

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache Ing. Bf., inXY, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck (StNr. XXX/XXX-XX) vom 3. August 2011 und 7. September 2011, betreffend Normverbrauchsabgabe 2008 (Fahrzeug Fahrzeug2), Normverbrauchsabgabe 11/2009 (Fahrzeug Fahrzeug1), Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010, 01-06/2011 (Fahrzeug Fahrzeug2) sowie Kraftfahrzeugsteuer 12/2009, 01-12/2010, 01-06/2011 (Fahrzeug Fahrzeug1) zu Recht erkannt:

- Die Bescheide betreffend **Normverbrauchsabgabe 2008** (Fahrzeug Fahrzeug2) sowie **Normverbrauchsabgabe 11/2009** (Fahrzeug Fahrzeug1) werden aufgehoben.
- Die Beschwerde betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2008, 01-12/2009 sowie 01-12/2010** (Fahrzeug Fahrzeug2) wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.
- Der Bescheid betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 12/2009** (Fahrzeug Fahrzeug1) wird aufgehoben.
- Der Spruch des Bescheides betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2010** (Fahrzeug Fahrzeug1) wird dahingehend abgeändert, als Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 04-12/2010 in Höhe von 436,80 € festgesetzt wird.
- Der Spruch des Bescheides betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2011** hinsichtlich des Fahrzeuges Fahrzeug1 wird dahingehend abgeändert, als Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-06/2011 in Höhe von 218,40 € festgesetzt wird.
- Die Beschwerde betreffend **Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2011** hinsichtlich des Fahrzeuges Fahrzeug2 wird als unbegründet abgewiesen. Die Höhe der festgesetzten Abgabe (259,20 €) bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Nachschau vom 20. Dezember 2010

Im Zuge einer Nachschau hielt das ermittelnde Organ Folgendes niederschriftlich fest:

1.1 Fahrzeug1

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) habe das Fahrzeug Fahrzeug1 2,2 DI-D Instyle (Baujahr 03/2008) mit ausländischem Kennzeichen im Inland verwendet. Es sei daher Normverbrauchsabgabe mit Erwerb 20.11.2009 und Kraftfahrzeugsteuer ab Dezember 2009 vorzuschreiben. Als Bemessungsgrundlage diene der Durchschnittswert laut Eurotax (24.456,50 €). Laut dem vom Bf. übermittelten Beleg (Kontoauszug Bank1: „Überweisung vom 20.11., Empfänger: *Fahrzeughändler GmbH*, Verwendungszweck: *RG 243413, KdNr. xxx*“) sei am 20.11.2009 eine Zahlung an einen ausländischen Händler durch den Bf. iHv 23.932,77 € erfolgt.

- Berechnung der NoVA 11/2009: $24.456,50 \times 11\% = 2.690,22 \text{ €}$
- Berechnung der KfzSt: $115 \text{ kw} - 24 \text{ kw} = 91 \text{ kw} \times 0,60 = 54,60 \text{ p.M.}$; Dezember 2009: 54,60 €, 2010: 655,20 € und 01-06/2011: 327,60 €; Summe: 1.037,40 €

1.2 Fahrzeug2 Cabrio

Der Bf. habe auch dieses Fahrzeug (Baujahr 1998) mit ausländischem Kennzeichen im Inland verwendet. Die Vorschreibung der Normverbrauchsabgabe erfolge mit 01.01.2008, der Kraftfahrzeugsteuer ab 2008. Als Bemessungsgrundlage diene der Eurotax Verkaufswert zum Zeitpunkt der Vorschreibung. Für dieses Fahrzeug habe kein Zahlungsbeleg vorgelegt werden können, jedoch sei das Fahrzeug wie auch der Mitsubishi auf eine Frau B in Deutschland zugelassen.

Beide Fahrzeuge würden ausschließlich in Österreich bewegt werden. Beim Fahrzeug Fahrzeug2 könne mangels beigebrachter Unterlagen der ausschließliche Gebrauch im Inland mit dem Jahr 2008 angenommen werden.

- Berechnung der NoVA 01/2008: $5.105,- \times 11\% = 561,55 \text{ €}$
- Berechnung der KfzSt: $96 \text{ kw} - 24 \text{ kw} = 72 \text{ kw} \times 0,60 = 43,20 \text{ p.M.}$, 2008: 518,40 €, 2009: 518,40 €, 2010: 518,40 € und 01-06/2011: 259,20 €; Summe: 1.814,40 €

1.3 Im Arbeitsbogen befinden sich folgende Unterlagen:

- **Kaufvertrag:** „Verkäufer: *A B, inStadtDeutschland*; Käufer: *Lebensgefährtin, inStadtÖsterreich*; Der Verkäufer verkauft und übergibt folgendes Kraftfahrzeug: *PKW SUV, Fahrzeug1, (...), Baujahr: 2009, Kaufpreis: 17.500 €.*“

- **Fotos Renault Espace** (Kennzeichen: Deutschland1; Aufnahme vom 21.10.2010), mit der handschriftlichen Bemerkung, dass das Fahrzeug nun auf Lebensgefährtin unter dem inländischen Kennzeichen Österreich1 angemeldet und dieses ein Wechselkennzeichen zum LKW Mercedes Sprinter sei. Das Kennzeichen gehöre zum Fahrzeug Fahrzeug2.
- **Aktenvermerk** (ohne Datumsangabe, ohne Angabe des Verfassers): Das Kennzeichen Deutschland1 sei für einen roten Fahrzeug2 ausgegeben worden. Das Fahrzeug stehe ohne Kennzeichentafel in der Halle. Ein Wechselkennzeichen gebe es nicht in Deutschland. Zulassungsbesitzerin sei AB (geb. C) in S, wohnhaft in inStadtDeutschland. Am 15.10.2010 habe sich das Kennzeichen Deutschland1 auf dem Fahrzeug Mercedes Sprinter befunden.
- **Lichtbildbeilage der Polizeiinspektion** in Z vom 28.10.2010 zu GZ. yyy, betreffend Sachbeschädigung (eingedellte Motorhaube und Kotflügel, zerbrochene Kunststoffstoßstange; Täter unbekannt) des Fahrzeuges Fahrzeug2.

2. Niederschrift vom 18. Mai 2011

Anlässlich einer Vorladung beim Finanzamt am 18.05.2011 antwortete der steuerliche Vertreter des Bf. auf die Frage, in welchem Zusammenhang der Bf. mit Frau B stehe, dass diese das Fahrzeug Fahrzeug1 gekauft habe und der Bf. damit umher fahre. Das Fahrzeug habe eine ausländische Zulassungsbesitzerin und sei im Inland nicht zugelassen. Genutzt werde es im Inland. Frau Lebensgefährtin habe es jetzt herausgekauft (Vorlage des undatierten Kaufvertrages). Dafür sei damals ein Betrag iHv 23.932 € bezahlt worden. Vom Fahrzeug Fahrzeug2 Cabrio höre er zum ersten Mal, dies sei ihm neu.

