

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 17.03.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 17.02.2017, Steuernummer, betreffend

- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014,
- Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 01-12/2016 sowie
- Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 04/2014

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Bescheid geändert. Die Kraftfahrzeugsteuer wird festgesetzt mit € 435,60.

Der Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 01-12/2016 wird aufgehoben.

Die Beschwerde betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 04/2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und Parteienvorbringen

Mit Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 17.02.2017 wurde die Normverbrauchsabgabe für 04/2014 mit € 198,00 festgesetzt. Die Begründung lautet:

*"Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieb.*

*Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt unter anderem die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland dann der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem Kraftfahrgesetz (KFG) im Inland zuzulassen wäre. Maßgebend dafür ist der dauernde Standort des Fahrzeuges.*

*Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind 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 Fahrzeuge mit dauerndem 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.*

*Laut Ihren Angaben in der Niederschrift vom 23.08.2016, in Adresse1, verwenden Sie das betroffene Fahrzeug seit November 2013 im Inland, weshalb die Normverbrauchsabgabe bereits seit diesem Zeitpunkt fällig ist.*

*Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der NoVA wurde im Schätzungswege, auf Grundlage von vergleichbaren Fahrzeugen in Gebrauchtwagenportalen des Internets festgesetzt."*

Mit Bescheiden vom 17.02.2017 wurde die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014 mit € 490,05 und 01-12/2016 mit € 653,40 festgesetzt, weil die Selbstberechnung der Kraftfahrzeugsteuer unterblieben ist. Hinsichtlich der Begründung wird jeweils auf den NoVA-Bescheid vom 17.02.2017 verwiesen.

Am 17.03.2017 brachte der Beschwerdeführer ein Schreiben mit folgendem Inhalt ein:  
*"Hiermit möchte ich Beschwerde gegen den Zahlungsbescheid vom 21.02.2017 einlegen. Ebenso gegen die Bescheide 04/2014 Nova, 04/2014 Kfz-Steuer, 01-12/2015 Kfz-Steuer und 01-12/2016 Kfz-Steuer.*

*Begründung folgt nach Ihrer Stellungnahme zu den beigefügten Unterlagen.*

*Anlage 1- Stellungnahme Hauptzollamt Ort zur Steuerpflicht und Zulassungspflicht in Deutschland.*

*Anlage 2- Bestätigung über Aufenthalt in Deutschland durch Anwaltskanzlei, das von Ihnen moniert wurde, in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.02.2017.*

*Des weiteren bitte ich nach wie vor um Beantwortung meiner Anfragen des Schreibens vom 24. 11.2016."*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.09.2017 wurde die Beschwerde vom 17.03.2017 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Gemäß § 1 Z. 3 NoVAG unterliegt unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland dann der Normverbrauchsabgabe, wenn das betroffene Fahrzeug nach dem KFG im Inland zuzulassen wäre. Maßgebend dafür ist der dauernde Standort des Fahrzeuges.*

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

*Mit April 2014 wurde die Rechtslage des § 82 Abs. 8 KFG geändert und festgehalten, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG ex lege durch vorübergehende Verwendung im Ausland nicht mehr unterbrochen wird.*

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht werden oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.

Sie sind unter der Adresse Adresse1 in Österreich wohnhaft. An diesem Wohnsitz ist auch Ihre Lebensgefährtin wohnhaft. In Deutschland haben Sie in Ort1 einen Wohnsitz in Ihrer Eigentumswohnung. Der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen liegt in Österreich bei Ihrer Lebensgefährtin. Auch haben Sie angeben, dass Sie sich zeitlich überwiegend in Österreich aufhalten. Es gilt daher in Ihrem Fall die oben angeführte gesetzliche Standortvermutung in Österreich.

