

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14. November 2013 betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 11-12/2011 und vom 14. November 2013 betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Kontrollmitteilung vom 24. August 2012 wurde die Finanzpolizei über das Ergebnis einer aufgrund eines anonymen Hinweises betreffend einen regelmäßig in A, abgestellten Pkw mit deutschem Kennzeichen vor Ort durchgeführten Zollkontrolle informiert. Daraus geht hervor, dass der Fahrzeughalter zunächst die Auskunft verweigert habe und seine Identität nicht habe preisgeben wollen und die Papiere zur Überprüfung erst übergeben habe, nachdem er auf seine Verpflichtung zur Mitwirkung und eine ansonsten vorliegende Ordnungswidrigkeit gemäß § 51 FinStrG hingewiesen worden sei. Er habe das gegenständliche Fahrzeug (Marke) am 15. Oktober 2011 mit einem Kilometerstand von 57.859 km in C (Deutschland) erworben; es sei unter dem Kennzeichen FN ... auf ihn zugelassen und nach dem Kauf nach Österreich verbracht worden. Da auf dem Kaufvertrag kein Kaufpreis angeführt worden sei, müsste der Wert noch ermittelt werden. Der Fahrzeughalter habe angegeben, nur von Deutschland nach Österreich und danach einmal von A nach B und zurück gefahren zu sein. Bei der Kontrolle sei jedoch ein Kilometerstand von 64.451 km festgestellt worden. Es sei somit nachgewiesen, dass mit dem Fahrzeug seit dem Erwerb am 15. Oktober 2011 6.592 Km zurückgelegt worden seien. Auf die Frage, warum er zuerst ein Lindauer Zollkennzeichen und in der Folge ein

Friedrichshafener Zollkennzeichen benutzt habe, habe der Fahrzeughalter angegeben, dass er zur Überführung des Fahrzeuges nach Österreich ein deutsches gelbes befristetes Kennzeichen (Landkreis C) verwendet habe. Das Lindauer Zollkennzeichen habe er benutzt, weil es einige Monate gültig gewesen sei. Als es ausgelaufen sei, habe er das Friedrichshafener Zollkennzeichen erworben. Das Fahrzeug sei damit angemeldet gewesen. Dies habe er gemacht, weil mit dem Verkäufer noch einige Fragen wegen der Reparatur offen gewesen seien, die Radaufhängung hätte noch repariert werden sollen.

2. Nachdem das Fahrzeug bei von der Finanzpolizei am 29. Jänner 2013, am 7. Februar 2013 und am 6. März 2013 durchgeführten Kontrollen vor Ort nicht gesichtet wurde und der Fahrzeughalter einer Vorladung als Auskunftsperson am 2. April 2013 nicht Folge geleistet hatte, wurde er neuerlich als Auskunftsperson vorgeladen.

3. Am 6. Mai 2013 wurde der Fahrzeughalter zum Sachverhalt befragt. Aus der darüber erstellten Niederschrift geht zusammengefasst hervor, dass er das Fahrzeug am 15. Oktober 2011 gekauft habe und damit nach Hamburg gefahren sei, weil er dort Felgen für das Auto gekauft habe. Bei der Rückfahrt habe er gemerkt, dass mit dem Getriebe etwas nicht stimme. Er habe den Verkäufer deshalb angerufen, dieser habe ihm mitgeteilt, dass er das selber anschauen lassen könne oder er bei ihm vorbeikommen könne. Er habe das Auto deshalb in Österreich nicht angemeldet, weil er die Nova nicht zurückerhalten hätte, wenn der Verkäufer das Auto wieder zurückgenommen hätte. Weil es Winter gewesen sei und er nur Sommerreifen auf dem Auto gehabt habe, habe er nicht gleich nach Deutschland fahren können und habe es in der Garage abgestellt. Da er das Auto sowieso als Sommerauto gekauft habe, habe ihn das nicht gestört. Im Sommer 2012 sei er mit dem Fahrzeug gefahren, aber eigentlich nur nach Deutschland wegen dem Schaden. Hier sei er immer wieder kurz gefahren, um zu sehen, wie das Auto funktioniere. Mittlerweile habe er das Geld retour bekommen, das Auto werde repariert. Es gebe deshalb einen zweiten Kaufvertrag, in dem ein geringerer Kaufpreis ausgewiesen sei. Derzeit stehe das Auto in einer Tiefgarage in B, er habe dort von seiner Arbeitgeberin um monatlich 50,00 € einen Parkplatz gemietet. Er habe auch noch ein anderes Auto, das er hauptsächlich beruflich verwende, zudem fahre er auch mit dem Auto seines Vaters.

