

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde vom 18.11.2013 des Beschwerdeführers, vertreten durch AA, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 24.10.2013, betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Februar 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge von Erhebungen (Überprüfung deutscher Kennzeichen im Bundesgebiet), welche auch den Berufungswerber, nunmehr Beschwerdeführer (Bf), betroffen haben, hat dieser laut einer Niederschrift vom 19.1.2010 ua. bekannt gegeben, dass er seinen Hauptwohnsitz in B, habe und sich dort auch sein Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. In Deutschland habe er unter der Adresse C, ebenfalls einen Wohnsitz gemeldet. Er könne dazu allerdings keinen Mietvertrag bzw. Betriebskostenabrechnungen

vorlegen, er sei bei Frau D gemeldet. Das Fahrzeug mit dem Kennzeichen xyz sei ein Leasingfahrzeug, der Bf habe es als Gebrauchtfahrzeug erworben.

In einer Sachverhaltsdarstellung vom 9.7.2010 hat der Bf noch Folgendes zum Fahrzeug mit dem Kennzeichen xyz ausgeführt:

Bei dem Fahrzeug mit dem Kennzeichen xyz handle es sich um einen PKW Mercedes ML 420 CDI, Erstzulassung 4.4.2007. Es handle sich bei diesem Fahrzeug um ein Leasingfahrzeug, welches vom Bf im Jänner 2009 angeschafft worden sei. Es werde vom Bf in der Bundesrepublik Deutschland genutzt und habe seinen dauernden Standort an seiner Wohnadresse in N. Es sei vorgekommen, dass er mit diesem Fahrzeug auch nach Österreich gefahren sei, um beispielsweise Erledigungen zu tätigen oder Bekannte zu besuchen. Das gegenständliche Fahrzeug sei jedoch mit Sicherheit nie ein Monat zur Gänze im Bundesgebiet von Österreich verwendet worden.

Zu diesen Sachverhaltsdarstellungen des Bf ist vom Finanzamt nach Ermittlungen über die Anschaffung des PKW Mercedes Benz ML 420 CDI auch ein Rechtshilfeersuchen an das Finanzamt O ergangen, welches mit Schriftsatz vom 8.8.2012 vom Finanzamt O wie folgt beantwortet worden ist:

Laut Auskunft des Einwohnermeldeamtes der Gemeinde P sei der Bf seit dem 21.8.2006 in der S mit Hauptwohnsitz gemeldet. Die als Unterkunftsgeberin genannte E, geb. D, sei dort angetroffen worden und habe folgende Angaben gemacht: Ihre Familie in Österreich betreibe eine Transportfirma und stehe in geschäftlichem Kontakt mit dem Bf. Der Bf sei ihr daher über die Fa. F bekannt. Sie habe ihn aber erst einmal im Zusammenhang mit einem Familienfest getroffen. Ein weiteres Mal sei er bei ihr in der Wohnung gewesen und habe eine Bambuspflanze vorbei gebracht. Er habe definitiv noch nie bei ihr gewohnt und halte sich auch sonst nicht unter dieser Adresse auf. Er habe sie weder finanziell unterstützt noch in anderer Weise zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes beigetragen. Ihr sei nicht einmal bekannt gewesen, dass der Bf unter der Adresse C, gemeldet sei.

Mit Bescheid vom 5.10.2012 ist sodann die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Jänner 2009 hinsichtlich des Fahrzeuges Mercedes Benz ML 420 CDI erfolgt, gegen den der Bf mit nachstehender Begründung Berufung eingebracht hat:

Der PKW Mercedes ML 420 CDI, BJ 04/2007, sei mit Kaufvertrag vom 24.5.2012 an die Fa. G, H, verkauft worden. Die Fa. G habe das Fahrzeug nach Österreich importiert und auch die Normverbrauchsabgabe abgeführt. Nachdem es sich bei der Normverbrauchsabgabe um eine fahrzeugbezogene Steuer handle, die natürlich nur einmal anfallen könne, könne es nicht angehen, dass der Bf die Normverbrauchsabgabe nochmals bezahlen müsse. Jedenfalls sei die Normverbrauchsabgabe für das Fahrzeug Mercedes ML 420 CDI, BJ 04/2007, Kennzeichen Z, von der Fa. G abgeführt worden. Dies längst vor dem gegenständlichen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 5.10.2012. Es könne daher auch nicht die Abgabenerhöhung greifen.

