

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1*****Bf1-Adr***StB über die Beschwerde vom 12. Juni 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 7. Juni 2017 betreffend Normverbrauchsabgabe 04.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund einer Anzeige vom 20.4.2017 vernahm das Finanzamt den Beschwerdeführer am 9.5.2017 ein und verfasste darüber eine Niederschrift. Der Beschwerdeführer sagte unter anderem aus, dass er seit 27.4.2017 ein Fahrzeug der Marke BMW mit dem amtlichen Kennzeichen (D) XYZ besitze, welches auf ihn angemeldet sei und das er am 27.4.2017 das erste Mal nach Österreich verbracht habe. Der Kilometerstand am 9.5.2017 betrage 91.596 km. Dieses Fahrzeug werde in Zukunft zu 95 % dienstlich und zu 5 % privat genutzt. Sein Hauptwohnsitz, an dem er sich täglich aufhalte, befinde sich in ***Bf1-Adr***. Er habe zwei Kinder, von denen ihn eines einmal monatlich besuche. Soziale Anknüpfungspunkte in Österreich habe er keine, er lebe mit seiner Lebensgefährtin zusammen in deren Haus. Er sehe den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland, da er sich dort zeitlich überwiegend zur Arbeit aufhalte. Er führe kein Fahrtenbuch, wolle jedoch in Zukunft eine elektronische Einrichtung dafür verwenden.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 7.6.2017 die Normverbrauchsabgabe für das Fahrzeug BMF 750d xDrive mit der Fahrgestellnummer 12345 und dem amtlichen Kennzeichen (D) XYZ in

Höhe von EUR 7.519,07 fest und begründete dies damit, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich habe und täglich dorthin zurückkehre. In Anwendung des § 82 Abs 8 KFG bestehe die Vermutung, dass das Fahrzeug seinen Standort dauernd im Inland habe.

In seiner Beschwerde vom 10.6.2017 wendete der Beschwerdeführer ein, dass das Fahrzeug mit dem Kennzeichen (D) XYZ in seinem Einzelunternehmen in Deutschland als Gegenstand des Betriebsvermögens erfasst sei. Er nutze das Fahrzeug als Dienstfahrzeug für seine Tätigkeit als Regionaldirektor für Südbayern in einem abhängigen Arbeitsverhältnis bei der Firma AG in d_Ort_2 an 6 Werktagen die Woche. Samstags und an Brückentagen nutze er das Fahrzeug für seine gewerbliche Tätigkeit im Allgäu, wo auch sei Lebensmittelpunkt sei. Er sei dort auch unter der Adresse Adr gemeldet. Unter dieser Adresse sei sein Gewerbe angemeldet. In Österreich verweile er nur zeitweise bei seiner Lebensgefährtin. Die Nutzung des Fahrzeuges finde fast ausschließlich in Deutschland statt.

Mit Schreiben vom 16.10.2017 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, zweckdienliche Unterlagen zum Beweis des dauernden Standortes bzw. der weitaus überwiegenden betrieblichen Verwendung des Fahrzeuges im Ausland und zum Beweis des Mittelpunkts seiner Lebensinteressen im Ausland vorzulegen. Weiter forderte das Finanzamt eine Aufstellung der betrieblich bzw privat gefahrenen Kilometer im In- und Ausland an. Das Finanzamt verwies dabei auf zwei vorliegenden Tankrechnungen (eni Reutte vom 4.5.2017 und Shell d_Ort_1 vom 28.4.2017).

Der Beschwerdeführer gab im Schreiben vom 13.11.2017 an, dass das gegenständliche Fahrzeug im Eigentum der Einzelfirma Firma_1 an der Adresse Adr (D) stehe und dem Beschwerdeführer aufgrund einer Dienstwagenregelung überlassen werde. Der Beschwerdeführer sei Angestellter und Inhaber der Einzelfirma Firma_1. Er nutze das Dienstfahrzeug überwiegend für geschäftliche Zwecke (Fahrten zwischen einzelnen Betriebsstätten und verschiedenen Baustellen und zu Geschäftspartnern bzw. Fortbildungen). Für private Zwecke nutze der Beschwerdeführer das Fahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und dem Sitz seiner Arbeitgeberin in d_Ort_1.