4. Am 13. Mai 2013 wurde das Fahrzeug, wie am 6. Mai 2013 vereinbart, in der Tiefgarage in B besichtigt. Der Kilometerstand konnte nicht dokumentiert werden, weil der Fahrzeughalter den Schlüssel für das Fahrzeug nicht mitgebracht hatte; es wurde daher ein neuerlicher Besichtigungstermin vereinbart.

5. Im Zuge einer am 26. Juni 2013 durchgeführten Besichtigung wurde ein Kilometerstand von 65.465 km festgestellt. Aus dem darüber erstellten Aktenvermerk geht weiters hervor, dass das Fahrzeug mit einer Plane abgedeckt und ohne Kennzeichen vorgefunden worden sei. Zum Ablesen des Kilometerstandes habe zuerst die im Kofferraum befindliche Batterie angeschlossen werden müssen. Das Fahrzeug habe den Eindruck gemacht, als wäre es länger nicht mehr verwendet worden.

6. Mit Bescheiden vom 14. November 2013 hat das Finanzamt unter Hinweis auf die nicht erfolgte Selbstberechnung Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 325,20 € für die Monate 11-12/2011 und in Höhe von 1.951,20 € für die Monate 1-12/2012 festgesetzt. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass sich das Fahrzeug seit 15. Oktober 2011 im Besitz des als Verwender im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 anzusehenden Abgabepflichtigen befindet und daher ab November 2011 im Inland Kraftfahrzeugsteuerpflicht bestehen.

7. Dagegen hat der Beschwerdeführer mit der Begründung, dass beim Kauf im Jahr 2011 ein 5-Tages-Kennzeichen für die Überstellung von Deutschland nach Österreich ausgestellt worden sei und das Kennzeichen FN nur vom 7. August 2012 bis zum 5. Oktober 2012 und damit 60 Tage gültig gewesen sei, Beschwerde erhoben.

8. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juni 2014 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde nach Wiedergabe der rechtlichen Grundlagen im Wesentlichen ausgeführt, dass dem Vorbringen des Beschwerdeführers, das Fahrzeug in Österreich hauptsächlich garagiert und nur geringfügig verwendet zu haben, entgegenzuhalten sei, dass er seit dem Kauf 6.500 km gefahren sei. Eine steuerfreie Garagierung ohne Zulassung wäre zwar denkmöglich, jedoch müsste das Fahrzeug in diesem Fall vor jeder Verwendung zum Verkehr zugelassen und anschließend wieder abgemeldet werden. Im Übrigen sei dem Vorbringen nicht zu entnehmen, dass der inländische Standort bestritten würde oder das Fahrzeug nur vorübergehend in Österreich verbleiben hätte sollen. Der Umstand, dass das Fahrzeug in Österreich zuzulassen gewesen wäre, sei dem Beschwerdeführer bekannt gewesen und die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer daher zu Recht erfolgt.