Diese Berufung ist dem unabhängigen Finanzsenat - ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Der unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 12.3.2013, RV/0090-S/13, der Berufung stattgegeben und den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Jänner 2009 unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.2012, 2010/16/0254, aufgehoben, da die Steuerschuld nicht bereits im Jänner 2009 entstanden sein konnte.

Die gegen diese Berufungsentscheidung beim Verwaltungsgerichtshof eingebrachte Amtsbeschwerde ist vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 29.4.2013, 2013/16/0083, abgelehnt worden.

In einem weiteren Schritt hat das Finanzamt am 24.10.2013 einen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Februar 2009 betreffend das Fahrzeug Mercedes Benz ML 420 CDI im Wesentlichen mit nachstehender Begründung erlassen:

Der Personenkraftwagen Mercedes ML 420 CDI, BJ 04/2007, derzeitiges polizeiliches Kennzeichen Z, stehe seit Jänner 2009 in Verwendung des Bf. In der Niederschrift vom 19.10.2010 habe der Bf angegeben, dass sich sein Hauptwohnsitz in B, befindet. Weiters habe der Bf einen Wohnsitz in C, gemeldet. Aufgrund der durchgeföhrten Erhebungen der deutschen Finanzverwaltung sei festgestellt worden, dass der Bf unter der Adresse in C, weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt habe, sondern diesen nur vorgetäuscht und dort nie gewohnt habe. Nach § 1 Z. 3 NoVAG würde unter den näher geregelten Bedingungen die erstmalige Zulassung von KFZ im Inland sowie die Verwendung eines KFZ im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre (fiktive Zulassung) der Normverbrauchsabgabe unterliegen. Die Steuerpflicht werde somit in diesen Fällen durch Zulassungen nach Eigenimporten, Übersiedlungen und dergleichen, aber auch dann ausgelöst, wenn eine Zulassung im Inland nicht erfolge, obwohl diese nach den Bestimmungen des KFG erfolgen hätte müssen. Insbesondere in Fällen der nicht erfolgten Zulassung sei also entscheidend, wann eine solche zu erfolgen habe. Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 1.5.1996, 95/11/0387, komme es für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes KFZ im Inland ohne inländische Zulassung verwendet werden dürfe, alleine darauf an, wo das Fahrzeug seinen Standort habe. In § 82 Abs. 8 KFG sei geregelt, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Das Finanzamt gehe nach dem festgestellten Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einem dauernden Standort des Fahrzeuges in Österreich aus. Der Nachweis eines dauernden Standortes im Ausland sei nicht geglückt, da der behauptete ausländische Wohnsitz in C, nach den Erhebungen der deutschen

Finanzverwaltung nur vorgetäuscht gewesen sei und der Bf dort nie gewohnt habe. Damit erscheine die Behauptung, das Fahrzeug habe seinen dauernden Standort an dieser Adresse, widerlegt.

In der gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Februar 2009 eingekommenen Berufung, nunmehr Beschwerde, vom 18.11.2013 hat der Bf Folgendes ausgeführt:

