

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, StNr, vertreten durch Stb , über die Beschwerde vom 17.04.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 07.04.2014, betreffend eine Abweisung eines Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO (beantragte Aufhebung einer BVE bzgl. KFZ-Steuer für 1/2008 bis 2/2011 und NoVA für 1/2008, 6/2008 und 8/2012) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bisheriges verwaltungsbehördliches und gerichtliches Verfahren

Ursprünglich waren für Bf (in der Folge: Bf) für die Verwendung mehrerer Fahrzeuge im Inland ohne die nach dem KFG 1967 erforderliche Zulassung mit Bescheiden vom 11.2.2013 für die Zeiträume Jänner 2008 bis September 2012 KFZ-Steuer und für 1/2008, 6/2008 und 8/2012 Normverbrauchsabgabe festgesetzt worden. Diese Festsetzungen erfolgten aufgrund der Feststellungen des Finanzamtes anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 BAO beim Bf.

Der Niederschrift vom 1.2.2013 über diese Nachschau, auf die auch begründend in den Bescheiden verwiesen wird, ist zu entnehmen, dass der Bf als selbständiger Handelsvertreter für ein österreichisches Unternehmen seit 2008 in Österreich tätig sei. Der Betriebssitz und ein Nebenwohnsitz des Bf würden sich in Österreich befinden, wo der Bf auch unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die gegenständlichen, in Deutschland zugelassenen Fahrzeuge seien zu mehr als 90 % betrieblich verwendet worden. Die berufliche Tätigkeit hätte der Bf von seinem Büro oder Nebenwohnsitz in Österreich aus in seinem Einsatzgebiet Oberösterreich betrieben. Der Standort und auch der Ort der Verwendung sei somit in Österreich. Diese Feststellungen würden sich auch aus den Fahrtenbüchern des Bf ergeben. Rechtlich wurden die erforderlichen Festsetzungen unter Verweis auf § 82 Abs. 8 KFG 1967, § 1 Abs. 1 Z 3 KFZStG sowie § 1 Z 3 NoVAG damit begründet, dass die Verwendung von Fahrzeugen mit dauerndem Standort im Inland ohne

inländische Zulassung widerrechtlich sei und das KFZStG sowie das NoVAG an diese widerrechtliche Verwendung die Steuerpflicht knüpfe.

Der Niederschrift kann weiters entnommen werden, dass der Bf alle paar Wochen für einige Tage zu seinem Hauptwohnsitz in der BRD fahre. Dies ginge aus den vorliegenden Fahrtenbüchern hervor. Nach der im Arbeitsbogen aufliegenden Niederschrift mit dem Bf vom 13.12.2012 gab dieser an, dass er alle 3-4 Wochen für einige Tage zu seinem Haus in Deutschland fahre. Auch in der Beschwerdevorlage vom 12.5.2014 führt das Finanzamt an, dass der Bf nach den aufliegenden Fahrtenbüchern im Schnitt alle drei Wochen für einige Tage zu seinem Wohnsitz in Deutschland fahre.

Weiters gab der Bf am 13.12.2012 zu Protokoll, dass er seit 2008 sein Einsatzgebiet in Österreich und nur in sehr geringem Ausmaß in Deutschland hätte, er seine Termine von seinem Büro bzw. einem Nebenwohnsitz in Österreich aus organisiere und auch von dort aus zu den Terminen in ganz Österreich fahre. Sein Lebensmittelpunkt sei in Deutschland, er hätte dort aber keine Kinder oder eine Ehefrau. Die Fahrtenbücher 2008 bis 2011 seien übergeben worden

Nach den im Arbeitsbogen aufliegenden ZMR Auskünften war der Bf im gegenständlichen Zeitraum mit einem Nebenwohnsitz in Österreich gemeldet.

Die gegen die oben genannten Bescheide eingebrachte Berufung vom 7.3.2013 wurde mit einer Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 30.7.2013 als unbegründet abgewiesen.