9. In dem als Vorlageantrag zu wertenden Schreiben vom 26. Juni 2015 hat der Beschwerdeführer neuerlich vorgebracht, dass er das Fahrzeug im Oktober 2011 mit einem 5-Tages-Kennzeichen nach Österreich importiert habe. Nach § 37 KFG 1967 dürfe ein solches Kennzeichen für die Überstellung eines Fahrzeuges verwendet werden. In der Folge habe er ein vom 11. Mai 2012 bis 8. August 2012 gültiges Lindauer Überstellungskennzeichen (LI ...) und ein vom 8. August 2012 bis 5. Oktober 2012 gültiges Friedrichshafener Überstellungskennzeichen (FN ...) erworben. Er sei im Jahr 2012 insgesamt somit sechs Monate mit dem Überstellungskennzeichen gefahren, den Grund dafür habe er bereits bei der Befragung am 6. Mai 2013 erläutert. Warum er daher für Oktober, November und Dezember 2011 sowie für das gesamte Jahr 2012 Kraftfahrzeugsteuer zahlen müsse, könne er nicht verstehen. Gerechtfertigt sei die Steuervorschreibung nur für die Monate von Mai bis Oktober 2012. Wie bereits in der Aussage am 6. Mai 2013 angegeben, habe er das Auto gekauft und sei mit diesem am selben Tag nach Hamburg gefahren, um Felgen für das Auto zu kaufen. Bei der Rückfahrt habe er gemerkt, dass mit dem Getriebe und dem Fahrwerk etwas nicht stimme. Weil Winter gewesen sei, habe er nicht mehr zum Händler nach Deutschland fahren können und habe das Auto deshalb von Oktober 2011 bis Mai 2012 in der Garage abgestellt. Dem Verkäufer habe er mitgeteilt, dass mit dem Auto etwas nicht stimme. Ab Mai 2012

sei er mehrmals mit dem Auto nach Deutschland gefahren (zu diesem Zweck habe er auch die Überstellungskennzeichen beschafft), da Mängel festgestellt worden seien, die mit hohen Kosten verbunden gewesen wären. Deshalb seien auch die 6.592 km zustande gekommen, da die einfache Strecke rund 450 km betrage und er mehrmals nach Deutschland gefahren sei.

10. Mit Vorhalt vom 4. Jänner 2017 wurde das Finanzamt um Stellungnahme ersucht, ob und aus welchen Gründen das Finanzamt trotz der nur in einem begrenzten Zeitraum gültigen ausländischen Kennzeichen (5 Tage im Oktober 2011 bzw. vom 11. Mai 2012 bis 5. Oktober 2012) in den Monaten November und Dezember 2011 sowie im gesamten Jahr 2012 von einer widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges mit einem ausländischen Kennzeichen im Inland ausgehe, zumal sich aus der Aktenlage nicht entnehmen ließe, dass eine Verwendung des Fahrzeuges außerhalb der angegebenen Zeiträume festgestellt worden wäre.

11. Mit Schreiben vom 10. Jänner 2017 hat das Finanzamt dazu mitgeteilt, dass gegen eine Aufhebung des Bescheides betreffend Kraftfahrzeugsteuer 11-12/2011 keine Bedenken bestünden, zumal der Besteuerungszeitraum falsch angeführt sei und der Bescheid daher mit einem nicht sanierbaren Mangel behaftet sei. Eine weitere Stellungnahme dazu erübrige sich daher.

Betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2012 sei anzumerken, dass es nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 dem Beschwerdeführer obliege, einen Gegenbeweis zu erbringen, dass kein inländischer Standort gegeben sei. Es stehe jedoch außer Streit, dass das Fahrzeug im besagten Zeitraum in Österreich gestanden sei, ein Standort in Deutschland komme somit nicht in Betracht. Der Beschwerdeführer gebe an, das Fahrzeug im Sommer 2012 gefahren zu sein, sohin zu einem Zeitpunkt nach Ablauf der Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967. Dieses hätte daher in Österreich zugelassen werden müssen, damit es überhaupt mit eigenem Antrieb aus der Garage in Österreich heraus hätte bewegt werden dürfen. Erteilte deutsche Überstellungskennzeichen würden von der deutschen Zulassungsbehörde nach Fristablauf nicht eingezogen und seien auch nicht abzugeben. Es sei amtsbekannt, dass mit derartigen abgelaufenen Kennzeichen immer wieder gefahren werde, es sei daher nicht auszuschließen, dass eine Verwendung außerhalb der zulässigen Zeiträume tatsächlich stattgefunden habe. Die Befristung der Zulassung und einschränkende ausländische Versicherungsbestätigungen stellten lediglich Indizien dar, welche per se nicht die Schlussfolgerung zuließen, dass das Fahrzeug nicht für Fahrten außerhalb der Zulassungszeiträume verwendet worden wäre. Nur eine Abmeldung des Fahrzeuges, die mit der Abgabe der Kennzeichentafeln verbunden sei, vermöge die Nichtverwendung zu beweisen. Umgekehrt sprächen die Entwicklung der Kilometerstände, die mehrfache Beschaffung von deutschen Überstellungskennzeichen und die Verwendung des Fahrzeuges zu dem Zweck, eine Zulassung im Inland hintanzuhalten sowie der erklärte Wunsch des Beschwerdeführers, das Fahrzeug als Sommerauto zu verwenden und damit verbunden, die tatsächliche, steuerschonende und von den deutschen Zulassungsbehörden

ungeprüfte Verwendung mit deutschen Überstellungskennzeichen für eine tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges im Inland. Der Diktion des § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG sei nicht zu entnehmen, dass die Steuerpflicht Ruheperioden kenne. Die Steuerpflicht dauere vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetze, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem sie ende. Die Verwendung setze mit Ablauf der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ein und ende zB mit der Abgabe der Kennzeichentafeln. Ein Fahren ohne Kennzeichentafeln werde wegen der hohen Auffälligkeit und der damit verbundenen Sanktionen üblicherweise nicht riskiert, beim Fahren mit Kennzeichentafeln ohne Versicherungsschutz sei dagegen das Entdeckungsrisiko relativ niedrig. In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung sei auf diese Umstände nicht weiter einzugehen gewesen, weil der inländische Standort nicht einmal bestritten, sondern durch Beweis der Garagierung sogar noch zusätzlich untermauert worden sei. Das Regime der gesetzlich widerlegbaren Vermutung gestatte es der Behörde, einen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (hier jenen des inländischen Standortes), es sei denn, der Beschwerdeführer erbringe einen entsprechenden Gegenbeweis. Aus Sicht der Abgabenbehörde sei ein solcher bislang aber nicht erbracht worden.

II. Sachverhalt

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer hat mit Kaufvertrag vom 15. Oktober 2011 in Deutschland (C) ein Fahrzeug der Marke Marke erworben. Der Kaufpreis war zunächst mit 32.500,00 € vereinbart worden. Aufgrund aufgetretener Mängel wurde ein zweiter Kaufvertrag abgeschlossen und der Kaufpreis auf 23.000,00 € reduziert. Für die Überstellung des Fahrzeuges von Deutschland nach Österreich wurde ein Kurzzeitkennzeichen (sog. "5-Tages-Kennzeichen") verwendet.

Am 20. Oktober 2011 wurde das Fahrzeug mit einem inländischen Probefahrtkennzeichen von A nach B überstellt und dort bis Mai 2012 in einer zu diesem Zweck angemieteten Garage abgestellt. In der Folge hat der Beschwerdeführer das Fahrzeug mit einem vom 11. Mai 2012 bis 8. August 2012 gültigen Lindauer Ausfuhrkennzeichen (LI ...) bzw. einem vom 7. August 2012 bis 5. Oktober 2012 gültigen Friedrichshafener Ausfuhrkennzeichen (FN ...) verwendet. Anschließend wurde das Fahrzeug wieder in der Garage in B abgestellt. Vom Tag des Kaufes (15. Oktober 2011) bis zum 24. August 2012 hat der Beschwerdeführer mit dem Fahrzeug 6.592 km zurückgelegt, bis zum 26. Juni 2013 ist er weitere 1.014 km gefahren.