3. Aktenvermerke der belangten Behörde vom 22. und 23. Dezember 2010

3.1 Im Aktenvermerk vom 22.12.2010 hielt die belangte Behörde den Inhalt eines Telefongespräches mit Herrn Z (Polizei xx) fest. Der rote Fahrzeug2 würde bei der Firma Autowerkstatt in KK stehen.

3.2 Herr H von der Firma Autowerkstatt teilte der belangten Behörde am 23.12.2010 mit, dass das Fahrzeug bereits repariert sei und nächste Woche abgeholt werde. Es handle sich um einen Versicherungsfall. Die Versicherung habe das Geld an Frau B ausbezahlt. Der Bf. habe 3.000 € in bar an die Firma Autowerkstatt für die Reparatur gezahlt, ansonsten wäre das Fahrzeug nicht repariert worden.

4. Bescheide vom 3. August 2011

Mit Bescheiden vom 03.08.2011 setzte die belangte Behörde folgende Abgaben fest:

4.1 Fahrzeug PKW Fahrzeug2 Cabrio: Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 2008 iHv 561,55 €. Begründend wird angeführt, dass *„die Vorschreibung (..) aufgrund der h.o. Aktenlage, wonach Sie das o.g. Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland benutzten“*, erfolgt sei.

4.2 Fahrzeug PKW Fahrzeug1: Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 11/2009 iHv 2.690,22 €. Begründend wird angeführt, dass *„die Vorschreibung (..) aufgrund der h.o.“*

Aktenlage, wonach Sie das o.g. Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland benutzen“, erfolgt sei.

4.3 Fahrzeug PKW Fahrzeug2 Cabrio: Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2008, 01-12/2009 sowie 01-12/2010 in Höhe von jeweils 518,40 €. Begründend wird angeführt, dass der Bf. dieses Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland verwendet habe.

4.4 Fahrzeug PKW Fahrzeug1: Kraftfahrzeugsteuer für den Monat 12/2009 iHv 54,60 € und 01-12/2010 iHv 655,20 €. Begründend wird angeführt, dass der Bf. dieses Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland verwendet habe.

5. Berufung vom 8. September 2011

5.1 Normverbrauchsabgabe PKW Fahrzeug2 Cabrio:

Die Entstehung des Abgabensanspruches könne nicht im „*Zeitraum: 2008*“ liegen. Der Bescheid sei daher rechtswidrig.

5.2 Normverbrauchsabgabe PKW Fahrzeug1:

Grundsätzlich werde der Abgabepflicht nicht entgegengetreten. Allerdings habe das Finanzamt nicht beachtet, dass es für dieses Fahrzeug unter der Steuernummer 53-fff bereits am 28.06.2011 zu einer Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 06/2011 gekommen sei. Sollte das Finanzamt daher bei der nunmehrigen Festsetzung bleiben wollen, müsste es zuvor den Bescheid zur Steuernummer 53-fff von Amts wegen aufheben.

5.3 Kraftfahrzeugsteuer

Das Finanzamt sehe die Tatbestandsverwirklichung betreffend Kraftfahrzeugsteuer offenbar in § 1 Abs 1 Z 2 KfzStG 1992. Dabei sei allerdings zu beachten, dass gemäß § 6 Abs 5 KfzStG der Steuerschuldner (§ 3 Z 2 KfzStG), für ein in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenes Kraftfahrzeug, das auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet wird, beim Grenzübertritt dem Zollamt, wenn ein Zollamt nicht vorhanden sei, innerhalb von 24 Stunden nach Grenzübertritt einem anderen Zollamt, den Beginn der inländischen Steuerpflicht bekanntzugeben habe, worauf das Zollamt die Steuer zu erheben habe und gemäß § 7 Abs 3 KfzStG auch für das gesamte Verfahren für die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer zuständig bleibe. Somit sei das Finanzamt für die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer ebenso unzuständig wie für das gegenständliche Berufungsverfahren.

Die angefochtenen Bescheide seien daher ersatzlos aufzuheben.

6. Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2011 vom 7. September 2011

Mit Bescheid vom 07.09.2011 setzte die belangte Behörde die Kraftfahrzeugsteuer für beide Fahrzeuge (Fahrzeug1 und Fahrzeug2 Cabrio) für die Monate 01-06/2011

iHv 586,80 € fest. Begründend führte die belangte Behörde aus, die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung unterblieben sei.

Nach Aktenlage habe der Bf. die Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen im Inland verwendet. Es ergebe sich eine Kraftfahrzeugsteuer iHv 97,80 € pro Monat (Fahrzeug1: 54,60 €, Fahrzeug2 Cabrio: 43,20 €).

7. Berufung vom 12. Oktober 2011

In der Berufung vom 12.10.2011 wiederholte der Bf. seine Argumente betreffend Unzuständigkeit der Behörde (siehe Pkt. 5.3). Im Vorlagebericht vom 04.10.2011 habe das Finanzamt entgegengehalten, dass eine Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen anderes besage. Die in der Begründung der angefochtenen Bescheide wiedergegebene Meinung des Ministeriums negiere die Tatsache, dass die Fahrzeuge „in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen“ seien bzw gewesen seien.

Dazu komme, dass der Bf. das Fahrzeug Fahrzeug2 Cabrio seinerzeit typisieren haben lassen wollen, was aber daran gescheitert sei, dass es „tiefer“ gelegen sei und nur 9 cm Bodenfreiheit gehabt habe, was in Deutschland legal sei, nicht aber in Österreich. Ein Herr von der oberösterreichischen Landesregierung habe ihm daraufhin geraten, das Fahrzeug in Deutschland gemeldet zu lassen. Der Bf. habe das Fahrzeug in Österreich ohnehin immer auf Wechselkennzeichen laufen lassen wollen. Im Herbst 2010 sei das Auto dann wieder außer Landes gekommen.

Daraus ergebe sich insbesondere auch, dass das Fahrzeug Fahrzeug2 Cabrio im Zeitraum von 01.01.2011 bis zum 30.06.2011 gar nicht auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet worden sei.