Richtig sei, dass der Bf ursprünglich einen Leasingvertrag über das Fahrzeug Mercedes Benz ML 420 CDI, Erstzulassung am 4.4.2007, abgeschlossen habe. Leasinggeber sei die I gewesen. Der streitgegenständliche PKW sei in der Zeit vom 27.1.2009 bis 10.5.2012 in Deutschland auf den Bf zugelassen gewesen. In dieser Zeit sei der streitgegenständliche PKW vom Bf auch in der Bundesrepublik Deutschland genutzt und sporadisch, jedoch nie ein ganzes Monat im Bundesgebiet der Republik Österreich verwendet worden. Hier habe der Bf einen anderen PKW angemeldet gehabt und auch verwendet. Um alles richtig zu machen und eben keinen Bescheid, wie den bekämpften, zu erhalten, habe der Bf mit Kaufvertrag vom 24.5.2012 das Fahrzeug Mercedes Benz ML 420 CDI, Erstzulassung am 4.4.2007, an die Fa. G, H, verkauft. Die Fa. G habe das Fahrzeug nach Österreich importiert und auch die Normverbrauchsabgabe abgeführt. Mit Kaufvertrag vom 31.5.2012 habe der Bf das streitgegenständliche Fahrzeug von der Fa. G gekauft, um es ordnungsgemäß in Österreich verwenden zu können. Auf der Rechnung vom 31.5.2012, Rechnungsnummer def, der Fa. G sei auch ausdrücklich ein NoVA-Satz von 16 % ausgewiesen. Der Bf habe die mit dem bekämpften Bescheid vorgeschriebene Normverbrauchsabgabe von 16 % für das Fahrzeug Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, sohin bereits bezahlt. Wie auch aus der Kassa-Eingang-Bestätigung der Fa. G vom 1.6.2012 ersichtlich sei, habe der Bf für das ordnungsgemäße Importieren des streitgegenständlichen Fahrzeuges durch die Fa. G eine Differenzzahlung von € 9.500,-- geleistet. Der Großteil dieses Betrages resultiere eben aus der Normverbrauchsabgabe für das Fahrzeug Mercedes Benz ML 420 CDI, der Rest stelle einen Verdienst der Fa. G dar. Bei der Normverbrauchsabgabe handle es sich um eine fahrzeugbezogene Steuer, die nur einmal anfallen könne. Zumal die Normverbrauchsabgabe für das streitgegenständliche Fahrzeug bereits an das zuständige Finanzamt abgeführt worden sei, sei der gegenständliche Bescheid rechtswidrig.

Diese Berufung, nunmehr Beschwerde, ist – ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – am 25.11.2013 dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Das Bundesfinanzgericht, welches am 1.1.2014 anstelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist, hat sodann einen Vorhalt an den Bf gerichtet und darin ua. Folgendes ausgeführt:

Laut der ursprünglichen Sachverhaltsdarstellung des Bf vom 9.7.2010 habe sich der Standort des gegenständlichen Fahrzeuges in N, befunden. Diese Behauptung habe sich - nach Beantwortung eines Rechtshilfeersuchens durch das Finanzamt O in der

Bundesrepublik Deutschland – als nicht richtig herausgestellt, sodass die Behauptung, das gegenständliche Fahrzeug habe seinen dauernden Standort an dieser Adresse in der Bundesrepublik Deutschland gehabt, - wie bereits im angefochtenen Bescheid angesprochen - widerlegt sei.

Die Ausführungen in der Berufung, nunmehr Beschwerde vom 18.11.2013 „In dieser Zeit wurde der streitgegenständliche PKW vom Berufungswerber auch in der Bundesrepublik Deutschland genutzt und nur sporadisch, jedoch nie ein ganzes Monat im Bundesgebiet der Republik Österreich verwendet“ könnten zweifellos nicht als Beweis eines dauernden Standortes des PKWs Mercedes Benz ML 420 CDI mit dem Kennzeichen Z im Ausland angesehen werden.

Der Bf habe somit keinen Beweis für einen dauernden Standort des gegenständlichen Fahrzeuges im Ausland erbracht. Es gebe keinerlei Beweise dafür, dass dieser PKW einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen wäre und dieses Fahrzeug regelmäßig an einen bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zurückgebracht worden wäre.

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen sei daher davon auszugehen, dass der PKW Mercedes Benz ML 420 CDI mit dem Kennzeichen Z nach Erteilung der Zulassung am 27.1.2009 in das Bundesgebiet eingebracht und seither hier verwendet worden sei und seinen Standort im Inland gehabt habe.

Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 sei nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF. BGBI I 26/2014 nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig, wobei eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbreche.