In Ihrer Beschwerde haben Sie ein Schreiben des Hauptzollamtes Ort übermittelt, wo Sie sich hinsichtlich der Steuerpflicht für das streitgegenständliche Fahrzeug in Deutschland erkundigt haben und seitens des Hauptzollamtes Ort die Ansicht vertreten werden würde, dass das die Steuerpflicht in Deutschland bestehen würde. Diesbezüglich wird angemerkt, dass es kein Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer zwischen Deutschland und Österreich gibt und seitens des ho. Finanzamtes die Ansicht vertreten wird, dass im gegenständlichen Fall in Österreich aufgrund obiger Ausführungen der NoVA- und Kraftfahrzeugtatbestand gegeben ist.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens haben Sie vorgebracht, dass Sie pro Jahr 10.000 km fahren würden und davon nur ca. 2000 -2500 km in Österreich zurückgelegt werden würden. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung haben Sie angegeben, dass Sie ca. 5 Fahrten im Monat von Adresse1 bis zur Staatsgrenze durchführen und haben 2.280 km errechnet, die Sie im Jahr in Österreich zurücklegen. Diesbezüglich wird bekannt gegeben, dass es sich um eine ledigliche Behauptung handelt. Der im Gesetz geforderte Gegenbeweis konnte dadurch nicht erbracht werden. Eine weitaus überwiegende Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges in Deutschland liegt nicht vor.

Weiters wird angemerkt, dass der in Österreich zurückgelegte Anteil bei den von Ihnen angegebenen Fahrten nach Ort1 für die Hin- und Rückfahrt 44 km beträgt. Sohin würden sich nach Ihren Angaben bereits 2.640 Kilometer errechnen, die in Österreich zurückgelegt werden.

Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Widerlegung der Standortvermutung in Österreich konnte von Ihnen nicht erbracht werden.

Aufgrund obiger Ausführungen war daher Ihre Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Am 13.10.2017 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag mit folgendem Inhalt: "Meine hinreichende, ausführliche und durchaus plausible Beweisführung wurde von Ihnen offensichtlich gänzlich ignoriert.

*Ich verweise auf meine bisher eingebrachten Plausibilitätsklärungen, ebenso der Verweis auf das Schreiben vom Hauptzollamt Ort.*

*Des Weiteren darf ich auf die Zulässigkeit der Nova verweisen. Ich bitte darum, dies auf ihrer Homepage zu eruieren.*

*Diesbezüglich möchte ich folgendes anmerken:*

*Nach meinen Erkenntnissen verstößt ich in vorliegender Sache nicht gegen den § 82 KFG, weder gegen § 82 KFG Abs. 1 bis Abs. 9, insbesondere nicht gegen § 82 KFG Abs. 8, mit Querverweis auf § 37 KFG (Abs. 1 und Abs. 2 mit Unterpunkten) im besonderen.*

*Durch die Kontrolle Ihrer Kollegen NN1, NN2 und NN3, wurden die Bestimmungen nach § 82 KFG Abs. 3 eingehend als gesetzeskonform festgestellt.*

*( siehe Anlage 2 und 3)*

*Zu § 82 Abs. 9 möchte ich Sie bitten, mir mitzuteilen, von welchen Organen des öffentlichen Sicherheitsdienstes, oder der Straßenaufsicht eine Übertretung des Abs. 8 festgestellt wurde.*

*Ich bitte um Akteneinsicht.*

*Leider konnte ich in Ihrem Schreiben vom 11.11.2016 keinen Kommentar, in dem meiner Beschwerde aufgeführten Punkt zum Aussageverweigerungsrecht finden.*

*Ich bitte dazu um rechtsverbindliche Auskunft.*

*Im allgemeinen bitte ich Sie um rechtsverbindliche Auskunft zu diesem Verfahren."*

Die Beschwerde wurde am 04.12.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem Mängelbehebungsauftrag vom 24.05.2018 kam der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11.06.2018 nach. Somit gilt die Beschwerde vom 17.03.2017 als ursprünglich richtig eingebracht.

## **Erwägungen**

Standortvermutung/Mittelpunkt der Lebensinteressen

Für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 muss die Behörde neben einer Verwendung des Fahrzeugs im Inland nachweisen, dass der Hauptwohnsitz des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist der Nachweis erbracht, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung).