8. Vorlage der Berufungen

Die Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Ergänzend führte die belangte Behörde aus:

- **Normverbrauchsabgabe Fahrzeug2 Cabrio:** Mangels Angaben des Bf. sei das Finanzamt vom Jahr 2008 als Zeitraum ausgegangen. Sollte sich ergeben, dass die Abgabepflicht bereits früher eingetreten sei, wäre auch für die früheren Zeiträume, soweit noch nicht verjährt, Kraftfahrzeugsteuerpflicht gegeben.
- **Normverbrauchsabgabe Mitsubishi:** Der Bf. habe den Kaufpreis für dieses Fahrzeug am 20.11.2009 von seinem Konto überwiesen. Er habe es daher gekauft. Die in der Berufung angeführte Festsetzung vom 28.06.2011 betreffe nicht diesen Erwerbsvorgang, sondern den Verkauf des Fahrzeuges von A B an Lebensgefährtin . Es handle sich somit um zwei verschiedene Erwerbsvorgänge, wobei der steuerliche Vertreter den zweiten Vorgang selbst erklärt habe.
- **Kraftfahrzeugsteuer:** Der Richtlinie des BMF könne unter Pkt. 5 u.a. Folgendes entnommen werden: Für die Erhebung der Steuer seien die Finanzämter zuständig.

- **Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2011:** Laut Gespräch mit Herrn Z, Polizei xx (Aktenvermerk vom 22.10.2010) habe sich das Fahrzeug Fahrzeug2 Ende Dezember 2010 noch in Österreich befunden (beim Autohaus Autowerkstatt in KK zur Reparatur). Laut Berufung sei das Fahrzeug jedoch bereits im Herbst 2010 außer Landes gebracht worden. Diese Behauptung sei durch die Feststellungen der Polizei xx widerlegt und es sei kein Nachweis für ein späteres Außer-Landes-Bringen erbracht worden.

9. Vorhalt vom 9. Juni 2015 an das Finanzamt

9.1 Mit Vorhalt vom 09.06.2015 ersuchte die Richterin um Beantwortung folgender Fragen:

„Fahrzeug2 Cabrio (Deutschland1)

In welchem Monat/Jahr wurde das Fahrzeug auf A B unter dem Kennzeichen Deutschland1 in Deutschland zugelassen? Auf wen ist das Fahrzeug derzeit in Deutschland angemeldet? Wurde es zwischenzeitig abgemeldet? Gibt es inländische polizeiliche Straftaten (Geschwindigkeitsübertretungen, etc.) zu diesem Kennzeichen?

Im Akt befindet sich nur die Lichtbildbeilage zum polizeilichen Akt GZ. yyy. Sofern es entscheidungserheblich erscheint, wird um Vorlage einer Abschrift des gesamten Polizeiberichtes ersucht.

In den Akten (Arbeitsbogen, Seite 94) befindet sich ein Aktenvermerk, aus dem hervorgeht, dass das Fahrzeug Fahrzeug2 ohne Kennzeichen „in der Halle“ steht. Um welche Halle handelt es sich dabei? Wer war Verfasser dieses Aktenvermerks?

Im Akt befindet sich ein Foto (aufgenommen am 21.10.2010) eines Renault Espace, auf dem das Kennzeichen Deutschland1 montiert ist. Wo wurde dieses Foto aufgenommen? Wann wurde dieses Fahrzeug auf Lebensgefährtin unter dem inländischen Kennzeichen Österreich1 zugelassen? Um Übermittlung eines diesbezüglichen Ausdruckes aus dem Kfz-Zentralregister wird gebeten.

Das Kennzeichen Österreich1 wurde als Wechselkennzeichen für das Fahrzeug Mercedes Sprinter verwendet. Um Übermittlung eines Ausdruckes aus dem Kfz-Zentralregister wird ersucht.

Auf Grund welcher konkreten Hinweise schließt das Finanzamt auf eine Einbringung des Fahrzeuges ins Inland bzw Verwendung im Inland im bzw ab Jänner 2008?

Fahrzeug1 (Deutschland2)

Wann wurde das Fahrzeug auf A B unter dem Kennzeichen Deutschland2 in Deutschland zugelassen? Wann erfolgte die Abmeldung? Um Übermittlung eines Ausdruckes aus dem Kfz-Zentralregister wird ersucht.

Der Bf. behauptet, dass für das Fahrzeug bereits NoVA entrichtet wurde. Wurde die Abgabe zweimal festgesetzt?“

9.2 In Beantwortung des Vorhaltes legte die belangte Behörde folgende Unterlagen vor:

- **Erklärung über die Normverbrauchsabgabe Lebensgefährtin vom 28.06.2011:** Tag des Erwerbs des Fahrzeuges Fahrzeug1 (FgNr. ggg) am 29.04.2011, Km-Stand im Zeitpunkt des Erwerbs: 39.000, Bj.: 2010; Bemessungsgrundlage: 17.500,- €; NoVA: 3.570,- €; Entrichtung der Abgabe: 28.06.2011.
- **Kaufvertrag zwischen Lebensgefährtin und A B vom 29.04.2011(Fahrzeug1):** diese Vertragskopie ist identisch mit jener im Arbeitsbogen (siehe Pkt. 1.3). Ein Unterschied besteht allerdings darin, dass dieses Exemplar mit einem Datum (29.04.2011) versehen wurde.
- **Gebrauchtwagenbewertung Fahrzeug1** der Firma OO GmbH/Laakirchen vom 16.05.2011: Restwert iHv 16.075,- €. Dabei ging der Gutachter von einem Baujahr 03/2008 aus.
- **Datenauszug aus Genehmigungsdatenbank** vom 02.05.2011 (ausgestellt von der Denzel Autoimport GmbH anlässlich des Imports des gebrauchten Fahrzeug1 nach Österreich): Das Fahrzeug wurde am 14.04.2010 unter dem Kennzeichen Deutschland2 erstmalig in Deutschland zugelassen.
- **Zulassungsbescheinigung Teil II** vom 14.04.2010: ausgestellt vom Landratsamt Regensburg, Deutschland, Kfz-Zulassungsbehörde für das Fahrzeug Fahrzeug1 (Kennzeichen: Deutschland2; FgNr. ggg). Die Zulassungsbescheinigung wurde auf Antrag am 14.04.2010 auf B A im Rahmen der Neuzulassung für das eingeführte Neufahrzeug ausgestellt.
- **Fahrzeug- und Halteranfrage** vom 16.06.2015: Das Fahrzeug Fahrzeug2 Cabrio sei seit 07.05.2002 unter dem Kennzeichen Deutschland1 auf B A zugelassen. Am 16.01.2012 sei die Außerbetriebsetzung des Fahrzeuges nach § 14 Abs 1 Fahrzeug-Zulassungsverordnung (FZV) erfolgt.
- **Fahrzeug- und Halteranfrage** vom 16.06.2015: Das Fahrzeug Fahrzeug1 (Kennzeichen Deutschland2) sei seit 14.04.2010 auf A B zugelassen. Am 27.04.2011 sei die Außerbetriebsetzung des Fahrzeuges nach § 14 Abs 1 FVZ erfolgt.
- **Anzeigen der OÖ Landesverkehrsabteilung:** Am 05.03.2010 wurde mit dem Fahrzeug Fahrzeug2 Cabrio (Kennzeichen Deutschland1) in Fahrtrichtung Sattledt eine Geschwindigkeitsübertretung begangen und zur Anzeige gebracht. Am 09.03.2010 wurde mit demselben Fahrzeug erneut eine Geschwindigkeitsübertretung (Fahrtrichtung Altheim) begangen und zur Anzeige gebracht.
- **Abschlussbericht der Polizeiinspektion inZ** vom 04.11.2010 (GZ. yyy), betreffend der am 23.10.2010 in Oberhehenfeld/Schörfling vorgefallenen Beschädigung des Fahrzeuges Fahrzeug2 Cabrio (Kennzeichen Deutschland1)
- **Aussage des ZeugeQ** (ohne Datumsangabe, ohne Unterschrift): Dieser sei im Oktober/ November 2009 mit dem Bf. nach Deutschland (etwa 40 km von Ingolstadt entfernt) gefahren. In der Nähe habe sich der Flugplatz Bubenland befunden. Der Bf. habe dort vom Autohaus Fahrzeughändler1 (Mitsubishi-Händler) einen ganz neuen Fahrzeug1 (12 km am Tacho) zum Preis von ca. 28.000 € gekauft. Er habe soeben erfahren, dass dieses Fahrzeug auf eine A B angemeldet sei und das Kennzeichen Deutschland2 führe. Er kenne diese Person nicht, was der Bf. hier gemacht habe, sei ihm rätselhaft, weil er

