

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlVertreter, über die Beschwerde vom 03.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 30.10.2013, betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2011 und Verspätungszuschlag, Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum Dezember 2011 und Verspätungszuschlag sowie Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012 und Verspätungszuschlag zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit **Bescheiden** vom 30.10.2013 (zugestellt am 4.11.2013) schrieb das Finanzamt dem Beschwerdeführer (Bf.), einem österreichischen Staatsbürger, Normverbrauchsabgabe (Nova) für das Jahr 2011 in Höhe von 12.582,92 EURO sowie Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum Dezember 2011 in Höhe von 120,60 EURO und für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012 in Höhe von 1.447,20 EURO vor. Gleichzeitig verhängte das Finanzamt gemäß § 135 BAO Verspätungszuschläge für die angeführten Abgaben wegen nicht entschuldbarer Verletzung der Erklärungspflicht. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass der Bf. das am 8.12.2011 geleaste und in LandA unter dem behördlichen Kennzeichen XY zugelassene Fahrzeug der Type AB im fraglichen Zeitraum in Österreich verwendet und der Bf. in dieser Zeit auch einen Hauptwohnsitz in Österreich gehabt habe.

In seiner gegen diese Bescheide am 3.12.2013 erhobenen **Beschwerde** brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass er in Österreich seit dem Jahr 2003 polizeilich gemeldet sei, er aber seinen Hauptwohnsitz seit 1996 in OrtC in LandA gehabt habe. Er habe bis Ende 2012 im Wesentlichen in OrtC gelebt und dort als Arbeitnehmer und als Unternehmer gearbeitet und die Abmeldung in Österreich lediglich vergessen. Er sei zeitweise über Monate nicht nach Österreich gekommen. Er sei bis Ende 2012 in LandA versichert gewesen und habe dort auch seinen Führerschein gemacht. Die Nachweise für alle

diese Umstände seien gegenüber der Betriebsprüfung erfolgt. Für seine im Jahr 2008 in Österreich gegründete GmbH sei er bis Ende 2012 auch nicht mehr als 2 bis 3 Tage monatlich in Österreich gewesen. In dieser GmbH sei erst im Jahr 2011 das erste Projekt abgewickelt worden. Das fragliche Fahrzeug sei eigentlich für seine in OrtC lebende Tante angeschafft worden, das Leasing sei aber über ihn abgewickelt worden, da er bessere Konditionen erhalten habe und einen guten privaten Kontakt zur Bank in OrtC unterhalte. Das Fahrzeug sei ihm von seiner Tante eigentlich nur geliehen worden. Auch habe er sich, nachdem er beschlossen gehabt habe, seine unternehmerische Tätigkeit ab dem Jahr 2013 zu intensivieren, sich sofort am 8.10.2012 in Österreich ein neues Fahrzeug geleast. Ab diesem Zeitpunkt habe er neben seinem Hauptwohnsitz im Ausland tatsächlich einen Hauptwohnsitz in Österreich gehabt. Ab diesem Zeitpunkt sei der Bf. mit dem gegenständlichen Fahrzeug überhaupt nicht mehr in Österreich gewesen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.7.2014 als unbegründet ab.

Darin führte das Finanzamt eingangs im Wesentlichen Folgendes aus: Das Finanzamt habe über eine schriftliche Anzeige Kenntnis erlangt, dass der Bf. das gegenständliche Fahrzeug im Inland nutze. Im Zuge einer niederschriftlichen Einvernahme am 28.8.2012 habe der Bf. dazu ausgesagt, dass er dieses Fahrzeug seit Dezember 2011 als Leasingfahrzeug verwende. Seine Familie lebe in Österreich, er habe neben dem Hauptwohnsitz im Inland einen weiteren Hauptwohnsitz in LandA, wo er auch einen Arbeitsplatz habe. Im Zuge des weiteren Verfahrens habe der Bf. 12 ausländische Tankrechnungen aus dem Jahr 2012, ein unausgefülltes ausländisches Meldeformular mit Eingangsstampiglie vom 10.11.2009, einen Leasingvertrag für das fragliche Fahrzeug, seinen im Ausland erlangten Führerschein sowie Belege über die geleistete Kranken- und Unfallversicherungszahlungen und über die jährliche Fahrzeugversicherung vorgelegt. Dazu habe der Bf. vorgebracht, dass er in LandA „voll krankenversichert“ gewesen sei und zwar trotz seiner „GSVG-Pflichtversicherung“ in Österreich, was beweisen solle, dass er bis Ende 2012 mehr in LandA als in Österreich gewesen sei. Weiters habe der Bf. eine Bestätigung darüber vorgelegt, dass der streitverfangene Pkw von einer Verwandten des Bf. im Streitjahr 2012 regelmäßig als Fortbewegungsmittel in LandA benutzt worden sei. Diese Verwandte habe auch bestätigt, dass der Bf. ihr Neffe sei und er sie regelmäßig im Abstand von zwei Wochen, manchmal sogar wöchentlich, besuche, da sie schwer krank sei.