Begründend war in der Berufung ausgeführt worden, dass die Feststellung des Finanzamtes, der Bf hätte in Österreich seinen Hauptwohnsitz unrichtig sei. Dieser sei vielmehr in Deutschland, weshalb nicht § 82 Abs. 8 KFG 1967 sondern § 79 KFG 1967 anzuwenden sei. Nach dieser Bestimmung werde die Benützung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen erst unzulässig, wenn das Fahrzeug länger als ein Jahr im Inland verbleibe. Unstrittig fahre der Bf aber regelmäßig monatlich nach Deutschland. (Anm. des Richters: In der Niederschrift zur Nachschau ist ausdrücklich festgehalten, dass der Bf seinen Hauptwohnsitz in Deutschland hat)

In der BVE wird unter Verweisung auf die Entscheidung des UFS vom 23.9.2004, RV/0163-F/04 ergänzend zu den oben bereits angeführten und auch hier wiedergegebenen Gesetzesstellen angemerkt, dass sich an den Hauptwohnsitz oder Sitz gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 eine Standortvermutung knüpfe und dem Hauptwohnsitz bzw Sitz daher nur Indizwirkung zukomme. Grundsätzlich bestimme sich der Standort eines Fahrzeuges aber nach dem Ort seiner überwiegenden tatsächlichen Verwendung. Über die Fahrzeuge sei auch auf Dauer hauptsächlich vom Betriebsstandort und Nebenwohnsitz aus verfügt worden. Nach der anzuwendenden Gesamtbetrachtung sei der Standort der Fahrzeuge am Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bf in Österreich und nicht am Hauptwohnsitz des Bf in Deutschland. Die Fahrten nach Deutschland würden keinen Standort in Deutschland begründen.

Gegen diese BVE wurde offensichtlich kein Vorlageantrag eingebracht.

Mit einem Antrag vom 19.2.2014 wurde allerdings gemäß § 299 BAO die Aufhebung der BVE vom 30.7.2013 beantragt. Aus dem Vorlagebericht ergibt sich, dass dieser Antrag nach Befolgung eines Mängelbehebungsauftrages mängelfrei geworden sei. Der Mängelbehebung ist zu entnehmen, dass als Begründung für die behauptete Unrichtigkeit der BVE vorgebracht wurde, dass es unrichtig sei, dass die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 normierte Anknüpfung an den Hauptwohnsitz nur Indizwirkung habe. Vielmehr halte diese Norm diesen Zusammenhang eindeutig fest. Der Bf hätte nie einen Hauptwohnsitz im Inland gehabt, sodass § 79 KFG 1967 anwendbar sei und es somit keinen Anknüpfungspunkt für eine Anmeldeverpflichtung in Österreich gegeben hätte. Aus dem ferner angeführten Verweis auf die Berufung des Bf vom 7.3.2013 ergibt sich, dass der Bf ergänzend festhalten wollte, dass auch die im § 79 KFG 1967 vorgesehene ununterbrochene Jahresfrist nicht erfüllt sei, da die regelmäßigen Ausbringungen auch seitens des Finanzamtes nicht bestritten worden wären.

Der genannte Antrag wurde mit Bescheid vom 7.4.2014 abgewiesen. In der Begründung dazu wurde ausgeführt, dass der antragsgegenständliche Bescheid nicht rechtswidrig und der Antrag daher abzuweisen sei. Eine überwiegende Verwendung im Inland über einen längeren Zeitraum führe jedenfalls auch dann zu einem Standort des verwendeten Fahrzeuges im Inland, wenn auch der Hauptwohnsitz des Verwenders im Ausland sei.

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die Beschwerde des Bf vom 17.4.2014. Darin wird ausgeführt, dass die aufzuhebende BVE inhaltlich rechtswidrig sei, da der Hauptwohnsitz des Bf in Deutschland für die Bestimmung des Standortes der Fahrzeuge maßgeblich und somit die Jahresfrist des § 79 KFG 1967 anzuwenden sei. Der Bf beantragte somit die Stattgabe seiner Beschwerde, die Aufhebung der BVE vom 30.7.2013 sowie gemäß § 262 Abs. 2 lit a BAO das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung zur eingebrachten Beschwerde vom 17.4.2014.