das Auto gekauft habe. Offensichtlich wollte er sich dadurch die NoVA ersparen. Auch der Fahrzeug2 gehöre dem Bf.

• **Auszug aus dem Kfz-Zentralregister:**

Fahrzeug Renault Espace: wurde am 18.11.2002 auf die TT GmbH/inZ, unter dem Kennzeichen Österreich2 zugelassen und am 09.02.2010 abgemeldet. Dieses Fahrzeug wurde am 09.02.2010 auf Lebensgefährtin, unter dem Kennzeichen Österreich1 wieder angemeldet. Diese Zulassung war zum Abfragedatum (17.10.2010) noch aufrecht.

Fahrzeug LKW Mercedes Benz Sprinter C-N1: wurde am 18.06.2010 auf Lebensgefährtin, unter dem Kennzeichen Österreich1 (Wechselkennzeichen zu Renault Espace) zugelassen. Auch diese Zulassung war zum Abfragedatum (17.10.2010) noch aufrecht.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden dem steuerlichen Vertreter des Bf. zur Kenntnis gebracht.

10. Vorhalt vom 9. Oktober 2015 an den Bf.

10.1 Mit Vorhalt vom 09.10.2015 ersuchte die Richterin um Beantwortung folgender Fragen:

„Die streitgegenständlichen Fahrzeuge waren in Deutschland auf Frau A B zugelassen. Nach Aktenlage wurden diese Fahrzeuge ausschließlich von Ihnen verwendet.

Auf welcher vertraglichen Grundlage basiert diese Gebrauchsüberlassung? In welcher Beziehung standen Sie zu Frau B?

Im Akt befindet sich ein Kontoauszug der Bank1 vom 01.12.2009 (Kontoinhaber: Ing. Bf.) aus dem hervorgeht, dass am 20.11.2009 ein Betrag von 23.932,77 € an die Firma Fahrzeughändler GmbH (Verwendungszweck: RG 243413, KdNr. xxx) überwiesen wurde. Der Niederschrift vom 18.05.2011 ist zu entnehmen, dass diese Geldsumme für die Anschaffung des Fahrzeug1 bezahlt worden sei.

Obwohl das Fahrzeug im November 2009 erworben wurde, erfolgte die Anmeldung des Fahrzeuges in Deutschland unter dem Kennzeichen Deutschland2 erst im April 2010. Weshalb? Um Übermittlung der Rechnung Nr. 243413 wird ersucht.“

10.2 Der steuerliche Vertreter des Bf. teilte der Richterin am 3. November 2015 telefonisch mit, dass eine Beantwortung nicht erfolgen wird. Frau B dürfte eine Art Strohfrau gewesen sein.

11. Mit Schriftsatz vom 17.11.2015 verzichtete der Bf. auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

12. Übergangsbestimmungen

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der

mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

II. Der Entscheidung zu Grunde gelegter Sachverhalt/Beweiswürdigung

13. Der Bf. hatte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seinen Hauptwohnsitz und auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich. Das ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister, aus seiner privaten (Lebensgemeinschaft mit gemeinsamem Kind im Inland) und aus seiner beruflichen (Geschäftsführer der Firma LL GmbH bis 06.10.2010, Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit sowie von Arbeitslosengeld) Lebenssituation.

14. Nachstehend angeführte Fahrzeuge wurden vom Bf. in das Bundesgebiet eingebracht sowie von ihm im Inland verwendet. Diese Feststellung steht hinsichtlich des Fahrzeug1 außer Streit (siehe Pkt. 2). Bezüglich des Fahrzeug2 ergibt sich dies u.a. aus den Berufungsausführungen (siehe Pkt. 7), den Geschwindigkeitsübertretungen (siehe Pkt. 9.2) und aus den im Ermittlungsverfahren vorgelegten Unterlagen (siehe Pkt. 1.3, 3 und 9.2), welche dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnisnahme übermittelt wurden und unbeeinträchtigt blieben.

Beide Fahrzeuge wurden auf A B in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Wer diese Person ist und in welcher Beziehung sie zum Bf. stand, konnte nicht eruiert werden (siehe Pkt. 10). Auf Grund der Feststellung, dass die Verwendung beider Fahrzeuge ausschließlich oder nahezu ausschließlich durch den Bf. erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass die kraftfahrrechtliche Zulassung in Deutschland auf A B lediglich zum Schein erfolgt ist und der Bf. als Verwender und Halter beider Fahrzeuge anzusehen ist.

15. PKW Fahrzeug2 Cabrio (Deutschland1)

15.1 Dieses Fahrzeug (Baujahr 1998) wurde am 7. Mai 2002 auf A B, inStadtDeutschland, in Deutschland unter dem Kennzeichen Deutschland1 zum Verkehr zugelassen.

15.2 Für die Annahme der belangten Behörde, das Fahrzeug sei im bzw ab Jänner 2008 in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet worden, finden sich keine Anhaltspunkte. Da das Fahrzeug vom Zeitpunkt der Zulassung an (nahezu) ausschließlich vom Bf. verwendet wurde, ist vielmehr anzunehmen, dass eine widerrechtliche Verwendung schon viel früher, nämlich bereits im Mai 2002, begonnen hat.

