

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Dr. Obermoser Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, über die Beschwerde vom 29. Mai 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes AB vom 6. Mai 2014 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2013, Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2014 und Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2013 bleibt unverändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2014 wird - ersatzlos - aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 wird abgeändert. Die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 wird mit 936,00 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Anlässlich einer Nachschau gemäß [§ 144 BAO](#) stellte der Prüfer fest, dass der Abgabepflichtige Geschäftsführer der in Deutschland ansässigen A-KG sei. Dieses Unternehmen ordere in regelmäßigen jährlichen Abständen ein Firmenfahrzeug der Marke Auto1 und stelle dieses per Mietvertrag sodann dem Abgabepflichtigen für dessen uneingeschränkte Verwendung zur Verfügung. Der Abgabepflichtige habe seinen Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt in Österreich (in Ort1). Der Standort des Kraftfahrzeuges (die Haltung) in Ort1 sowie die Verfügung und Verwendung durch den Abgabepflichtigen seien unstrittig.

Es könne davon ausgegangen werden, dass der Abgabepflichtige als Geschäftsführer die Kraftfahrzeuge sowohl für dienstliche als auch private Fahrten uneingeschränkt genutzt habe und er der Verwender der Fahrzeuge gewesen sei (Hinweis auf VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107; VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212). Da somit die Verwendung der Kraftfahrzeuge durch eine Person mit Lebensmittelpunkt im Inland gegeben sei, greife die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG. Zur Widerlegung der Standortvermutung im Inland habe der Abgabepflichtige ein Fahrtenbuch vorgelegt, aus dem hervorgehe, dass er mit dem Kraftfahrzeug mehr Kilometer auf dem ausländischen Straßennetz fahre als in Österreich; die Normverbrauchsabgabe als eine deklarierte Verbrauchsabgabe sei daher nicht vorzuschreiben.

Nach Ansicht des Prüfers sei jedoch eine Gesamtbetrachtung der Umstände anzustellen. Dabei könnten einzelne Sachverhalte, wie die Kilometerleistungen im Ausland, nur Indizien für die Zuordnung des Fahrzeuges zu einem bestimmten Ort sein. Neben den Kilometerleistungen seien der Lebensmittelpunkt und die gesamte Verwendungsdauer des Autos im In- oder Ausland (Hinweis auf VwGH 25.1.2006, 2001/14/0170) als weitere Indizien in die Gesamtbetrachtung miteinzubeziehen.

Das vorgelegte Fahrtenbuch ergebe hinsichtlich der zeitlichen Komponente eine weitaus höhere Verweildauer des Kraftfahrzeuges in Österreich. Der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG werde als nicht erbracht angesehen. Folglich werde die Normverbrauchsabgabe für das in Österreich gehaltene, verfügte und verwendete Kraftfahrzeug gemäß § 1 Z 3 NoVAG vorgeschrieben, weil in der Gesamtbetrachtung die Kriterien für die Besteuerung überwiegend gegeben seien.

Die NoVA-Vorschreibung erfolge für das seit Februar 2013 verwendete Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1, welches bis Ende Februar 2014 verwendet worden sei, sowie für das seit März 2014 verwendete Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen2. Darüber hinaus sei das gegenständliche Kraftfahrzeug mit

dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 für das Jahr 2013 (bis Februar 2014) gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG auch der Kraftfahrzeugsteuer zu unterwerfen (vgl. Tz. 1 der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 6. Mai 2014, ABNr. abc).

2. Das Finanzamt AB erließ am 6. Mai 2014 einen an den Abgabepflichtigen gerichteten Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2013, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 mit 5.422,05 € festgesetzt wurde. Am 6. Mai 2014 erließ das Finanzamt AB weiters einen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2014, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen2 mit 5.629,25 € festgesetzt wurde. Schließlich erließ das Finanzamt AB am 6. Mai 2014 einen Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013, mit dem die Kraftfahrzeugsteuer für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 mit 1.123,20 € festgesetzt wurde. Zur Begründung wurde auf die Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 6. Mai 2014, ABNr. abc, verwiesen.

3. Gegen die genannten Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 29. Mai 2014 fristgerecht Beschwerde, mit der er die ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide beantragte. Zunächst wurde festgehalten, dass die Zurechnung der Verwendung bzw. die Qualifikation des Abgabepflichtigen als Verwender der Kraftfahrzeuge iSd NoVAG und KfzStG nie bestritten worden sei. Im Übrigen wurde ausgeführt, dass die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG widerlegbar sei. Sei sohin trotz inländischen Hauptwohnsitzes des Verwenders nachgewiesen, dass der Standort eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liege, trete eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der Kfz-Steuer und der NoVA nicht ein.

Der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG sei nicht nur dann erbracht, wenn die Nutzung „*weitaus überwiegend*“ nicht in Österreich stattgefunden habe. Es genüge schon das „*bloße Überwiegen*“, wenn es zweifelsfrei mit einem Fahrtenbuch bewiesen worden sei, die 50 %-Grenze sowohl hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer wie auch zeitlich eindeutig überschritten werde und die Wartungs- und Reparaturarbeiten im Ausland erfolgt seien (Hinweis auf UFS 24.10.2012, RV/0642-S/09). Damit werde untermauert, dass die Normverbrauchsabgabe eine Verbrauchsabgabe und keine Verkehrssteuer sei, das bedeute, dass der Belastungsgrund die laufende Nutzung (= Verbrauch) eines Kraftfahrzeuges sei (Hinweis auf EuGH 21.3.2002, C-451/99, Cura Anlagen GmbH ua., und VfGH 30.11.2005, G 99/05).

Die Nutzung, der Verbrauch bzw. die Verwendung eines Kraftfahrzeuges würden sich aus der Kilometerleistung ableiten lassen. Die Stehzeiten bzw. Garagierungszeiten hätten außer Betracht zu bleiben, da hier kein Verbrauch im Sinne einer Verbrauchsabgabe stattfinde. Es sei auf den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Kraftfahrzeuges abzu-

stellen. Es sei unerheblich, dass die täglichen Fahrten vom inländischen Wohnsitz aus angetreten werden (Hinweis auf VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276). Daraus ergebe sich, dass - auch wenn das Kraftfahrzeug über Nacht in Österreich stehe - dies kein Indiz für die Verwendung bzw. den dauernden Standort in Österreich darstelle.

Das Finanzamt habe lediglich auf die zeitliche Komponente abgestellt und eine weitaus höhere Verweildauer des Kraftfahrzeuges in Österreich angenommen, weshalb der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG nicht erbracht sei. Wie die Abgabenbehörde aus den vorgelegten Daten (159 Auslandstage = 44 %, 204 Inlandstage = 56 %) eine „*weitaus höhere Verweildauer in Österreich*“ ableite, sei weder nachvollziehbar noch ausreichend begründet. Zudem sei für das Jahr 2014 mit einer weiteren Zunahme der Verweildauer in Deutschland zu rechnen, sodass in diesem Jahr (zusätzlich zur schon im Jahr 2013 gegebenen überwiegenden Kilometerleistung in Deutschland) auch mit einer überwiegenden, dh. mehr als 50%igen Verweildauer des Kraftfahrzeuges in Deutschland zu rechnen sei.

Der Verweis des Finanzamtes auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.1.2006, 2001/14/0170) gehe ins Leere, da eine Vergleichbarkeit der Sachverhalte in keiner Weise gegeben sei.

Im Streitfall habe der Abgabepflichtige die geforderte Kilometerleistung überwiegend im Ausland zurückgelegt, die zeitliche Verweildauer sei annähernd gleich auf das In- und Ausland aufgeteilt und sämtliche Wartungs- und Reparaturarbeiten würden in Deutschland durchgeführt werden. Ab dem Jahr 2014 werde auch die Verweildauer des Kraftfahrzeuges im Ausland über 50 % liegen. Von einem dauernden Standort im Inland könne daher nicht ausgegangen werden. Die Kraftfahrzeuge seien damit in Österreich nicht widerrechtlich verwendet worden.

4. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 12. Dezember 2014 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2013 und Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2014 vom Finanzamt AB als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 wurde mit Beschwerde vorentscheidung gleichen Datums teilweise stattgegeben, wobei die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 mit 1.029,60 € (11 x 93,60 €) statt bisher 1.123,20 € (12 x 93,60 €) festgesetzt wurde.

