

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Herrn Bf., X., über die Beschwerde vom 13. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. Juli 2012, St.Nr. x/y, betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume

- 1) 7 – 12/2010,
- 2) 1 – 12/2011 und
- 3) 1 – 6/2012

beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Eine von der Polizei am 2. Mai 2011 ausgestellte Kontrollmitteilung wurde an das Zollamt Wien weitergeleitet. Nach dieser Kontrollmitteilung hat Herr Bf., der Beschwerdeführer, wohnhaft in Wien, ein Kraftfahrzeug mit Schweizer Kennzeichen am 2. Mai 2011 in Wien gelenkt. Der Lenker hat angegeben, das Fahrzeug zuletzt am 21. April 2011 (Gründonnerstag) aus der Schweiz nach Österreich eingebracht zu haben. Am PKW befand sich eine Schweizer Mautvignette für das Jahr 2010. Der Beschwerdeführer führte eine vom Zulassungsbesitzer, Herrn ZB, wohnhaft in CH, ausgefüllte Vollmacht mit, welche ihn zum Lenken dieses Fahrzeuges berechtigte.

Für das gegenständliche Fahrzeug Mercedes Benz 320 ML, Baujahr 2000, Kennzeichen NT, wurde dem Beschwerdeführer vom Zollamt Wien mit Bescheid vom 30. Mai 2011 Zoll und Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben, da dieses Fahrzeug vom Beschwerdeführer am 21. April 2011 im Reiseverkehr in das Zollgebiet der EU eingebracht und in weiterer Folge von ihm auch in der EU benutzt wurde. Bei der Einreise mit dem Fahrzeug über die Grenzzollstelle zur EU wurde vom Beschwerdeführer keine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr durch Verzollung vorgenommen und damit das Fahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht. Der Mittelpunkt der

Lebensinteressen des Beschwerdeführers lag zum tatbestandsrelevanten Zeitpunkt in Wien.

Am 11. Mai 2012 erging vom Finanzamt ein „Ersuchen um Ergänzung“, in welchem unter Ergänzungspunkte ausgeführt wurde:

"Laut hieramtigen Unterlagen besitzen Sie ein Kraftfahrzeug mit dem Kennzeichen: NT (CH).

Nach § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischen 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 KFG 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.

Sie werden daher aufgefordert bis zum 14.06.2012 das beigelegte Formular ‚Erklärung über die Normverbrauchsabgabe‘ ausgefüllt zu retournieren und die Unterlagen mitzusenden, die alle jene Informationen enthalten, die für die Berechnung der Normverbrauchsabgabe und der Kfz-Steuer (bei Neufahrzeugen auch der Umsatzsteuer) erforderlich sind (Kaufvertrag, Rechnung, Leasingvertrag, EU-Übereinstimmungsbescheinigung, Zulassungsbescheinigung uä.).

Falls die benötigten Unterlagen nicht firstgerecht beigebracht werden, erfolgt die NoVA-Berechnung im Schätzungswege.“

Laut einem über ein Telefonat mit dem Beschwerdeführer verfassten Aktenvermerk des Finanzamtes vom 4. Juni 2012 hat dieser das Auto zwei Monate in Österreich verwendet.

Die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen wurden vom Beschwerdeführer nicht übermittelt.

Mit Bescheiden vom 19. Juli 2012 setzte das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume

- 1) 7 – 12/2010 mit € 507,60,
- 2) 1 – 12/2011 mit € 1.015,20 und
- 3) 1 – 6/2012 mit € 507,60

fest. In der Begründung der Bescheide wurde festgehalten, dass die Festsetzung erforderlich war, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieb.

In einem als „Einspruch über die Festsetzung“ bezeichneten Schriftsatz brachte der Beschwerdeführer vor, dass das Kraftfahrzeug im Monat 6/2010 und im Zeitraum 7 bis 12/2010 von ihm nicht gelenkt wurde. Auch in den Monaten Februar, März, Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 2011 wurde das Kraftfahrzeug von ihm nicht gelenkt. Es wurde von ihm nur im Monat April 2011 gelenkt. Das Kraftfahrzeug

wurde vom Beschwerdeführer seit der Auslieferung an den Besitzer am 28. oder 29. April 2011 nicht mehr gelenkt oder irgendwie in Anspruch genommen.

