



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inXY, vertreten durch Dr. Josef Rathmayr, Wirtschaftstreuhänder, 4070 Eferding, Oberer Graben 7, vom 6. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 5. Juli 2007 betreffend Festsetzung der **Normverbrauchsabgabe** sowie Festsetzung der **Kraftfahrzeugsteuer** für die Zeiträume 04 – 12/2004, 01 – 12/2005, 01 – 12/2006 und 01 – 3/2007 entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

### Entscheidungsgründe

**1.** Die Berufungswerberin eröffnete mit August 2004 als Einzelunternehmerin einen Fußpflegesalon in XY. Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters hatte die Berufungswerberin in der Zeit von 2. April 2004 bis 20. März 2006 ihren Hauptwohnsitz in Ö1 und anschließend (bis dato) Ö2, ebenfalls in YZ.

**2.** Auf Grund einer anonymen Anzeige, worin darauf hingewiesen wurde, dass die Berufungswerberin schon seit Jahren in Österreich mit einem in Deutschland zugelassenen Fahrzeug unterwegs sei, leitete das Finanzamt ein Ermittlungsverfahren ein und befragte die Berufungswerberin zu den vorgebrachten Behauptungen. In der dabei verfassten Niederschrift vom 6. Juni 2007 gab die Berufungswerberin zu Protokoll, dass Leasingnehmer des Fahrzeugs mit dem deutschen Kennzeichen RO-AAA ihr Sohn AH sei und seit 23. März 2004 von ihr in Österreich durchgehend genutzt werde. Die Berufungswerberin selbst besitze kein

Fahrzeug und habe auch kein anderes zur Verfügung. Dem Lebenspartner Dipl. Ing. J stehe ein Dienstfahrzeug zur Verfügung.

Vorgelegt wurden ein Fahrzeugschein des Kennzeichen RO-AAA, ausgestellt am 15. März 2004 (Tag der ersten Zulassung 28.05.2003), lautend auf AH, geboren am 1111, Wohnort in BRD sowie eine Abschrift einer händisch geschriebenen Vollmacht des AH, mit der er seiner Mutter und deren Lebengefährten erlaubte, sein Fahrzeug (BMW Z4 2.5) innerhalb der EU und darüber hinaus zu benützen.

**3.** Daraufhin setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Juli 2007 die

**Normverbrauchsabgabe** (04/2004) für das Fahrzeug BMW Z4 2,5 in Höhe von 2.371,88 € fest und begründete die Festsetzung wie folgt:

Wie aus der Niederschrift vom 6. Juni 2007 hervorgehe, werde das strittige Fahrzeug seit 23. März 2004 durchgehend in Österreich verwendet. Nach § 1 Z 3 NoVAG unterliege die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gelte auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre. Da das Kraftfahrgesetz bei Verwendung des Fahrzeuges durch eine Person mit dem Hauptwohnsitz im Inland den dauernden Standort des Fahrzeuges in Österreich annehme, ist eine Verwendung ohne inländische Zulassung nur während des Zeitraumes von einem Monat zulässig.

Auf Grund der Fiktion in § 1 Z 3 letzter Satz NoVAG gelte jedoch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre als erstmalige Zulassung, womit als Abgabeschuldner in diesen Fällen der „Verwender“ anzusehen sei. Die Steuerschuld entstehe mit dem Tag der Zulassung bzw mit dem Tag, an dem das Fahrzeug nach dem KFG 1967 zuzulassen wäre. Als Bemessungsgrundlage sei der gemeine Wert herangezogen worden.