Der dauernde Standort des Fahrzeuges befindet sich seit der Überstellung aus Deutschland in Österreich.

III. Beweismittel und Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen im Zuge der durchgeführten Zollkontrollen, den Aktenvermerken der Finanzpolizei, der Niederschrift vom 6. Mai 2013 und den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen.

Der im Inland liegende Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers steht außer Streit. Ebenso blieb die im Einklang mit der Aktenlage stehende Feststellung des Finanzamtes, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeugs im Inland befindet, unbestritten.

Die Angaben des Beschwerdeführers betreffend die Gültigkeit der deutschen Ausfuhrkennzeichen (auch als "Zollkennzeichen" bezeichnet) wurden durch eine Zulassungsbescheinigung betreffend das Kennzeichen FN ... sowie Versicherungsbescheinigungen für den Zeitraum 11. Mai 2012 - 8. August 2012 (LI ...) und den Zeitraum 7. August 2012 - 5. Oktober 2012 (FN ...) belegt. Aus den vorgelegten Lohnabrechnungen der Jahre 2012 und 2013 geht hervor, dass seine Arbeitgeberin von Jänner bis Mai 2012 und von Oktober 2012 bis Juni 2013 monatlich 50,00 € für die angemietete Garage in B einbehalten hat. Die Verwendung eines inländischen Probefahrtkennzeichens für die Überstellung von A nach B ergibt sich aus dem vorgelegten Zusatzblatt zum Probefahrtschein; demzufolge war das dort angeführte Kennzeichen am 20. Oktober 2011 für die Fahrt mit dem Pkw von A nach B gültig, der Zweck der Fahrt wurde mit "Überstellung" angegeben. Die Angaben betreffend die Gültigkeit des deutschen Überstellungskennzeichens bzw. der deutschen Ausfuhrkennzeichen wurden vom Finanzamt auch nicht in Abrede gestellt.

Eine Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeugs außerhalb der angeführten Zeiträume konnte nach der Aktenlage nicht festgestellt werden (siehe etwa Aktenvermerke der Finanzpolizei, wonach das Fahrzeug im Rahmen von Erhebungen am 29. Jänner 2013, am 7. Februar 2013 und am 6. März 2013 an der Wohnsitzadresse des Beschwerdeführers nicht gesichtet werden konnte). Auch im Aktenvermerk der Finanzpolizei über die Besichtigung des Fahrzeugs am 26. Juni 2013 in der Garage in B wurde festgehalten, dass das Fahrzeug mit einer Plane abgedeckt gewesen sei und ohne Kennzeichen vorgefunden worden wäre, die Batterie zum Ablesen des Kilometerstandes angeschlossen habe werden müssen und das Fahrzeug den Eindruck gemacht habe, als wäre es länger nicht mehr verwendet worden.

Auch wenn es vorkommen mag, dass Fahrzeuge im Inland, wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 10. Jänner 2017 ausgeführt, mit abgelaufenen ausländischen Ausfuhr- bzw. Überstellungskennzeichen verwendet werden, kann ohne entsprechende konkrete Feststellungen nicht selbstredend der Schluss gezogen werden, dass dies auch gegenständlich der Fall gewesen wäre, zumal eine solche Annahme auch nicht auf entsprechende Kilometerleistungen gestützt werden kann.

