

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Taxcoach Wp u Stb GmbH & Co KG, 1190 Wien, Muthgasse 109, vom 12.07.2012, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14.06.2012, betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2007 – 2012, beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Dem Finanzamt (FA) ging laut einem Aktenvermerk eine Kontrollmitteilung nach § 82 Abs 9 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967) zu. Demnach wurde Hr. Dr. X. als Lenker des Fahrzeugs Cabrio mit dem deutschen Kennzeichen ABC am 22.09.2011 in Wien angehalten. Zulassungsbesitzerin des Fahrzeugs war seine ehemalige Gattin M. X-Y (nunmehr M. Y.) mit einem Hauptwohnsitz im Inland.

Am 14.06.2012 erging der Bescheid des FA an M. X-Y über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (KfzSt) für die Jahre 2007 – 2012. Die KfzSt wurde gemäß § 1 Abs 1 lit c Z 3 iVm § 5 Abs 1 Z 2 lit a sublit cc Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992) insgesamt mit EUR 8.391,60 festgesetzt. Die Berechnung basierte auf der Verwendung ggstdl Kfz im Jahr 2007 für 3 Monate, in den Jahren 2008 - 2011 für jeweils 12 Monate und im Jahr 2012 für 3 Monate.

In der Begründung wurde iW ausgeführt, das genannte Kfz sei der Bf auf der Grundlage eines am 26.09.2007 bestätigten (Restwert-) Leasingvertrages zur Nutzung überlassen worden. Auf der Grundlage einer Antragstellung auf Abschluss der Leasingvereinbarung sei die kraftfahrrechtliche Zulassung durch die Zulassungsstelle Hamburg am 07.09.2007 unter dem Kennzeichen ABC zu Gunsten der Bf erfolgt. Dieses Kennzeichen sei bis zur Aufhebung der Zulassung durch die deutsche Zulassungsstelle am 02.04.2012 aufrecht gewesen.

Die Bf hätte zum Zeitpunkt der Zulassung ihren Hauptwohnsitz im Inland, und zwar in 9876 Wien. Das KfzStG beziehe sich auf die kraftfahrrechtlichen Vorschriften. Diese

fürten in § 82 Abs 8 KFG 1967 aus, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Wohnsitz im Inland im Bundesgebiet verwendet werden, bis zum Beweis des Gegenteils als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien.

In Anwendung des § 3 Z 2 KfzStG werde die Abgabe der Bf als Zulassungsbesitzerin des genannten Fahrzeugs vorgeschrieben.

Die Steuerpflicht dauere nach § 4 Abs 1 Z 3 KfzStG vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetze, bis zum Ende des Kalendermonats, in dem die Verwendung ende.

In der form- und fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 12.07.2012 wurde iW vorgebracht, die Berufungswerberin (nunmehr Beschwerdeführerin) sei deutsche Staatsbürgerin und habe den PKW Cabrio nur gelegentlich und niemals mehr als 4 Wochen im Inland verwendet. In Österreich sei ihr ein eigenes Kfz zur Verfügung gestanden. Ggstdl Kfz sei überwiegend in Deutschland von der Beschwerdeführerin (Bf) bzw deren Vater verwendet worden bzw sei den Großteil der Zeit in Hamburg in einer Garage abgestellt gewesen. Während der Zeit von Oktober bis März sei es kaum verwendet worden, was bei einem Fahrzeug dieses Typs (Cabrio) naheliegend sei.

Die Bf habe die iZm dem Fahrzeug stehenden Steuern ordnungsgemäß in Deutschland abgeführt.

Das FA lege die Berufung dem UFS am 16.05.2013 (Datum des Einlangens) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Ferner wird darauf hingewiesen, dass gemäß Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 03.05.2017 die Behandlung ggstdl Beschwerde (neu) der Geschäftsabteilung 1053 übertragen wurde.

#### **Sachverhalt:**

*Folgender Sachverhalt steht fest:*

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist deutsche Staatsbürgerin. Sie hat seit 1998 den Hauptwohnsitz in Wien.

Sie ist seit 07.09.2007 Zulassungsbesitzerin des Kfz Cabrio mit dem deutschen Kennzeichen ABC. Das Kfz wurde am 22.09.2011 im Inland angehalten. Lenker war der ehemalige Gatte der Bf.

Das Kfz war vor diesem Vorfall in das Inland eingebracht worden.

*Folgende relevante Sachverhaltselemente sind auf Grund der Aktenlage nicht feststellbar:*

Wann das Kfz erstmals in das Bundesgebiet eingebracht wurde, kann nicht festgestellt werden.

Ob das Kfz überwiegend im Inland verwendet wurde, kann nicht festgestellt werden.

Wie lange die Bf das Kfz im Bundesgebiet verwendete, kann nicht festgestellt werden.

Ob und in welchen Monaten das Kfz von der Bf ununterbrochen im Inland verwendet wurde, kann nicht festgestellt werden.