**4.** Mit Bescheiden, ebenfalls vom 5. Juli 2007, wurde die **Kraftfahrzeugsteuer** für die Zeiträume 04 bis 12/2004, 2005, 2006 sowie 01 bis 03/2007 mit folgender Begründung festgesetzt:

Nach § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 würden der Kraftfahrzeugsteuer auch Fahrzeuge unterliegen, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Die Steuerpflicht dauere bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates in dem die Verwendung endet (§ 4 Abs 1 Z 3 KfzStG). Als Steuerschuldner sei gemäß § 3 Z 2 KfzStG 1992 derjenige anzusehen, der das Fahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

**5.** Dagegen erhob die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 6. August 2007 Berufung und brachte Folgendes vor:

Das Fahrzeug sei ein Leasingfahrzeug, das in Deutschland versteuert und versichert sei. Leasingnehmer sei AH, Hauptwohnsitz F/Deutschland. Der Leasingvertrag sei in Deutschland abgeschlossen worden.

Das Fahrzeug sei als Funcar geleast worden und stehe aus Sicherheitsgründen, da kein Garagenplatz in Deutschland zur Verfügung stehe, bei ihr in Österreich. Das Fahrzeug werde kilometermäßig überwiegend in Deutschland genutzt. Sie benutze das Fahrzeug in Österreich bequemlichkeitshalber um von YZ nach H zu ihrem Unternehmen zu gelangen (Entfernung ca 1,5 km, 3 Tage die Woche) und ab und zu für Wochenendeinkäufe. Ansonsten werde in Österreich überwiegend das Fahrzeug ihres Lebensgefährten benutzt. Ein eigenes Fahrzeug benötige sie auf Grund ihrer Lebensumstände nicht (Entfernung zum Arbeitsplatz, Fahrzeug des Lebensgefährten, etc.).

**6.** Mit Vorhalt vom 4. September 2007 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin auf, die überwiegende Verwendung in Deutschland mit geeigneten Unterlagen (Tankrechnungen in Deutschland, Aufzeichnungen über die Fahrten mit Kilometerangaben, etc.) nachzuweisen.

**7.** Im Antwortschreiben vom 8. Oktober 2007 wies die Berufungswerberin darauf hin, dass die Vorlage geeigneter Nachweise schwer sei, weil das Fahrzeug privat genutzt werde und sie daher keine Tankrechnungen oder ähnliches aufbewahre. Lediglich Reparaturechnungen vom 29.04.2005, 14.02.2006, 15.09.2006 sowie vom 02.03.2007 würden noch vorliegen.

Der vermerkte Kilometerstand auf der Rechnung vom April 2005 sei 12.352 km. Der heutige Kilometerstand betrage 29.635 km. Dies sei eine Differenz von 17.301 km. In der Zeit von 1. August 2005 bis 2. März 2007 seien private Fahrten von ca. 13.650 km unternommen worden. Setze man die in Österreich in diesem Zeitraum gefahrenen Kilometer mit durchschnittlich 3 km pro Tag an, kommen ca 2.900 km zusammen. Dies mache in Summe 16.550 km aus. Diverse Wochenendfahrten von AH und ihr könnten allerdings nicht mehr nachvollzogen werden. Das Fahrzeug sei im vorhergehenden Zeitraum, nämlich zwischen April 2004 und April 2005, in ähnlicher Weise verwendet worden.

**8.** Mit Berufungsvorentscheidungen, jeweils vom 8. November 2007, wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich Normverbrauchsabgabe wurde als Begründung angeführt, dass das Fahrzeug nur während einem Monat im Inland ohne Zulassung verwendet werden dürfe. Das gegenständliche Fahrzeug befindet sich aber nach Angaben der Berufungswerberin deshalb in Österreich, weil in Deutschland kein Garagenplatz zur Verfügung stehe. Außerdem werde das Fahrzeug von der Berufungswerberin aus Gründen der Bequemlichkeit für Fahrten zu ihrem Unternehmen

genutzt, womit die Verwendung des Fahrzeuges im Inland nicht bestritten werde. Einzelne Fahrten zu Verwandten bzw Urlaubsfahrten würden nicht dazu führen, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeuges nach Deutschland verlagert. Ob ein Fahrzeug auf Grund der Lebensumstände überhaupt benötigt werde, sei für die Zulassungspflicht nicht von Bedeutung, sondern vielmehr die tatsächliche Nutzung. Auf Grund der Verwendung im Inland (Garagenplatz, regelmäßige Nutzung für Fahrten zum Betrieb) liege der dauernde Standort daher in Österreich und wäre nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen.