Die vom Beschwerdeführer mit dem Fahrzeug zurückgelegten Kilometer sind unstrittig und ergeben sich aus der Differenz zwischen dem bei der Zollkontrolle am 24. August 2012 bzw. der Besichtigung am 26. Juni 2013 festgestellten Kilometerstand (64.451 km bzw. 65.465 km) und dem im Kaufvertrag angegebenen Kilometerstand (57.859 km). Wann und wohin der Beschwerdeführer jeweils gefahren ist, ergibt sich daraus nicht, es kann daraus aber gerade auch im Hinblick auf die zwischen dem 15. Oktober 2011 und dem 26. Juni 2013 gefahrenen Kilometer (7.606 km) nicht abgeleitet werden, dass er das Fahrzeug außerhalb der oben angeführten Zeiträume in denen die

deutschen Kennzeichen gültig waren, verwendet hätte. Unter der Annahme, dass der Beschwerdeführer mit dem Fahrzeug im Oktober 2011 unter Berücksichtigung der nach dem Kauf erfolgten Fahrt nach Hamburg ca. 1.600 km gefahren ist, ergibt sich für den Zeitraum vom 11. Mai 2012 bis zum 24. August 2012, dem Tag der durchgeführten Zollkontrolle, eine Kilometerleistung von ca. 5.000 km (bei rd. dreieinhalb Monaten ergibt dies eine durchschnittliche monatliche Kilometerleistung von weniger als 1.500 km). Eine solche Kilometerleistung erscheint im Hinblick auf die angegebenen mehrfachen Fahrten nach C jedenfalls plausibel und kann keinesfalls als unüblich hoch angesehen werden. Vom 24. August 2012 bis zum Ablauf des Ausfuhrkennzeichens am 5. Oktober 2012 und somit in knapp eineinhalb Monaten hat der Beschwerdeführer nach den festgestellten Kilometerständen lediglich 1.014 km zurückgelegt.

Zwar hat der Beschwerdeführer der Mitwirkungspflicht zunächst nicht bzw. nur eingeschränkt entsprochen hat, doch kann alleine daraus nicht abgeleitet werden, dass seine Angaben nicht den Tatsachen entsprechen. Dass zwei Kaufverträge mit unterschiedlichen Kaufpreisen ausgestellt wurden, ist für die zu beurteilende Frage einer widerrechtlichen Verwendung nicht ausschlaggebend. Abgesehen davon, dass keine konkreten Feststellungen getroffen wurden, dass beim Fahrzeug keine Mängel hervorgekommen wären und nicht ersichtlich ist, weshalb eine nachträgliche Kaufpreisreduktion nicht den Tatsachen entsprechen sollte, ist nicht einsichtig, weshalb es sich bei dem einen Kaufpreis von 23.000,00 € ausweisenden Kaufvertrag, wie im Vorlagebericht ausgeführt, um eine Gefälligkeitsrechnung zur Vorlage beim Finanzamt handeln dürfte, wurde doch zunächst der Kaufvertrag mit einem Kaufpreis von 32.500,00 € vorgelegt und hat der Beschwerdeführer im Zuge der Befragung am 6. Mai 2013 selbst darauf hingewiesen, dass ein zweiter Kaufvertrag mit einem niedrigeren Kaufpreis existiere.

IV. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Strittig ist im Beschwerdefall einzig der Zeitrahmen der widerrechtlichen Verwendung des in Rede stehenden Fahrzeuges mit einem ausländischen Kennzeichen und damit, in welchem Zeitraum das Fahrzeug der inländischen Kraftfahrzeugsteuerpflicht unterlag.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen ua. des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie

zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllen.

§ 82 KFG 1967 (Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen) in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

(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 Probefahrtkennzeichen 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 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.

Gemäß § 16a Abs. 1 der deutschen Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr darf ein Fahrzeug zu Probe- und Überführungsfahrten unter den dort weiter angeführten Voraussetzungen mit einem Kurzzeitkennzeichen in Betrieb gesetzt werden. Nach Abs. 3 der Verordnung enthält das Kurzzeitkennzeichen ein Ablaufdatum, das längstens auf fünf Tage aber der Zuteilung zu bemessen ist. Das Kurzzeitkennzeichen darf nur an einem Fahrzeug verwendet werden. Nach Ablauf der Gültigkeit darf das Fahrzeug auf öffentlichen Straßen nicht mehr in Betrieb gesetzt werden.