Im Allgemeinen ist ein Steuerpflichtiger in jenem Staat ansässig, in dem er einen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hat. Ist dies - wie im Beschwerdefall - in mehreren Staaten der Fall, dann ist die Ansässigkeit dort, wo die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Der Hauptwohnsitz des Verwenders des Kraftfahrzeuges ist somit erster Anknüpfungspunkt für die Ermittlung des Standortes des Kraftfahrzeuges. Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche

Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen einer Person auf mehrere Wohnsitze zu, so hat sie jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem sie das überwiegende Naheverhältnis hat. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es auf eine Gesamtschau an: Am Wohnsitz muss nicht der Schwerpunkt der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen bestehen, sondern es muss sich bei Betrachtung des beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeldes eines Menschen ergeben, dass er dort den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen hat. Hierbei ist es durchaus möglich, dass am Hauptwohnsitz wenige oder gar keine beruflichen Lebensbeziehungen bestehen. Bei mehreren Wohnsitzen vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (VwGH 16.05.1974, 946/73).

Diesbezüglich wurden folgende Feststellungen getroffen:

Seit 08.11.2012 hat der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in Ort1 in Deutschland gemeldet. Ab 22.07.2016 besteht eine Nebenwohnsitzmeldung am Wohnsitz der Lebensgefährtin in Adresse1 in Österreich, wo sich der Beschwerdeführer seit November 2013 regelmäßig aufhält. Bei der Einvernahme am 23.08.2016 gab er auf die Frage nach dem überwiegenden Aufenthalt bekannt, dass er sich die meiste Zeit in Österreich bei seiner Lebensgefährtin aufhalte.

Auf die Frage des überwiegenden Aufenthalts gab er an, dass er die meiste Zeit in Österreich sei. Auf die Frage nach seiner ausländischen Festnetznummer bzw. Handynummer gab der Beschwerdeführer eine österreichische Handynummer an.

Der Beschwerdeführer sucht etwa fünfmal im Monat seine Wohnung in Deutschland auf und seine Familie in Deutschland besucht er durchschnittlich einmal im Monat.

Zweifellos sind aufgrund der Beziehung mit seiner Lebensgefährtin im Inland die stärksten persönlichen Anknüpfungspunkte in Österreich gegeben. Dies ergibt sich auch beim Abstellen auf die Verhältnisse auf einen längeren Zeitraum (vgl. VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193).

In beruflicher Hinsicht ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer im streitgegenständlichen Zeitraum in keinem Beschäftigungsverhältnis stand, sondern nur ein bis zweimal pro Woche einer ehrenamtlichen Tätigkeit in Deutschland nachging. Ausgeprägte berufliche Anknüpfungspunkte sind daher weder zu Deutschland noch zu Österreich gegeben.

In wirtschaftlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass die Wohnung am Hauptwohnsitz in Ort1 im Eigentum des Beschwerdeführers steht.

Eine Gesamtschau der Umstände, insbesondere die Tatsache, dass der Beschwerdeführer selbst angibt, dass er sich die meiste Zeit in Österreich aufhalte und in Österreich bei seiner Lebensgefährtin wohne, ergibt eindeutig, dass der Beschwerdeführer seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im streitgegenständlichen Zeitraum in Österreich

gehabt hat. Eine zusammenfassende Wertung dieser Umstände ergibt, dass Österreich für den Beschwerdeführer der bedeutendere Staat ist.

#### Widerlegung der Standortvermutung

Hierzu vertritt der VwGH die Ansicht (VwGH 28.10.2012, 2008/15/0276; VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288), dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraussetzt, 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 muss oder nicht. Ein Fahrzeug kann zwar in mehreren Staaten verwendet werden, jedoch nur in einem Staat einen dauernden Standort haben. Daher wäre vom Beschwerdeführer nachzuweisen, dass das Fahrzeug zu einem bestimmten Staat eine größere Bindung als zu Österreich hat.

Die Widerlegung der Standortvermutung hat im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu erfolgen, welche Feststellungen über den regelmäßigen Ort und die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges bedingt.