Vom Finanzamt wurde die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 17. Oktober 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Vom Bundesfinanzgericht wurde am 20. April 2016 an das Finanzamt ein Vorhalt mit auszugsweise folgendem Inhalt übersendet:

„Laut den vorgelegten Bescheiden wurde vom Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer bereits für den Zeitraum ab Juli 2010 vorgeschrieben. Den vorgelegten Unterlagen ist jedoch nicht zu entnehmen, warum die Steuerschuld für die Kraftfahrzeugsteuer bereits mit dem Monat Juli 2010 entstanden sein soll. Laut den vorgelegten Unterlagen kommt als Datum der frühestmöglichen Einbringung des gegenständlichen Fahrzeuges in das Inland der 21. April 2011 in Betracht. Das ergibt sich aus dem vorgelegten Bescheid des Zollamtes Wien vom 30. Mai 2011, aus dem ersichtlich ist, dass das gegenständliche Fahrzeug durch den Beschwerdeführer am 21. April 2011 im Reiseverkehr über den Grenzübergang A. (Schweiz - Österreich) in das Zollgebiet der EU eingebracht wurde. Den vorgelegten Unterlagen ist jedoch nicht zu entnehmen, dass dieses Fahrzeug bereits vor dem 21. April 2011 ins Inland eingebracht wurde. Es wird daher um Vorlage jener Unterlagen ersucht, welche die Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer bereits ab den Juli 2010 rechtfertigen.

Da laut den vorgelegten Unterlagen das gegenständliche Fahrzeug erstmalig am 21. April 2011 ins Inland verbracht wurde, wäre die Kraftfahrzeugsteuer erstmalig für den Monat April 2011 zu entrichten. Ein weiterer Hinweis, dass sich das Fahrzeug im Inland befunden hat, findet sich nur in der Kontrollmitteilung der Polizeidienststelle PI . Nach dieser Kontrollmitteilung war der Beschwerdeführer bei der Amtshandlung vom 2. Mai 2011 Lenker dieses Fahrzeuges. Ein weiterer Hinweis, dass sich dieses Fahrzeug im Inland befunden hätte, ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Hier kann nicht mit Sicherheit angenommen werden, dass sich das gegenständliche Fahrzeug überhaupt einen Monat im Inland befunden hat. Auch im Vorlagebericht wird vom Finanzamt nur festgehalten: ‚Strittig ist, ob durch die dauernde Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland vom Mai 2010 bis zumindest Mai 2011 die Pflicht zur Entrichtung der österreichischen Kraftfahrzeugsteuer entsteht.‘ Es ist daher fraglich, ob das gegenständliche Fahrzeug zumindest einen Monat im Inland verwendet wurde. Da die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG nicht mit Sicherheit erreicht wurde, besteht die Möglichkeit, dass der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln nicht abzuliefern gewesen wären. Damit liegt auch nicht mit Sicherheit eine widerrechtliche Verwendung dieses Fahrzeuges vor.

.....“

Zur Vorlage der Unterlagen wurde dem Finanzamt eine Frist von sechs Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes gewährt. Dieser Vorhalt wurde vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg am 27. April 2016 übernommen, Unterlagen wurden jedoch keine vorgelegt.

Erwägungen

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger, in Wien geboren und hat seinen Hauptwohnsitz laut dem Zentralen Melderegister seit vielen Jahren, so auch in den Jahren 2010 bis 2012, in Wien. Lenker des gegenständlichen Fahrzeuges Mercedes Benz 320 ML, Baujahr 2000 mit dem Kennzeichen NT bei der Amtshandlung am 2. Mai 2011 war der Beschwerdeführer. Laut der über diese Amtshandlung aufgenommenen Kontrollmitteilung wurde vom Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass er das Fahrzeug am 21. April 2011 ins Inland gebracht hat. An diesem Fahrzeug befand sich laut der Kontrollmitteilung eine Schweizer Mautvignette für das Jahr 2010. Weiter war der Kontrollmitteilung eine Kopie einer vom Beschwerdeführer mitgeführten - vom Zulassungsbesitzer am 8. Mai 2010 ausgestellten - Vollmacht angeschlossen, die den Beschwerdeführer zum Lenken des gegenständlichen Kraftfahrzeuges berechtigte. Die Verbringung des gegenständlichen Fahrzeuges ins Inland am 21. April 2011 wird mit dem Bescheid des Zollamtes Wien vom 30. Mai 2011 bestätigt.