In Österreich nutze er das Fahrzeug einzig für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsplatz, ebenso sei ihm die gelegentliche private Nutzung erlaubt. Er nutze das Fahrzeug vereinzelt an Wochenenden für private Fahrten. Die geschäftliche Nutzung des Fahrzeuges könne mit "etwa 85-90 %" geschätzt werden. Insbesondere in den Nachtstunden befinde sich das Fahrzeug immer bei seinem Wohnhaus in Pflach, während des Tages befinde sich das Fahrzeug fast ausschließlich in Deutschland. Beantragt werde die Einvernahme von zehn namentlich genannten Zeugen zum Beweis dafür, dass das Fahrzeug im Ausmaß von rund 85 % ausschließlich auf deutschem Bundesgebiet benutzt werde. Angeboten werde auch die persönliche Befragung des Beschwerdeführers.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.3.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies damit, dass der Beschwerdeführer bei seiner Einvernahme am 9.5.2017 angegeben habe, der Besitzer und Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges zu sein. Der Beschwerdeführer verfüge über kein weiteres Fahrzeug. Er habe den Beweis, dass der dauernde Standort des gegenständlichen Fahrzeuges entgegen der gesetzlichen Vermutung des § 82 Abs 8 KFG im Inland gelegen sei, trotz der ihn treffenden erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht nicht erbracht.

In seinem Antrag vom 29.3.2018 auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht brachte der Beschwerdeführer weiter vor, dass das Verfahren aufgrund der nicht erfolgten Einvernahme von angebotenen Zeugen mangelhaft sei. Er habe den Beweis erbracht, dass das gegenständliche Fahrzeug als Firmen-Pkw auf eine Unternehmung in Deutschland zugelassen sei und nicht in seinem Eigentum stehe. Er habe in Österreich keine Angehörigen, keine Familie und keinen sozialen Anschluss. Er sei in keinem Verein in Österreich und halte sich lediglich zur Übernachtung bei seiner Partnerin und fallweise an den Wochenenden auf. Er habe seine wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte ausschließlich in Deutschland. Er habe seit 5.3.2016 Wohnsitz in Adr. Er habe mehrfach angeboten, ein Fahrtenbuch vorzulegen und könne dies auch heute jederzeit tun.

Im Vorlagebericht vom 25.5.2018 brachte das Finanzamt weiter vor, dass der Beschwerdeführer die im Vorlageantrag angesprochene Anmeldebestätigung nicht vorgelegt habe. Wirtschaftlichen Beziehungen komme in diesem Zusammenhang eine geringere Bedeutung als persönlichen Beziehungen zu, weshalb aufgrund der täglichen Rückkehr nach Österreich an den gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Lebensgefährtin davon auszugehen sei, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers in Österreich gelegen sei. Das Vorbringen zum Ausmaß der geschäftlichen Nutzung des Fahrzeuges lasse keine Schlüsse auf den Ort der Verwendung zu.

Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde mit Erkenntnis vom 16.10.2019 ab. Aufgrund der außerordentlichen Revision des Beschwerdeführers hob der Verwaltungsgerichtshof am 30.1.2020 das Erkenntnis vom 16.10.2019 wegen Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, da in der Abstandnahme von der Einvernahme der zehn angebotenen Zeugen eine Vorwegnahme der Ergebnisse der Beweisaufnahmen und eine antizipierende Beurteilung des Beweiswertes der Aussagen an sich lag.

Das Bundesfinanzgericht forderte den Beschwerdeführer am 25.9.2020 auf, die zehn im Schreiben vom 13.11.2017 genannten, allesamt in Deutschland wohnhaften Zeugen am 16., 17. und 18.6.2020 zur Einvernahme stellig zu machen, dies unter Hinweis darauf, dass das Bundesfinanzgericht deren persönliches Erscheinen für erforderlich hält.

Mit Schreiben vom 9.6.2020 legte der Beschwerdeführer Protokolle über die Einvernahmen der Zeugen Z1, Z2, Z3, Z4 und Z5 über Auftrag der BH Reutte im Strafverfahren wegen

Verdacht der Übertretung nach § 82 Abs 8 KFG vor. Er brachte vor, dass deren Einvernahmen *„zum selben Tatsachengeschehen, wie es im gegenständlichen Verfahren massgeblich ist“*, erfolgt seien. Er verzichte auf die unmittelbare Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht und beantrage die Verwertung der vorgelegten Einvernahmeprotokolle. Hinsichtlich der weiteren angebotenen Zeugen verzichte er auf deren Einvernahme und ziehe die bezughabenden Beweisanträge zurück. Anstelle dieser Zeugen biete er zum Beweis dafür, *„dass er den verfahrensgegenständlichen Pkw überwiegend beruflich und privat in D benützt und sich die Nutzung in Österreich im Wesentlichen darauf beschränkt hat, am Morgen von der inländischen Wohnadresse an die deutsche Grenze weiter zur Arbeit nach Deutschland und am Abend dieselbe Strecke zurückzufahren, womit im Ergebnis im Sinne von § 82 Abs 8 KFG von einem überwiegenden Standort des Pkw in Deutschland auszugehen ist“*, die Einvernahme seiner Ehegattin E an. Weiter legte der Beschwerdeführer Ausdrücke aus elektronisch geführten Fahrtenbüchern für den Zeitraum Juni 2017 bis Oktober 2019 sowie den aktuellen TÜV Überprüfungsbericht der deutschen Behörden vor. Die Kosten im Zusammenhang mit diesem Fahrzeug würden *„nicht von ihm sondern von der genannten Firma, der das Fahrzeug zuzuordnen ist, getragen ..., ebenfalls wurden und werden alle Servicearbeiten und sonstige Reparaturen über Auftrag der genannten Firma in Deutschland vorgenommen, auch wird die Haftpflichtversicherung von diesem Unternehmen bezahlt“*.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist seit 1.3.2016 an der Adresse ***Bf1-Adr*** als Hauptwohnsitz gemeldet, was im Zentralen Melderegister ersichtlich ist.