Antragsgemäß wurde die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung dem BFG vorgelegt.

Festgestellter Sachverhalt und Beweiswürdigung

Aufgrund des Vorhaltecharakters der BVE und der Niederschrift zur Nachschau und der darin unwidersprochen gebliebenen Sachverhalts-Feststellungen, die sich zudem aus den eigenen Aussagen des Bf und dessen Fahrtenbuch ergeben, sowie aufgrund des oben dargestellten Akteninhaltes geht das BFG von folgendem unstrittigen Sachverhalt aus: Der Bf hatte seinen Hauptwohnsitz in Deutschland. In Österreich verfügte der Bf über einen Nebenwohnsitz sowie ein Büro. Die gegenständlichen Fahrzeuge mit deutschen Kennzeichen wurden (nacheinander) zu mehr als 90% für die selbständige Handelsvertretertätigkeit des Bf verwendet. Diese Tätigkeit und somit auch die Verwendung der Fahrzeuge erfolgte zum größten Teil in Österreich, in Deutschland nach den Angaben des Bf „nur gering“. Der Einsatz der Fahrzeuge wurde vom Nebenwohnsitz bzw vom Büro (beides jedenfalls in Österreich) aus organisiert. Der Bf fuhr mit den Fahrzeugen regelmäßig monatlich für ein paar Tage zu seinem Hauptwohnsitz in

Deutschland. Die gegenständlichen Fahrzeuge waren also mit der Ausnahme von wenigen Tagen je Monat immer in Österreich in Verwendung bzw. abgestellt.

Der Antrag auf Aufhebung der BVE vom 30.7.2013 wurde innerhalb eines Jahres (am 19.2.2014) eingebracht.

Als Begründung für das Vorliegen eines unrichtigen Bescheides wurde vorgebracht, dass auf die Verwendung der Fahrzeuge des Bf aufgrund dessen Hauptwohnsitzes in Deutschland nicht § 82 Abs. 8 KFG 1967 sondern § 79 KFG 1967 anwendbar sei. Aus der zuletzt genannten Norm ergebe sich allenfalls eine Anmeldeverpflichtung in Österreich, wenn ein Fahrzeug ununterbrochen länger als ein Jahr in Österreich verwendet worden wäre. Aufgrund der unstrittig vorgenommenen regelmäßigen Fahrten nach Deutschland sei diese Jahresfrist nie ununterbrochen erfüllt gewesen.

Obwohl es im Zeitpunkt der Antragstellung bereits ein Erkenntnis des VwGH (VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221) gab, nach dem auch die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 unterbrechbar ist und demnach bei regelmäßigen monatlichen Ausbringungen auch nach dieser Bestimmung keine widerrechtliche Verwendung vorliegen würde, wurde dieses Argument für die Unrichtigkeit der BVE im Aufhebungsantrag vom 19.2.2014 nicht vorgebracht. Der Bf stützte sich vielmehr aufgrund des Hauptwohnsitzes in Deutschland und des sich daraus ergebenden Standortes der Fahrzeuge in Deutschland alleine auf die Anwendbarkeit des § 79 KFG 1967 und somit auf das Vorliegen des sog. internationalen Verkehrs.

Rechtliche Beurteilung

Verfahrensrechtliche Beurteilung

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat aufgrund der eingebrachten Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Aufhebung der BVE abgewiesen wurde, über die Rechtmäßigkeit dieses Abweisungsbescheides zu befinden und hat nach § 279 BAO nun selbst in der Sache mit Erkenntnis zu entscheiden. Das BFG ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen. Demgemäß kann das BFG den Abweisungsbescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Beschwerde als unbegründet abweisen.