Die Steuerschuld entstehe dabei im gegenständlichen Fall in dem Zeitpunkt, zu dem die Verwendung des Fahrzeuges ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 nicht mehr zulässig gewesen sei (vgl. VwGH vom 21.11.2012, 2010/16/0254). Mit Ablauf des Monats der Verwendung ohne Zulassung im Bundesgebiet entstehe somit die Steuerschuld. Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass im Februar 2009 die Steuerschuld durch die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG entstanden sei.

Da § 4 NoVAG in der Stammfassung keine Regelung des Steuerschuldners für den Fall der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Z. 3 zweiter Satz zweiter Fall leg.cit. enthalten habe, sei in solchen Fällen derjenige der Steuerschuldner, welcher das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwende (Vgl. VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107). Dies treffe im gegenständlichen Fall auf den Bf zu.

Eine möglicherweise im Jahr 2012 durch die Fa. G (unrichtigerweise) erfolgte Entrichtung einer NoVA ändere nichts an der beim Bf im Februar 2009 nach dem Gesetz erstmals entstandenen Steuerpflicht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bf im Schriftsatz vom 13.6.2014 nochmals Folgendes ausgeführt:

Der Bf habe die Normverbrauchsabgabe bereits bezahlt, er habe sie lediglich, um alles richtig zu machen, von der Fa. G, H, abführen lassen. Wirtschaftlich habe der Bf die Abgabepflicht getragen und bereits erfüllt. Die Fa. G sei lediglich als Erfüllungsgehilfe anzusehen. Mit der NoVA-Anmeldung im Monat Mai 2012 beim Finanzamt J habe die Fa. G für den Bf die NoVA mit folgenden Werten abgeführt:

16 % NoVA	4.112,00
CO-Malus	3.370,00
20 % Zuschlag	1.496,40
Gesamt	8.978,40

Berücksichtige man, dass seit dem Urteil des EuGH, Rechtssache „Ioan Tatu“ für bereits vor dem 1.7.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zum Verkehr zugelassene Gebrauchtfahrzeuge kein NoVA-Malusbetrag zu entrichten sei und das gegenständliche Kraftfahrzeug am 4.4.2007 erstmals zum Verkehr zugelassen worden sei, so sei das gegenständliche Fahrzeug Mercedes-Benz ML 420 CDI eine Steuerüberzahlung von 636,89 Euro geleistet worden. Es werde ausdrücklich beantragt, dem Bf den Betrag von 636,89 gutzuschreiben. Bei der Normverbrauchsabgabe handle es sich klarerweise um eine fahrzeugbezogene Steuer, darum sei sie auch für das Fahrzeug Mercedes-Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, vorgeschrieben worden. Die Normverbrauchsabgabe für dieses Fahrzeug sei jedoch bereits im Mai 2012 beim Finanzamt J abgeführt worden, weshalb der bekämpfte Bescheid rechtswidrig sei. Wie bereits ausgeführt sei die Abfuhr der NoVA für das gegenständliche Fahrzeug von gesamt 8.978,40 Euro an das Finanzamt J im Mai 2012 wirtschaftlich jedenfalls dem Bf zuzurechnen, da sich dieser ja nur, um alles richtig zu machen, der Fa. G bedient habe. Die Bezahlung der NoVA für das gegenständliche Fahrzeug sei ja auch durch den Bf erfolgt, der NoVA-Satz von 16 % sei in der Fahrzeugrechnung der Fa. G vom 31.5.2012 genauso wie der fälschlicherweise abgeführte NoVA-Malusbetrag und der Zuschlag enthalten. Lediglich die Abfuhr der NoVA sei von der Fa. G für den Bf durchgeführt worden, um ja keinen Fehler zu machen. Die Bezahlung der NoVA für das gegenständliche Fahrzeug sei sohin auf das Abgabenkonto des Bf anzurechnen bzw. überzurechnen. Die Abgabenschuld sei getilgt. Vielmehr bestehe eine Überzahlung von 636,89 Euro. Es könne nicht angehen aus reinem Formalismus einen Bescheid über die Festsetzung der NoVA aufrecht zu erhalten, wenn die NoVA für das betroffene Fahrzeug schon längst mehr als beim Finanzamt abgeführt worden sei. Eine doppelte Abfuhr der NoVA für das gegenständliche Fahrzeug würde in verfassungsrechtlich geschützte Rechte eingreifen. Es werde daher beantragt, den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Februar 2009 des Finanzamtes K vom 24.10.2013 wegen bereits erfolgter Bezahlung der

Normverbrauchsabgabe für das betroffene Kfz ersatzlos zu beheben. Die Überzahlung von 636,89 Euro sei auf dem Abgabenkonto des Bf gutzuschreiben.

