

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. Herbert Marschitz, Dr. Peter Petzer, Mag. Hannes Bodner und Dr. Clemens Telser, über die Beschwerden vom 12. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes AA vom 12. Juni 2017 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014, Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 bleibt unverändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 wird - ersatzlos - aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 wird abgeändert. Die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 wird mit 3.094,24 € 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. Mit Schreiben vom 5. Juli 2016 teilte das Finanzamt AA dem Beschwerdeführer (Bf.) mit, dass er der Aktenlage zufolge Halter des Kraftfahrzeuges mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc und im Inland (Ort1, B-Straße) seit dem 1. Oktober 2012 mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet sei.

§ 82 Abs. 8 KFG bestimme, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet würden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbreche diese Frist nicht. Nach Ablauf dieser Frist seien der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befinde, abzuliefern.

Der Bf. wurde ersucht, den genannten Gegenbeweis anzutreten, wobei auf die bei Auslands-sachverhalten erhöhte Mitwirkungspflicht in Hinblick auf die Beweismittelbeschaffung und Beweismittelvorsorge hingewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2016 teilte der Bf. dazu mit, dass er mit dieser Angelegenheit bereits im Jahr 2014 von der Bezirkshauptmannschaft BB konfrontiert worden sei. Der Schriftverkehr dazu wurde vorgelegt. Für ihn sei diese Angelegenheit damit abgeschlossen.

2. Die Finanzpolizei führte in der Folge Erhebungen zum dauernden Standort des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc durch. Sie stellte fest, dass der Bf. Eigentümer des Einfamilienhauses in Ort1, B-Straße, sei. Vom 1. Dezember 2006 bis 1. Oktober 2012 sei er mit seinem Nebenwohnsitz an dieser Adresse gemeldet gewesen, seit dem 1. Oktober 2012 sei er mit seinem Hauptwohnsitz dort gemeldet. Der Bf. habe bei der Grundverkehrsbehörde erklärt, diesen Wohnsitz nicht als Freizeitwohnsitz zu nutzen. Das Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc werde vom Bf. verwendet. Der Bf. sei als Bauherr mit der Errichtung eines weiteren Hauses in Gemeinde1 beschäftigt, wobei sich das gegenständliche Fahrzeug beinahe täglich in der Nähe dieser Baustelle befinde.

Nach Ansicht der Finanzpolizei habe der Bf. seinen Wohnsitz bzw. Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, das gegenständliche Fahrzeug werde seit dem 1. Oktober 2012 in Öster-

reich benützt. Es handle sich um ein Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland. Dieses Kraftfahrzeug sei daher gemäß § 82 Abs. 8 KFG widerrechtlich im Inland verwendet worden bzw. werde es nach wie vor widerrechtlich verwendet.

3. Das Finanzamt AA erließ am 12. Juni 2017 einen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug der Marke X mit 1.986,32 € festgesetzt wurde. Für diesen Kalendermonat sei bisher kein NoVA-Betrag gebucht gewesen, die auf das Kraftfahrzeug entfallende NoVA führe daher zu einer entsprechenden Nachzahlung. Die Festsetzung der NoVA sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der NoVA unterblieben sei.

Am 12. Juni 2017 erließ das Finanzamt AA weiters einen Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017, mit dem die Kraftfahrzeugsteuer für das Kraftfahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a KfzStG mit 3.182,64 € festgesetzt wurde. Für diesen Zeitraum sei bisher keine Kraftfahrzeugsteuer gebucht gewesen, die auf das Kraftfahrzeug entfallende Kraftfahrzeugsteuer führe daher zu einer entsprechenden Nachzahlung. Die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der KfzSt unterblieben sei.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus wie folgt: Habe ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen seinen dauernden Standort in Österreich, was nach § 82 Abs. 8 KFG bei Verwendung durch eine Person mit dem Hauptwohnsitz im Inland anzunehmen sei, so sei die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne inländische Zulassung nur einen Monat nach der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf des Monats fehle dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung iSd § 37 KFG. Werde es trotzdem weiter verwendet, handle es sich um ein nicht ordnungsgemäß zugelassenes Kraftfahrzeug, dessen Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland den Steuertatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfülle. Im Streitfall sei die widerrechtliche Verwendung des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc seit dem 23. April 2014 bis laufend erfolgt.

Das Finanzamt AA erließ am 12. Juni 2017 auch einen Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014, mit dem gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag von 198,63 € (10 % der Bemessungsgrundlage) festgesetzt wurde. Der Verspätungszuschlag sei wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der NoVA-Erklärung festzusetzen gewesen.

4. Gegen die genannten Bescheide erhob der Bf. am 12. Juli 2017 fristgerecht Beschwerden, mit denen er die ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide beantragte. Es sei richtig, dass er deutscher Staatsbürger sei und seit dem 1. Oktober 2012 seinen Hauptwohnsitz in Ort1 habe. Es sei weiters richtig, dass er Inhaber eines Fahrzeuges der Marke X sei, das in Deutschland zugelassen sei und über das amtliche deutsche Kennzeichen abc verfüge. Der Bf. verfüge noch über zwei weitere Fahrzeuge, die er wahlweise verwenden könne, nämlich einen Y mit

dem amtlichen deutschen Kennzeichen def und einen Z mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen ghi. Im Familienverbund seien somit drei Fahrzeuge vorhanden, die der Bf. abwechselnd verwende.