§ 19 der genannten Verordnung regelt die Zulassung von Fahrzeugen zur dauerhaften Verbringung eines Fahrzeugs in das Ausland. Eine solche Zulassung ist auf die Dauer der nachgewiesenen Haftpflichtversicherung, längstens auf ein Jahr zu befristen (Abs. 1 Z 2). Das Ausfuhrkennzeichen besteht ua. aus dem Ablaufdatum (Abs. 1 Z 3). Die

Zulassungsbescheinigung ist ua. mit dem Datum des Ablaufs der Gültigkeitsdauer der Zulassung zu versehen; nach Ablauf der Gültigkeitsdauer der Zulassung darf das Fahrzeug auf öffentlichen Straßen nicht mehr in Betrieb gesetzt werden (Abs. 1 Z 4).

Aus der dargelegten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeugs auf öffentlichen Straßen dann der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt, wenn es nach dem KFG 1967 zum Verkehr zuzulassen wäre, eine solche Zulassung aber unterblieben ist.

Liegt der dauernde Standort eines Fahrzeuges mit ausländischen Kennzeichen so wie im Beschwerdefall im Inland, ist die Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 ohne inländische Zulassung nur innerhalb eines Monats nach der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Dass das Fahrzeug mit einem gültigen ausländischen Kennzeichen zumindest einmal monatlich ins Ausland verbracht worden wäre und die genannte Monatsfrist nach der auf bis zum 23. April 2014 verwirklichte Sachverhalte anzuwendenden Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 132/2002 bei der Wiedereinbringung ins Inland jeweils wieder neu zu laufen begonnen hätte (siehe dazu VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031, und VwGH 30.6.2016, Ra 2016/16/0031), hat der Beschwerdeführer nicht behauptet und stünde eine solche Behauptung auch im Widerspruch zur Aktenlage.

Endet die Berechtigung zur Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen gemäß § 82, ist für eine weitere Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr eine inländische Zulassung im Sinne des § 37 erforderlich. Andernfalls fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung und liegt daher eine widerrechtliche Verwendung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG vor.

Der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG stellt auf die Verwendung von Kraftfahrzeugen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ab. Eine Verwendung eines Fahrzeugs auf Straßen mit öffentlichem Verkehr liegt vor, wenn ein Fahrzeug tatsächlich auf der Straße benutzt wird (vgl. VwGH 3.7.1974, 0786/73). Unter "Verkehr" ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dabei nicht nur der sich bewegende, sondern auch der ruhende Verkehr zu verstehen und wird ein Kraftfahrzeug iSd § 36 KFG 1967 daher auch dann "verwendet", wenn es auf einer Straße mit öffentlichem Verkehr zum Halten oder Parken abgestellt wird (vgl. VwGH 25.1.2002, 99/02/0146).

Wird ein Fahrzeug ohne Zulassung und dementsprechend gültige Kennzeichen in einer zum Zweck der "Überwinterung" angemieteten Garage abgestellt, kann von einer Verwendung in diesem Sinne nicht ausgegangen werden.

Der Ablauf der zeitlich befristeten Gültigkeit deutscher Ausfuhrkennzeichen und der Zulassung kann in diesem Zusammenhang nicht anders beurteilt werden, als eine Abmeldung. Auch wenn die deutschen Kennzeichen nicht zurückgegeben werden müssen und insoweit eine Missbrauchsmöglichkeit bestehen mag, ändert dies nichts daran, dass

der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG auf die tatsächliche Verwendung auf öffentlichen Straßen abstellt; die bloße Möglichkeit einer missbräuchlichen Verwendung ausländischer Kennzeichen erfüllt diesen Tatbestand daher nicht. Auch stellt die Bestimmung nicht darauf ab, ob der Ablieferungspflicht der Kennzeichen entsprochen wurde oder nicht.