Nach § 299 BAO kann ein Bescheid des Finanzamtes aufgehoben werden, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Wenn dieselbe Behörde zur Erlassung auch des den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheides zuständig ist, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Zulässig sind Aufhebungen nach § 299 BAO gemäß § 302 Abs. 2 BAO bei einer hier gegebenen Konstellation jedenfalls dann, wenn der Antrag innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheides gestellt wird.

Auch Beschwerdevereentscheidungen sind Bescheide und daher aufhebbar (Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 5 mwN). Unrichtig ist der Spruch eines Bescheides, wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Eine Aufhebung setzt voraus, dass die Rechtswidrigkeit mit

Gewissheit vorliegt. Dies gilt auch, wenn sich die Rechtswidrigkeit erst nach Erlassung des Bescheides erweist, aber bereits im Aufhebungsantrag konkret begründet wird. Eine Aufhebung erfordert eine Ermessensübung. Diese hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Da § 299 BAO auf die Richtigkeit des Spruches abstellt, ist bei der Ermessensübung iZm Aufhebungen der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Sind aber schon die grundsätzlichen gesetzlichen Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nicht gegeben, erübrigt sich eine Ermessensübung.

Entscheidend ist somit zunächst alleine die Frage, ob mit Gewissheit feststeht, dass der Spruch der BVE, deren Aufhebung beantragt wurde, **aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen** unrichtig ist. Ist diese Frage zu bejahen und ergibt die dann erforderliche Ermessensübung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang einzuräumen ist, wäre der erlassene Abweisungsbescheid abzuändern und die BVE aufzuheben (siehe VwGH vom 24.10.2012, 2012/17/0304 und VwGH vom 21.9.2016, 2013/13/0116). Ergibt sich aber, dass nicht mit Gewissheit feststeht, dass der Spruch der BVE aus den im Aufhebungsantrag genannten Gründen unrichtig ist, ist die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Für die Beurteilung der Richtigkeit eines aufzuhebenden Bescheides sind alleine die im Aufhebungsantrag genannten Gründe maßgeblich. Im Ergebnis (auch im hier relevanten Fall, siehe unten) führt dies dazu, dass ein nicht der Rechtslage entsprechender unrichtiger Bescheid nicht aufgehoben werden kann, wenn die im Aufhebungsantrag angeführten Gründe dessen Unrichtigkeit nicht dartun. Das BFG kann nicht einen Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist. (So auch Fischerlehner, Abgabenverfahren (2013) § 299 Anm. 3)

Bereits der UFS (UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08) führte dazu aus: „ *Bei der Erledigung einer gegen eine amtswegige Bescheidaufhebung gerichteten Berufung hat die Berufsbehörde wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme lediglich zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Bescheidaufhebung rechtfertigen. Für die Gleichbehandlung von Bescheidaufhebungsgründen und Wiederaufnahmegründen sprechen das gleich gelagerte Rechtsschutzinteresse, die gleiche Funktionsweise der beiden Instrumente sowie Gesetzeswortlaut und -systematik (UFS 22.9.2008, RV/0466-F/07). Dieser Grundsatz gilt in gleicher Weise bei einer Bescheidaufhebung, die vom Abgabepflichtigen beantragt wird. Ein Nachschieben von Aufhebungsgründen im Berufungsverfahren ist somit auch im gegenständlichen Berufungsverfahren unzulässig. Die Aufhebung nach § 299 BAO ist gestattet, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche **Unrichtigkeiten** (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tz. 10). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und ihre Konkretisierung. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl.*

Ritz, BAO³, § 299 Tz. 13; UFS 24.3.2006, RV/0510-L/04; ecolex 2006, 262; Stoll, BAO-Kommentar, 2889). Dies ergibt sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO. Der Antragsteller muss daher aus eigenem Antrieb im Antrag auf Aufhebung einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen, dass sich der Spruch der Bescheide, deren Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und dass diese Unrichtigkeit auch gewiss ist (taxlex 2009, 513).“

So auch BFG vom 15.06.2016, RV/3100562/2012: „Bei der Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet (VwGH v. 26.11.2014, 2012/13/0123).