Hinsichtlich des "dauernden Standortes" iSd § 82 Abs. 8 KFG handelt es sich um eine (widerlegbare) Rechtsvermutung. Es obliegt der betreffenden Person, den Gegenbeweis zu erbringen, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort tatsächlich nicht im Inland hat. Dies kann jedoch nur anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles beurteilt werden. (VwGH vom 12.09.2017, Ra 2017/02/0100)

Der Beschwerdeführer verbrachte das verfahrensgegenständliche Fahrzeug im November 2013 von Deutschland nach Österreich, welches unbestrittenmaßen seither vom Beschwerdeführer in Österreich verwendet wurde. Eine überwiegende Verwendung des Fahrzeugs im Ausland wurde nicht belegt.

Der Beschwerdeführer behauptete, dass er ca. 5 Fahrten pro Monat nach Deutschland unternommen habe und die dabei in Österreich gefahrenen Kilometer ca. 2.280 pro Jahr bei einer Jahresgesamtkilometerleistung von 10.000 betragen würden. Er konnte weder ein Fahrtenbuch vorlegen noch diese gefahrenen Kilometer sonst belegen und somit eine weitaus überwiegende Verwendung des gegenständlichen Fahrzeugs in Deutschland nicht nachweisen. Hinzu kommt, dass die Berechnung des Beschwerdeführers hinsichtlich der in Österreich zurückgelegten Kilometer nur jene Strecken umfasst, die er jeweils anlässlich einer Fahrt nach Deutschland von Adresse1 bis zur Staatsgrenze zurücklegt. Das würde bedeuten, dass er darüber hinaus in Österreich mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug überhaupt nicht gefahren ist, was gegen jede Lebenserfahrung spricht. Weiters ist die Behauptung, die Jahreskilometerleistung würde 10.000 betragen, ebenfalls in Frage zu stellen. Anlässlich der finanzbehördlichen Überprüfung am 23.08.2016 wurde ein Kilometerstand von 347.000 festgestellt. Am 24.11.2016, also drei Monate später, meldete

der Beschwerdeführer einen Kilometerstand von 350.600. Das bedeutet, dass in drei Monaten mit diesem Fahrzeug 3.600 Kilometer gefahren worden sind. Hochgerechnet auf ein Jahr entspricht das einer Jahreskilometerleistung von 14.400. Den Berechnungen des Beschwerdeführers zu Folge wäre er jährlich in Deutschland 12.120 km (14.400 minus 2.280) gefahren. Dies findet im festgestellten Sachverhalt nicht annähernd Deckung, selbst bei Berücksichtigung gelegentlicher Fahrten nach München zum Rechtsanwalt, zu Verwandtenbesuchen und zum Gemeindeamt Ort2.

Es ist daher festzuhalten, dass der Beschwerdeführer eine überwiegende Verwendung des Fahrzeugs im Ausland nicht nachweisen konnte, weshalb in freier Beweiswürdigung von einer überwiegenden Verwendung des Fahrzeugs im Inland auszugehen war.

Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs. 8 KFG vermutet (vgl. BFG 17.06.2015, RV/5101752/2014).

Das Bundesfinanzgericht ist demnach in einer Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände zum Ergebnis gekommen, dass über das gegenständliche Fahrzeug im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auf Dauer hauptsächlich vom Standort in Österreich verfügt wurde und sich somit sein dauernder Standort im Inland befindet.

#### **In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:**

##### **Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG):**

§ 1 Z 3 NoVAG 1991 zufolge, unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe (NoVA). Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der NoVA erbracht.

Nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 idF BGBI. I Nr.52/2009 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes nicht an (vgl. VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Ab 16.06.2010 ist § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 in Kraft und die Steuerschuld entsteht bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung.

##### **Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG):**

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

Nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 ist Steuerschuldner „..... die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.“

Die Steuerpflicht dauert gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.

Mit Erkenntnis vom 17.10.2012, 2010/16/0218, bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist.