**Dazu wird erwogen:**

**A) Zuständigkeit:**

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBI I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 18.11.2013 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Februar 2009 vom 24.10.2013 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des § 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

**B) Normverbrauchsabgabe:**

**1. Sachverhalt:**

Der Bf hat seinen Hauptwohnsitz seit 14.12.1999 in B. Der Bf schloss am 20.1.2009 mit der Fa. I1, T, einen Leasingvertrag ab. Gegenstand dieses Leasingvertrages mit der Vertrags-Nr. ghi war der PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Erstzulassung am 4.4.2007, mit der Fahrgestellnummer abc. Die im Leasingvertrag als Lieferfirma angegebene Fa. L, war dabei als Vermittler tätig. Das von der Fa. I1 an den Bf verleaste Fahrzeug wurde laut Rechnung vom 20.1.2009 von der Fa. M, zum Gesamtpreis von 51.700,-- Euro (43.445,38 Euro zzgl 19 % MwSt) angekauft. Dem Leasingvertrag wurde dementsprechend ein Netto-Anschaffungswert von 43.445,38 Euro zugrunde gelegt, als Grundmietzeit wurden 36 Monate vereinbart. Als Standort des Fahrzeuges wurde im Leasingvertrag die Adresse C, angegeben. Der streitgegenständliche PKW war in der Zeit von 27.1.2009 bis 10.5.2012 mit dem Kennzeichen Z in der Bundesrepublik Deutschland auf den Bf zugelassen.

Mit Kaufvertrag vom 24.5.2012 hat der Bf den PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, Erstzulassung 04/2007, an die Fa. G, H, verkauft. Mit Kaufvertrag vom 31.5.2012, Rechnungsnummer def, hat der Bf sodann den gegenständlichen PKW von der Fa. G um den Betrag von € 34.818,40 wieder gekauft. Laut einem Kassa-Eingangsbeleg der Fa. G vom 1.6.2012 hat der Bf einen Betrag von 9.500,-- als Differenzzahlung entrichtet. Laut einer Bestätigung der Fa. G vom 11.6.2014 wurde von dieser mit dem Verkauf des PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, im Mai 2012 die Normverbrauchsabgabe beim Finanzamt J mit folgenden Werten abgeführt:

16 % NoVA	4.112,00
CO2-Malus	3.370,00
20 % Zuschlag	1.496,40

Gesamt	8.978,40
--------	----------

Diese Vorgangsweise wurde laut den Angaben des Bf gewählt, damit die Fa. G das gegenständliche Fahrzeug nach Österreich importiert und die NoVA-Abrechnung durchführt.

## 2. gesetzliche Grundlagen:

Nach § 1 Z. 3 NoVAG BGBI I 2007/24 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z. 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Abgabenschuldner ist nach § 4 NoVAG in der für den gegenständlichen Fall geltenden Fassung

1. in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z. 1 und 4), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z. 4) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z. 4 setzt,
2. im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z. 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Die Steuerschuld entsteht nach § 7 NoVAG in der für den gegenständlichen Fall geltenden Fassung

1. im Falle der Lieferung (§ 1 Z. 1 und 4), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z. 4) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist oder der Eigenverbrauch oder die Nutzungsänderung stattgefunden hat,
2. im Falle der Zulassung nach § 1 Z. 3 für einen Unternehmer, der Kraftfahrzeuge gewerbl. veräußert, mit Ablauf des Kalendermonats dieser Zulassung,
3. in alle anderen Fällen mit dem Tag der Zulassung.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist nach § 4 Abs. 4 BAO ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruchs.

Gemäß § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen des § 82 leg.cit. über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr

zugelassen sind (§§ 37 bis. 39 leg.cit.) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden und weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllt sind.