Im Beschwerdeverfahren gegen einen Bescheid, mit dem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, ist daher nur zu prüfen, ob die vom Beschwerdeführer im Aufhebungsantrag vorgebrachten Gründe die Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides zu erweisen vermögen “

Diese Rechtsansicht findet auch in folgenden Erkenntnissen des VwGH eine Stütze:

VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170: „§ 299 Abs. 1 BAO räumt dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung ein. Den Aufhebungsgrund bestimmt bei der Aufhebung auf Antrag die betreffende Partei. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Korrespondierend dazu legt bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen die Abgabenbehörde erster Instanz mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Daraus folgt, dass die Sache, über die in der Berufung gegen einen Aufhebungsbescheid oder einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag und bei der amtswegigen Aufhebung durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt wird (siehe hiezu das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0119). Die Berufsbehörde kann sohin nicht einen Umstand als Grund für die beantragte Aufhebung nach § 299 BAO heranziehen, der dem Finanzamt nicht bereits im Aufhebungsantrag vorgelegen ist.“

VwGH 26. 11. 2014, 2012/13/0123: „Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0119).“

Im Ergebnis ist somit zu prüfen, ob die Rechtswidrigkeit der eventuell in einem weiteren Schritt aufzuhebenden BVE aus dem im Aufhebungsantrag angeführten und dem Finanzamt somit im Zeitpunkt der Abweisung der beantragten Aufhebung bekannten Gründen mit Gewissheit feststeht; die bloße Möglichkeit würde nicht ausreichen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2010/15/0059). Auch eine aus einem anderen im

Aufhebungsantrag nicht angeführten Grund vorliegende Rechtswidrigkeit könnte nicht zu einer Stattgabe der Beschwerde führen.

Materiellrechtliche Beurteilung

Nach § 1 Abs. 1 Z 3 KFZStG unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen im öffentlichen Verkehr im Inland **ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet** werden (widerrechtliche Verwendung), der KFZ-Steuer.

Der Normverbrauchsabgabe unterliegt u.a. gemäß § 1 Z 3 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.

Beide Gesetzesstellen, auf die das Finanzamt seinen Abgabensanspruch stützte, setzen somit eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges ohne die nach dem KFG 1967 erforderliche inländische Zulassung voraus.

Im Aufhebungsantrag vom 19.2.2014 bzw. in dessen Mängelbehebung wird als Begründung für die Unrichtigkeit der Festsetzung der NOVA und der KFZ-Steuer (bzw. der Abweisung der dagegen eingebrachten Berufungen in der aufzuhebenden BVE) vorgebracht, dass eine derartige widerrechtliche Verwendung nicht vorliege, da sich mangels Hauptwohnsitzes des Bf in Österreich die Zulassungsverpflichtung für den Bf nicht nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sondern nach § 79 KFG 1967 richte. Der Bf habe seinen Hauptwohnsitz in Deutschland und dies sei alleine maßgeblich für die Anwendung des § 79 KFG 1967, die bloße überwiegende Verwendung dagegen sei irrelevant. Dem Hauptwohnsitz komme nicht nur eine Indizwirkung zu, vielmehr sei der Hauptwohnsitz der allein maßgebliche Anknüpfungspunkt für die Zulassungsverpflichtung nach dem KFG 1967. Nach dem auf den Bf anzuwendenden § 79 KFG 1967 werde eine Verwendung in Österreich ohne inländische Zulassung aber erst nach Ablauf einer ununterbrochenen einjährigen Verwendung des Fahrzeuges in Österreich zur widerrechtlichen Verwendung. Da der Bf aber unbestritten regelmäßig nach Deutschland zu seinem Hauptwohnsitz fahre, sei die Voraussetzung einer nicht unterbrochenen einjährigen Frist nicht erfüllt.