15.3 Der Behauptung des Bf., das Fahrzeug befinde sich seit Herbst 2010 nicht mehr in Österreich, ist entgegen zu halten, dass dieses laut Polizeibericht vom 28. Oktober 2010 von unbekannten Tätern in der Nacht von 23. auf 24. Oktober 2010 beschädigt wurde und sich laut Aktenvermerk (siehe Pkt. 3.2) am 22. Dezember 2010 noch bei der Firma Autowerkstatt in KK zur Reparatur befunden hat. Das Fahrzeug war somit bis Ende Dezember 2010 nachweislich in Österreich stationiert.

Am 16. Jänner 2012 wurde das Fahrzeug, welches bis zu diesem Zeitpunkt auf A B zugelassen war, in Deutschland vom Verkehr abgemeldet. Auf Grund der Feststellung, dass das Fahrzeug nachweislich vom Bf. (und nicht von A B) im Inland verwendet wurde, ist prima facie davon auszugehen, dass diese Verwendung bis zur Abmeldung im Jänner 2012 andauert hat und daher auch zwischen 01.01. und 31.12.2011 nicht außer Landes gebracht wurde.

15.4. Im Akt befindet sich eine Aufnahme eines Renault Espace vom 21. Oktober 2010, welcher am Heck einen Werbeaufdruck der Firma MM aufweist. Dieses Fahrzeug wurde am 09. Februar 2010 auf die Lebensgefährtin des Bf. (Lebensgefährtin) unter dem inländischen Kennzeichen Österreich¹ zugelassen. Zuvor war es unter dem Kennzeichen Österreich² auf die TT GmbH angemeldet. Das Kennzeichen Österreich¹ ist ein Wechselkennzeichen, welches auch dem LKW Mercedes Sprinter (Zulassung vom 18. Juni 2010 auf Lebensgefährtin) zugeteilt wurde.

Zum Zeitpunkt der Fotoaufnahme (21.10.2010) war auf dem Renault Espace das deutsche Kennzeichen des Fahrzeug² Cabrios (Deutschland¹) montiert, obwohl der Renault zu diesem Zeitpunkt in Österreich zum Verkehr zugelassen war (Österreich¹). Darüber hinaus steht fest, dass dieses deutsche Kennzeichen auch für den LKW Mercedes Sprinter verwendet wurde (siehe Pkt. 1.3). Da es sich bei dem Kennzeichen Österreich¹ um ein Wechselkennzeichen handelt, ist anzunehmen, dass das deutsche Kennzeichen behelfsweise montiert wurde, um im Bedarfsfall beide Fahrzeuge (Renault Espace und LKW Mercedes Sprinter) gleichzeitig verwenden zu können.

16. PKW Fahrzeug¹ (Deutschland²)

16.1 Das Fahrzeug (FGStNr. ggg) wurde am 14. April 2010 auf A B in Deutschland erstmalig unter dem Kennzeichen Deutschland² zugelassen (siehe Pkt. 9.2). Die Annahme der belangten Behörde, das Fahrzeug habe das Baujahr 03/2008 (siehe Pkt. 1.1) steht somit im Widerspruch zur Aktenlage.

16.2 Aus dem vorliegenden Auszug des Bankkontos des Bf. ist die Zahlung eines Betrages iHv 23.932,77 € per 20.11.2009 an die Fahrzeughändler GmbH (Verwendungszweck: RG 243413, KdNr xxx) ersichtlich. Der steuerliche Vertreter des Bf. bestätigte am 18.05.2011 niederschriftlich, dass ein Betrag in dieser Höhe für das Fahrzeug bezahlt worden ist.

16.3 Obwohl das Fahrzeug bereits im November 2009 erworben wurde, erfolgte die kraftfahrrechtliche Zulassung in Deutschland erst am 14. April 2010. Gründe dafür wurden nicht genannt (siehe Pkt. 10). Für die Annahme der belangten Behörde, das Fahrzeug sei bereits ab November 2009 vom Bf. im Bundesgebiet verwendet worden, liegen keine greifbaren Anhaltspunkte bzw. Beweise vor. Eine Verwendung im Inland kann daher erst ab 14. April 2010 angenommen werden.

16.4 Die kraftfahrrechtliche Abmeldung in Deutschland erfolgte 27. April 2011. A B veräußerte dieses Fahrzeug am 29. April 2011 an die Lebensgefährtin des Bf. (Lebensgefährtin). Aktenkundig ist ein zwischen beiden geschlossener, händisch verfasster und zunächst undatierter Kaufvertrag (siehe Pkt. 1.3, 2. und 9.2). Der Kaufvertrag wurde offensichtlich erst nachträglich mit einem Datum versehen (siehe Pkt. 9.2). Gegenstand dieses Vertrages war der Verkauf des gegenständlichen Fahrzeuges an Lebensgefährtin zu einem Kaufpreis von 17.500 €. Lebensgefährtin erklärte daraufhin für den Zeitraum Juni 2011 Normverbrauchsabgabe und führte diese am 28.06.2011 an das Finanzamt ab.

III. Rechtliche Würdigung

A. Normverbrauchsabgabe 2008 - PKW Fahrzeug2

17. Mit Bescheid vom 03. August 2011 setzte die belangte Behörde betreffend das Fahrzeug Fahrzeug2 Cabrio Normverbrauchsabgabe für den "*Zeitraum: 2008*" fest. Begründend hielt die belangte Behörde fest, dass die Vorschreibung aufgrund der Aktenlage erfolgt sei. Im Vorlageantrag wird diesbezüglich ausgeführt (siehe Pkt. 8), dass die belangte Behörde mangels Angaben des Bf. vom Jahr 2008 als Zeitraum ausgegangen sei.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens konnte festgestellt werden, dass das strittige Fahrzeug bereits im Mai 2002 in Deutschland auf A B zum Verkehr zugelassen wurde und der abgabenrelevante Tatbestand der Verbringung oder Verwendung ins/im Inland durch den Bf. (§ 82 Abs 8 KFG) ebenfalls zu diesem Zeitpunkt erfüllt war. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 2008 war sohin rechtsgrundlos und hätte vielmehr für Juni 2002 erfolgen sollen. Es erübrigt sich somit ein weiteres Eingehen auf die erforderliche, aber fehlende Angabe im Spruch des angefochtenen Bescheides, nämlich in welchem konkreten Monat im Jahr 2008 die Steuerschuld entstanden sein sollte.

18. Fraglich ist allerdings, ob bei einer Änderung des in Monaten anzugebenden Zeitraumes der widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges mit Aufhebung des angefochtenen Festsetzungsbescheides oder mit Abänderung (unter Änderung des Spruches: geänderter Zeitraum und damit verbundene Änderung der Bemessungsgrundlage bzw. der Abgabenhöhe) abzusprechen ist.