In seiner Begründung setzte sich das Finanzamt mit dem vom Abgabepflichtigen vorgelegten Fahrtenbuch (das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 und den Zeitraum 18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014 betreffend) auseinander. Es stellte fest, dass der Berechnung der Kilometerleistung Inland/Ausland ein Additionsfehler anhafte, wodurch sich der Inlandsanteil erhöhe. Zudem erhöhe sich die Verweildauer des Kraftfahrzeuges im Inland prozentuell noch wesentlich, weil der Ort des Beginnes und der Beendigung der Fahrten jeweils der inländische Hauptwohnsitz sei. Der Aufstellung seien keine Uhrzeiten über

den genauen Abfahrts- und Ankunftszeitpunkt zu entnehmen, weshalb die exakte Verweildauer des Fahrzeuges im Inland bei Reisebewegungen in das und aus dem Ausland nicht nachvollziehbar sei. Im Schätzungswege seien solcherart 12 zusätzliche Tage der Verweildauer des Fahrzeuges im Inland anzusetzen, was den Inlandsanteil auf ca. 60 % erhöhe.

Der vom Abgabepflichtigen vorgelegten Aufstellung zufolge würden zwar die im Ausland zurückgelegten Kilometer überwiegen, die zeitliche Komponente der Verweildauer des Fahrzeuges liege jedoch weit überwiegend im Inland. Zu den - lt. Vorbringen des Abgabepflichtigen - im Ausland erfolgten Wartungs- und Reparaturarbeiten seien keine Beweise vorgelegt worden. Es sei anzunehmen, dass solche bei einem - hier gegebenen - Neufahrzeug gar nicht angefallen seien.

Die vom Abgabepflichtigen eingewendete Entscheidung (UFS 24.10.2012, RV/0642-S/09) habe ein überwiegend betrieblich genutztes Fahrzeug betroffen. Demgegenüber falle bei näherer Betrachtung des vorgelegten Fahrtennachweises auf, dass das Fahrzeug vom Abgabepflichtigen zum weitaus überwiegenden Teil privat genutzt werde. Das Finanzamt ermittelte solcherart zu 78,62 % privat und zu 21,38 % betrieblich veranlasste Fahrten. Daraus ergebe sich, dass das Fahrzeug dem Betrieb in Deutschland weder funktionell noch zeitlich überwiegend zuzuordnen sei.

Die Fahrten würden zum Großteil am Hauptwohnsitz des Abgabepflichtigen beginnen, der Betriebsstandort in Deutschland sei nur zweimal angefahren worden. Die tatsächliche Verfügungsgewalt über das Fahrzeug liege somit ausschließlich beim Abgabepflichtigen, der die Entscheidungen über den Einsatz des Fahrzeuges von Österreich aus treffe. Er ziehe auch den alleinigen Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gelte bei Unternehmen jener Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt werde. Dies sei eindeutig der Hauptwohnsitz des Abgabepflichtigen. Im Übrigen sei das Kriterium der Kostentragung iZm der NoVA nicht von entscheidender Bedeutung (Hinweis auf VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Anhand verschiedener Kriterien versuchte das Finanzamt auch, die Unschlüssigkeit des vorgelegten Fahrtenbuches darzustellen. So sei zB bis zur Unterfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu ABNr. def am 4. Juli 2013 noch kein Fahrtenbuch geführt worden, weshalb es naheliegend sei, dass die Aufstellung für den vorangegangenen Zeitraum erst nachträglich erstellt worden sei, was deren Beweiskraft umso mehr in Zweifel ziehen lasse. Es sei dem Abgabepflichtigen somit iSd § 82 Abs. 8 KFG nicht gelungen, für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 den Gegenbeweis des dauernden Standortes im Ausland zu erbringen.

Auch für das seit März 2014 verwendete Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen2 ergebe sich keine andere Beurteilung, weil aus einer Mailkorrespondenz

des Abgabepflichtigen mit seinem steuerlichen Vertreter (E-Mail vom 16. Mai 2013) hervorhebe, dass sich an der Struktur der Fahrten auch zukünftig nichts ändern werde. Das Finanzamt könne daher in berechtigter Weise hinsichtlich der Verwendung beider Kraftfahrzeuge von einem substantiell deckungsgleichen Sachverhalt ausgehen, weshalb der dauernde Standort bei der Fahrzeuge im Inland liege.

Kraftfahrzeugsteuer: Das Finanzamt verwies hinsichtlich der bei der Kraftfahrzeugsteuer maßgeblichen widerrechtlichen Verwendung des Kraftfahrzeuges im Inland auf die Ausführungen zur NoVA. Da der Abgabepflichtige das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 im Zeitraum Februar bis Dezember 2013 im Inland verwendet habe, sei die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für diesen Zeitraum zu Recht erfolgt. Im Jänner 2013 sei dieses Fahrzeug nicht im Inland verwendet worden, weshalb - abweichend zum angefochtenen Bescheid - eine entsprechende Kürzung der Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung zu erfolgen habe.

5. Am 9. Jänner 2015 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde ausgeführt, dass das vorgelegte Fahrtenbuch, das die Kilometerleistung und die Verweildauer des Kraftfahrzeuges im In- und Ausland belege, nach den genauen Vorgaben des Finanzamtes geführt worden sei. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt nunmehr das beigebrachte Beweismittel als unschlüssig und nicht geeignet darstelle. Der Abgabepflichtige versuchte sodann, jede einzelne vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung dargestellte Unschlüssigkeit aufzuklären bzw. zu berichtigen. Es könne auch nicht von einer auf Schätzungen basierenden Rekonstruktion des Fahrtenbuches ausgegangen werden, da sich die Daten und die gefahrenen Kilometer anhand des sorgfältig geführten Arbeitskalenders sowie aus Flugtickets und dergleichen präzise hätten nachvollziehen lassen.

Der Abgabepflichtige legte dem Vorlageantrag einen (ergänzten bzw. berichtigten) Fahrtennachweis bei, dem eine Gesamtkilometerleistung (das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 und den Zeitraum 18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014 betreffend) von 23.713 km zu entnehmen ist. Der Auslandsanteil sei mit 64,36 % als weitaus überwiegend zu betrachten. Bei der Verweildauer, den Stehzeiten bzw. Garagierungszeiten überwiege der Inlandsanteil knapp mit 56 %.

Im Jahr 2014 habe es noch mehr Auslandsaufenthalte des Abgabepflichtigen gegeben, weshalb der Auslandsanteil an der Gesamtkilometerleistung (beim Kraftfahrzeug mit dem deutschen Kennzeichen Kennzeichen2) wiederum deutlich überwiegen werde. Das liege auch daran, dass der Abgabepflichtige im April 2014 ein weiteres Kraftfahrzeug in Österreich angemeldet habe, welches er für Inlandsfahrten im Raum Ort2 benütze. Nach Hochrechnung bis zum Ablauf des Betrachtungszeitraumes werde zusätzlich auch die Verweildauer im Ausland wahrscheinlich über 50 % liegen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes könne die Verweildauer des Kraftfahrzeuges in Österreich keine entscheidende Rolle spielen. Die Normverbrauchsabgabe stelle nämlich eine Verbrauchsabgabe dar, es sei der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276) zufolge auf den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges abzustellen. „*Verwendung*“ beziehe sich auf die gefahrenen Kilometer, nicht jedoch auf die Stehzeiten über Nacht bzw. zu Urlaubszeiten in einer Garage, auch wenn diese im Inland lägen. Die Normverbrauchsabgabe sei eine „*reine*“ Verbrauchsabgabe, die einen Lenkungseffekt - weg von leistungsstarken, hin zu leistungsschwächeren und somit in der Regel verbrauchsärmeren Kraftfahrzeugen - miteinschließe.

Insgesamt betrachtet erscheine das Festhalten des Finanzamtes an der Verweildauer und der unterstellten „*überwiegenden privaten*“ Nutzung des Kraftfahrzeuges im Inland problematisch und erweise sich als nicht praktikabel.