Über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr hat grundsätzlich nach § 40 Abs. 1 KFG 1967 die Behörde zu entscheiden, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist gemäß § 79 KFG 1967 auf Straßen mit öffentlichem Verkehr (unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften) ua. nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF. BGBl I 26/2014 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 erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

§ 82 Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 26/2014 tritt nach § 135 Abs. 27 KFG 1967 idF BGBl I 26/2014 mit 14. August 2002 in Kraft.

### 3. Rechtliche Würdigung:

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt hinsichtlich des vom Bf am 20.1.2009 geleasten gebrauchten PKWs Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, welcher mit dem Kennzeichen Z in der Zeit von 27.1.2009 bis 10.5.2012 in der Bundesrepublik Deutschland auf den Bf zugelassen war, die Normverbrauchsabgabe für den Monat Februar 2009 zu Lasten des Bf festgesetzt und sich dabei auf die Bestimmung des § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG BGBl I 2007/24 gestützt.

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe unterliegt, wenn es nach dem KFG 1967 zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung

von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrrechtlicher 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 Ausland verfügt (vgl. § 79 und § 82 Abs. 8 KFG 1967). Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vgl. § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG 1967) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug verwendet wird. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zu beurteilen. (Vgl. VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107).

Da § 4 NoVAG in der Stammfassung keine Regelung des Steuerschuldners für den Fall der Entstehung der Steuerschuld nach § 1 Z. 3 zweiter Satz zweiter Fall leg.cit. enthielt, ist in solchen Fällen derjenige Steuerschuldner, welcher das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet. (vgl. VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107).

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall, dass es sich beim Bf um eine natürliche Person handelt, dass der Bf als Leasingnehmer auch als Verwender des gegenständlichen Kraftfahrzeugs anzusehen ist, dass sich der Hauptwohnsitz des Bf seit 14.12.1999 durchgehend im Inland befindet und dass das gegenständliche Fahrzeug – während seiner Zulassung in der Bundesrepublik Deutschland - jedenfalls auch im Inland vom Bf verwendet wurde.

Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von natürlichen Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Ein Fahrzeug kann zwar in mehreren Staaten verwendet werden, jedoch nur in einem Staat einen dauernden Standort haben. Daher ist nachzuweisen, dass das Fahrzeug zu einem bestimmten ausländischen Staat eine größere Bindung als zu Österreich hat.

Für den Gegenbeweis sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie Art und Weise der Verwendung notwendig, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem Ort im Ausland zugeordnet werden muss oder nicht. Dabei trifft den Verwender des Fahrzeuges (mit Hauptwohnsitz im Inland) die Beweispflicht und er hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich im Ausland erfolgt ist. Besteht der Hauptwohnsitz im Inland und gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, so muss die Abgabenbehörde nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs. 8 KFG 1967 vermutet. (Vgl. VwGH vom 23.10.2001, 2001/11/0288, VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276, und VwGH vom 21.9.2006,

2006/15/0025, sowie UFS vom 15.10.2013, RV/0927-L/10, UFS vom 29.6.2012, RV/0416-L/11, UFS vom 13.2.2013, RV/2830-W/12).

Das Finanzamt hat unter Hinweis auf Erhebungen der deutschen Finanzverwaltung in der Begründung des Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Februar 2009 vom 24.10.2013 festgehalten, dass der Nachweis eines dauernden Standortes im Ausland nichteglückt ist. Das Bundesfinanzgericht hat den Bf im Vorhalt vom 12.5.2014 nochmals darauf hingewiesen, dass der Bf keinen Beweis für einen dauernden Standort des gegenständlichen Fahrzeuges im Ausland erbracht hat. Diese Ausführungen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichtes sind von Seiten des Bf in der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung und der Vorhaltsbeantwortung vom 13.6.2014 unwidersprochen geblieben. Der Bf hat demnach den in § 82 Abs. 8 KFG 1967 geforderten Gegenbeweis nicht erbracht. Der dauernde Standort des streitgegenständlichen Fahrzeuges ist daher nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Inland zu vermuten.