Einerseits wird die Meinung vertreten, dass die in § 289 Abs 2 BAO (nunmehr § 279 Abs 1) normierte Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes zwar nicht durch das Beschwerdebegehren, wohl aber durch die „Sache“ begrenzt sei, weshalb eine Entscheidung (Beschwerdevorentscheidung, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) eine Abgabe (für einen anderen Zeitraum) nicht erstmalig vorschreiben dürfe. Der Bescheid sei daher (ersatzlos) aufzuheben, was – mangels entschiedener Sache – einer (erstmaligen) Festsetzung der Abgabe durch das Finanzamt für einen anderen Monatszeitraum nicht entgegenstehe [siehe hierzu bspw UFS 15.10.2013, RV/0927-L/10; 12.03.2013, RV/0090-S/13 (Behandlung der Beschwerde durch Beschluss des VwGH vom 29.04.2013 abgelehnt); 28.01.2011, RV/0503-F/09; BFG 26.09.2014, RV/1100545/2012; 29.10.2014, RV/1100210/2012).

Andererseits herrscht die Auffassung, dass bei unverändert gebliebenen maßgeblichen tatsächlichen Umständen und bei unverändert gebliebener Rechtslage (also lediglich Änderung des maßgeblichen Zeitraumes und der Bemessungsgrundlage), Sachidentität vorliege (zB UFS 11.11.2011, RV/0735-S/09; 08.03.2010, RV/0432-S/09) und der angefochtene Bescheid trotz geändertem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und geänderter Abgabeberechnung nicht aufzuheben, sondern abzuändern sei. Diese Rechtsansicht wurde schließlich auch vom Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 11.09.2014, 2013/16/0156 (zu UFS 17.06.2013, RV/0395-S/10; siehe auch VwGH 29.01.2015, 2014/16/0025: in diesem Fall nahm der Gerichtshof eine Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt iSd § 289 Abs 1 BAO anstelle einer ersatzlosen Aufhebung iSd § 289 Abs 2 BAO an, obwohl dies im Spruch nicht ausdrücklich ausgesprochen wurde) bestätigt.

19. Dem gegenständlichen Beschwerdefall liegt ein im Vergleich zum angefochtenen Bescheid geänderter Sachverhalt zugrunde (Feststellung des Gerichtes auf Grund eines Ermittlungsverfahrens, dass die Einbringung bereits im Jahr 2002 erfolgt ist, während die belangte Behörde ohne konkreten Sachverhaltsfeststellungen eine Entstehung der Steuerschuld im Jahr 2008 angenommen hat), weshalb keine Sachidentität vorliegt.

Daraus folgt, dass einer neuerlichen Festsetzung durch die belangte Behörde zwar nicht das Hindernis der entschiedenen Sache („*res iudicata*“) entgegensteht, wohl aber die von Amts wegen zu beachtenden Verjährungsbestimmungen der BAO.

- Der angefochtene Bescheid war folglich aufzuheben.

B. Normverbrauchsabgabe 11/2009 - Fahrzeug1

20. § 1 NoVAG idF BGBl. I Nr. 24/2007 lautet:

„§ 1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines

Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

.....

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4.

Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Gemeinden Mittelberg und Jungholz.“

§ 7 Abs 1 NoVAG idF BGBl. I Nr. 24/2007 lautet:

„Die Steuerschuld entsteht

1. im Falle der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauches und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist oder der Eigenverbrauch oder die Nutzungsänderung stattgefunden hat,

2. im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 für einen Unternehmer, der Kraftfahrzeuge gewerblich veräußert, mit Ablauf des Kalendermonats dieser Zulassung,

3. in allen anderen Fällen mit dem Tag der Zulassung.“

Mit Erkenntnis vom 21.11.2012 (2010/16/0254) hat der VwGH entschieden, dass sich im Anwendungsbereich des NoVAG idF BGBl. I Nr. 24/2007 (mit Wirksamkeit bis 15. Juni 2010), im Falle des § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG auf Grund fehlender abweichender Regelungen in § 7 NoVAG, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch nach § 4 Abs 1 BAO bestimmt. Demnach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

§ 11 Abs 2 und 3 NoVAG idF BGBl. I Nr 34/2010 lautet:

„Abgabenerhebung

§ 11. (1)

(2) Die Erhebung der Abgabe obliegt in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 2 dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat

nach der Zulassung eine Anmeldung (Fälligkeitstag) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

(3) Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den in den Abs. 1 oder 2 genannten Fälligkeitstag.“

21. Der Bf. hat hinsichtlich der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe grundsätzlich keine Einwendungen. Mit seinen Bedenken bezüglich der Tatsache, dass für dieses Fahrzeug bereits Normverbrauchsabgabe entrichtet wurde, befindet sich der Bf. hingegen aus folgenden Gründen im Recht:

22. Im Erkenntnis vom **29.01.2015** (2014/16/0025) hat der **Verwaltungsgerichtshof** die Auffassung vertreten, dass der Gesetzgeber durch Normierung der Wortfolge „*Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, **ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht***“, zum Ausdruck bringen wollte, dass der Nachweis der Entrichtung einer Normverbrauchsabgabe, welche nach § 1 Z 1 oder § 1 Z 3 erster Satz entstanden wäre, noch bis zur Entscheidung der Abgabenbehörde erbracht werden kann und zwar auch dann, wenn die Entrichtung der Abgabe auf Grund eines **nach** der rechtswidrigen Verwendung gelegenen Vorgangs erfolgt und gegebenenfalls sogar **verschiedene Steuerschuldner** in Betracht kommen. Der Gesetzgeber habe also bewusst eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Bestand und Höhe eines entstandenen Abgabenanspruchs rückwirkend nicht beeinflusst werden kann, geschaffen.

23. Wortwörtlich führte der Gerichtshof hiezu aus:

„Das Entstehen der Steuerschuld zu einem in § 7 NoVAG festgelegten Zeitpunkt setzt jedenfalls voraus, dass der Tatbestand des § 1 NoVAG erfüllt ist.

§ 1 Z 3 NoVAG normiert im ersten Satz, dass die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe unterliegt, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

Die Normverbrauchsabgabe ist eine fahrzeugabhängige Abgabe, welche für Vorgänge im Zusammenhang mit einem Fahrzeug entsteht, wobei es zunächst nicht darauf ankommt, wer als Steuerschuldner angesehen werden könnte (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. November 2012, 2010/16/0254). Dementsprechend soll die Bestimmung des § 1 Z 3 erster Satz NoVAG verhindern, dass eine Steuerschuld nochmals entsteht, wenn sie bereits nach § 1 Z 1 leg. cit. entstanden ist.