Auf Grund der Fiktion im § 1 Z 3 letzte Satz NoVAG gelte jedoch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre, als erstmalige Zulassung, wobei als Abgabeschuldner der Normverbrauchsabgabe der Verwender des Fahrzeuges anzusehen sei.

Hinsichtlich Kraftfahrzeugsteuer stellte das Finanzamt unter Hinweis auf die Niederschrift bzw auf die Ausführungen in der Berufungsschrift fest, dass das Fahrzeug mit deutschem Kennzeichen seit 23. März 2004 durchgehend, abgesehen von einzelnen Verwandtenbesuchen und Urlaubsreisen in Deutschland, in Österreich verwendet werde. Vereinzelte private Reisen ins Ausland würden nicht dazu führen, dass die Steuerpflicht wegfällt.

**9.** Im Vorlageantrag vom 8. Dezember 2007 wiederholte die Berufungswerberin im Wesentlichen ihre in der Berufung dargelegten Argumente. Darüber hinaus wies sie darauf hin, dass auf Grund der europarechtlichen Vorgaben keine Veranlassung bestehe, das Fahrzeug nach Österreich einzuführen, wie ihr auch der österreichische Zoll bestätigt habe. Eine regelmäßige Nutzung zu Fahrten an ihren Arbeitsplatz sei auch nicht gegeben, da sie teilweise das Fahrzeug ihres Lebensgefährten verwende.

**10.** Die Abgabenbehörde erster Instanz legte am 23. Jänner 2008 die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zur Entscheidung vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**a) Kraftfahrzeugsteuer**

1. Gemäß **§ 1 Abs 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz** (KfzStG), BGBl. 1992/449 idGf, unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (**widerrechtliche Verwendung**), der Kraftfahrzeugsteuer.

Steuerschuldner ist dabei die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (**§ 3 Z 2 KfzStG**). Die Steuerpflicht dauert im Falle der widerrechtlichen Verwendung vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung

einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet  
**(§ 4 Abs 1 Z 3 KfzStG).**

Ob ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen zum Verkehr zuzulassen ist oder nicht, richtet sich nach dem Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967), worin eine Unterscheidung zwischen Fahrzeugen **mit und ohne dauernden Standort im Inland** getroffen wird:

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

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

**§ 82 Abs 8 KFG idF BGBI. I Nr. 132/2002** als lex specialis zu § 40 Abs 1 KFG normiert, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht **oder** in diesem verwendet werden, bis zum **Gegenbeweis** als Fahrzeug mit dem **dauernden Standort im Inland** anzusehen sind (**widerlegbare Standortvermutung**). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung iSd § 37 KFG 1967. Wird es trotzdem weiter verwendet, handelt es sich um ein nicht ordnungsgemäß zugelassenes Kraftfahrzeug, dessen Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland den Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung gemäß § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG erfüllt.

Für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes Fahrzeug im Inland verwendet werden darf, kommt es also darauf an, **wo** das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat.

Entsprechend der Vermutung des § 82 Abs 8 KFG ist dafür entscheidend, **wer** das im Ausland zugelassene Fahrzeug im Inland verwendet: Ist dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 79 KFG mit seiner Jahresregel, ist es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 82 Abs 8 KFG zum Tragen (VwGH 21.05.1996, 95/11/0378).

**2.** Unstrittig ist, dass das streitgegenständliche Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen in den berufungsanhängigen Jahren von der Berufungswerberin, welche ihren Hauptwohnsitz in Österreich hat, verwendet wurde. § 82 Abs 8 KFG ist somit auf den vorliegenden Sachverhalt tatbestandsmäßig.

3. Die Verwendung des Fahrzeugs ohne Zulassung im Inland ist folglich nur in einem Zeitraum von einem Monat ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig, außer der Berufungswerberin gelingt der **Gegenbeweis**, dass der dauernde Standort des Fahrzeugs nicht im Inland, sondern in der Bundesrepublik Deutschland gelegen ist. Hierfür sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (23.10.2001, 2001/11/0288) 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. Besteht der Hauptwohnsitz im Inland und gelingt der Gegenbeweis nicht, muss die Behörde nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen.