6. Mit Vorlagebericht vom 16. Jänner 2015 wurde die gegenständliche Beschwerde vom 29. Mai 2014 vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Infolge Verhinderung iSd [§ 9 Abs. 9 BFGG](#) wurde die vorliegende Rechtssache durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 11. Oktober 2019 umverteilt und dem nunmehr erkennenden Richter am 16. Oktober 2019 zur Erledigung zugeteilt.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) XY, geb. am TagX, ist deutscher Staatsangehöriger. Er war vom 25. Jänner 1999 bis 16. Oktober 2008 mit seinem Nebenwohnsitz in Gemeinde1, A-Straße, polizeilich gemeldet. Seit dem 16. Oktober 2008 ist er mit seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde1, B-Straße, polizeilich gemeldet. Seit dem 16. Oktober 2008 ist auch die Ehegattin des Bf., YZ, geb. am TagY, mit ihrem Hauptwohnsitz an dieser Adresse polizeilich gemeldet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. (wie auch jener seiner Ehegattin) befindet sich unbestritten in Österreich.

2. Der Bf. betreibt in Deutschland ein Unternehmen1 in Form einer Kommanditgesellschaft. Die A-KG (im Folgenden kurz: Kommanditgesellschaft) mit dem Sitz in Ort3 und der Geschäftsanschrift Gemeinde2, C-Straße, wurde im Streitzeitraum vertreten durch die persönlich haftende Gesellschafterin Unternehmen2 mit dem Bf. als geschäftsführenden Gesellschafter.

3. Die Kommanditgesellschaft mietet in regelmäßigen jährlichen Abständen ein Firmenfahrzeug und stellt dieses sodann dem Bf. für dessen uneingeschränkte Verwendung zur Verfügung.

Mit „*Fahrzeug-Mietvertrag*“ Nr. a vom 15. Jänner 2013 hat die Kommanditgesellschaft als „*Mieter*“ von der Gesellschaft in Ort4 das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke Auto2 mit der **Fahrgestellnummer** 123 gemietet. Es handelte sich dabei um ein Neufahrzeug, der

Bruttolistenpreis (inkl. aller Sonderausstattungen) belief sich auf 69.314,99 €. Die Vertragslaufzeit begann am 26. Februar 2013 und endete am 25. Februar 2014. Der monatliche Mietzins betrug 873,72 € netto zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von 166,01 €, somit 1.039,73 € brutto. Der „Fahrzeug-Mietvertrag“ Nr. a weist als „Nutzer“ den Bf. aus. Das Fahrzeug wurde am 12. Februar 2013 mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 auf die Kommanditgesellschaft zugelassen, die Übernahme des Fahrzeuges in Deutschland durch den Bf. erfolgte am 18. Februar 2013. Dem vorgelegten „Fahrtenbuch“ zufolge wurde das Fahrzeug vom Bf. unmittelbar nach dessen Abholung nach Österreich eingebracht und am 21. Februar 2013 wieder (für fünf Tage) nach Deutschland verbracht. Am 26. Februar 2013 wurde das Fahrzeug wieder nach Österreich eingebracht und verblieb dort 31 Tage (bis zum 28. März 2013), ehe es am 29. März 2013 wieder nach Deutschland verbracht wurde.

Dieser Mietvertrag wurde nach dessen Auslaufen durch einen neuen ersetzt, der ein Kraftfahrzeug der gleichen Marke und des gleichen Typs betraf. Mit „Fahrzeug-Mietvertrag“ Nr. b vom 14. Februar 2014 hat die Kommanditgesellschaft als „Mieter“ von der Gesellschaft in Ort4 das zweite streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke Auto2 mit der **Fahrgestellnummer** 456 gemietet. Es handelte sich dabei um ein Neufahrzeug, der Bruttolistenpreis (inkl. aller Sonderausstattungen) belief sich auf 72.275,01 €. Die Vertragslaufzeit begann am 14. März 2014 und endete am 13. März 2015. Der monatliche Mietzins betrug 911,03 € netto zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von 173,10 €, somit 1.084,13 € brutto. Der „Fahrzeug-Mietvertrag“ Nr. b weist als „Nutzer“ den Bf. aus. Das Fahrzeug wurde am 20. Februar 2014 mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen2 auf die Kommanditgesellschaft zugelassen, die Übernahme des Fahrzeuges in Deutschland durch den Bf. erfolgte am 14. März 2014. Dem vorgelegten „Fahrtenbuch“ zufolge wurde das Fahrzeug vom Bf. unmittelbar nach dessen Abholung nach Österreich eingebracht und am 20. März 2014 wieder (für fünf Tage) nach Deutschland verbracht. Am 26. März 2014 wurde das Fahrzeug wieder nach Österreich eingebracht und verblieb dort bis zum 1. April 2014. Im April 2014 wurde das Fahrzeug mehrmals (für wenige Tage) nach Deutschland verbracht und wieder nach Österreich eingebracht; so wurde das Fahrzeug (nach erfolgter Verbringung nach Deutschland) am 7. April 2014, 15. April 2014 und 23. April 2014 wieder nach Österreich eingebracht.

4. Der Bf. reichte am 26. Februar 2014 beim Finanzamt AB mittels Telefax ein „Fahrtenbuch“ betreffend das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 ein, das den Zeitraum 18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014 umfasste. Dem Vorlageantrag legte er dazu einen ergänzten bzw. berichtigten Fahrtennachweis bei. Dieser ergänzte bzw. berichtigte Fahrtennachweis wurde vom Bundesfinanzgericht insoweit abgeändert, als vom 16. bis 23. Juni 2013 acht (statt sechs) und vom 22. Dezember 2013 bis 26. Jänner 2014 36 (statt 35) Aufenthaltstage im Inland anzusetzen waren (vgl. Beilage I, die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet). Aus diesem Fahrtennachweis ergibt sich die Nutzung des Kraftfahrzeuges mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 wie folgt:

Zeitraum	Aufenthaltstage		zurückgelegte Kilometer				
	Ausland	Inland	gesamt	privat		betrieblich	
				Inland	Ausland	Inland	Ausland
18.2.2013- 18.2.2014	159	207	23.713	8.548	7.191	0	7.974

Der Bf. hat sich demnach im maßgeblichen Zeitraum (18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014) mit dem Kraftfahrzeug zeitlich zu 56,56 % im Inland und zu 43,44 % im Ausland aufgehalten. Dem Fahrtennachweis ist eine Gesamtkilometerleistung von 23.713 km zu entnehmen. Das Kraftfahrzeug wurde demnach zu 36,05 % im Inland (ausschließlich privat) und zu 63,95 % im Ausland (sowohl privat als auch betrieblich) sowie weiters zu 66,37 % privat (sowohl im Inland als auch im Ausland) und zu 33,63 % betrieblich (ausschließlich im Ausland) verwendet.

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den vorgelegten „Fahrzeug-Mietverträgen“, den vom Bf. vorgelegten „Fahrtenbüchern“ und aus Abfragen aus dem Zentralen Melderegister.

Streit besteht darüber, ob für die gegenständlichen Kraftfahrzeuge der Marke Auto2 mit den amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 und Kennzeichen2 sowie den Fahrgestellnummern 123 und 456 eine NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG bzw. eine KfzSt-Pflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG entstanden ist, ob demnach gemäß § 82 Abs. 8 KFG eine widerrechtliche Verwendung dieser Fahrzeuge im Inland vorgelegen ist. Streit besteht insbesondere darüber, ob die beiden Kraftfahrzeuge entgegen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Ausland angesehen werden können.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des Normverbrauchsabgabegesetzes (NoVAG 1991):

Gemäß [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) in der für die Kalendermonate Februar 2013 und März 2014 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 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.

Gemäß [§ 4 Z 3 NoVAG 1991](#) in der für die Kalendermonate Februar 2013 und März 2014 geltenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner ([§ 6 Abs. 1 BAO](#)).

Gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991](#) in der für die Kalendermonate Februar 2013 und März 2014 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, entsteht die Steuerschuld im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

2. Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KfzStG 1992):

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

Gemäß [§ 3 KfzStG 1992](#) ist Steuerschuldner

1. bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist;
2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992](#) dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

3. Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG 1967):

Gemäß [§ 36 KFG 1967](#) dürfen Kraftfahrzeuge und Anhänger außer Anhängern, die mit Motorfahrrädern gezogen werden, unbeschadet der Bestimmungen der §§ 82, 83 und 104 Abs. 7 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen und von nicht zugelassenen Anhängern auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn 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.

§ 36 KFG 1967 sieht somit für Kraftfahrzeuge, die auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden sollen, grundsätzlich eine Zulassungsverpflichtung vor. Die §§ 37 bis 39 KFG 1967 regeln die Zulassung von Kraftfahrzeugen im Inland. [§ 37 Abs. 2 KFG 1967](#) regelt dabei die Voraussetzungen für eine kraftfahrrechtliche Zulassung.

Gemäß [§ 40 Abs. 1 KFG 1967](#) hat über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr, abgesehen von den im Abs. 2 bis 5 angeführten Fällen, die Behörde zu entscheiden, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Fahrzeuge, die im Ausland kraftfahrrechtlich zugelassen wurden und dementsprechend über ausländische Kennzeichen verfügen, dürfen in Österreich mit ihrer ausländischen Zulassung verwendet werden, wenn der ausländische Zulassungsstaat Mitgliedstaat eines der in [§ 82 Abs. 1 KFG 1967](#) genannten internationalen Übereinkommen ist. Die Zulässigkeit der Verwendung derartiger Fahrzeuge im Inland ist jedoch zeitlich limitiert, wobei das KFG 1967 zwei Fallkonstellationen unterscheidet:

Gemäß [§ 79 KFG 1967](#) ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

[§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) in der Fassung des 2. AbgÄG 2002, [BGBl. I Nr. 132/2002](#), hatte folgenden Wortlaut:

„(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.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu ausgesprochen (vgl. VwGH 21.11.2013, [2011/16/0221](#); bestätigt durch VwGH 25.4.2016, [Ro 2015/16/0031](#)), dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79 leg.cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG 1967 galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die (von der damals belangten Behörde vertretene) Ansicht, dass ein vorübergehendes Verbringen des

Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht unterbreche, dh. bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung.

Der Gesetzgeber hat daraufhin mit dem Bundesgesetz [BGBl. I Nr. 26/2014](#) § 82 Abs. 8 KFG 1967 wie folgt geändert:

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

Der Gesetzgeber stellt nunmehr für den Fristbeginn auf die **„erstmalige Einbringung“** in das Bundesgebiet ab und hat ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014, G 72/2014, VfSlg 19.920, die Bestimmung des [§ 135 Abs. 27 KFG 1967](#), womit der durch das Bundesgesetz [BGBl. I Nr. 26/2014](#) geänderte § 82 Abs. 8 KFG 1967 rückwirkend mit 14. August 2002 in Kraft trete, aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist. Demzufolge ist die geänderte Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gemäß [Art. 49 Abs. 1 B-VG](#) mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, somit mit Ablauf des 23. April 2014, in Kraft getreten.

Im Beschwerdefall ist daher [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) in der Fassung des 2. AbgÄG 2002, [BGBl. I Nr. 132/2002](#), (weiterhin) anzuwenden.

IV. Erwägungen

1. Nach der (dargestellten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002, BGBl. I Nr. 132/2002, beginnt die darin normierte Monatsfrist bei vorübergehender Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland mit der neuerlichen Einbringung

des Fahrzeuges in das Bundesgebiet neu zu laufen. Liegen somit regelmäßige, zumindest monatliche Ausbringungen des Fahrzeuges vor, kann (zumindest) bis zum Wirksamwerden der Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014 unabhängig vom Standort des Fahrzeuges und von der Person des Verwenders keine widerrechtliche Verwendung vorliegen. Eine den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG und des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG erfüllende widerrechtliche Verwendung liegt (bei Erfüllung aller weiteren Voraussetzungen) bis 23. April 2014 nur dann vor, wenn das Fahrzeug ab einer Einbringung ununterbrochen im Inland einen Monat verwendet wurde. Ab dem 24. April 2014 (Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014) unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr.

1.1. Dem für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen² vorgelegten „*Fahrtenbuch*“ zufolge wurde das Fahrzeug vom Bf. am 15. März 2014 erstmals nach Österreich eingebracht und (nach erfolgter Verbringung nach Deutschland) am 26. März 2014 wieder nach Österreich eingebracht; dort verblieb es bis zum 1. April 2014. Im April 2014 wurde das Fahrzeug mehrmals (für wenige Tage) nach Deutschland verbracht und wieder nach Österreich eingebracht; so wurde das Fahrzeug (nach erfolgter Verbringung nach Deutschland) am 7. April 2014, 15. April 2014 und 23. April 2014 wieder nach Österreich eingebracht.

Die in diesem „*Fahrtenbuch*“ für die Monate März und April 2014 ausgewiesenen Zeiträume (und damit auch die Daten der regelmäßigen, in etwa wöchentlichen Aus- und Einbringungen des Fahrzeuges) wurden auch vom Finanzamt AB nicht in Zweifel gezogen. Vom Finanzamt AB wurde im Hinblick auf das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“ insbesondere nicht bestritten (bzw. als unschlüssig erachtet), dass das Fahrzeug im April 2014 (nach erfolgter Verbringung nach Deutschland) mehrmals wieder nach Österreich eingebracht wurde; die Unschlüssigkeit erblickte das Finanzamt in anderen Bereichen des „*Fahrtenbuches*“. In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen² (dem „*Fahrtenbuch*“ zufolge) nie länger als einen Monat ohne Unterbrechung im Ausland bzw. Inland verwendet wurde, was umso mehr für die Richtigkeit der für die Monate März und April 2014 ausgewiesenen Zeiträume spricht.

Damit steht aber fest, dass in den Monaten März und April 2014 eine ununterbrochene Verwendung des Fahrzeuges im Inland über einen Monat nicht vorgelegen ist. Eine widerrechtliche Verwendung dieses Fahrzeuges iSd § 82 Abs. 8 KFG konnte frühestens am 23. Mai 2014 (dies ad diem) eingetreten sein, nachdem das Fahrzeug am 23. April 2014 wieder nach Österreich eingebracht wurde, vor dem 24. April 2014 nicht mehr ausgebracht wurde und vorübergehende Ausbringungen aus dem Bundesgebiet ab dem 24. April 2014 die Monatsfrist nicht mehr unterbrechen (vgl. auch UFS 10.6.2016, RV/5100789/2016).

Die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung („*des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG*“) führt dazu, dass die NoVA dann gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in

das Inland entsteht (vgl. VwGH 25.4.2016, [Ro 2015/16/0031](#)). Im Streitfall kann somit die Steuerschuld für die NoVA (das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen² betreffend) nicht im März 2014 entstanden sein (vgl. § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG in der für den Kalendermonat März 2014 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010). Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2014 ist gemäß [§ 279 BAO](#) Folge zu geben, der angefochtene Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

Wurde die NoVA für einen Zeitraum vor dem April 2014 infolge „*widerrechtlicher Verwendung*“ festgesetzt, obwohl es hinsichtlich des strittigen Fahrzeuges regelmäßige monatliche Aus- und Wiedereinbringungen gab, ist die NoVA-Festsetzung ersatzlos aufzuheben und darf mangels Sachidentität durch das Bundesfinanzgericht nicht durch eine Festsetzung für einen Zeitraum ab April 2014 ersetzt werden (BFG 10.6.2016, [RV/5100789/2016](#)). Das Nichtvorliegen einer identen Sache bei NoVA-Festsetzungen im Fall einer geänderten Rechtslage und/oder eines neu zu beurteilenden Tatsachenkomplexes ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.11.1997, [96/15/0059](#); VwGH 6.9.2005, [2005/03/0065](#); VwGH 11.9.2014, [2013/16/0156](#); VwGH 29.1.2015, [2014/16/0025](#)).

Bei regelmäßigen monatlichen Aus- und Wiedereinbringungen lag vor dem 24. April 2014 keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vor. Der Verwender des Fahrzeuges war somit nicht zur Selbstberechnung und Erklärung der NoVA verpflichtet, sodass auch keine Befugnis zur Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#) bestand und der Festsetzungsbescheid aufzuheben ist.