### **Beweiswürdigung:**

Die Staatsbürgerschaft der Bf und ihr inländischer Hauptwohnsitz sind durch eine vom BFG durchgeführte ZMR-Abfrage erwiesen. Im Verwaltungsakt befindet sich bezüglich des Hauptwohnsitzes lediglich ein Aktenvermerk vom 17.12.2012, wonach die Bf einen inländischen Hauptwohnsitz habe. Dass die Bf deutsche Staatsbürgerin ist, ist auch der im Verwaltungsakt befindlichen Beschwerde entnehmbar.

Dass die Bf seit 07.09.2007 Zulassungsbesitzerin ggstdl Kfz mit ggstdl deutschen Kennzeichen ist, ist lediglich der Begründung im bekämpften Bescheid entnehmbar. Da diese Sachverhaltselemente von der Bf nicht bestritten werden, geht das BFG von der Richtigkeit dieser Feststellung aus.

Dass das Kfz am 22.09.2011 im Inland angehalten wurde und Lenker der ehemalige Gatte der Bf war, ist lediglich dem Aktenvermerk vom 17.12.2012 zu entnehmen. Da diese Sachverhaltselemente von der Bf nicht bestritten werden, geht das BFG von der Richtigkeit dieser Feststellung aus, auch wenn sich weder die Kontrollmitteilung noch die dieser zu Grunde liegende Anzeige in den vorgelegten Verwaltungsakten befinden.

Wann das Kfz erstmals in das Inland eingebracht wurde, ist nicht feststellbar. Fest steht nur, dass das Kfz am 22.09.2011 im Inland angehalten wurde. Das FA geht offenbar (ohne Angabe von Gründen) davon aus, dass das Kfz unmittelbar nach der Zulassung am 07.09.2007 in das Bundesgebiet eingebracht wurde.

Ob bzw in welchen Monaten die Bf das Kfz im Bundesgebiet verwendete, steht nicht fest.

Den vorgelegten Verwaltungsakten können derartige Feststellungen nicht entnommen werden.

Ebenso gibt es keinen einzigen Hinweis auf die ununterbrochene Verwendung des Kfz im Inland.

Bemerkt wird, dass auch der erwähnte Leasingvertrag nicht aktenkundig ist.

### **Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 Kfz StG 1992 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Fahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden sowie nach § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne

die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Steuerpflichtiger ist nach § 3 Z 2 KfzStG 1992 die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Die Steuerpflicht dauert nach § 4 Abs 1 Z 3 Kfz StG 1992 bei widerrechtlicher Verwendung vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen uA des § 82 leg cit 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.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden.

§ 82 Abs 8 KFG 1967 lautet:

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

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der KfzSt unterliegt, wenn es nach dem KFG 1967 zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Dass KfzStG 1992 enthält keine Regelungen darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Nach VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107 bietet sich auf Grund der gleichartigen Zielsetzung – nämlich die Person zu bestimmen, die für die

durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat – in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen.

Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Maßgebend ist, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Die freie Verfügung über das Fahrzeug ermöglicht es, über dessen Verwendung und dessen Einsatz zu entscheiden. Ob der Person, welche ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt, ist für die Entstehung der Steuerschuld und die Bestimmung des Steuerschuldners hingegen unerheblich (VwGH 21.11.2012, 2010/16/0254; VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Im ggstdl Fall ist naheliegend, dass die Bf als Zulassungsbesitzerin die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug ausübte. Gegenteiliges kann der Aktenlage nicht entnommen werden.

Mit Erkenntnissen VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221 , und VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031 hat der VwGH entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG 1967 entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginnt.

Die in Reaktion auf dieses Erkenntnis mit BGBl I 2014/26 erfolgte, am 23.04.2014 kundgemachte und rückwirkend bis 14.08.2002 in Kraft getretene Änderung des § 82 Abs 8 KFG 1967 dahingehend, dass nur die erstmalige Einbringung eines Kfz in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst, innerhalb derer ein Verwenden eines Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ohne Zulassung zulässig ist, ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist die mit BGBl I 2014/16 erfolgte Novellierung des § 82 Abs 8 KFG 1967 erst am 24.04.2014 in Kraft getreten und ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs 8 KFG 1967 im Sinne des vorzitierten Erkenntnisses des VwGH zu verstehen (vgl auch BFG 02.03.2017, RV/4100386/2013, BFG 29.09.2015, RV/4100147/2012).

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

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

Das FA wird daher einerseits zu klären haben, ab wann das Fahrzeug seinen Standort im Inland hat bzw wann es eingebracht wurde.

Anschließend wird zu klären sein, ab wann das Kfz länger als einen Monat ununterbrochen im Inland verwendet wurde.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt.

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen.

Dabei gelten dieselben Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs 1 KFG 1967 zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs 8 KFG 1967 zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378).

Neben einer Verwendung des Fahrzeuges im Inland muss die Behörde für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs 8 leg cit nachweisen, dass 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 der im § 82 Abs 8 leg cit genannten Fristen 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.

Im ggstdl Fall steht fest, dass die Bf im Streitzeitraum den Hauptwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) im Inland hat. Gegenteiliges ist nicht hervorgekommen und wurde auch nicht behauptet.

Unter der Voraussetzung, dass die länger als ein Monat dauernde ununterbrochene Verwendung im Inland festgestellt würde, käme die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 zum Tragen und der dauernde Standort des Fahrzeuges würde im Inland vermutet.