Der Beschwerdeführer stand im Jahr 2017 in einem Dienstverhältnis zur AG in Plz_2 d_Ort_2 (Deutschland).

Der Beschwerdeführer ist alleiniger Eigentümer des Fahrzeuges BMW Typ 750d xDrive Limousine mit der Fahrgestellnummer 12345 mit dem behördlichen Kennzeichen (D) XYZ.

2. Beweiswürdigung

Die Angaben des Beschwerdeführers zu seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die AG sind angesichts des vorgelegten Lohnzettels für den Zeitraum Dezember 2016 glaubwürdig und wurden sowohl von seiner als Zeugin einvernommenen Ehegattin als auch von seinem Steuerberater bei dessen Befragung am 11.6.2018 an der Polizeiinspektion d_Ort_1 bestätigt.

Es ist erwiesen, dass der Beschwerdeführer alleiniger Eigentümer des verfahrensgegenständlichen Fahrzeugs ist. Das ergibt sich aus der bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen Kopie der Zulassungsbescheinigung Teil 1 und aus dem Inhalt des Kaufvertrages mit der F vom 15.3.2017 über das Fahrzeug. Der Beschwerdeführer sagte bei seiner Befragung durch Organe der Finanzpolizei am 9.5.2017 unter anderem aus, dass er bis 26.5.2017 ein Firmenfahrzeug der AG genutzt habe, und weiter: *„Dieses Fahrzeug muss ich am 26.5.2017 zurückgeben. Aus diesem Grund habe ich mir bereits ein Fahrzeug angeschafft. Ab diesem Zeitpunkt ... erhalte [ich] monatliche Spesen in Höhe von EUR 1.300,-/brutto für die Nutzung meines Privatfahrzeuges. Ich selbst besitze seit 27.4.2017 ein Fahrzeug der Marke BMW7 mit dem amtlichen Kennzeichen XYZ welcher auf mich angemeldet ist. ...“* Auch ein Passus im vorgelegten TÜV-Bericht über den Prüftermin am 24.6.2019 steht damit in Einklang: *„Sehr geehrter Herr Bf, an Ihrem Fahrzeug wurden zum Zeitpunkt der Untersuchung keine Mängel festgestellt. ...“*.

Es lässt sich nicht feststellen, ob das verfahrensgegenständliche Fahrzeug einem Betriebsvermögen zuzuordnen war: Das Vorbringen diesbezüglich (*„Mein Fahrzeug ... ist in meinem Einzelunternehmen in Deutschland ... als Gegenstand des Betriebsvermögens erfasst.“* – Beschwerde; *„Der ... Pkw steht im Eigentum der Einzelfirma Firma_1 an der Adresse Adr, D-Plz_1 d_Ort_1. Unser Mandant ist für dieses Unternehmen als Angestellter und Inhaber tätig... diesbezüglich wurde ... eine Dienstwagenregelung abgeschlossen...“* – Schreiben vom 13.11.2017; *„...dass die Kosten im Zusammenhang mit diesem Fahrzeug nicht von ihm, sondern von der genannten Firma, der das Fahrzeug zuzuordnen ist, getragen werden...“* – Schreiben vom 9.6.2020) steht in Widerspruch sowohl zur ursprünglichen Aussage des Beschwerdeführers bei seiner Befragung am 9.5.2017 (*„...erhalte ich monatliche Spesen... für die Nutzung meines Privatfahrzeuges...“*), zum Inhalt der Zulassungsbescheinigung als auch zur Zeugenaussage des ausgewiesenen Steuerberaters des Beschwerdeführers vom 11.6.2018, der angibt, dass der Beschwerdeführer das Fahrzeug für seine hauptberufliche Tätigkeit als Regionaldirektor eines Versicherungsunternehmens (somit für seine nichtselbständige Tätigkeit) angeschafft hat und verwendet.

Bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich die Kopie einer Dienstwagenregelung abgeschlossen zwischen der *„Firma Firma_1 Einzelfirma“* und dem Beschwerdeführer. § 1 lautet: *„[Dem Beschwerdeführer] wird ein Fahrzeug der gehobenen Mittelklasse zur freien Verfügung gestellt. [Der Beschwerdeführer] ist in der Wahl des Fahrzeuges weitestgehend frei. Als Obergrenze werden derzeit eine Bruttolistenpreis von EUR 80.000,- festgesetzt. Derzeit steht*

[dem Beschwerdeführer] als Dienstwagen der Pkw BMW 750d mit der Fahrgestellnummer 12345 uneingeschränkt zur Verfügung. Das Fahrzeug befindet sich im Eigentum der Gesellschaft und ist auch von der Gesellschaft mit dem amtlichen Kennzeichen XYZ zugelassen.“ Die Dienstwagenregelung ist mit 2.5.2017 datiert und vom Beschwerdeführer „als Inhaber der Firma_1 Einzelfirma“ und als „Fahrzeugnutzer“ unterfertigt.

Zum Vorbringen im Vorlageantrag, „... der Beschwerdeführer [habe] über den Steuerberater ... den Beweis erbracht ..., dass der ... Pkw als Firmen-Pkw auf eine Unternehmung in Deutschland zugelassen ist, nicht aber im Eigentum des Beschwerdeführers steht ...“, findet sich bei den vorgelegten Verwaltungsakten auch ein Schreiben vom 7.5.2017 des Steuerberaters des Beschwerdeführers an „Firma Firma_2“ über die Erfassung unter anderem des Fahrzeuges mit dem Kennzeichen XYZ als notwendiges Betriebsvermögen. Die als Zeugin befragte Ehegattin des Beschwerdeführers gab dazu am 7.7.2020 an, dass sie sich die Nennung des Fahrzeuges mit dem Kennzeichen XYZ in diesem Schreiben nicht erklären könne. Ihres Wissens sei dieses Fahrzeug bei der dem Beschwerdeführer gehörenden Firma Firma_3 als Betriebsvermögen geführt.

Insgesamt sind schon die Behauptungen zur Betriebsvermögenseigenschaft widersprüchlich, dasselbe gilt für die vorliegenden Beweismittel. Aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers erschließt sich auch nicht, in welchem Ausmaß überhaupt betriebliche Fahrten durchgeführt wurden.

Zur Tatsachenfrage, wo sich der dauernde Standort des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges befindet, brachte der Beschwerdeführer im Lauf des Verfahrens vor, es würde das Fahrzeug *„in Zukunft ca 95 % dienstlich und 5 % privat genutzt“* und weiter *„Die überwiegende Strecke für dieses Fahrzeug wird ebenfalls Österreich – d_Ort_2 sein.“* (Aussage am 9.5.2017); es sei eine fast ausschließliche Nutzung des Fahrzeuges in Deutschland als Dienstfahrzeug für seine nichtselbständige sowie für seine gewerbliche Tätigkeit gegeben (Beschwerdevorbringen), es betrage das Ausmaß der geschäftlichen Nutzung geschätzte 85-90 % (Schreiben vom 13.11.2017); es werde *„rund 90 % der Kilometerleistung im Ausland“* gefahren (Schreiben vom 9.6.2020) und schließlich habe er das Fahrzeug *„überwiegend beruflich wie privat in Deutschland verwendet“* (Schreiben vom 27.7.2020). In diesem Zusammenhang konnte eine (weitere) persönliche Befragung des Beschwerdeführers zum Beweisthema, *„dass der Beschwerdeführer sein Fahrzeug überwiegend beruflich wie privat in Deutschland verwendet hat, dies seit April 2017...“* unterbleiben: Sein gesamtes bisheriges Vorbringen und die Ermittlungsergebnisse deuten darauf hin, dass er das Fahrzeug in beträchtlichem Ausmaß in Deutschland verwendet. Im Übrigen ist eine Vernehmung des Abgabepflichtigen in der Art einer Parteienvernehmung nach den Bestimmungen der Zivilprozessordnung im Abgabenverfahren nicht zwingend vorgesehen (VwGH 17.2.1978, 0728/76).