### **Kraftfahrgesetz 1967 (KFG):**

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen ua. des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

§ 79 KFG 1967: 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 eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967: Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge 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 VwGH hat mit seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79, nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG 1967 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 Fahrzeugs ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeugs die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des VwGH im Gesetz keine Deckung.

Der Gesetzgeber hat darauf § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit dem Bundesgesetz BGBI. I Nr. 26/2014 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 02.12.2014, G 72/2014, die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBI. I Nr. 26/2014 geänderte § 82 Abs. 8 KFG 1967 rückwirkend mit 14.08.2002 in Kraft trete, aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Demzufolge ist die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, mit Ablauf des 23.04.2014, in Kraft getreten.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist daher § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der Fassung des BGBI. I Nr. 26/2014 anzuwenden.

### **Normverbrauchabgabe**

Die dargestellte widerrechtliche Verwendung des Fahrzeugs unterliegt nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 der NoVA, welche gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 dem Verwender, der nicht rechtlicher Besitzer des Fahrzeugs sein muss, vorgeschrieben werden kann. Die Steuerschuld entsteht dabei nach § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 bei der sogenannten widerrechtlichen Verwendung mit dem Zeitpunkt der Einbringung. Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031) muss eine ununterbrochene Monatsfrist erfüllt sein, dann normiert § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 das Entstehen der Steuerschuld rückwirkend mit der Einbringung.

Eine den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG erfüllende widerrechtliche Verwendung liegt (bei Erfüllung aller weiteren Voraussetzungen) bis 23.4.2014 nur dann vor, wenn das Fahrzeug ab einer Einbringung ununterbrochen im Inland ein Monat verwendet wurde. Ab 24.4.2014 (Gesetzesänderung durch BGBI. I Nr. 26/2014) unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr. Bei regelmäßigen monatlichen Ausbringungen lag vor dem 24.4.2014 keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeugs vor.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer das beschwerdegegenständliche Fahrzeug nicht ununterbrochen in Österreich verwendet hat, sondern unbestritten jedenfalls einmal pro Monat damit nach Deutschland fuhr. Bis 23.04.2014 habe derartige Fahrten ins Ausland bewirkt, dass der Tatbestand des § 1

Z 3 NoVAG nicht erfüllt war, also keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges in Österreich vorlag.

Ab 24.04.2014 unterbrechen Ein- und Ausbringungen die Monatsfrist nicht mehr.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 25.04.2016, Ro 2015/16/0031) muss eine ununterbrochene Monatsfrist erfüllt sein, dann normiert § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 das Entstehen der Steuerschuld rückwirkend mit der Einbringung, ab 24.04.2014 unterbrechen Ein- und Ausbringungen die Monatsfrist nicht mehr. Die Verwendung wird - trotz der regelmäßigen Fahrten nach Deutschland - ab 24.04.2014 widerrechtlich.

Die Steuerschuld entsteht gemäß NoVAG mit der Einbringung am 24.04.2014. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der NoVA für April 2014 war somit abzuweisen.

#### **Kraftfahrzeugsteuer:**

§ 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 lautet: Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Steuerschuldner ist gemäß § 3 Z 2 KfzStG 1992 die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. Mit Erkenntnis vom 17.10.2012, 2010/16/0218, bestätigte der VwGH konkludent, dass für das Entstehen der Steuerpflicht nicht bereits die Einbringung in das Bundesgebiet, sondern der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist entscheidend ist. Die Steuerschuld kann somit frühestens ab 24.05.2014 entstanden sein. Den gesetzlichen Bestimmungen kann kein konkreter Entstehungszeitpunkt entnommen werden. Weshalb § 4 BAO heranzuziehen ist, der normiert, dass der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Was hier nach Ablauf des Monats bedeutet, wobei man davon ausgehen kann, dass die Fahrten die Frist bis zum 23.04.2014 immer wieder neu beginnen ließen. Ab 24.04.2014 unterbrechen diese Fahrten die Monatsfrist nicht mehr und die widerrechtliche Verwendung setzt daher ab 24.05.2014 ein. Im Gegensatz zum NoVAG gibt es keine gesetzliche Rückwirkungsfiktion. Gemäß § 4 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 beginnt die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit dem Beginn des Kalendermonats, indem die Verwendung einsetzt.