1.2. Dem für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen¹ vorgelegten „*Fahrtenbuch*“ zufolge wurde das Fahrzeug vom Bf. am 19. Februar 2013 erstmals nach Österreich eingebracht und (nach erfolgter Verbringung nach Deutschland) am 26. Februar 2013 wieder nach Österreich eingebracht; dort verblieb es bis zum 28. März 2013 (somit für 31 Tage), ehe es am 29. März 2013 wieder nach Deutschland verbracht wurde.

Damit steht fest, dass zwar mit der neuerlichen Einbringung dieses Fahrzeuges in das Bundesgebiet am 26. Februar 2013 die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG neu zu laufen begonnen hat; es ist jedoch - den eigenen Angaben des Bf. zufolge - eine ununterbrochene Verwendung des Fahrzeuges im Inland über einen Monat (vom 26. Februar 2013 bis zum 28. März 2013) vorgelegen. Eine widerrechtliche Verwendung dieses Fahrzeuges iSd § 82 Abs. 8 KFG ist somit (bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen) am 26. März 2013 (dies ad diem) eingetreten.

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen¹.

2. Verwender des Kraftfahrzeuges:

2.1. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das in Rede stehende Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen¹ im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr

verwendet wurde und dass der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit seinen Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG in Österreich hat. Es ist daher weiters die Frage zu prüfen, ob der Bf. das Fahrzeug im Sinne des § 1 Z 3 NoVAG bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG iVm § 82 Abs. 8 KFG verwendet hat, ob er somit im Streitzeitraum Verwender mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet war.

Das KFG enthält (wie auch das NoVAG und das KfzStG) keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Aufgrund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - bietet es sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#); VwGH 24.11.2011, [2009/16/0212](#)) in diesem Zusammenhang an, auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeuges nach [§ 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz](#) (EKHG) zurückzugreifen. Unter dem Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes dazu 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 (vgl. dazu etwa OGH 18.10.2000, [9 Ob A 150/00z](#)).

2.2. In der Beschwerde vom 29. Mai 2014 führte der Bf. dazu aus, dass die Qualifikation seiner Person als Verwender des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges „*nie bestritten*“ worden sei. Er gab allerdings „*vollständigkeitshalber*“ zu bedenken, dass im Hinblick auf die OGH-Rechtsprechung die Voraussetzung nicht erfüllt sei, dass das Kraftfahrzeug auf seine eigene Rechnung in Gebrauch sei; sämtliche Kosten für das Tanken und Service würden - vom Finanzamt AB auch nicht widersprochen - auf Rechnung der in Deutschland ansässigen A-KG gehen.

In seinem Schreiben vom 30. Jänner 2015 (Seite 6) berief er sich zudem auf § 40 Abs. 1 KFG, wonach als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers gelte, bei Fahrzeugen von Unternehmungen jedoch der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfüge. Beim streitgegenständlichen Fahrzeug handle es sich um ein betriebliches Fahrzeug, über das vom Sitz des in Deutschland ansässigen Unternehmens aus verfügt werde. Das Unternehmen (die Kommanditgesellschaft) habe das Fahrzeug gemietet und sei sohin durch den jeweiligen Geschäftsführer über das Fahrzeug verfügungsberechtigt. Es stehe dem Unternehmen zu, den „*verfügungsberechtigten Geschäftsführer*“ auszutauschen, weshalb die ausschließliche Verfügungsberechtigung beim Unternehmen und nicht beim Bf. als damaligen Geschäftsführer liege.

2.3. Abgesehen davon, dass sich der Bf. in besagtem Schreiben vom 30. Jänner 2015 selbst als „*verfügungsberechtigten Geschäftsführer*“ (demnach auch über das streitgegenständliche Fahrzeug) bezeichnete, geht auch der Hinweis des Bf. auf § 40 Abs. 1 KFG ins Leere. Aus der Formulierung in § 82 Abs. 8 erster Satz KFG, wonach „*Fahrzeuge mit ausländischem Kennzei-*

chen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden“, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind, ist abzuleiten, dass diese Standortvermutung nicht nur auf von Privatpersonen verwendete Fahrzeuge, sondern auch auf von Unternehmungen verwendete Fahrzeuge anzuwenden ist. § 82 Abs. 8 erster Satz KFG ist als *lex specialis* zu § 40 Abs. 1 KFG zu sehen, welcher hinsichtlich des dauernden Standortes eines Fahrzeuges den Grundsatz normiert „als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt“ (vgl. VwGH 23.10.2001, [2001/11/0288](#); VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#); VwGH 24.11.2011, [2009/16/0212](#)). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters ausgesprochen (vgl. VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#); VwGH 24.11.2011, [2009/16/0212](#)), dass es für die Frage des Verwendens eines Kraftfahrzeuges nicht darauf ankommt, ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt.

Bei der Beurteilung, wer als Verwender des auf eine juristische Person (Unternehmung) zugelassenen Fahrzeuges zu qualifizieren ist, ist zu klären, ob die Entscheidungen über den Einsatz des Fahrzeuges die natürliche Person oder das Unternehmen trifft. Die Frage, wer als Verwender des Fahrzeuges einer ausländischen juristischen Person (Unternehmung) anzusehen ist, hängt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entscheidend davon ab, ob dieses nur für Zwecke der ausländischen Gesellschaft verwendet wird oder ob auch eine Privatnutzung des Fahrzeuges durch die dieses Fahrzeug lenkende Person mit inländischem Hauptwohnsitz erfolgt. Sofern der Lenker mit inländischem Hauptwohnsitz das Fahrzeug - wie hier - auch privat nutzen darf, ist er als Verwender des Fahrzeuges anzusehen.

Angesichts der vom Bf. nicht bekämpften Feststellungen des Finanzamtes AB, dass die deutsche A-KG als „Mieter“ des streitgegenständlichen Fahrzeuges dem als Geschäftsführer tätigen Bf. dieses Fahrzeug als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt hat, welches nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten ohne weitere Vorgaben verwendet werden durfte, durfte das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass der Bf. Verwender dieses Fahrzeuges war (vgl. VwGH 24.11.2011, [2009/16/0212](#)). Anlässlich der Kontrolle durch die Finanzpolizei am 7. Mai 2013 führte der Bf. selbst aus, dass ihm als Geschäftsführer dieser Kommanditgesellschaft dieses Fahrzeug „zur uneingeschränkten Nutzung“ zur Verfügung gestellt wurde.

Auch der Unabhängige Finanzsenat leitet aus diesem VwGH-Erkenntnis ab, dass bei der Überlassung eines Firmenfahrzeuges durch eine ausländische juristische Person (Unternehmung) an einen Geschäftsführer mit österreichischem Hauptwohnsitz dieser als Verwender anzusehen ist, wenn er das Fahrzeug auch privat nutzen darf (vgl. zB UFS 17.2.2012, [RV/0478-S/08](#); UFS 29.6.2012, [RV/0416-L/11](#); UFS 23.7.2012, [RV/0443-L/12](#); UFS 22.10.2012, [RV/0272-L/08](#); UFS 7.1.2013, [RV/0456-L/12](#); UFS 28.6.2013, [RV/0395-W/13](#); UFS 15.10.2013, [RV/0927-L/10](#)).

2.4. Dem - unwidersprochenen - Einwand des Bf. zufolge habe er das streitgegenständliche Kraftfahrzeug nicht auf seine eigene Rechnung in Gebrauch gehabt, sämtliche Kosten für das Tanken und Service seien von der in Deutschland ansässigen Kommanditgesellschaft getragen worden.

Der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes (OGH 18.10.2000, [9 Ob A 150/00z](#)), auf welche der Verwaltungsgerichtshof verweist, ist zu entnehmen, dass der Betrieb auf eigene Rechnung des Halters erfolgt, wenn dieser den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht und die Kosten dafür trägt. Der Nutzen kann dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Bei der Kostentragung ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Die freie Verfügung über das Fahrzeug ist dann gegeben, wenn über das „*wie, wann und wo*“ der Verwendung entschieden werden kann, ohne dass es auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis ankommt.