Der Beschwerdeführer hat jedoch weder behauptet noch nachgewiesen, dass sein Fahrzeug einem bestimmten Ort außerhalb des österreichischen Bundesgebiet zuzuordnen wäre. Er hat keinen bestimmten Ort benannt, an dem sich der Standort des Fahrzeuges befinden sollte (*„Standort überwiegend in Deutschland“* – Vorlageantrag, „... womit ... im Sinne von § 82 Abs. 8 KFG von einem überwiegenden Standort des Pkw in Deutschland auszugehen ist...“ – Schreiben vom 9.6.2020). Auch ergeben sich aus den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens keine Anhaltspunkte dafür, dass der Standort des Fahrzeuges an einem bestimmten Ort außerhalb des österreichischen Bundesgebiet gelegen wäre.

Der Beschwerdeführer legte fünf Protokollsabschriften über die Einvernahme von Zeugen an der Polizeiinspektion d_Ort_1 als Beweismittel vor.

Z1 wurde laut der vorgelegten Protokollsabschrift am 11.6.2018 an der Polizeiinspektion d_Ort_1 vernommen und gab unter anderem an: *„Seit Mitte dem Jahr 2016 bin ich als Steuerberater für ... Herrn Bf tätig. ... Herr Bf ist hauptberuflich Angestellter der AG in d_Ort_2. ... Für diese Tätigkeit benötigt er auch diverse Fahrzeuge. Im Jahr 2016 hatte er einen Mercedes und im Jahr 2017 hat er sich hierfür einen BMW mit dem Amtlichen Kennzeichen XYZ erworben. Dieses Fahrzeug nutzt er zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit ... in Südbayern bzw. Süddeutschland. ... Jedenfalls legt er jeweils nur das kurze Stück zwischen dem Tunnel bis Pflach und wieder zurück mit seinem Pkw zurück. Nahezu 98%, wenn nicht sogar 99 % der gesamten Fahrten werden in ... Deutschland durchgeführt. Herr ***Bf1*** ist polizeilich in der Adr, Plz_1 d_Ort_1 gemeldet und deshalb ist sein Fahrzeug auch in d_Ort_1 zugelassen. ...“*

Z5 wurde laut der vorgelegten Protokollsabschrift am 11.6.2018 an der Polizeiinspektion d_Ort_1 vernommen und gab unter anderem an: *„... Ich selber wohne in der Adr und kann deshalb zu der Frage nach den beiden Pkw etwas sagen. Die beiden gegenständlichen Pkw werden überwiegend in Deutschland benutzt. Sie parken untertags vor dem Haus auf dem Parkplatz oder auf der Straße. Über Nacht sind die beiden Pkw meistens weg. Ich nehme an, dass die beiden dann damit nach Österreich zum Schlafen fahren. Ich bekomme auch mit, dass die beiden Pkw untertags benutzt werden, um Geschäfts- oder Kundenfahrten zu machen. ...“*

Z2 – nach seinen Angaben Neffe von E (der nunmehrigen Ehegattin des Beschwerdeführers) – wurde laut der vorgelegten Protokollsabschrift am 15.6.2018 an der Polizeiinspektion d_Ort_1 vernommen und gab unter anderem an: *„... Mein Arbeitsplatz befindet sich in der Adr in d_Ort_1. Die beiden Pkw werden von meiner Tante und [dem Beschwerdeführer] regelmäßig in Deutschland benutzt. ... [Der Beschwerdeführer] kommt jeden Tag mit seinem Pkw nach d_Ort_1, hält sich aber überwiegend mit seinem Pkw zum Arbeiten in d_Ort_2 auf. Beide fahren jeden Tag mit ihren Pkw in der Früh von Österreich nach Deutschland und am Abend immer wieder nach Hause nach Österreich. Sie fahren auch ab und zu am Samstag damit nach Deutschland. Sonntag eher selten. Höchstens um uns zu besuchen.“*

Z3 wurde laut der vorgelegten Protokollsabschrift am 20.6.2018 an der Polizeiinspektion d_Ort_1 vernommen und gab unter anderem an: *„Ich arbeite für die beiden Beschuldigten als Bauarbeiter. ... Ich wohne ... in d_Ort_1, Adr. Ich kenne die beiden Pkw des Paares. Die beiden kommen mit den Autos jeden Morgen um 9.00 Uhr nach d_Ort_1 und fahren so 18.00-19.00 Uhr wieder damit zurück nach Österreich. Wo sich die beiden Autos untertags befinden weiß ich nicht, da ich da immer weg bin beim Arbeiten. Aber ich sehe, wenn sie in der Früh kommen und abends wieder wegfahren.“*

Z4 wurde laut der vorgelegten Protokollsabschrift am 20.6.2018 an der Polizeiinspektion d_Ort_1 vernommen und gab unter anderem an: *„Ich wohne seit mehr als zwei Jahren in d_Ort_1, Adr. ... Wir arbeiten nur für Frau E und [den Beschwerdeführer]. Ich kenne die beiden Autos von Frau E und [dem Beschwerdeführer]. Es sind beides schwarze BMW. ... Der Mann fährt mit dem anderen BMW meistens nach d_Ort_2. Er hat mir erzählt, dass er damit in d_Ort_2 ist. Am Nachmittag kommt der Mann meistens wieder nach d_Ort_1. Am Abend fahren die beiden nach Österreich.“*