Wie bereits im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 20. April 2016 festgehalten wurde, kann dem vorgelegten Akt nicht entnommen werden, ob das gegenständliche Fahrzeug schon vor dem 21. April 2011 ins Inland gebracht wurde. Vom Finanzamt wurde die Kraftfahrzeugsteuer zwar für einen Zeitraum ab 07/2010 vorgeschrieben, Unterlagen darüber, die zu einer Vorschreibung ab diesem Zeitraum berechtigen, wurden nicht vorgelegt. Aus der Vollmacht vom 8. Mai 2010 kann nicht abgeleitet werden, wann das Kraftfahrzeug tatsächlich ins Inland verbracht wurde. Der Beschwerdeführer hat bei der Anhaltung vom 2. Mai 2011 zwar gegenüber der Polizei bekannt gegeben, dass er das Fahrzeug zuletzt am 21. April 2011 in das Bundesgebiet gebracht hat, woraus geschlossen werden könnte, dass von ihm das Fahrzeug auch schon vorher ins Inland gebracht wurde. Dabei handelt es sich jedoch nur um eine Vermutung.

Den vorgelegten Akten kann nicht entnommen werden, ob das gegenständliche Fahrzeug vom Beschwerdeführer länger als ein Monat ohne Unterbrechung im Inland verwendet wurde. Den vorgelegten Unterlagen ist nur zu entnehmen, dass das Fahrzeug am 21. April ins Inland verbracht wurde (Bescheid des Zollamtes Wien) und vom Beschwerdeführer am 2. Mai 2011 gelenkt wurde (Kontrollmitteilung der Polizei). Bei einem Telefonat mit dem Finanzamt hat der Beschwerdeführer nur bekannt gegeben, dass er das Fahrzeug zwei Monate im Inland verwendet habe. Er hat aber nicht bekannt gegeben, in welchen Monaten das Fahrzeug von ihm im Inland verwendet wurde. Entgegen der telefonischen Auskunft wird in der Beschwerde vorgebracht, dass das gegenständliche Fahrzeug vom Beschwerdeführer nur im Monat April 2011 im Inland verwendet wurde. Er habe das Fahrzeug am 28. oder 29. April 2011 an den Zulassungsbesitzer zurückgegeben. Diese beiden Aussagen widersprechen jedoch der Aktenlage, da er bei der am 2. Mai 2011 erfolgten Anhaltung durch die Polizei in Wien Lenker eben des gegenständlichen

Fahrzeuges war. Der tatsächliche Zeitpunkt der Rückgabe des Fahrzeuges an den Zulassungsbesitzer ist nicht bekannt.

Ein weiterer Hinweis, dass sich das gegenständliche Fahrzeug an weiteren Tagen im Inland befunden hätte, ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass sich das Fahrzeug gar nicht einen Monat durchgehend im Inland befunden hat.

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

Auch bei Kraftfahrzeugen, die ein ausländisches Kennzeichen führen, kann der Tatbestand einer widerrechtlichen Verwendung vorliegen. Für den Fall entscheidend ist, ob die Kraftfahrzeuge im Inland zum Verkehr zuzulassen sind. Dazu lauten die für den gegenständlichen Fall wesentlichen Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG) auszugsweise:

"§ 36. Allgemeines

Kraftfahrzeuge und Anhänger außer Anhängern, die mit Motorfahrrädern gezogen werden, dürfen unbeschadet der Bestimmungen der §§ 82, 83 und 104 Abs. 7 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen und von nicht zugelassenen Anhängern auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn

- a) sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden,*
- b) sie das behördliche Kennzeichen (§ 48) führen,*
- c) bei der Zulassung oder Bewilligung einer Probe- oder Überstellungsfahrt vorgeschriebene Auflagen erfüllt werden,*
- d) für sie die vorgeschriebene Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung (§ 59) oder Haftung (§ 62) besteht und*
- e) bei den der wiederkehrenden Begutachtung (§ 57a) unterliegenden zum Verkehr zugelassenen Fahrzeugen, soweit sie nicht unter § 57a Abs. 1 b fallen, eine den Vorschriften entsprechende Begutachtungsplakette (§ 57a Abs. 5 und 6) am Fahrzeug angebracht ist.*

§ 37. Zulassung

(1) Kraftfahrzeuge und Anhänger sind auf Antrag und, soweit dies erforderlich ist, unter Vorschreibung entsprechender Auflagen zum Verkehr zuzulassen, wenn die im Abs. 2 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Bei der Zulassung ist auch anzusprechen, welches Kennzeichen gemäß § 48 das Fahrzeug zu führen hat.

(2) Kraftfahrzeuge und Anhänger dürfen nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das

Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat, wenn er seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat oder bei Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, jedenfalls der Mieter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet hat, wenn er eine Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges abgibt und wenn er folgende Nachweise erbringt:

.....

§ 40. Verfahren bei der Zulassung

(1) Über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr hat, abgesehen von den im Abs. 2 bis 5 angeführten Fällen, 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; jedoch gilt

.....

§ 79. Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist 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 eingehalten werden.