In der Realität gibt es Fälle, bei denen die drei genannten Kriterien (Nutzen, Kostentragung, Verfügungsmöglichkeit) in unterschiedlicher Ausprägung auf mehrere Personen zutreffen. Dies fällt insbesondere in jenen Fällen auf, bei denen zum Zweck der Vermeidung von NoVA und KfzSt dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden. Da aber die einschlägigen Auffangtatbestände des § 1 Z 3 NoVAG und des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG gerade diese Fälle erfassen sollen, ist dieser Gesetzeszweck bei der Lösung der Frage, wem bei einem Auseinanderfallen der entscheidenden Kriterien die Verwendung zuzurechnen ist, von besonderer Bedeutung.

Aus dem Zweck der genannten Auffangbestimmungen kann geschlossen werden, dass es für die Annahme einer Verwendung (einer Mithalterschaft) iSd NoVAG bzw. KfzStG ausreichend sein muss, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck der genannten Bestimmungen für das Entstehen der Abgabenschuld maßgeblich sind. Aus diesem Grund wird den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens und des tatsächlichen Bestimmens des Einsatzes des Fahrzeuges mehr Bedeutung zukommen müssen als der bloßen Kostentragung (vgl. zB UFS 29.6.2012, [RV/0416-L/11](#); UFS 23.7.2012, [RV/0443-L/12](#); UFS 24.9.2012, [RV/0357-S/12](#); UFS 22.10.2012, [RV/0272-L/08](#); UFS 7.1.2013, [RV/0456-L/12](#); UFS 30.1.2013, [RV/0399-L/12](#); UFS 27.5.2013, [RV/1307-L/07](#); vgl. auch BFG 15.5.2019, [RV/1100227/2017](#); BFG 10.7.2019, [RV/7103699/2017](#); BFG 23.9.2019, [RV/1100143/2018](#); BFG 27.12.2019, [RV/3100309/2018](#); BFG 13.1.2020, [RV/3101143/2016](#); BFG 31.3.2020, [RV/1100591/2018](#)). Sind diese Kriterien ausreichend erfüllt, wird man zumindest von einer zur Vorschreibung der NoVA und KfzSt ausreichenden Mithalterschaft ausgehen können. Das Kriterium der Kostentragung wird dagegen in den Hintergrund rücken. So wird auch für die Haftung nach dem EKHG keine alleinige Kostentragung gefordert.

Im Ergebnis ist bei der Feststellung des Verwenders (Halters iSd EKHG) und somit des Schuldners der NoVA und der KfzSt abwägend festzustellen, zu welcher Person aufgrund des zukommenden Nutzens und der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über das Kraftfahrzeug die

größte Nähe besteht. Nach den dargestellten Sachverhaltsfeststellungen ist dies unzweifelhaft der Bf.

Darauf hingewiesen wird, dass es auch der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#); VwGH 24.11.2011, [2009/16/0212](#)) unter Hinweis auf die Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH 18.10.2000, [9 Ob A 150/00z](#)) als **maßgebend** erachtet hat, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Dies ist im Streitfall im Hinblick auf den Bf. eindeutig gegeben. Daraus ist abzuleiten, dass bei einem Auseinanderfallen der Kriterien der Kostentragung und der Verfügungsgewalt über das Fahrzeug das letztere Kriterium ausschlaggebend ist. Wenn dem Bf. die Möglichkeit eingeräumt wurde, das streitgegenständliche Fahrzeug für die deutsche Kommanditgesellschaft und für seine privaten Zwecke zu verwenden, ist er als Verwender des Fahrzeuges anzusehen, selbst wenn die Kosten dieser Verwendung jemand anderer trägt (vgl. dazu auch BFG 8.4.2020, [RV/5100609/2015](#)).

2.5. Im Beschwerdefall tritt somit die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das streitgegenständliche Fahrzeug als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist; diese gesetzliche Standortvermutung kann durch einen vom Bf. zu führenden Gegenbeweis widerlegt werden („bis zum Gegenbeweis“).

3. Dauernder Standort des Kraftfahrzeuges:

3.1. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der KfzSt und der NoVA nicht ein, wenn trotz eines inländischen Hauptwohnsitzes nachgewiesen wird, dass der Standort eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liegt. Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, setzt Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraus, 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 (vgl. VwGH 19.3.2003, [2003/16/0007](#); VwGH 23.10.2001, [2001/11/0288](#)).

Die Beweislast trifft diesbezüglich allein den Bf. als Verwender des streitgegenständlichen Fahrzeuges. Um diesen Gegenbeweis erbringen zu können, hat der Bf. dabei von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischen Standort anzusehen ist, und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (vgl. VwGH 3.10.2016, [Ra 2016/02/0151](#)). Die Beweismittel für den Gegenbeweis sind unbegrenzt. Reine Behauptungen reichen ebenso wenig aus (vgl. Haller, Normverbrauchsabgabengesetz, § 1 Tz 128) wie eine bloße Glaubhaftmachung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre

Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 10, mwN).

3.2. In seinem Erkenntnis von 28.10.2009, 2008/15/0276, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Widerlegung der gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG bei einem im Ausland zugelassenen Fahrzeug eines Einzelunternehmers Folgendes zum Ausdruck gebracht:

„Die belangte Behörde hat zutreffend auf die Verwendung des Fahrzeuges abgestellt und hervorgehoben, dass die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges von über 85 % sich nahezu ausschließlich im süddeutschen Raum vollzieht. Allfällige Wartungs- und Reparaturarbeiten an diesem Fahrzeug werden am Betriebsstandort durchgeführt. Dazu kommt, dass nach den Untersuchungsergebnissen der belangten Behörde auch der überwiegende Teil der Privatfahrten in Deutschland vorgenommen wird. Wird aber das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet, kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie von der Erbringung des Gegenbeweises im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 ausgegangen ist.“

Der Bf. stützte seine Argumentation demgegenüber auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.10.2012, [RV/0642-S/09](#), wonach der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht nur dann erbracht sei, wenn die Nutzung „weitaus überwiegend“ nicht in Österreich stattgefunden habe. Es genüge das „bloße Überwiegen“, wenn es zweifelsfrei mit einem Fahrtenbuch bewiesen worden sei, die 50%-Grenze sowohl hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer wie auch zeitlich eindeutig überschritten werde und die Wartungs- und Reparaturarbeiten im Ausland erfolgt seien.

Bei einem Abstellen auf das „bloße Überwiegen“ müssen die genannten Voraussetzungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kumulativ vorliegen. Damit kann aber der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG im Hinblick auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.10.2012, [RV/0642-S/09](#), nicht als erbracht angesehen werden. Zum einen hat sich der Bf. im maßgeblichen Zeitraum (18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014) mit dem Kraftfahrzeug zeitlich überwiegend (zu 56,56 %) im Inland aufgehalten. Zum anderen hat er lediglich behauptet, dass die Wartungs- und Reparaturarbeiten im Ausland erfolgt seien. Wie das Finanzamt AB dazu in der Beschwerdevorentscheidung vom 12. Dezember 2014 vermerkte, „wurden hierzu keine Beweise vorgelegt.“ Der Beschwerdevorentscheidung kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zu (vgl. etwa VwGH 30.4.2003, [99/13/0251](#); VwGH 24.6.2004, [2001/15/0176](#); VwGH 31.5.2011, [2008/15/0288](#); VwGH 23.5.2012, [2008/17/0115](#); VwGH 30.1.2020, [Ra 2019/16/0215](#)). Dennoch hat der Bf. auch im weiteren Beschwerdeverfahren keine Beweise (zB Rechnungen und Zahlungsbelege) zu im Ausland erfolgten Wartungs- und Reparaturarbeiten vorgelegt. Es wäre im Sinne der Beweismittel-

beschaffungspflicht an ihm gelegen, derartige Beweise vorzulegen; wie bereits dargelegt, reichen reine Behauptungen für den Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht aus. Zudem erscheint es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - wie dies auch das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung hat anklingen lassen - ohnehin fraglich, ob bei einem - hier zu beurteilenden - Neufahrzeug im ersten Jahr der Nutzung überhaupt Wartungs- und Reparaturarbeiten angefallen sind.