Nach Wiedergabe des Beschwerdevorbringens und einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen begründete das Finanzamt seine Entscheidung sodann im Wesentlichen wie folgt: Für die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG reiche bereits eine zumindest regelmäßige private Verwendung eines Fahrzeuges auf österreichischen Straßen durch eine Person mit Wohnsitz im Inland. Dabei sei auch nicht von Bedeutung, ob es sich dabei um einen Haupt- oder Nebenwohnsitz handle. Dem Bf. obliege es, diese Standortvermutung durch den zweifelsfreien Nachweis der überwiegenden Verwendung des Fahrzeuges im Ausland zu widerlegen. Eine Glaubhaftmachung sei

nicht ausreichend. Die Angaben des Bf. und die vorgelegten Urkunden könnten über seinen tatsächlichen Aufenthalt und den Ort der Verwendung des Fahrzeuges nichts Wesentliches auszusagen. Vielmehr deuteten die Umstände, wie der Hauptwohnsitz und der Aufgriff im Inland, die fehlenden Hinweise auf allfällig laufende Aufwendungen im Ausland wie die Kostentragung von Miete, Betriebs- und Heizkosten, sowie das Vermissten eines Verpflegungsaufwandes und allfälliger Kreditkartenabbuchungen, Roaming-Gebühren aus dem Ausland etc. darauf hin, dass der Ansicht des Finanzamtes zu folgen sei und die Standortvermutung im Inland gegeben sei. Die vereinzelt vorgelegten Belege über das Betanken und über die Pflichtversicherung, sowie die Bescheinigung von Verwandtenbesuchen im Ausland ließen keine andere Betrachtung zu. Es liege in der Natur der Sache, dass die Aufnahme einer Beschäftigung an eine Pflichtversicherung gebunden sei. Der Bf. sei in der fraglichen Zeit auch im Inland einer Beschäftigung nachgegangen mit einer damit verbundenen Pflichtversicherung. Die Betankungen reichten bei einem angenommenen Kraftstoffverbrauch von durchschnittlich 10 Liter pro 100 km allenfalls für die Fahrtstrecke nach Österreich (die vorgelegten Belege würden von einer Tankmenge von rund 17 bis rund 65 Litern sprechen). So gesehen dürften diese Belege lediglich Auszüge von mehreren Betankungen sein. Andere Belege seien dazu nicht vorgelegt worden. So lasse sich für das Finanzamt der Schluss ableiten, dass die behördliche Zulassung des Fahrzeuges in LandA lediglich auf steuerunggehende Motive zurückzuführen sei.

Der Bf. **beantragte** die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vorzulegen**. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

In der Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Z 3 des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG) in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl I Nr. 34, unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach § 1 Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt demnach auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wurde ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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

Gemäß § 79 des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG) ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher

und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 leg. cit. eingehalten werden.

§ 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002 (2. AbgÄG 2002), BGBl. I Nr. 132, lautet:

"(8) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung."

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79 leg. cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die (von der damals belangten Behörde vertretene) Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung.

Der Gesetzgeber hat daraufhin § 82 Abs. 8 KFG mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 kundgemacht am 23.4.2014 geändert, stellt nunmehr für den Fristbeginn auf die "erstmalige Einbringung" in das Bundesgebiet ab und hat ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014, VfSlg 19.920, die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geänderte § 82 Abs. 8 KFG rückwirkend mit 14.8.2002 in Kraft trete, aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist. Demzufolge ist die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, also mit Ablauf des 23.4.2014, in Kraft getreten.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG entsteht die Steuerschuld bei einer widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland. Diese Regelung wurde im Jahr 2010 (AbgÄG 2010, BGBl I 2010/34) geschaffen und blieb auch über den 23.4.2014 hinaus unverändert in Kraft. Bei der Normverbrauchsabgabe führt also die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung (des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG) dazu, dass die Normverbrauchsabgabeschuld dann rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in das Inland entsteht (vgl. VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031). Demzufolge ist unter Einbringung (bei mehrfachem Herein- und Herausbringen eines Fahrzeuges) im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG jene Einbringung zu verstehen, die am Beginn der (erstmalig) überschrittenen Monatsfrist steht.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Abs. 1 Z 3 leg.cit.) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet. Für das Entstehen der Steuerpflicht bei der Kraftfahrzeugsteuer ist nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend (vgl. UFS 15.10.2013, RV/0927-L/10 unter Hinweis auf VwGH 17.10.2012, 2010/16/0218).

Eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges mit einem ausländischen behördlichen Kennzeichen im Inland ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn dieses Fahrzeug im Inland ohne inländische kraftfahrrechtliche Zulassung länger als einen Monat verwendet wird und der Verwender im Inland seinen Hauptwohnsitz hat. Als Hauptwohnsitz gilt dabei jener Wohnsitz, an dem der Fahrzeugverwender seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Bei mehreren Wohnsitzen ist eine entsprechende Abwägung vorzunehmen (vgl. BFG 13.01.2016, RV/4100308/2013). Liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland, dann liegt eine widerrechtliche Verwendung im Inland nicht vor, wenn nachgewiesen wird, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort im Ausland hat bzw. das Fahrzeug zumindest überwiegend im Ausland verwendet wird.

Im gegenständlichen Fall stützt das Finanzamt die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer darauf, dass der Bf. das Fahrzeug im Inland verwendet und er auch einen Wohnsitz im Inland habe. Damit gelte die Vermutung, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland befinde. Diese Vermutung habe der Bf. nicht widerlegen können.

Diese Überlegungen des Finanzamtes sind (auf Grund der nach Bescheiderlassung bzw. nach Erlassung der Beschwerdeentscheidung geänderten Rechtslage für den Streitzeitraum) letztlich aber nicht entscheidend und zwar aus folgenden Gründen:

Wie oben ausgeführt wird nach der für den Streitzeitraum (auf Grund des oben zitierten Erkenntnisses des VfGH vom 2.12.2014, G 72/2014 wieder) geltenden Rechtslage BGBl I 132/2002 die Monatsfrist, deren ungenützter Ablauf (bei Vorliegen eines dauernden Standortes im Inland) erst eine widerrechtliche Verwendung bewirkt und so für das

Entstehen der Steuerschuld bei der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer maßgeblich ist, durch jede auch vorübergehende Ausbringung und neuerliche Einbringung des Fahrzeuges unterbrochen und beginnt die Frist von Neuem zu laufen. In der vorliegenden Bestätigung der in OrtC wohnhaften Tante des Bf. stellt diese dar, dass der Bf. sie im Streitzeitraum regelmäßig etwa alle 2 Wochen, manchmal wöchentlich in OrtC besucht habe. Die Echtheit und Richtigkeit dieser Bestätigung wird vom Finanzamt nicht angezweifelt. Das Finanzamt ist vielmehr der Ansicht, dass diese Bestätigung für die Widerlegung der Standortvermutung nicht maßgeblich sei. Die Standortvermutung bezieht sich aber nicht auf die Frage der Unterbrechung der Monatsfrist. § 82 Abs. 8 KFG stellt eine Vermutung auf, dass Fahrzeuge, die von Personen mit einem inländischen Hauptwohnsitz im Inland verwendet werden, ihren dauernden Standort im Inland haben. Damit der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfüllt ist, muss aber noch der Ablauf der Monatsfrist hinzutreten. Die gesetzliche Vermutung umfasst somit nicht die Frage des Fristenlaufes. Auf ein Überwiegen der Verwendung des Fahrzeuges im Ausland kommt es dabei auch nicht an.

Die Frage, ob das gegenständliche Fahrzeug regelmäßig zumindest monatlich nach LandA ausgebracht wurde, ist eine in freier Beweiswürdigung zu beantwortende Sachverhaltsfrage. Das Gericht ist der Auffassung, dass angesichts der vorliegenden Bestätigung von derartigen regelmäßigen monatlichen Ausbringungen und neuerlichen Einbringungen ausgegangen werden kann. Die vom Bf. vorgelegten Tankbelege, welche von Tankstellen in LandA ausgestellt wurden und Betankungen während der Zeit von Jänner bis August 2012 dokumentieren, erhärten diese Beurteilung. Dabei ist die getankte Treibstoffmenge nebensächlich. Es darf schließlich auch nicht vergessen werden, dass der Bf. viele Jahre und auch im Streitzeitraum unbestrittenermaßen in LandA gearbeitet hat, was es wahrscheinlich erscheinen lässt, dass sich der Bf. damals regelmäßig in LandA aufgehalten hat. Der in LandA erlangte Führerschein unterstreicht dies noch.

Ist davon auszugehen, dass das Fahrzeug im Streitzeitraum zumindest monatlich nach LandA ausgebracht und sodann neuerlich nach Österreich eingebracht wurde, dann wurde die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG idF BGBl I 132/2002 im Streitzeitraum nicht überschritten und kann daher mit diesem Fahrzeug eine widerrechtliche Verwendung nicht bewirkt worden sein. Die Steuerpflicht für die Normverbrauchsabgabe und die Kraftfahrzeugsteuer ist für den fraglichen Zeitraum somit nicht entstanden.

Da eine Festsetzung von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer für den Streitzeitraum letztlich nicht gerechtfertigt war, hat der Bf. auch eine entsprechende Erklärungspflicht nicht verletzt und erfolgte somit auch die davon abgeleitete Festsetzung von Verspätungszuschlägen zu Unrecht.

Es war daher der Beschwerde Folge zu geben und waren die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall stellen sich im wesentlichen Sachverhalts- und Beweisfragen, weshalb die Revision für unzulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Dezember 2017