Das strittige Fahrzeug wurde am 15. März 2004 auf den Sohn der Berufungswerberin zugelassen. Ebenfalls vom 15. März 2004 stammt die Erlaubnis („Vollmacht“) des Sohnes zur Benützung des Fahrzeugs durch seine Mutter bzw deren Lebensgefährten. Daraufhin stand das Fahrzeug nicht nur auf Grund der Garagierungsmöglichkeit durchwegs in Österreich, sondern wurde nach den Ausführungen der Berufungswerberin (Niederschrift vom 6. Juni 2007) auch **durchgehend** von ihr in Österreich verwendet, obwohl es sich bei dem strittigen Fahrzeug um ein sogenanntes „Funcar“ handelt, bei dem naturgemäß der Erwerber selbst starkes persönliches Interesse an der laufenden Benützung hat. Die Berufungswerberin verfügte selbst über kein weiteres Fahrzeug, außer dem Dienstfahrzeug ihres Lebenspartners. Die Berufungswerberin hat zudem zugestanden (Berufung vom 6. August 2007), das Fahrzeug mehrmals (nach ihrer Darstellung zumindest an drei Tagen die Woche, um zur Arbeitsstätte zu gelangen, darüber hinaus für Einkaufsfahrten) in Österreich verwendet zu haben.

Als weitere Indizien für einen österreichischen Standort gelten auch die vorgelegten Reparaturrechnungen (vom 29. April 2005, 14. Februar 2006 und 15. September 2006) einer inländischen BMW-Werkstatt. Rechnungsadressat und Auftraggeberin war bei allen drei Fakturen die Berufungswerberin und nicht ihr Sohn, was wiederum auf einen starken inländischen Bezug schließen lässt.

Wie die Berufungswerberin im Schreiben vom 8. Oktober 2007 weiters zu erkennen gibt, wurden die darin beschriebenen Urlaubsfahrten von Österreich aus **nach** Deutschland unternommen, womit sie selbst die ständige inländische Stationierung des Fahrzeugs dokumentiert. Für die Steuerpflicht kommt es nämlich nicht darauf an, ob die Verwendung des Fahrzeugs durch die Berufungswerberin hinsichtlich der Kilometerleistung überwiegend in Deutschland erfolgte oder nicht, sondern ausschließlich darauf, wo das Fahrzeug gesamthaft betrachtet seinen dauernden Standort hatte. Wichtiges Indiz dafür stellt die zeitliche Komponente dar. Die Berufungswerberin behauptet zwar das Fahrzeug überwiegend in Deutschland verwendet zu haben, übersieht dabei allerdings, dass die in Deutschland

gefahrenen Kilometer (siehe Aufstellung im Schreiben vom 8. Oktober 2007) ausschließlich deshalb dieses Ausmaß erreicht haben, weil sie im Vergleich zum Gesamtzeitraum (August 2005 bis März 2007) innerhalb nur weniger Tage gefahren wurden, während sich das Fahrzeug in den restlichen Monaten innerhalb von Österreich befunden hat und auch dort regelmäßig verwendet wurde.

Den Ausführungen der Berufungswerberin im Vorlageantrag vom 8. Dezember 2007 ist Folgendes zu entgegnen:

Dass sie das Fahrzeug in Österreich nur ab und zu verwendet habe und eine regelmäßige Nutzung desselben nicht gegeben sei, da sie teilweise das Fahrrad bzw das Fahrzeug ihres Lebensgefährten verwendet habe, sind als bloße Schutzbehauptungen zu beurteilen. Wie die Berufungswerberin nämlich selbst niederschriftlich ausdrücklich festhielt, wurde das Fahrzeug sehr wohl durchgehend von ihr genutzt, weil ihr kein anderes Fahrzeug zur Verfügung stand. Nach allgemeiner Lebenserfahrung kommt aber der jeweils ersten Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten, zumal nicht erkennbar ist, warum die Berufungswerberin – außer aus steuerlichen Gründen – ihre Aussagen innerhalb weniger Monate ändern sollte. Wenn daher der unabhängige Finanzsenat unter Berücksichtigung aller Umstände mangels Deckung mit den übrigen Sachverhaltsmomenten den – nachmaligen – Behauptungen der Steuerpflichtigen keinen Glauben schenkt, sondern vielmehr als bloße Schutzbehauptung auffasst, kann diese Beweiswürdigung nicht als unschlüssig empfunden werden (VwGH 31.10.1991, 90/16/0176).

**4.** Ob das Fahrzeug auf den Sohn der Berufungswerberin mit Hauptwohnsitz in Deutschland zugelassen ist oder nicht, ist ohne rechtliche Bedeutung, da das Kraftfahrzeugsteuergesetz als Steuerschuldner ausschließlich den Verwender des Fahrzeugs, somit also die Berufungswerberin, heranzieht (§ 3 Z 2 KfzStG).

**5.** Hinsichtlich der europarechtlichen Bedenken der Berufungswerberin im Bezug auf die Doppelbesteuerung ist zu bemerken, dass auf Grund des ua. mit Deutschland abgeschlossenen bilateralen Abkommens, BGBl. 1959/170 (*Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr*), Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen vereinbart sind. Demnach (Art 2) sind allerdings nur solche Fahrzeuge, die im Gebiet einer der Vertragsparteien zugelassen sind, von den Abgaben des anderen Vertragspartner, die von diesem für die Benutzung oder das Halten von Fahrzeugen in seinem Gebiet erhoben werden, befreit, wenn die Fahrzeuge nur **vorübergehend** zum privaten Gebrauch in das Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt werden.

Von einer vorübergehenden privaten Verwendung kann im vorliegenden Fall schon deshalb nicht die Rede sein, weil die Berufungswerberin zweifelsfrei das Fahrzeug ständig an ihrem

inländischen Hauptwohnsitz nicht nur garagiert, sondern auch regelmäßig benutzt hat, womit die Sachlage nicht unter das vorstehende Abkommen subsumiert werden kann.

Auch nach den maßgeblichen gemeinschaftsrechtlichen Richtlinien RL 93/89/EWG sowie RL 83/182/EWG ergeben sich ausschließlich Befreiungen, welche nicht tatbestandsmäßig für den vorliegenden Sachverhalt sind. Dass die Kraftfahrzeugsteuerpflicht an die wegen Fehlens der erforderlichen Zulassung widerrechtliche Verwendung im Inland anknüpft, hat auch der EuGH (Urteil vom 21.03.2002, Rs C-451/99) nicht als gemeinschaftswidrig erkannt (VwGH 23.03.2006, 2006/16/0003).

**6.** In einer Gesamtbetrachtung aller erhobenen Umstände ergibt sich somit, dass der Berufungswerberin der gemäß § 82 Abs 8 KFG erforderliche Gegenbeweis nicht gelungen ist und folglich der Standort des Fahrzeugs in den berufungsgegenständlichen Jahren im Inland anzusehen ist, womit der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung gemäß § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG und die damit verbundene Steuerpflicht erfüllt ist.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

#### **b) Normverbrauchsabgabe (NoVA)**

##### **aa) Entstehung der Steuerpflicht:**

**1.** Nach **§ 1 Z 3 NoVAG** unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Mit BGBI. I 1999/122 wurde der Kreis der steuerbaren Tatbestände mittels Fiktion erweitert: Als erstmalige Zulassung gilt auch „*die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.*“

Durch diesen Auffangtatbestand wollte der Gesetzgeber all jene Sachverhalte erfassen, bei denen zur Vermeidung der Normverbrauchsabgabe die Fahrzeuge zwar im Ausland zugelassen, aber ständig im Inland benutzt werden (1859 BlgNR XX. GP). Die kraftfahrrechtliche Verpflichtung zur Zulassung ergibt sich aus **§ 82 Abs 8 KFG** als lex specialis zu § 40 Abs 1 KFG, wonach Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

**2.** Wie oben festgestellt, gelang der Berufungswerberin nicht der Gegenbeweis, sodass Österreich als dauernder Standort des Fahrzeugs zu betrachten war und somit grundsätzlich

nach dem KFG zuzulassen gewesen wäre. Damit wurde ein steuerbarer Vorgang iSd § 1 Z 3 verwirklicht und es entstand NoVA-Pflicht.