3.3. Letztlich wurde vom Finanzamt AB auch das zur Widerlegung der gesetzlichen Standortvermutung für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 vorgelegte „Fahrtenbuch“ inhaltlich in Zweifel gezogen. Ein Fahrtenbuch im steuerlichen Sinn muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. etwa VwGH 16.9.1970, [0373/70](#)). Dass das vorgelegte „Fahrtenbuch“ diesen Ansprüchen nicht gerecht wird, hat auch der Bf. nicht bestritten. Er wendete vielmehr ein, dass diese Aufstellung nach den genauen Vorgaben der Abgabenbehörde erstellt worden sei. Er habe demnach lediglich die „Auslands- und Inlandskilometerleistung sowie die Verweildauer anhand einer Tabelle ersichtlich und glaubhaft“ machen müssen (vgl. das Schreiben des Bf. vom 30. Jänner 2015, Seite 3). Diesbezüglich verwies er auf eine Außenprüfung (ein anderes Steuersubjekt betreffend), bei der auch die NoVA-Pflicht und KfzSt-Pflicht des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges zur Sprache gekommen sei.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Juli 2013, ABNr. def, finden sich dazu folgende Feststellungen:

„Feststellung zur NoVA und KR laut BP:

Das Auto wurde am 12.2.2013 in Deutschland zugelassen. Es handelt sich um ein Mietauto mit einer Mietdauer von 12 Monaten. Herr X möchte den Nachweis der Verwendung im Inland sowie im Ausland erbringen. Dazu wird jetzt vereinbart, dass ein Fahrtenbuch von ihm geführt wird mit dem Inhalt:

KM-Leistung und zeitliche Verweildauer, getrennt Inland und Ausland, sowie Zweck der Fahrten.

Inland, Ausland, KM, Zeit, Zweck der Fahrt“

Unabhängig davon, ob das vorgelegte „Fahrtenbuch“ diesen Vorgaben des Finanzamtes AB entspricht, ist festzuhalten, dass diese Aufzeichnungen frühestens ab dem genannten Zeitpunkt der Schlussbesprechung, somit ab dem 4. Juli 2013, fortlaufend und zeitnah geführt worden sind. Für den in der Aufstellung ausgewiesenen Zeitraum vom 18. Februar 2013 bis 3. Juli 2013 ergibt sich, dass das „Fahrtenbuch“ demnach nachträglich erstellt worden ist. Dazu erwiderte der Bf. (vgl. den Vorlageantrag vom 9. Jänner 2015, Seite 3), dass „von einer auf Schätzungen basierenden Rekonstruktion“ nicht ausgegangen werden könne, da sich anhand des sorgfältig geführten Arbeitskalenders sowie aus Flugtickets usw. die Daten und die gefahrenen

Kilometer präzise nachvollziehen lassen würden. Die angesprochenen Beweismittel (Arbeitskalender, Flugtickets usw.) wurden vom Bf. in der Folge jedoch nicht vorgelegt. Auf die bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht, Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht des Bf. wird diesbezüglich wiederum verwiesen. Es wäre an ihm gelegen, die angebotenen Beweise von sich aus vorzulegen. Die Beweislast für die Erbringung des Gegenbeweises trifft den Verwender des Fahrzeuges (vgl. VwGH 21.9.2006, [2006/15/0025](#); BFG 5.10.2015, [RV/7102912/2013](#)). Die Behörde muss kein überwiegendes Verwenden des Fahrzeuges im Inland nachweisen (UFS 16.2.2005, [RV/1937-L/02](#); UFS 13.2.2013, [RV/2830-W/12](#); BFG 14.10.2014, [RV/6100159/2014](#); BFG 5.10.2015, [RV/7102912/2013](#)).

Zu den vom Finanzamt festgestellten Unstimmigkeiten des „*Fahrtenbuches*“ wird beispielhaft auf die Eintragungen am 2. und 3. Juni 2013 verwiesen. Diesbezüglich findet sich bei der Fahrt von Italien (Ferienhaus CC) nach Deutschland (Flughafen Ort5) kein Inlandsanteil hinsichtlich der zurückgelegten Kilometer. Dazu hat der Bf. selbst zugestanden (vgl. das Schreiben vom 30. Jänner 2015, Seite 4), dass „*hier der Inlandsanteil bei der Durchfahrt nicht separat angeführt*“ worden sei. Damit ist aber das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“ nicht geeignet (auch nicht in der dem Vorlageantrag beigelegten ergänzten bzw. berichtigten Version), die Inlands- und Auslandskilometerleistung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges zweifelsfrei nachzuweisen. Der Bf. rechtfertigte sich damit, dass von der Abgabenbehörde kein Fahrtenbuch verlangt worden sei, das „*auf Komma genaue Angaben*“ beinhalte; es sollte auf der Grundlage einer Auflistung „*glaubhaft gemacht werden, welche Kilometerleistung im Inland und welche im Ausland stattfindet.*“ Dazu genügt es, erneut darauf hinzuweisen, dass die Beweismittel für den Gegenbeweis zwar unbegrenzt sind, reine Behauptungen bzw. eine bloße Glaubhaftmachung aber nicht ausreichen.

Die eindeutigsten Rückschlüsse über die tatsächliche Verwendung eines Fahrzeuges ermöglicht in der Praxis ein korrektes und vollständiges Fahrtenbuch. Allein aus den dargestellten Gründen (nachträgliche Erstellung für einen Teilzeitraum, offensichtliche Mängel hinsichtlich der zurückgelegten Inlandskilometer) stellt das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“ kein taugliches Beweismittel dar, die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG zu widerlegen. Andere Beweismittel für den Gegenbeweis wurden vom Bf. nicht vorgelegt.

3.4. Für den Bf. lässt sich auch nichts gewinnen, wenn man der weiteren Betrachtung das dem Vorlageantrag beigelegte ergänzte bzw. berichtigte „*Fahrtenbuch*“ zugrunde legt. (Dazu ist festzuhalten, dass sich das Bundesfinanzgericht ohnehin - dem Bf. folgend - an diesem ergänzten bzw. berichtigten Fahrtennachweis orientierte; vgl. Pkt. II.4. samt Beilage I dieses Erkenntnisses.) Der Gegenbeweis erfordert, dass das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb Österreichs zugeordnet werden kann (vgl. nochmals VwGH 19.3.2003, [2003/16/0007](#); VwGH 23.10.2001, [2001/11/0288](#); vgl. auch UFS 8.4.2011, [RV/0286-S/08](#)).

Es versteht sich von selbst, dass der Bf. als Geschäftsführer der A-KG (bzw. deren persönlich haftenden Gesellschafterin Unternehmen²) mit dem Sitz in Ort³ im Streitzeitraum regelmäßig vor Ort sein musste, um seiner Geschäftsführertätigkeit nachzukommen. Im „*Fahrtenbuch*“ lt. Beilage I dieses Erkenntnisses sind diesbezüglich für den Zeitraum 18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014 insgesamt 11 Aufenthalte am Sitz der Kommanditgesellschaft ausgewiesen (gekennzeichnet durch die Abkürzung „Abkürzung“). Der Bf. hat sich demnach in etwa einmal pro Monat am Sitz der Kommanditgesellschaft aufgehalten. Diese Fahrten nach Ort³ wurden vom Bf. jedoch nur zweimal zur Gänze mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen Kennzeichen¹ zurückgelegt (29.3.-7.4.2013 = 10 Tage; 11.8.-23.8.2013 = 13 Tage, wobei während dieses Aufenthaltes auch andere Orte - Ort⁶/Ort⁷ - angefahren wurden). In den übrigen neun Fällen ist der Bf. mit diesem Fahrzeug lediglich bis zum Flughafen Ort⁵ gefahren, wo das Fahrzeug vorübergehend geparkt wurde; die Weiterreise zum Betriebsstandort erfolgte sodann mit dem Flugzeug von Ort⁵ nach Ort⁸.