Die Protokollsabschriften wurden allesamt im Juni 2018 angefertigt. Keine der fünf befragten Personen macht Angaben dazu, auf welchen Zeitpunkt oder Zeitraum sich seine Aussagen beziehen. Es ist höchst wahrscheinlich, dass sich die Aussagen der fünf befragten Personen auf den Zeitpunkt ihrer Einvernahme im Juni 2018 und einen gewissen Zeitraum davor beziehen. Wie lange der Zeitraum war, auf den sich die wiedergegebenen Beobachtungen der befragten Personen beziehen, mag individuell unterschiedlich sein, geht jedoch aus den protokollierten Angaben nicht hervor. Allein aus den Protokollsabschriften lassen sich keine Erkenntnisse über den dauernden Standort des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges ab dessen erstmaliger Verwendung in Österreich (ab April 2017) ableiten. Da der Beschwerdeführer seinen Beweisantrag auf Einvernahme der zehn ursprünglich namhaft gemachten Zeugen zurückgezogen hatte, nachdem ihn das Bundesfinanzgericht – unter Hinweis darauf, dass das persönliche Erscheinen der Zeugen als notwendig erachtet wird – zu deren Stelligmachung aufgefordert hatte, konnte nicht ermittelt werden, ob die namhaft gemachten Personen überhaupt Wahrnehmungen bezogen auf das verfahrensgegenständliche Fahrzeug und auf den entscheidungsrelevanten Zeitpunkt bzw. Zeitraum gemacht haben.

Auch enthalten die Aussagen der Zeugen Z5 (*„Die beiden Pkw ... parken untertags vor dem Haus auf dem Parkplatz oder auf der Straße...“*) und Z2 (*„[Der Beschwerdeführer] kommt jeden Tag mit seinem Pkw nach d_Ort_1, hält sich aber überwiegend mit seinem Pkw zum Arbeiten in d_Ort_2 auf.“*) bzw. Z4 (*„Der Mann fährt mit dem schwarzen BMW meistens nach d_Ort_2. Er hat mir erzählt, dass er damit in d_Ort_2 ist...“*) einander widersprechende Angaben.

Die am 7.7.2020 vor dem Bundesfinanzgericht als Zeugin befragte Ehegattin des Beschwerdeführers gab zum Beweisthema, der Beschwerdeführer habe das verfahrensgegenständliche Fahrzeug überwiegend beruflich und privat in Deutschland benützt, befragt an: *„Mein Mann und ich haben jeweils ein Fahrzeug. Meist sind wir im Jahr 2017*

getrennt mit beiden Fahrzeugen von unserem Wohnort nach Deutschland zum Arbeiten gefahren. Es kam nicht sehr oft vor, dass wir in einem Auto gemeinsam gefahren sind, da wir unterschiedliche Arbeitszeiten haben. In diesen wenigen Fällen verblieb eines unserer beiden Fahrzeuge in Deutschland auf dem Betriebsgelände. Anhand des Fahrtenbuches ist nachvollziehbar, wann das war. Üblicherweise fuhren wir um 8 Uhr los und kamen gegen 21 oder 22 Uhr zurück nach Österreich. ...“. Diese Aussage ist zwar geeignet, Fahrten des Beschwerdeführers in beträchtlichem Ausmaß auf deutschem Bundesgebiet glaubhaft zu machen, jedoch lassen sich keine Erkenntnisse zum konkreten Ausmaß oder zum Zweck der Fahrten (betrieblich veranlasst, in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stehend oder gänzlich privat motiviert) oder zum Standort des Fahrzeuges gewinnen.

Mit Eingabe vom 9.6.2020 legte der Beschwerdeführer Ausdrucke eines offenbar elektronisch geführten Fahrtenbuches für die Jahre 2017, 2018 und 2019 vor. Ein Fahrtenbuch muss nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und des Bundesfinanzgerichts fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielort sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. VwGH 16.9.1970, 0373/70; UFS 11.3.2009, RV/0163-G/08). Das vorgelegte Fahrtenbuch stellt keinen tauglichen Nachweis für die behauptete Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges („rund 90 % der Kilometerleistung im Ausland“, vgl. Schreiben vom 9.6.2020) dar, da es zahlreiche und offensichtliche Lücken aufweist.