Es ist somit zu prüfen, ob diese Begründung die Unrichtigkeit der erfolgten Festsetzungen mit Gewissheit darzutun vermag.

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 oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

Gemäß § 79 KFG ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften u. a. des § 82 leg. cit. eingehalten werden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG in der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Fassung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, 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. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden.

§ 79 KFG 1967 sagt nichts darüber aus, wo sich der Standort eines Fahrzeuges befindet sondern normiert, dass Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Inland hier zumindest ein Jahr ohne inländische Zulassung verwendet werden dürfen. Diese Bestimmung nimmt auch gar nicht Bezug auf einen Hauptwohnsitz oder Sitz.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 legt fest, wo sich der Standort eines Fahrzeuges befindet und knüpft an das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes oder Sitzes im Inland bis zum Beweis des Gegenteiles die Vermutung, dass das Fahrzeug hier auch seinen Standort hat. Diese Vermutung ist allerdings nach der Judikatur des VwGH widerlegbar.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 nicht im Inland habe, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden müsse oder nicht (VwGH vom 19. März 2003, 2003/16/0007, und VwGH vom 23. Oktober 2001, 2001/11/0288).

Entscheidend ist somit für die Feststellung des Standortes eines Fahrzeuges nach Ansicht des Richters und nach den angeführten Aussagen des VwGH primär immer der Ort und die Art der Verwendung. Nur wenn nicht feststeht oder nachgewiesen ist, wo das Fahrzeug seinen Standort im dargestellten Sinn hat, greift somit die Standortvermutung.

Steht aber fest, dass ein Fahrzeug überwiegend im Inland verwendet wurde, hier auch weitaus überwiegend die sogenannten „Ruhevorgänge“ (Abstellen des Fahrzeuges) stattfanden und die Fahrten im Wesentlichen dauernd hier begannen und endeten, ist der Standort des Fahrzeuges als Anknüpfungspunkt für eine sich allenfalls ergebende Zulassungsverpflichtung und für Besteuerungsrechte im Inland.

Auch die Rechtsprechung des EuGH (siehe zB EuGH vom 21.11.2013, C-302/12; BFG vom 2.9.2015, RV/4100336/2012) weist in diese Richtung. Nach dieser Rechtsprechung

sind zwar die Zulassungsabgabe und die KFZ-Steuer nicht harmonisiert, diese verstoßen aber nicht gegen die immer zu beachtenden Grundfreiheiten der Union, wenn bei diesen Abgaben an die im Wesentlichen dauernde Verwendung in einem Mitgliedstaat abgestellt wird. Die österreichische Regelung mit der widerlegbaren Standortvermutung knüpft im Ergebnis an diese im Wesentlichen dauernde Verwendung und nicht primär an den Hauptwohnsitz an und entspricht somit dem Unionsrecht.

Nach dem Gesetzeswortlaut und nach der Rechtsprechung des VwGH zum sogenannten Gegenbeweis geht der Beweis des tatsächlichen Standortes im Sinn des Ortes der im Wesentlichen dauernden Verwendung den Vermutungsregeln vor. Nur wenn der tatsächliche Standort von keiner der Parteien nachgewiesen werden kann, gilt, dass bei Hauptwohnsitz bzw. Sitz im Inland der Standort des Fahrzeuges im Inland vermutet und § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit der Monatsfrist und andernfalls § 79 KFG 1967 mit der Jahresfrist anzuwenden ist. Beiden Parteien steht es aber offen, den tatsächlichen Standort eines Fahrzeuges nachzuweisen.

Anzumerken ist allerdings, dass nach einer anderen Rechtsprechung des VwGH, die offensichtlich auf § 40 KFG 1967 abstellt, bei bestimmten Sachverhaltskonstellationen tatsächlich die Frage des Standortes eines Fahrzeuges lediglich danach entschieden wurde, von wem das Fahrzeug verwendet wurde. War der Verwender ein Nichtunternehmer sollte sich der Standort des Fahrzeuges somit nach dem Hauptwohnsitz des privaten Verwenders richten (VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107).