**bb) Abgabeschuldner:**

**1. § 4 Z 2 NoVAG** normiert: „*Abgabeschuldner ist im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird.*“

Diese Gesetzesbestimmung galt in der Fassung des BGBl. I 695/1991 seit Inkrafttreten des Normverbrauchsabgabegesetzes unverändert bis 23. Mai 2007 und wurde trotz Erweiterung der Steuertatbestände des § 1 Z 3 NoVAG durch BGBl. I 1998/9 und BGBl. I 1999/122 nicht geändert. Der Gesetzgeber wollte damit (im Einklang zu den Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates) offensichtlich zu erkennen geben, dass eine legistische Erweiterung des Begriffes des Steuerschuldners auf den Verwender (der nicht zwangsmäßig zivilrechtlicher Eigentümer sein muss) nicht erforderlich ist. Es ist daher unerlässlich, eine Auslegung des Begriffes des Abgabeschuldners im Kontext mit § 1 Z 3 vorzunehmen. Durch die unveränderte Beibehaltung des Verweises auf § 1 Z 3 NoVAG ist folglich die Wortfolge „*zugelassen wird*“ im Sinne der im § 1 Z 3 normierten Fiktion so zu verstehen, dass die Fahrzeuge lediglich in Österreich zuzulassen wären. **Fiktiver** Zulassungsbesitzer und damit Steuerschuldner kann aber nur derjenige sein, der das Fahrzeug **tatsächlich** im Bundesgebiet vorschriftswidrig verwendet und (unabhängig von den zivilrechtlichen Besitzverhältnissen) den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG iVm § 82 Abs 8 KFG verwirklicht hat (so auch *Gurtner/Herger*, SWK 2005, 543 ff). Dies entspricht auch dem Telos der Gesetzesbestimmung, weil es anderenfalls durch das Abstellen auf den rechtmäßigen Besitzer möglich wäre, die inländische Steuerpflicht gezielt durch Verschiebung der Besitzverhältnisse zu umgehen. Ob der Steuerschuldner daher tatsächlich rechtmäßiger Besitzer ist oder nicht, mag zwar formalrechtlich für die tatsächliche Zulassung eines Fahrzeuges nach KFG von Bedeutung sein, aber nicht für die zu Zwecken der Erhebung der Normverbrauchsabgabe geschaffene Zulassungsfiktion des § 1 Z 3, die in diesem Fall auf die kraftfahrrechtlichen Bestimmungen nur deshalb zurückgreift, um die inländische Verwendung durch eine Person mit Hauptwohnsitz in Österreich tatbestandsmäßig erfassen zu können.

**2.** Im vorliegenden Fall war die Berufungswerberin nicht zivilrechtliche Eigentümerin des Fahrzeuges, sondern ihr in Deutschland ansässiger Sohn. Wie oben festgestellt, war das Fahrzeug nicht nur in Österreich stationiert, sondern wurde von ihr auch durchgehend in einer Weise verwendet, die darauf schließen lässt, dass das Fahrzeug ausschließlich ihr zuzurechnen war, noch dazu wo es sich hier um ein sog. „Funcar“ handelt, bei dem der Eigentümer in der Regel selbst besonderes Interesse an der Nutzung des Fahrzeuges hat. Die Berufungswerberin hat als Verwenderin des Fahrzeuges den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG

iVm § 82 Abs 8 KFG erfüllt und ist damit auch Steuerschuldnerin der Normverbrauchsabgabe  
iSd § 4 Z 2 NoVAG.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Mai 2008