkt länger als einen Monat ununterbrochen in Österreich befunden habe. Es sei für unternehmerische Tätigkeiten „der deutschen UG“ verwendet worden. Eine Abfrage des Bundesfinanzgerichtes beim Unternehmensregister ergab, dass der Beschwerdeführer (unter anderem) seit 16.5.2011 Geschäftsführer der X-UG, Firmenbuchnummer, mit Sitz in Anschrift8 (Deutschland) ist. Weiters ergab eine Anfrage des Bundesfinanzgerichtes beim Kraftfahrzeug-Zentralregister, dass während der hier gegenständlichen Zeiträume B als Zulassungsbesitzerin von in Österreich zugelassenen Personenkraftwagen geführt wurde.

Im Hinblick auf obige Ausführungen kommt das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der vorgelegten Belege und Bestätigungen - entgegen in der Stellungnahme vom 27.7.2017 geäußerten Ansicht des Finanzamtes FA, wonach keine diesbezüglich geeigneten Nachweise vorliegen würden - in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass das gegenständliche Fahrzeug zumindest monatlich ins Ausland (Deutschland) verbracht wurde und somit keine Zulassungspflicht mit den daran anknüpfenden Steuerpflichten im Inland entstanden ist. Aufgrund des Nichtvorliegens

einer Steuerpflicht war der Beschwerdeführer nicht zur Selbstberechnung der gegenständlichen Normverbrauchsabgabe verpflichtet. Eine Festsetzung durch die Behörde war daher jedenfalls unzulässig, weshalb der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben war.

Zum angefochtenen Kraftfahrzeugsteuerbescheid ist weiters darauf zu verweisen, dass dieser „für die Monate 4-12/2009, 2010-2012 und 1-9/2013“ ergangen ist. Im Spruch des Bescheides wurde die Kraftfahrzeugsteuer mit € 5.313,60 festgesetzt. Laut einer Beilage, die „zum Spruch des Bescheides“ gehört, setzt sich dieser Betrag aus fünf Teilbeträgen zusammen. Eine (ausdrückliche) Zuordnung einzelner Teilbeträge zu bestimmten Zeiträumen ist dieser Beilage nicht zu entnehmen.

Ein kombinierter Bescheid (Sammelbescheid) liegt vor, wenn eine Ausfertigung mehrere isoliert der Rechtskraft fähige Bescheide umfasst. Ein Sammelbescheid ist so zu gestalten, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 93 Rz 31).

Aus der Gestaltung und Formulierung dieses Bescheides „über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 4-12/2009, 2010-2012 und 1-9/2013“ ergibt sich zweifelsfrei, dass es sich hierbei nicht um mehrere Bescheide für verschiedene Zeiträume handelt, sondern dass die gegenständliche Kraftfahrzeugsteuer für die umschriebenen Zeiträume in einem Bescheid festgesetzt wurde.

Beim gegenständlichen Kraftfahrzeugsteuerbescheid liegt eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben im Sinne des § 201 Abs. 4 BAO vor. Nach dieser Bestimmung kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Eine solche zusammengefasste Festsetzung ist im vorliegenden Fall innerhalb desselben Kalenderjahres, nicht aber für mehr als ein Kalenderjahr betreffende Zeiträume möglich. Der angefochtene Kraftfahrzeugsteuerbescheid hätte nicht in dieser Form ergehen dürfen und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

c) Verspätungszuschläge:

Zu den Bescheiden betreffend Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe, Zeitraum 04/2009, sowie Verspätungszuschlag zur Kraftfahrzeugsteuer für 04-12/2009, 2010-2012 und 01-09/2013 ist auszuführen, dass gemäß § 135 BAO die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen kann, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die

Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag.

Beim Verspätungszuschlag handelt es sich um einen Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. b BAO, der hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden ist. Da die Bescheide über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer aufgehoben wurden, waren auch die dazu ergangenen Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da zur entscheidungswesentlichen Rechtsfrage die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (insbes. VwGH 9.12.2013, 2011/16/0221; VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) vorliegt, ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 7. September 2017