Nach der vom Richter und einem Teil der VwGH Erkenntnisse vertretenen Ansicht soll § 40 KFG 1967 (im IV. Abschnitt des KFG 1967) bei bestehender Zulassungspflicht alleine für die eindeutige Behördenzuständigkeit sorgen, während im VIII. Abschnitt zum Internationalen Kraftfahrverkehr geregelt ist, wann eine derartige Zulassungspflicht besteht. Deshalb wurde bereits mehrmals judiziert, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 als *lex specialis* zu § 40 KFG 1967 zu sehen ist (siehe VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212 mwN). Nach dieser Judikaturlinie geht der Hinweis auf § 40 KFG 1967 ins Leere. Aus der Judikatur des VwGH, die iRd Feststellung einer Zulassungspflicht im Inland auf die Vermutungsregeln und die Möglichkeit eines Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 aufbaut, ist zu schließen, dass auch nach Ansicht des VwGH die starre Knüpfung des Standortes eines Fahrzeuges an den Wohnsitz des privaten Verwenders nicht aufrecht gehalten werden kann. Festzuhalten ist überdies, dass im gegenständlichen Fall als Verwender ein Unternehmen anzusehen ist (siehe dazu unten).

Primär für die Feststellung des Standortes eines Fahrzeuges ist somit darauf abzustellen, wo das Fahrzeug überwiegend verwendet wird. Ein Hauptwohnsitz im Ausland bedeutet nicht zwingend, dass der Standort eines Fahrzeuges an diesem ausländischen Wohnsitz ist. Weiters führt auch der Hauptwohnsitz im Ausland demnach auch nicht zwingend dazu, dass § 79 KFG mit seiner Jahresfrist anzuwenden ist. Bei der gegenständlichen Sachlage ist darüber hinaus dem Finanzamt zuzustimmen, dass aufgrund der weitaus überwiegenden und unstrittigen Verwendung der Fahrzeuge im Inland deren Standort im Inland ist und grundsätzlich § 82 Abs. 8 KFG 1967 („.... Die Verwendung solcher

Fahrzeuge.....“)und nicht § 79 KFG 1967 zur Anwendung kommt. **Die Begründung des Bf in seinem Aufhebungsantrag vermag somit keinesfalls mit Gewissheit das Vorliegen einer Unrichtigkeit aufzuzeigen.**

Wenn das Finanzamt in seiner BVE zwar bei der Feststellung des Standortes der Fahrzeuge primär darauf abstellt, wo diese tatsächlich überwiegend verwendet werden, aber doch auch ausführt, dass über die Fahrzeuge vom Betriebsstandort und Nebenwohnsitz aus verfügt worden sei und sich daher auch nach der anzuwendenden Gesamtbetrachtung ein Standort der Fahrzeuge am Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bf ergäbe, kann daraus der Schluss gezogen werden, dass das Finanzamt seine Schlüsse hilfsweise auch darauf stützt, dass eine unternehmerische Verwendung vorlag und sich dann daraus auch ein vermuteter und in diesem Fall nicht widerlegter Standort am Sitz des Unternehmens ergebe.