Die Eintragungen für 2017 beginnen am 26.5.2017 bei einem Kilometerstand von 93.078 und enden am 7.12.2017 bei einem Kilometerstand von 121.429. An insgesamt 49 Positionen stimmt der Endkilometerstand der Fahrt nicht mit dem Anfangskilometerstand der unmittelbar darauffolgend aufgezeichneten Fahrt überein, dasselbe gilt für das Ziel der Fahrt bzw. den Startpunkt der unmittelbar darauffolgenden Fahrt. Zwischen dem 17.7.2017 um 14.13 und dem 20.7.2017 um 18.15; am 12.7.2017 um 17.06; am 11.9.2017 um 7.21 und vom 5.10.2017 um 6.07 bis zum 7.10.2017 um 17.01 sind weder die Fahrtstrecken noch der Zweck der Fahrt ausgewiesen. Insgesamt ergeben sich – bezogen auf die ausgewiesenen Kilometerstände – nicht dargestellte Fahrten im Ausmaß von 10.920 km.

Die Eintragungen für 2018 beginnen am 11.1.2018 bei einem Kilometerstand von 125 und enden am 1.2.2018 bei einem Kilometerstand von 2.688. Ab 26.2.2018 werden sie bei einem Kilometerstand von 131.996 wieder fortgesetzt und enden am 20.11.2018 bei einem Kilometerstand von 168.915. auch im Jahr 2018 stimmt an mehreren Positionen der Endkilometerstand der Fahrt nicht mit dem Anfangskilometerstand der unmittelbar darauffolgend aufgezeichneten Fahrt überein. Die signifikanteste Unterbrechung findet sich zwischen 19.5. und 21.6.2018 mit nicht dargestellten Fahrten im Ausmaß von 4.716 km.

Das vorgelegte Fahrtenbuch lässt auch keine Rückschlüsse auf das Verhältnis der für betriebliche Zwecke zurückgelegten Strecken zu den mit der nichtselbständigen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden oder gänzlich privat motivierten Fahrten zu. Laut seinem

Vorbringen in der Beschwerde nutzt der Beschwerdeführer das gegenständliche Fahrzeug „*als Dienstfahrzeug für meine Tätigkeit als Regionaldirektor für Südbayern in einem abhängigen Arbeitsverhältnis bei der Firma AG in d_Ort_2 an 6 Werktagen die Woche. Samstags und an Brückentagen nutze ich das Fahrzeug für meine gewerbliche Tätigkeit im Allgäu...*“ Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Beschwerdeführer das gegenständliche Fahrzeug weitaus überwiegend für nicht betriebliche Zwecke, sondern für tägliche Fahrten von seinem Hauptwohnsitz in Pflach nach d_Ort_2 (D) zum Sitz seines Arbeitgebers bzw. für seine Tätigkeit als Regionaldirektor für Südbayern verwendet, wie dies auch der Beschwerdeführer in seiner Befragung am 9.5.2017 angegeben hat („*Die überwiegende Strecke für dieses Fahrzeug wird ebenfalls Österreich – d_Ort_2 sein.*“). Dies erscheint auch angesichts der Tatsache schlüssig, dass der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben von seinem Arbeitgeber monatlichen Spesenersatz in signifikanter Höhe für die Benutzung seines privaten Pkw erhält. Insgesamt gibt auch das Fahrtenbuch keinen Aufschluss über den Standort des Fahrzeuges.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtslage

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen unter anderem des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straße mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllen.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 in der Fassung BGBl. I Nr. 26/2014 (mit Ablauf des 23.4.2014 in Kraft getreten) bestimmt: *"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."

§ 1 Abs 7 Meldegesetz 1991 lautet: *"Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat."*

Nach § 1 Z 3 lit b Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG) in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes BGBl. I Nr 34/2010 unterliegt der Normverbrauchsabgabe - abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen - die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt unter anderem die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Abgabenschuldner sind nach § 4 Z 3 NoVAG 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 § 201 Abs 1 BAO iVm Abs 2 Z 3 leg cit kann eine erstmalige Festsetzung einer Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabenschuldner, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

3.1.2. Erwägungen

Der Beschwerdeführer ist in Österreich ansässig. Er hat seinen Hauptwohnsitz in Pflach. Sein Vorbringen, er sei auch in d_Ort_1 gemeldet, blieb zwar unbewiesen, ist jedoch angesichts der Anmeldung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges unter Angabe der Adresse in d_Ort_1 glaubwürdig. Der Beschwerdeführer hat jedoch kein Vorbringen erstattet, das darauf hindeuten würde, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland befinden würde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes treten bei der diesbezüglichen Beurteilung wirtschaftliche Gesichtspunkte gegenüber persönlichen Aspekten in den Hintergrund. Der Beschwerdeführer bewohnt seinen österreichischen Hauptwohnsitz gemeinsam mit seiner nunmehrigen Ehegattin, sodass dieser unzweifelhaft den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen darstellt.