#### **KFZ-Steuer 04/2014 bis 12/2014**

Das Finanzamt hat am 17.02.2017 einen Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014 erlassen und die Kraftfahrzeugsteuer mit € 490,05 festgesetzt.

Aufgrund der voranstehenden Ausführungen ergibt sich jedoch, dass für den April 2014 keine Kfz-Steuerschuld bestand. Die monatliche Berechnung betrug bei der Festsetzung € 54,45. Die Kraftfahrzeugsteuer beträgt daher für den Zeitraum 04-12/2014 € 435,60 und umfasst somit nur die Monate Mai bis Dezember 2014. Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 04-12/2014 war somit teilweise Folge zu geben und die KFZ-Steuer geändert festzusetzen.

## **KFZ-Steuer 01/2016 bis 12/2016**

Gem. § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten.

Bis zum 31. März des darauffolgenden Kalenderjahres hat er für das abgelaufene Kalenderjahr dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabenbetrag hat den im Abs. 3 genannten Fälligkeitstag (§ 6 Abs. 4 KfzStG 1992).

Wurde keine Kfz-Steuer abgeführt, kommt eine Vorschreibung durch das Finanzamt nur in den in § 201 BAO geregelten Fällen in Betracht. Diese Vorschrift lautete in der 2012 gültigen Fassung:

*(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*

*(2) Die Festsetzung kann erfolgen,*

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*
- 4. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 20/2009)*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

*(3) ...*

*(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.*

Voraussetzung für die Festsetzung ist damit eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen, den selbst berechneten Betrag dem Finanzamt bekannt zu geben (z.B. „Erklärung“). Eine derartige Erklärungsverpflichtung schreibt § 6 Abs 4 KfzStG vor.

Da diese bis spätestens 31. März des Folgejahres einzureichen ist, ist eine Festsetzung gem. § 201 BAO durch das Finanzamt erst dann zulässig, wenn diese Frist ungenutzt verstrichen ist.

Damit war die Festsetzung von Kfz-Steuer für 2016 frühestens am 1. April 2017 zulässig. Da der hier bekämpften Bescheid für 01/2016 bis 12/2016 schon am 17.02.2017 und

damit vor der gesetzlichen Zulässigkeit erlassen wurde, ist er rechtswidrig und war aufzuheben.

Wurde die Kfz-Steuer zwischenzeitig in richtiger Höhe einbezahlt, besteht kein weiterer Bedarf für einen Abgabenbescheid. Erfolgte dies nicht, wäre das Finanzamt nun (nach Ablauf des 31. März 2016) nicht daran gehindert, eine entsprechende Festsetzung durchzuführen. Res iudicata könnte dem nach der Aufhebung des Bescheides nicht entgegen gehalten werden. (vgl. BFG 3.4.2014, RV/6100464/2013).

Doppelbesteuerung:

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde zur Begründung eine Stellungnahme des Hauptzollamt Ort über die Kraftfahrzeugsteuerpflicht in Deutschland beibringt, so ist dazu festzuhalten: Ist der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG iVm § 82 Abs 8 KFG 1967 erfüllt und liegt somit eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeugs in Österreich vor, so fällt die Besteuerungshoheit alleine Österreich zu. Daran kann auch die freiwillige Entscheidung des Beschwerdeführers, sein Fahrzeug in Deutschland zuzulassen und dort Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, nichts ändern.

Der Beschwerdeführer legte nicht überzeugend dar, weshalb er mangels eines benutzten Wohnsitzes und einer tatsächlichen dauerhaften Nutzung in Deutschland gezwungen gewesen sein soll, das Fahrzeug für den Streitzeitraum (auch) in Deutschland zuzulassen. Eine allfällige steuerliche Doppelbelastung hat er sich deshalb selbst zuzuschreiben.

### **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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, da die relevanten Rechtsfragen Deckung in der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes finden.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juni 2018