Diese Vermutung ist allerdings widerlegbar.

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 Fahrzeuges 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 nachzuweisen, dass das Fahrzeug zu einem bestimmten Staat eine größere Bindung als zu Österreich hat.

Dabei trifft den Verwender, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Der Verwender hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist und dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich gelegen ist (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0025 ).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ("Gegenbeweis") ist eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist. 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 1967 vermutet (UFS RV/0077-I/04).

Bei dem Vorbringen der Bf, das Kfz sei nur gelegentlich im Inland verwendet worden etc handelt es sich um bloße Behauptungen. Nachweise für diese Behauptungen wurden bis jetzt nicht erbracht. Ein derart unsubstantiiertes Vorbringen würde am dauernden Standort im Inland nichts ändern und – unter den dargestellten weiteren Voraussetzungen – käme die Einmonatsfrist des § 82 Abs 8 KFG 1967 zum Tragen.

Die Kfz - Steuerpflicht betreffend Kraftfahrzeuge iSd § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 dauert gemäß § 4 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.

Daher würde bei Feststehen der durch die Bf über ein Monat erfolgten ununterbrochenen Verwendung ggstdl Kfz im Inland auch die Abgabenschuld für die KfzSt ab Beginn des Kalendermonats, in dem die widerrechtliche Verwendung einsetzte, entstehen. Die Steuerpflicht dauert vom Beginn des Monats, in dem die Verwendung ohne die kraftfahrrechtlich gebotene Zulassung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die widerrechtliche Verwendung endet (vgl. Erlass des BMF vom 23.10.2015, BMF-010220/0108-VI/9/2015 gültig ab 23.10.2015, Salzburger Steuerdialog 2015 - Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer, Frage 2).

Falls die Voraussetzungen des § 82 Abs 8 KFG 1967 (Hauptwohnsitz im Inland, Vermutung des dauernden Standortes des Kfz im Inland) gegeben sind, ist die Verwendung dieses Kfz im Inland nach Ablauf eines Monats bzw in begründeten Ausnahmefällen zweier Monate unzulässig.

Die KfzSt ist eine Selbstberechnungsabgabe iSd § 201 BAO.

Gemäß § 6 Abs 3 Kfz StG 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. Gemäß § 6 Abs 4 KfzStG 1992 hat er für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauffolgenden Kalenderjahres dem FA eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben.

Im ggstdl Fall ist die Anmeldung nicht eingereicht worden. Die KfzSt wäre daher nach § 5 KfzStG festzusetzen.

*Zurückverweisung:*

*Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann „das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.*

*(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.“*

Wie dargelegt, hat das FA bei der Erlassung des gegenständlichen Bescheides wesentliche Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, was das BFG dazu berechtigt, die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen.

In Anbetracht des oben dargelegten Umfangs der noch zu tätigenden Ermittlungen, der insbesondere wegen des weniger zeitaufwändigen Einparteienverfahrens der ersten Instanz bei der Ermessensentscheidung zu beachten ist, und angesichts dessen, dass die Durchführung der unterlassenen Ermittlungen zu einem anderen Bescheidspruch führen hätte können, liegen nach Auffassung des BFG die Voraussetzungen für ein Absehen von der grundsätzlich meritorischen Entscheidungspflicht des BFG vor.

Im Rahmen der Ermessensübung ist überdies zu berücksichtigen, dass mit der Aufhebung der angefochtenen Bescheide und der Zurückverweisung an die erste Instanz auch dem Rechtsschutzgedanken besser entsprochen wird. Denn der Bf bekommt dadurch die Möglichkeit, seinen Standpunkt unter Wahrung des gesetzlich vorgesehenen



Instanzenzuges zu vertreten. Es widerspricht der Ratio des anzuwendenden Abgabenverfahrensrechts, diesen Verfahrensweg durch Verlagern von Ermittlungsbedarf auf die Ebene der gerichtlichen Kontrolle abzukürzen und damit im Ergebnis auf eine Instanz zu beschränken (siehe dazu BFG 30.0.2015, RV/2100838/2010).

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache ist zweckmäßig, weil die Abgabenbehörde – auch in Unkenntnis der nunmehr durch den VwGH geklärten Rechtslage – die erforderlichen Ermittlungen bisher überhaupt nicht angestellt und deshalb für eine inhaltliche Entscheidung nicht nur ergänzende Ermittlungen zu erwarten sind.

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache ist zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Es wird auch darauf hingewiesen, dass durch die Aufhebung und Zurückverweisung einem neuerlichen Bescheid des FA nicht das Hindernis der entschiedenen Sache entgegen steht (VwGH 29.01.2015, Ra 2014/16/0025). Das FA darf daher den Sachverhalt (Tatsachenkomplex) anders würdigen und etwa den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld oder die Bemessungsgrundlage ändern (VwGH 11.09.2014, 2013/16/0156).

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Das BFG folgt bei der Beurteilung der Kfz-Steuer-Pflicht betreffend Verwendung von Kfz mit ausländischen Kfz-Kennzeichen im Bundesgebiet der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Juni 2017