Der Beschwerdeführer ist unstrittig der Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, aber auch des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes orientiert sich dafür am Halterbegriff des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes. Halter ist danach jene Person, 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 Verfügungsgewalt über das Fahrzeug auszuüben (vgl. OGH 18.12.2000, 9 Ob A 150; VwGH 8.3.2010, 2009/16/0107).

Ebenso unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer das gegenständliche Fahrzeug am 27.4.2017 erstmals nach Österreich gebracht hat. Daher wird gemäß § 82 Abs 8 KFG vermutet, dass das gegenständliche Fahrzeug seinen dauernden Standort im Inland hat. Diese Rechtsvermutung ist einer Widerlegung zugänglich. Es obliegt der betreffenden Person, den Gegenbeweis zu erbringen, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort tatsächlich nicht im Inland hat (VwGH 12.9.2017, Ra 2017/02/0100 mwN).

Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG seinen dauernden Standort 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 (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Die Beweislast trifft diesbezüglich allein den Beschwerdeführer als Verwender des Fahrzeuges. Um diesen Gegenbeweis erbringen zu können, hat diese Person dabei von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischem Standort anzusehen ist, und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (VwGH 3.10.2016, Ra 2016/02/0151). Die Beweismittel für den Gegenbeweis sind unbegrenzt. Reine Behauptungen reichen ebenso wenig aus (*Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz, § 1 Tz 128) wie eine bloße Glaubhaftmachung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft in Fällen, in denen ein Sachverhalt mit Auslandsbezug entscheidungsrelevant ist, die Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (siehe *Ritz*, BAO, 6.A., Rz 10 ff zu § 115 mit Judikaturnachweisen).

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ist nach den dargestellten Ermittlungsergebnissen ein Privatfahrzeug. Die behauptete Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen wurde nicht nachgewiesen. Der Beschwerdeführer kehrt mit dem Fahrzeug praktisch an jedem Tag an seinen Hauptwohnsitz in Österreich zurück. Daher verfügt er von seinem Hauptwohnsitz Österreich aus über sein Fahrzeug (vgl. UFS 31.3.2009, RV/0626-S/07; *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz, § 1 Tz 133).

Der Beschwerdeführer hat weder behauptet noch nachgewiesen, dass sein Fahrzeug einem bestimmten Ort außerhalb des österreichischen Bundesgebiet zuzuordnen wäre. Er hat keinen bestimmten Ort benannt, an dem sich der Standort des Fahrzeuges befinden sollte („Standort überwiegend in Deutschland“ – Vorlageantrag, „...womit ... im Sinne von § 82 Abs. 8 KFG von einem überwiegenden Standort des Pkw in Deutschland auszugehen ist...“ – Schreiben vom 9.6.2020).

Die Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG wurde nicht durch einen Gegenbeweis widerlegt. Angesichts des Gesetzeswortlautes („Gegenbeweis“) genügt es nicht, die überwiegende Verwendung in einem anderen Staat glaubhaft zu machen. Gelingt der Nachweis des dauernden Standortes in einem anderen Staat nicht, muss die Behörde bei gegebenen Voraussetzungen für den vermuteten dauernden Standort im Inland nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen. Dieses wird dann von § 82 Abs. 8 KFG vermutet (UFS RV/0077-I/04; BFG 26.09.2016, RV/1100058/2015; Haller, Normverbrauchsabgabengesetz 2017, § 1 Tz 127 und 128).

Da das Fahrzeug (unstrittig) im Inland verwendet wurde und gemäß § 36 KFG im Inland zum Verkehr zuzulassen gewesen wäre, ist der Tatbestand des § 1 Z 3 lit b NoVAG dem Grunde nach verwirklicht. Mit dem erstmaligen Verbringen des gegenständlichen Fahrzeuges am 27.4.2017 ist die Steuerschuld gemäß § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG entstanden. Da der Beschwerdeführer die Verwender und Zulassungsbesitzer des Fahrzeuges ist, ist er gemäß § 4 Z 3 NoVAG Abgabenschuldner.

Der Beschwerdeführer hat entgegen der Bestimmung des § 11 Abs 1 NoVAG keine Normverbrauchsabgabe selbst berechnet und entrichtet, sodass deren Festsetzung in Anwendung des § 201 Abs 1 iVm Abs 2 Z 3 BAO erfolgen konnte. Einwendungen gegen die vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben hat der Beschwerdeführer nicht erhoben. Daher war die Beschwerde abzuweisen.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die rechtliche Würdigung folgt der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 30. Juli 2020