§ 82. Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen

(1) Kraftfahrzeuge und Anhänger mit ausländischem Kennzeichen (§ 79 Abs. 1) müssen von einem Mitgliedstaat des Pariser Übereinkommens über den Verkehr mit Kraftfahrzeugen, BGBl. Nr. 304/1930, des Genfer Abkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 222/1955, oder des Wiener Übereinkommens über den Straßenverkehr, BGBl. Nr. 289/1982, zugelassen sein. Anhänger, die nach heimatlichem Recht nicht gesondert zugelassen werden, sondern das Kennzeichen des Zugfahrzeuges führen müssen, gelten als zugelassen; dies gilt auch für Fahrzeuge mit Zoll-, Überstellungs- oder Probefahrerkennzeichen für die Dauer der Gültigkeit dieser Kennzeichen. Fahrzeuge ohne dauernden Standort im Bundesgebiet dürfen nur verwendet werden, wenn sie das ihnen zugewiesene Kennzeichen führen.

.....

(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 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."

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass eine widerrechtliche Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeuges dann vorliegt, wenn es nach dem KFG zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Mit Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs. 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginnt.

Die in Reaktion auf dieses Erkenntnis mit BGBl I 2014/26 erfolgte, am 23. April 2014 kundgemachte und rückwirkend bis 14. August 2002 in Kraft getretene Änderung des § 82 Abs. 8 KFG dahingehend, dass nur die erstmalige Einbringung eines Kfz in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst, innerhalb derer ein Verwenden eines Fahrzeuges auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ohne Zulassung zulässig ist, ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist die mit BGBl I 2014/16 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG erst am 24. April 2014 in Kraft getreten und ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG im Sinne des vorzitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zu verstehen (vgl. auch BFG 29.9.2015, RV/4100147/2012).

Demnach entsteht eine Zulassungspflicht für ein Fahrzeug mit Standort im Inland erst, wenn es nach seiner Einbringung ununterbrochen länger als ein Monat im Inland verwendet wird.

Die Anwendung dieser eindeutigen Rechtslage auf den vorliegenden Fall bedeutet, dass wesentliche Sachverhaltselemente nicht feststehen.

Das Finanzamt wird daher einerseits zu klären haben, ab wann das Fahrzeug seinen Standort im Inland hat bzw. wann es eingebracht wurde. Anschließend wird zu klären sein, ab wann das Kraftfahrzeug länger als einen Monat ununterbrochen im Inland verwendet wurde.

Das Entstehen der Steuerschuld ist eine Rechtsfolge und setzt voraus, dass der die Rechtsfolge auslösende Tatbestand erfüllt ist. Erst wenn der Tatbestand erfüllt ist, tritt die (allenfalls auf einen zurückliegenden Zeitpunkt bezogene) Rechtsfolge des Entstehens der Steuerschuld ein. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabanspruch zwar, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, doch bleiben gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabanspruches (der Steuerschuld) unberührt. Der Tatbestand der jeweiligen Steuer wäre im gegenständlichen Fall mit der widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG) erfüllt. Ist dieser Tatbestand erfüllt, so knüpft das Gesetz daran die Rechtsfolge des Entstehens einer Steuerschuld zu einem zurückliegenden Zeitpunkt (vgl. VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79 KFG, 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 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 (vgl. VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221 und 25.4.2016, Ro 2015/16/0031).

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 im Ausland verfügt.

Das Lenken von im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen (und zwar in einem der Mitgliedstaaten eines der in § 82 Abs. 1 KFG genannten Internationalen Übereinkommens) ist nach Maßgabe des § 82 KFG erlaubt, also ohne dauernden Standort in Österreich bis zu einer Höchstdauer von einem Jahr (§ 79 Abs. 1 KFG). Hat das Fahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich - was nach § 82 Abs. 8 KFG erster Satz bei Verwendung durch eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland anzunehmen ist -, ist diese Verwendung ohne inländische Zulassung nur während eines Monats nach der Einbringung ins Inland zulässig. Nach Ablauf dieser Monatsfrist fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung im Sinne des § 37 KFG (vgl. VwGH 1.5.1996, 95/11/0378). Es kommt daher darauf an, von wem das im Ausland zugelassene Kraftfahrzeug im Inland verwendet wird. Ist dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 79 Abs. 1 KFG (mit seiner Jahresregel), ist es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 82 Abs. 8 KFG zum Tragen.

Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt nach § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Abweichend von dieser im § 40 Abs. 1 KFG aufgestellten Regel normiert § 82 Abs. 8 KFG für Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland verwendet werden, den dauernden Standort in Form einer gesetzlichen Vermutung mit der Möglichkeit eines Gegenbeweises. Die gesetzliche Vermutung ist dabei analog der Grundnorm des § 40 für natürliche Personen (Hauptwohnsitz) bzw. juristische Personen (Sitz) konzipiert.

Fest steht, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in den Jahren 2010 bis 2012 und sowohl davor als auch danach in Wien hat. Dieses ist aus der Anfrage aus dem Zentralen Melderegister ersichtlich.

Unter der Voraussetzung, dass die länger als ein Monat dauernde ununterbrochene Verwendung im Inland festgestellt würde, käme die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG zum Tragen und der dauernde Standort des Fahrzeuges würde im Inland vermutet.

Die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG, dass Fahrzeuge als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind, kann durch einen Gegenbeweis widerlegt werden. Den Verwender gemäß § 82 Abs. 8 KFG trifft die Beweislast (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0025). Der Beschwerdeführer muss den Beweis erbringen, dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht im Inland ist. Die Beweismittel sind dabei unbegrenzt (Fahrtenbuch, ...). Er muss auch den Ort benennen, der als dauernder Standort anzusehen wäre. Glaubhaftmachung ist aufgrund des Gesetzeswortlautes („Gegenbeweis“) nicht ausreichend.

Den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, trifft dabei schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen und erforderliche Beweismittel beizuschaffen (erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht).

Mit den Behauptungen, dass das Fahrzeug lediglich im April 2011 bzw. für zwei Monate im Inland verwendet wurde und Ende April 2011 wieder an den Zulassungsbesitzer zurückgegeben wurde, wird kein Gegenbeweis für die Standortvermutung erbracht.

Vom Finanzamt wird zu klären sein, ob eine widerrechtliche Verwendung dieses Fahrzeuges vorliegt und wenn ja, für welche Zeiträume eine Kraftfahrzeugsteuer anfällt.

Zurückverweisung:

Nach § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine

Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Nach Absatz 2 dieser Gesetzesstelle tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden nach Absatz 3 leg. cit. an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 276 Abs. 1 BAO in der bei Rechtsmittelvorlage geltenden Fassung (bzw. heute § 265 Abs. 1 BAO idF FVwGG, BGBl I 2013/14) verpflichtet die Abgabenbehörde zur Durchführung etwa noch erforderlicher Ermittlungen vor der Rechtsmittelvorlage und ordnet damit die Vorlage von bezüglich des Sachverhalts entscheidungsreifen Rechtsmitteln an.

Wie dargelegt ist der für die Entscheidung über die Beschwerde wesentliche Sachverhalt nicht erhoben und sind wesentliche Ermittlungen unterlassen worden. Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderer Bescheid hätte erlassen werden können, hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermessens beschlossen, die streitgegenständlichen Bescheide aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Die Aufhebung ist nicht unzulässig, weil das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt weder rascher noch kostengünstiger als das Finanzamt aufklären kann. Vielmehr ist eine Sachaufklärung durch das Bundesfinanzgericht aufwändiger, zumal gerichtliche Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssen. Da dem Finanzamt bezüglich der Feststellung des Abgabenanspruches nicht weniger effiziente Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen als dem Bundesfinanzgericht, können die Ermittlungen im Rahmen des weniger zeitaufwendigen Einparteienverfahrens von der Abgabenbehörde schneller und kostengünstiger durchgeführt werden.

Damit liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes vor.

Im Rahmen der Ermessensübung ist zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung des angefochtenen Bescheides und der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen wird. Eröffnet sich damit dem Beschwerdeführer doch die Möglichkeit, seinen Standpunkt unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges zu vertreten. Es widerspricht der Ratio des anzuwendenden Abgabenverfahrensrechts, diesen Verfahrensweg durch Verlagern von

Ermittlungsbedarf auf die Ebene der gerichtlichen Kontrolle abzukürzen und damit im Ergebnis auf eine Instanz zu beschränken (vgl. BFG 30.4.2015, RV/2100838/2010).

Neuerlichen Bescheiden des Finanzamtes steht durch die Aufhebung und Zurückverweisung nicht das Hindernis der entschiedenen Sache (res iudicata) entgegen (vgl. VwGH 29.1.2015, Ro 2014/16/0025).

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesgericht folgt bei der Beurteilung der Kraftfahrzeugsteuerpflicht betreffend Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen im Bundesgebiet der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031; 21.11.2013, 2011/16/0221 und 21.9.2006, 2006/15/0025), sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die ordentliche Revision ist nicht zulässig.

Wien, am 19. Juli 2016