Wie im Vorhalt vom 12.5.2014 ausgeführt worden ist und von Seiten des Bf unwidersprochen geblieben ist, ist im gegenständlichen Fall letztlich davon auszugehen, dass der PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, nach Erteilung der Zulassung in der Bundesrepublik Deutschland am 27.1.2009 von Seiten des im Inland wohnhaften Bf in das Inland eingebracht wurde, seither bis 10.5.2012 (Abmeldung des Fahrzeuges in der Bundesrepublik Deutschland) vom Bf – von vorübergehenden Verbringungen ins Ausland abgesehen – im Inland verwendet wurde bzw. mangels Erbringung eines Gegenbeweises seinen Standort im Inland hatte.

Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig, wobei eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet – wie § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl I 26/2014 zu entnehmen ist – diese Frist nicht unterbricht. Da die Verwendung im Inland ab der Einbringung am 27.1.2009 – von vorübergehenden Verbringungen ins Ausland abgesehen – mehr als einen Monat, nämlich bis zur Abmeldung des Fahrzeuges in der Bundesrepublik Deutschland am 10.5.2012 andauerte, sind die im § 1 Z. 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG BGBl I 2007/24 geforderten Voraussetzungen der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, welches nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, durch den Bf mit 28.2.2009 erfüllt.

Der Bf bekämpft nun trotz der Verwendung eines im Ausland zugelassenen Fahrzeuges im Inland, welches nach dem Kraftfahrgesetz im Inland zuzulassen gewesen wäre, die mit Bescheid vom 24.10.2013 erfolgte Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Februar 2009 mit dem Einwand, dass die Fa. G im Mai 2012 für den PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, die Normverbrauchsabgabe an das Finanzamt J abgeführt hat und dass es sich bei der Normverbrauchsabgabe um eine fahrzeugbezogene Steuer handelt, die nur einmal anfallen kann.

Grundsätzlich ist dem Bf zuzustimmen, dass die Normverbrauchsabgabe eine einmal zu erhebende Abgabe darstellt. Eine fiktive erstmalige Zulassung nach § 1 Z. 3 NoVAG ist dementsprechend dann nicht anzunehmen, wenn ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht wird.

Der in § 1 Z. 3 NoVAG angesprochene Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, um dem Grundgedanken des Abgaben-(Steuer-) Schuldrechtes zu entsprechen, für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld in den Fällen des § 1 Z. 3 zweiter Satz NoVAG zu erbringen.

Der Grundgedanke des Abgaben-(Steuer-) Schuldrechtes kommt generalklauselartig im § 4 Abs. 1 BAO zum Ausdruck und wird durch Abs. 4 außer Zweifel gestellt. Danach entsteht mit der Tatbestandsverwirklichung ein Steuerschuldverhältnis ohne weiteres Dazutun von Behörde oder Partei, unabhängig von Festsetzung und Fälligkeit. Ein Abgabenanspruch entsteht also kraft Gesetz jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Soweit Abgabenbescheide über entstandene Abgabenansprüche absprechen (somit die Abgabe der Höhe nach festsetzen) sind sie deklarativ. (Vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz 2 und 8 zu § 4, Stoll, BAO, S 52 ff, Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, Anm 1 zu § 4, und VwGH vom 15.9.2011, 2010/17/0256, VwGH vom 24.2.2011, 2007/15/0140, und VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0072).

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Disposition des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden. Bestand und Höhe eines entstandenen Abgabenanspruchs können somit grundsätzlich rückwirkend nicht beeinflusst werden. (Vgl., Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, Anm 3 zu § 4, Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz 11 zu § 4, VwGH vom 26.1.2011, 2007/13/0084, und VwGH vom 30.4.2003, 2002/16/0271).

Tatbestand ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollen. Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entsteht der Abgabenanspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde. (Vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, TZ 7 zu § 4, VwGH vom 15.12.1995, 93/17/0037, VwGH vom 17.8.1998, 97/17/0105, und VwGH vom 18.11.1993, 88/16/0216).