Festzuhalten ist somit ergänzend, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei derartigen Fällen zunächst einmal festzustellen wäre, wer der Verwender des fraglichen Fahrzeuges ist. Kommt der Nutzen eines Fahrzeuges überwiegend einem Unternehmen zu, welches auch die Kosten für diese Verwendung trägt, und wird über das Fahrzeug weitaus überwiegend -nach den Angaben des Bf zu mehr als 90%- im unternehmerischen Interesse verfügt, liegt nach Ansicht des Richters gar keine private Verwendung vor und ist zur Feststellung des Standortes eines Fahrzeuges gar nicht auf den Wohnsitz sondern auf den Sitz dieses Unternehmens abzustellen (VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276). Da dabei unter dem Sitz jener Ort gemeint ist, von dem aus über das Fahrzeug verfügt wird und die unternehmerischen Entscheidungen getroffen werden, ist davon auszugehen, dass sich nach den Aussagen des Bf der Sitz des Unternehmens des Bf in Österreich befindet. Nach den Angaben des Bf werden die betrieblichen Fahrten vom Nebenwohnsitz bzw vom Büro in Österreich aus organisiert und angetreten. Somit wäre auch nach dieser Argumentation die Vermutung des Standortes der Fahrzeuge des Bf am Sitz in Österreich anzuwenden. Da nach den Aussagen des Bf die Fahrzeuge ohnehin auch überwiegend in Österreich eingesetzt wurden, wäre auch der sogenannte Gegenbeweis hinfällig und § 82 Abs. 8 KFG 1967 jedenfalls anzuwenden. Auch deshalb vermag der vorgebrachte Grund für die Unrichtigkeit der BVE, nämlich dass § 79 KFG 1967 anzuwenden sei, die Unrichtigkeit der BVE nicht darzutun.

Selbst wenn man nur den nicht zur rechtlichen Begründung der Unrichtigkeit sondern zum Sachverhalt und iZm § 79 KFG 1967 vorgebrachten Umstand der regelmäßigen Ausbringungen beurteilt, führte dieser Umstand alleine im Entscheidungszeitpunkt des Finanzamtes auch nicht zu einer mit Gewissheit vorliegenden Unrichtigkeit. So wurde etwa seitens des Gesetzgebers „klarstellend“ die Nichtunterbrechbarkeit der Monatsfrist rückwirkend mit Wirkung ab 14.8.2002 normiert. Diese Rückwirkung wurde vom VfGH erst am 2.12.2014 (G 72/2014) aufgehoben.

Dass nach der nunmehr gesicherten Rechtsprechung des VwGH (siehe nun auch VwGH vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) bei der Anwendung des § 82 Abs. 8 KFG (bis zur Gesetzesänderung ab 24.4.2014) zu beachten ist, dass dessen Monatsfrist unterbrechbar

ist und bei jeder Wiedereinbringung in das Inland wieder neu zu laufen beginnt und die BVE **wahrscheinlich** aus diesem Grund unrichtig ist, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Dem BFG ist es –wie oben dargestellt- nicht gestattet, einen Umstand als Grund für die Aufhebung heranzuziehen, der dem Finanzamt gegenüber nicht schon im Aufhebungsantrag vorgetragen wurde.

Die rechtliche Begründung des Bf lautete aber, dass aufgrund seines Hauptwohnsitzes in Deutschland § 79 KFG 1967 mit seiner unterbrechbaren Jahresfrist und nicht § 82 Abs. 8 KFG 1967 anzuwenden sei. Die bloße Anmerkung zum unstrittigen Sachverhalt, dass diese Jahresfrist aufgrund der regelmäßigen Unterbrechungen nie erfüllt wurde, kann für sich nicht als Begründung für die Unrichtigkeit der BVE beachtlich sein.

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 die zu lösende Rechtsfrage zur Beurteilung, ob der im Aufhebungsantrag vorgebrachte Unrichtigkeitsgrund vorliegt, nicht eindeutig entschieden ist, war die Revision zuzulassen. Liegt tatsächlich ein privater Verwender vor, richtet sich der Standort des Fahrzeuges nach einem Teil der VwGH-Judikatur (eventuell unabhängig vom Ort der Verwendung) nach dem Ort des Hauptwohnsitzes des Verwenders (VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0107; VwGH vom 21.5.1996, 95/11/0378), während nach anderen Erkenntnissen (VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212; VwGH vom 19.3.2003, 2003/16/0007; VwGH vom 23.10.2001, 2001/11/0288) und nach der hier vertreten Ansicht die Frage des Standortes eines Fahrzeuges primär nach dem Ort der überwiegenden Verwendung (inkl. der sog. Ruhevorgänge) zu entscheiden ist.

Linz, am 1. Dezember 2016