§ 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG fingiert Vorgänge als erstmalige Zulassung, die nach § 1 Z 3 erster Satz leg. cit. zur Steuerpflicht führt. Dabei wird auch die Verwendung

eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, der erstmaligen Zulassung gleichgesetzt, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. Eine im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung des § 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG bereits erfolgte Entrichtung der Normverbrauchsabgabe würde nur dem Umstand Rechnung tragen, dass die Normverbrauchsabgabepflicht eben bereits vorher nach § 1 Z 1 leg. cit. entstanden wäre. Eine gesonderte Anführung dieses Umstandes in § 1 Z 3 zweiter Satz wäre daher nicht erforderlich. Dies legt den Schluss nahe, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung "ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht" etwas anderes ausdrücken wollte.

Die Ausdehnung der Fiktion als erstmalige Zulassung auch auf die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, erfolgte durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 122/1999. Diese Änderung wurde auf Grund eines Antrages im Zuge der Vorberatung der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 vorgenommen. Die Materialien dazu (1859 BlgNR, 20. GP) enthalten jedoch keinen Anhaltspunkt, welche Fälle der Halbsatz "ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht" erfassen sollte.

Einerseits ist somit bei im Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung des § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG schon erfolgter Entrichtung der Normverbrauchsabgabe die eine doppelte Abgabenerhebung für dasselbe Fahrzeug verhindernde Ausnahme bereits durch die Gleichstellung dieses Tatbestandes mit § 1 Z 3 erster Satz leg. cit. "sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist" abgedeckt.

Andererseits deutet der Begriff "Nachweis" auf eine verfahrensrechtliche Betrachtung hin.

Gerade die kraftfahrrechtlich rechtswidrige Verwendung von Fahrzeugen im Bundesgebiet (§ 1 Z 3 zweiter Satz zweiter Fall NoVAG) wird häufig vorerst nicht entdeckt. Daher ist es durchaus denkbar, dass ein kraftfahrrechtlich rechtswidrig verwendetes Fahrzeug ins Ausland zurückgebracht und dann später in Österreich geliefert wird, wofür die Normverbrauchsabgabe in der Annahme entrichtet wird, dass sie nach § 1 Z 1 leg. cit. entstünde, oder dass ein kraftfahrrechtlich rechtswidrig verwendetes Fahrzeug ins Ausland zurückgebracht und dann später wieder nach Österreich verbracht und hier zugelassen wird, wofür die Normverbrauchsabgabe in der Annahme entrichtet wird, dass sie nach § 1 Z 3 erster Satz leg. cit. entstünde.

Wird dann später entdeckt, dass die Normverbrauchsabgabe schon früher entstanden wäre, würde das ein Aufrollen des Abgabenvorgangs erfordern, wobei gegebenenfalls verschiedene Steuerschuldner in Betracht kämen. Der Gesetzgeber hat dies anscheinend durch die Fassung des § 1 Z 3 zweiter Satz letzter Halbsatz NoVAG für die fahrzeugabhängige Abgabe verhindern wollen. Es liegt sohin der Schluss nahe, dass der in § 1 Z 3 zweiter Satz letzter Halbsatz NoVAG vorausgesetzte Nachweis der Entrichtung einer Normverbrauchsabgabe, welche nach § 1 Z 1 oder § 1 Z 3 erster Satz entstanden wäre, jedenfalls bis zur Entscheidung der Abgabenbehörde erbracht werden kann, auch

wenn diese Entrichtung auf Grund eines nach der rechtswidrigen Verwendung gelegenen Vorganges erfolgt ist.

Dass die Entrichtung einer solcherart allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt entstandenen Normverbrauchsabgabe mit einem geringeren Betrag erfolgt wäre als er bei Annahme einer früheren Steuerschuldentstehung zu berechnen wäre, nahm der Gesetzgeber anscheinend in Kauf. Im Revisionsfall wird im Übrigen vorgebracht, dass der entrichtete Betrag höher gewesen sei als der im Revisionsfall vom Finanzamt mit Bescheid vom 24. Oktober 2013 festgesetzte.

Die spezielle Wortfolge des § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG schafft somit eine Ausnahme von dem vom Bundesfinanzgericht angeführten Grundsatz, dass Bestand und Höhe eines entstandenen Abgabenanspruchs rückwirkend nicht beeinflusst werden.“

24. In Reaktion auf dieses Erkenntnis erfolgte mit BGBl. I Nr. 118/2015 (Inkrafttreten am 15.08.2015, somit also in casu nicht anzuwenden) eine Klarstellung des Gesetzgebers durch Änderung der Ziffer 3 des § 1 NoVAG und Hinzufügen der Wortfolge „ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in **jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.**“

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErlRV 684 BlgNR 25. GP) hat das Erkenntnis des VwGH vom 29.01.2015 (2014/16/0025) diese Umformulierung erforderlich gemacht, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen zu können. Diese Klarstellung solle der Vermeidung einer ungerechtfertigten Begünstigung längerer unerlaubter Benützung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen in Österreich gegenüber Fahrzeugen dienen, welche korrekt in Österreich zum Verkehr zugelassen und versteuert worden sind.

Der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, nach der die Entrichtung einer Normverbrauchsabgabe, welche nach § 1 Z 1 oder § 1 Z 3 erster Satz entstandenen wäre, noch bis zur Entscheidung der Abgabenbehörde erbracht werden kann und zwar auch dann, wenn die Entrichtung der Abgabe auf Grund eines nach der rechtswidrigen Verwendung gelegenen Vorgangs erfolgt und gegebenenfalls sogar verschiedene Steuerschuldner in Betracht kommen können, tritt der Gesetzgeber nicht entgegen. Normativ geregelt wurde hingegen die Höhe der Abgabe, welche sich jedenfalls auf den Zeitpunkt der erstmaligen widerrechtlichen Verwendung zu beziehen hat.

25. Im gegenständlichen Fall ist die widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges durch den Bf. unbestritten. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe erfolgte daher grundsätzlich zu Recht, wenn auch der Zeitraum der Abgabenfestsetzung (November 2009) zu ändern gewesen wäre (siehe hiezu Pkt. 18).

Allerdings hatte die Zulassungsbesitzerin A B das Fahrzeug am 29. April 2011 an die Lebensgefährtin des Bf. verkauft, welche für den Zeitraum Juni 2011 Normverbrauchsabgabe erklärte und am 28. Juni 2011 auch abführte. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 3. August 2011 setzte die belangte Behörde neuerlich

Normverbrauchsabgabe für dieses Fahrzeug fest, obwohl die Abgabe zu diesem Zeitpunkt bereits entrichtet war. Bescheidadressat war in diesem Fall der Bf. Das bedeutet, dass die fahrzeugabhängige Abgabe für dieses Fahrzeug zweimal entstanden ist.

Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde der in § 1 Z 3 zweiter Satz letzter Halbsatz NoVAG vorausgesetzte Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe, welche nach § 1 Z 3 entstanden ist, erbracht (der Überweisungsbeleg befindet sich im Akt). Dass die Entrichtung der Abgabe auf Grund eines nach der rechtswidrigen Verwendung gelegenen Vorganges erfolgt ist, ist dabei unerheblich. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der in der Erklärung über die Normverbrauchsabgabe ermittelte und entrichtete Abgabebetrag (3.570 €) höher ist als der im Beschwerdefall mit Bescheid vom 03. August 2011 festgesetzte (2.690,22 €).

- Der Bescheid war sohin aufzuheben.

C. Kraftfahrzeugsteuer

26. § 1 Abs 1 KfzStG lautet:

„§ 1. (1) Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen

.....

- 2. in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden;*
- 3. Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).“*

27 . § 1 Abs 1 Z 2 KfzStG normiert zunächst eine Steuerpflicht für Kraftfahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen. Von der Steuerpflicht befreit sind Fahrzeuge von Personen, denen eine Steuerbefreiung auf Grund von Staatsverträgen, Gegenseitigkeitserklärungen oder sonst nach den Grundsätzen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes zukommt oder auf Grund tatsächlich gewährter Gegenseitigkeit zuerkannt wird (§ 2 Abs 1 Z 11 KfzStG).

Für Fahrzeuge, die in Staaten zugelassen sind, für die keine derartigen Abkommen bestehen, entsteht sofort bei Grenzübertritt Steuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 2 leg. cit. (Tagessteuersätze). Dementsprechend sind auch die §§ 4 Abs 1 Z 2, 5 Abs 4, 6 Abs 5 und 7 Abs 3 KfzStG tatbestandsmäßig.

Zwischen Österreich und Deutschland besteht das Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr (BGBl. 170/1959 iVm BGBl. 244/1961). Demnach ist für Kraftfahrzeuge mit deutschen Kennzeichen, welche **vorübergehend** zum privaten Gebrauch nach Österreich eingeführt werden und der Aufenthalt im Inland ein Jahr nach jedem Grenzübertritt nicht überschritten wird, die Steuerfreiheit einzuräumen.

Korrespondierend dazu normiert **§ 79 Kraftfahrzeuggesetz (KFG)**: „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.“

Daraus erhellt, dass sich § 1 Abs 1 Z 2 KfzStG nur auf die vorübergehende Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen im Inland bezieht.

28. Zeigt sich hingegen, dass der Verwender eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen, den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Inland hat und dadurch eine österreichische Zulassungsverpflichtung nach dem KFG gegeben wäre, so ergibt sich die (österreichische) Kraftfahrzeugsteuerpflicht nicht aus § 1 Abs 1 Z 2, sondern aus § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG, worin ausdrücklich auf die kraftfahrrechtlichen Bestimmungen Bezug genommen wird.

§ 82 Abs 8 KFG (idF BGBl. I Nr. 94/2009) lautet:

"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...."

Neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland, muss die Behörde für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs 8 leg. cit. nachweisen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen (der Hauptwohnsitz) des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist dieser Nachweis gelungen, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Dessen Verwendung 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. Durch den Nachweis eines tatsächlichen dauernden Standortes in einem anderen Staat kann diese Vermutung allerdings widerlegt werden.

29. Steuerschuldner ist gemäß **§ 3 Z 2 KfzStG** die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet. Auf den rechtlichen Besitz an dem Fahrzeug kommt es bei der Verwendung dieses Tatbestandes nicht an.

Die **Steuerpflicht** dauert in diesem Fall 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**). 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.

Örtlich zuständig bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges (§ 1 Z 3) ist nach **§ 7 Abs 2 leg. cit.** jenes Finanzamt, welches als erstes Kenntnis davon erlangt.

30. Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich hat. Auch die Verwendung beider Fahrzeuge im Inland ist unbestritten. Ein Gegenbeweis gemäß § 82 Abs 8 KFG wurde nicht erbracht, sodass die widerrechtliche Verwendung nach § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG feststeht und Steuerpflicht besteht.

Der Bf. wendet lediglich die Unzuständigkeit der Behörde ein und vermeint, § 1 Abs 1 Z 2 iVm §§ 6 Abs 5 und 7 Abs 3 KfzStG seien tatbestandsmäßig. Dass dies nicht zutreffend ist, wurde bereits vorstehend unter Pkt. 26ff dargelegt.

31. Fahrzeug Fahrzeug2

Dieses Fahrzeug wurde im Mai 2002 in das Bundesgebiet eingebracht und im Jänner 2012 in Deutschland vom Verkehr abgemeldet. Die belangte Behörde befand sich daher mit der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010 sowie 01-06/2011 im Recht.

- Die Beschwerde gegen diese Bescheide war folglich als unbegründet abzuweisen.

32. Fahrzeug Fahrzeug1

31.1 Dieses Fahrzeug wurde ab April 2010 vom Bf. widerrechtlich in Österreich verwendet. Maßgeblich für den Beginn der Steuerpflicht ist der ungenützte Ablauf der kraftfahrrechtlichen Einmonatsfrist. Die Steuerschuld kann somit frühestens im Mai 2010 entstanden sein. Hinsichtlich des Endes der Steuerschuld ist zu beachten, dass das Fahrzeug im April 2011 in Deutschland vom Verkehr abgemeldet wurde, also danach keine widerrechtliche Verwendung mehr stattfand.

- Der Bescheid betreffend Festsetzung von **Kraftfahrzeugsteuer für den Monat Dezember 2009** war daher aufzuheben.

31.2 Der Steuerschuldner hat gemäß § 6 Abs 3 KfzStG 1992 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. Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum und damit die maßgebliche Abgabe bei der Kfz-Steuer ist somit das **Kalendervierteljahr**. Das KfzStG kennt keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen (§ 201 Abs 4 BAO).

Die Bescheide betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2010 und 01-06/2011 waren somit wie folgt abzuändern:

- **Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die drei Quartale 04-12/2010:** 54,60 € pro Monat (siehe hiezu die unbeeinsprucht gebliebene Berechnung der belangten Behörde, Pkt. 1.1); Mai bis Dezember (8 Monate): **436,80 €** (anstelle von 655,20 €)

- **Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die zwei Quartale 01-06/2011:** 54,60 € pro Monat; Jänner bis April 2011 (4 Monate): **218,40 €** (anstelle von 327,60 €). In diesem Bescheid wurden die Abgaben beider Fahrzeuge gemäß § 201 Abs 4 BAO in einem Bescheid zusammengefasst, sodass insgesamt Kraftfahrzeugsteuer iHv 218,40 € +259,20 € = 477,60 € (anstelle von 586,80 €) festzusetzen war.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

IV. 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 ist das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Die Zuständigkeit für die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer ergibt sich aus dem Gesetz. Es waren somit keine Rechtsfragen zu lösen, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zukommt.

Linz, am 26. November 2015