Wie in der Berufungsentscheidung vom 12.3.2013, RV/0090-S/13, ausgeführt, bestimmt sich mangels abweichender Regelung in § 7 NoVAG in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung im Falle des § 1 Z. 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch nach § 4 Abs. 1 BAO. Nach § 1 Z. 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Verwendung

eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre. Die Steuerschuld entsteht somit in dem Zeitpunkt, zu welchem die Verwendung des Fahrzeuges ohne Zulassung gemäß § 37 KFG in Österreich nicht mehr zulässig war, außer es wird ein Nachweis über die gesonderte Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. (Vgl. VwGH vom 21.11.2012, 2010/16/0254).

Im gegenständlichen Fall war die Verwendung des PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, ohne Zulassung gemäß § 37 KFG in Österreich – wie bereits ausgeführt – ab dem 28.2.2009 nicht mehr zulässig. Der Bf konnte für diesen Zeitpunkt keinen Nachweis über die gesonderte Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbringen. Damit ist der gesetzliche Tatbestand des § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG BGBI I 2007/24 am 28.2.2009 zur Gänze verwirklicht.

Eine allfällige, Jahre später, nämlich im Mai 2012 erfolgte Veräußerung des PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, an die Fa. G und der Rückkauf dieses Fahrzeuges durch den Bf ebenfalls im Mai 2012 sowie die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe für den PKW Mercedes Benz ML 420 CDI, Fahrgestellnummer abc, durch die Fa. G im Mai 2012 kann nicht rückwirkend den Bestand oder den Umfang der am 28.2.2009 für den Bf entstandenen Steuerschuld verändern.

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens nicht geprüft werden kann, ob die Fa. G im Mai 2012 die Normverbrauchsabgabe für den streitgegenständlichen PKW im Mai 2012 zu Recht entrichtet hat oder nicht. Auch der Einwand des Bf, dass mit der Differenzzahlung von 9.500 Euro anlässlich des Verkaufs des gegenständlichen Fahrzeuges an die Fa. G mit Kaufvertrag vom 24.5. 2012 und dem anschließenden Rückkauf dieses Fahrzeuges mit Kaufvertrag vom 31.5.2012 insbesondere die von der Fa. G abgeführte Normverbrauchsabgabe abgegolten worden sei, ist nicht vom Bundesfinanzgericht zu beurteilen, da es sich dabei um eine zivilrechtliche Frage handelt.

Die Normverbrauchsabgabe ist eine Selbstberechnungsabgabe. Nach § 11 Abs. 2 NoVAG ist ua. bei der erstmaligen Zulassung gemäß § 1 Z. 3 NoVAG vom Steuerpflichtigen die Normverbrauchsabgabe spätestens einen Monat nach der Zulassung selbst zu berechnen, anzumelden und am Fälligkeitstag zu entrichten. Bei Selbstberechnungsabgaben kann die Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wird. Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt somit grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die Ermessensübung hat unter Bedachtnahme auf § 20 BAO durch Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen zu erfolgen, wobei sich die Ermessensübung vor allem aber am Zweck der Norm zu orientieren hat. Ziel der gesetzlichen Norm des § 20 BAO ist die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses. (Vgl. VwGH vom 25.11.2010, 2009/16/0093, Ritz, BAO<sup>5</sup>, TZ 8 zu § 20 und TZ 30 zu § 201).

Die Zweckmäßigkeit der gegenständlichen Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO ergibt sich also bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 201 BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist. Aus Unbilligkeitsgründen konnte dabei diese Abgabenfestsetzung nicht unterbleiben, da der Bf im gegenständlichen Fall insbesondere nicht darauf vertrauen durfte, dass die Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland nicht versteuert wird. Im Hinblick auf die vorgeschriebene Abgabe von 8.341,51 Euro kann auch nicht von geringfügiger Auswirkung der Abgabenvorschreibung gesprochen werden.

Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Februar 2009 mit Bescheid vom 24.10.2013 ist daher zu Recht erfolgt.

C) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Insbesondere weicht das Erkenntnis nicht von der oben zitierten und als einheitlich zu wertenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Themenkomplex „Entstehens des Abgabenanspruchs“ ab.

Salzburg-Aigen, am 27. Juni 2014