Wie oben festgestellt, hat der Beschwerdeführer das Fahrzeug am 15. Oktober 2011 mit einem deutschen Kurzzeitkennzeichen (5-Tages-Kennzeichen) nach Österreich verbracht und am 20. Oktober 2012 mit einem inländischen Probefahrtkennzeichen nach B überstellt, wo es in einer eigens angemieteten Garage abgestellt wurde. Nachdem das Fahrzeug nach der Überstellung nach Österreich über eine über den Zeitraum von einem Monat hinausgehende Zulassung nicht verfügt hat und eine dennoch erfolgte tatsächliche Verwendung mit abgelaufenen Kennzeichen auf öffentlichen Straßen nicht festgestellt werden konnte, wurde der Steuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG im Jahr 2011 somit nicht verwirklicht. Die Vorschreibung von Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 11-12/2011 erweist sich somit als nicht rechtmäßig, der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Zudem hat das Bundesfinanzgericht bereits mehrfach ausgesprochen, dass die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG jeweils für ein Kalendervierteljahr selbst zu berechnen sei und Kraftfahrzeugsteuerfestsetzungen gemäß § 201 BAO für davon abweichende Zeiträume (im Beschwerdefall die Monate November und Dezember 2011) daher rechtswidrig seien (vgl. ua. BFG 27.6.2016, RV/5101750/2014, und BFG 30.9.2015, RV/6100155/2015).

Vom 11. Mai 2012 bis 5. Oktober 2012 hat der Beschwerdeführer das Fahrzeug mit den oben bezeichneten deutschen Ausfuhrkennzeichen verwendet, eine außerhalb dieses Zeitraumes erfolgte tatsächliche Verwendung des Fahrzeugs auf Straßen mit öffentlichem Verkehr konnte nicht festgestellt werden. Nachdem das Fahrzeug bereits im Oktober 2011 nach Österreich eingebbracht wurde und die Verwendung des Fahrzeugs im angeführten Zeitraum somit außerhalb der in § 82 Abs. 8 KFG 1967 genannten Frist erfolgt ist, lag eine widerrechtliche Verwendung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG vor. Kraftfahrzeugsteuerpflicht bestand im Jahr 2012 somit von Mai bis Oktober (6 Monate). Dies wurde auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Wird die Kraftfahrzeugsteuer für mehrere Quartale eines Kalenderjahres in einem einheitlichen Abgabenbescheid festgesetzt, liegt ein zusammengefasster Bescheid iSd § 201 Abs. 4 BAO vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann (vgl. Schwaiger, SWK 22/2010, S 695). Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO müssen daher in jedem der in einem Bescheid zusammengefassten Quartale vorliegen. Hat in einem der zusammengefassten Quartale (etwa wegen nicht gegebener widerrechtlicher Verwendung) keine Steuerpflicht bestanden, besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und somit bei Unterlassung der Selbstberechnung auch keine Berechtigung zur Festsetzung für das Finanzamt. Der einheitlich zu beurteilende Bescheid (die Sache) über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer

ist in einem solchen Fall insgesamt als rechtwidrig aufzuheben (vgl. BFG 10.6.2016, RV/5100789/2016, mwN; BFG 26.9.2016, RV/1100058/2015; in diesem Sinne wohl auch VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Dem Finanzamt bleibt es jedoch unbenommen, einen neuen Kraftfahrzeugsteuerbescheid für jenen Zeitraum bzw. jene Zeiträume zu erlassen, in denen die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, zumal insoweit keine entschiedene Sache (res iudicata) vorliegt.

Wie oben dargelegt, bestand im Beschwerdefall Kraftfahrzeugsteuerpflicht nur im zweiten, dritten und vierten Quartal für einen Zeitraum von insgesamt sechs Monaten. Im ersten Quartal (Jänner bis März) lagen die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung hingegen nicht vor und war der einheitlich zu beurteilende Bescheid betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2012 daher gemäß § 279 BAO aufzuheben.

V. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeugs im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG vorlag, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch dieses Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

B, am 7. Februar 2017