Im maßgeblichen Zeitraum (18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014) hat sich der Bf. mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug somit lediglich zweimal (bzw. 23 Tage) am ausländischen Betriebsstandort der Kommanditgesellschaft in Ort³ aufgehalten. Demgegenüber haben die Aufenthalte im Inland (am inländischen Hauptwohnsitz des Bf.) dem „*Fahrtenbuch*“ zufolge in diesem Jahr insgesamt 207 Tage (bei 24 durchgängigen Aufenthalten) umfasst. Bei dieser Sachlage kann keinesfalls davon gesprochen werden, dass das Fahrzeug dem Betriebsstandort der Kommanditgesellschaft in Ort³ zugeordnet werden kann. Die ausländische Zulassungsadresse wurde nur zweimal/Jahr aufgesucht. Der Bf. hat das Fahrzeug nur ganz untergeordnet vom ausländischen Betriebsstandort aus für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet und dort darüber verfügt. Soweit der Bf. bei seinen Fahrten zum ausländischen Betriebsstandort mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug lediglich bis zum Flughafen Ort⁵ gefahren ist und das Fahrzeug (angesichts der Weiterreise mit dem Flugzeug) dort geparkt hat, kann jedenfalls nicht davon ausgegangen werden, dass er vom ausländischen Betriebsstandort aus über das Fahrzeug verfügt hätte.

Der Flughafen Ort⁵ wurde vom Bf. mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug nicht nur angefahren, um von dort (mit dem Flugzeug) zum ausländischen Betriebsstandort der Kommanditgesellschaft zu gelangen; auch viele seiner privaten Reisen wurden vom Flughafen Ort⁵ aus angetreten (Kreuzfahrt, Land¹, Land², Land³, Land⁴). In all diesen Fällen diente das Fahrzeug dem Bf. lediglich als Zubringer zum Flughafen, wo es bis zu seiner Rückkehr geparkt wurde. Es wäre vermessen, den bloß vorübergehend genutzten Parkplatz am Flughafen Ort⁵ als dauernden Standort des Fahrzeuges in Erwägung zu ziehen. Einwendungen dahingehend wurden auch vom Bf. nicht vorgebracht.

Zu bedenken ist ferner, dass sich der Bf. - auch unter Einbeziehung der übrigen Auslandsaufenthalte (zB private Aufenthalte im Ferienhaus CC/Italien) - im maßgeblichen Zeitraum (18.

Februar 2013 bis 18. Februar 2014) mit dem Fahrzeug zeitlich überwiegend im Inland aufgehalten hat (207 Tage = 56,56 % Inland; 159 Tage = 43,44 % Ausland) und das Fahrzeug demnach auch überwiegend am inländischen Standort garagiert wurde. Dies ist ein weiterer Hinweis dafür, dass das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung nur dem inländischen Hauptwohnsitz des Bf. zugeordnet werden kann.

Als maßgeblich erachtet das Bundesfinanzgericht auch, dass der Bf. das Fahrzeug im Hinblick auf die im „Fahrtenbuch“ ausgewiesene Gesamtkilometerleistung von 23.713 km zu **2/3 privat** (15.739 km = 66,37 %) und zu **1/3 betrieblich** für Zwecke der Kommanditgesellschaft (7.974 km = 33,63 %) verwendet hat. Das tatsächliche Verhältnis zwischen betrieblicher Verwendung und Privatnutzung durch den Bf. spricht eindeutig für einen dauernden Standort des Fahrzeuges im Inland. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auf den Bf. im maßgeblichen Zeitraum (18. Februar 2013 bis 18. Februar 2014) im Inland kein weiteres Fahrzeug zugelassen war, das für private Zwecke hätte verwendet werden können. (Das Kraftfahrzeug der Marke Auto3 mit der Fahrgestellnummer 789 und dem amtlichen Kennzeichen Kennzeichen3 wurde erst am 22. April 2014 im Inland auf den Bf. als Zulassungsbesitzer zugelassen und spielt für die gegenständliche Betrachtung keine Rolle.)

Der Bf. konnte als Verwender über das streitgegenständliche Fahrzeug frei verfügen. Hinsichtlich der ausgewiesenen Privatfahrten hat er über das Fahrzeug vom Inland aus verfügt, zumal er sich auch überwiegend im Inland aufgehalten hat. Aber auch hinsichtlich der ausgewiesenen betrieblichen Fahrten kann davon ausgegangen werden, dass die Verfügung über das Fahrzeug vom Inland aus erfolgte, zumal die Entscheidung, den Flughafen Ort5 bzw. den ausländischen Betriebsstandort direkt anzufahren, im Inland getroffen wurde. Wie bereits dargestellt, hat der Bf. das Fahrzeug nur ganz untergeordnet vom ausländischen Betriebsstandort aus für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet und dort darüber verfügt. Bei dieser Sachlage kann dem Umstand, dass das Fahrzeug im Hinblick auf die zurückgelegte Kilometerleistung überwiegend (zu 63,95 %) im Ausland (nicht nur betrieblich, sondern in annähernd gleichem Ausmaß auch privat) verwendet wurde, nicht die vom Bf. gewünschte Bedeutung beigemessen werden.

3.5. Der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG, dass der dauernde Standort des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 außerhalb Österreichs gelegen ist, ist dem Bf. somit nicht gelungen. Eine Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände lässt im Hinblick auf den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges keinen anderen Schluss zu.

4. Festsetzung der NoVA und KfzSt:

Es wurde bereits dargestellt (vgl. Pkt. IV.1.2. dieses Erkenntnisses), dass eine widerrechtliche Verwendung des Kraftfahrzeuges der Marke Auto2 mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Kennzeichen1 und der Fahrgestellnummer 123 im Inland iSd § 82 Abs. 8 KFG am 26. März 2013

eingetreten ist, wodurch eine NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG bzw. eine KfzSt-Pflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG entstanden ist.

Das Entstehen der Steuerschuld ist vom Erfüllen des zur Steuerpflicht führenden Tatbestandes zu unterscheiden. Das Entstehen der Steuerschuld ist eine Rechtsfolge und setzt voraus, dass der die Rechtsfolge auslösende Tatbestand erfüllt ist. Erst wenn der Tatbestand erfüllt ist, tritt die (allenfalls auf einen zurückliegenden Zeitpunkt bezogene) Rechtsfolge des Entstehens der Steuerschuld ein (vgl. VwGH 9.9.2015, [Ro 2014/16/0031](#); VwGH 25.4.2016, [Ro 2015/16/0031](#)).

Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabensanspruch zwar, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, doch bleiben gemäß § 4 Abs. 3 leg.cit. in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches (der Steuerschuld) unberührt. Der Tatbestand der jeweiligen Steuer ist im Beschwerdefall mit der widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG und § 1 Z 3 NoVAG) erfüllt. Ist dieser Tatbestand erfüllt, so knüpft das Gesetz daran die Rechtsfolge des Entstehens einer Steuerschuld zu einem zurückliegenden Zeitpunkt.

Dies ist im KfzStG der Fall, indem § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG die Steuerpflicht vom Beginn des Kalendermonats an bestehen lässt, in dem die widerrechtliche Verwendung einsetzt, also von einem Monatsersten und nicht vom Tag der widerrechtlichen Verwendung an (vgl. auch VwGH 23.3.2006, [2006/16/0003](#); VwGH 25.4.2016, [Ro 2015/16/0031](#)). Ähnliches gilt seit dem AbgÄG 2010 für die Normverbrauchsabgabe, bei welcher die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung (des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG) dazu führt, dass die Normverbrauchsabgabe dann gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in das Inland entsteht.

Im Streitfall ist die Steuerschuld für die NoVA somit im Februar 2013 entstanden. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2013 ist als unbegründet abzuweisen. Die Steuerschuld für die KfzSt ist ab März 2013 entstanden. Insoweit ist der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 teilweise Folge zu geben, als die Kraftfahrzeugsteuer mit 936,00 € (für die zehn Monate März bis Dezember 2013 x 93,60 €/Monat) statt bisher 1.123,20 € (12 Monate x 93,60 €/Monat lt. angefochtenem Bescheid) bzw. 1.029,60 € (11 Monate x 93,60 €/Monat lt. Beschwerdeentscheidung) festzusetzen ist.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zu-

kommt, 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei der Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Sachverhaltsumständen des konkreten Falles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 7. Juli 2020