Richtig sei weiters, dass der Bf. zwischen seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde1 und seinem Wohnsitz in Gebiet1 in Bayern pendle. Beide Wohnsitze würden von ihm gleichermaßen verwendet werden. Dabei sei die Verweildauer in Gemeinde1 bzw. Gebiet1 stets unterschiedlich. Fahrten zwischen Gemeinde1 und Gebiet1 nehme der Bf. stets mit anderen Fahrzeugen vor. Darüber hinaus verwende er auch öfters den Zug und benütze diesfalls überhaupt keines seiner Fahrzeuge, um von Gebiet1 nach Gemeinde1 zu kommen. Gerade auch deshalb habe er kürzlich ein weiteres Fahrzeug der Marke U angeschafft, das er in Österreich am 8. Mai 2017 mit dem amtlichen Kennzeichen jkl zugelassen habe und welches dauerhaft an seinem Wohnsitz in Gemeinde1 verbleibe, damit er dort auch bei der Anreise mit dem Zug mobil sei.

Aus § 82 Abs. 8 KFG ergebe sich eine gesetzliche Vermutung dahingehend, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz im Inland in das Inland eingebracht und im Inland verwendet würden, bis zum Beweis des Gegenteiles als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien. Der Bf. trete den Beweis an, dass das gegenständliche Fahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc kein solches Fahrzeug sei, welches zur dauernden Verwendung in das Inland verbracht worden sei. Ausdrücklich darauf hingewiesen werde in diesem Zusammenhang auf die der Finanzpolizei bereits vorliegenden Aufzeichnungen aus dem Fahrtenbuch. Diese Aufzeichnungen und eine Mitteilung der Finanzpolizei bei der Bezirkshauptmannschaft BB seien auch Grundlage eines gegen den Bf. geführten Verwaltungsstrafverfahrens wegen des Verdachts der Übertretung des Tiroler Raumordnungsgesetzes gewesen, das durch die Bezirkshauptmannschaft BB jedoch eingestellt worden sei. Auch in diesem Verfahren habe sich bereits gezeigt, dass die Nutzung des Wohnsitzes in Gemeinde1 und Gebiet1 durch den Bf. gleichrangig erfolge und dies mit den geltenden Raumordnungsbestimmungen in Einklang stehe. Auch in diesem Verfahren sei bereits dargelegt worden, dass der Bf. stets verschiedene Fahrzeuge benütze. Die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG sei somit aufgrund erbrachten Gegenbeweises widerlegt.

Der Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 wurde überdies mit der Begründung bekämpft, dass in diesem Bescheid nicht einmal erwähnt sei, um welches Fahrzeug es sich handle. Es handle sich daher „um einen Nichtbescheid“, da er nicht einmal überprüfbar sei.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Jänner 2018 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 und Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 vom Finanzamt AA als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 wurde

teilweise stattgegeben, wobei die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014 mit 707,26 € (8 x 88,407 €) statt bisher 795,66 € (9 x 88,407 €) festgesetzt wurde.

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass bei Wertung aller Umstände Österreich für den Bf. der bedeutungsvollere Staat sei. Zum einen wohne seine Lebensgefährtin in Österreich, zum anderen sei die Ehe in Deutschland zwar aufrecht, aber nicht mehr intakt; auch seien die in Deutschland lebenden Kinder bereits volljährig. Die Lebensgefährtin (wie auch ihre Tochter) habe im Einfamilienhaus des Bf. in Ort1, B-Straße, unentgeltlich wohnen dürfen. In Österreich sei in den Jahren 2016/17 ein weiteres Eigenheim für den Bf. und seine Lebensgefährtin errichtet worden, wobei die Lebensgefährtin in die Planung und Betreuung des neuen Eigenheimes in Ort1, C-Straße, eingebunden gewesen sei.

Mit der Feststellung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. im Inland gelegen sei, sei hinsichtlich des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc gemäß § 82 Abs. 8 KFG eine Standortvermutung im Inland gegeben. Diese könne jedoch widerlegt werden. Dazu seien Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges vonnöten, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben würden, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden müsse oder nicht. Dazu stellte das Finanzamt fest, dass das vorgelegte „Fahrtenbuch“ derart mangelhaft sei, dass es nicht als Nachweis für die Widerlegung der Standortvermutung herangezogen werden könne.

Hinsichtlich des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc liege somit eine widerrechtliche Verwendung iSd § 1 Z 3 NoVAG und des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG vor. Der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung sei zu jenem Zeitpunkt erfüllt, zu dem die einmonatige Frist des § 82 Abs. 8 KFG ablaufe; die widerrechtliche Verwendung beginne im Streitfall im Mai 2014. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer sei daher insoweit Folge zu geben, als für den Kalendermonat April 2014 keine Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben werde.

Festsetzung eines Verspätungszuschlages: Der Bf. habe keine NoVA-Anmeldung abgegeben, weshalb die objektiven Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gegeben seien. Da der Bf. bereits seit vielen Jahren in Österreich wohne, habe er jedenfalls davon Kenntnis haben müssen, dass es nicht zulässig sei, auf Dauer im Inland mit einem PKW mit ausländischem Kennzeichen zu fahren. Die Nichtabgabe der entsprechenden Abgabenerklärung sei damit nach § 135 BAO nicht entschuldbar.

6. Am 26. Februar 2018 stellte der Bf. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht. Er verwies auf sein bisheriges Vorbringen und setzte sich insbesondere mit den Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes lt. Beschwerdevorentscheidung auseinander, die teilweise zu berichtigen seien (zB die Müllentleerung sowie den Strom- und Wasserverbrauch im Inland betreffend). Der Bf. räumte ein, dass er kein

Fahrtenbuch im Sinne der (zur Ermittlung des Sachbezuges von Fahrzeugen bzw. der Privatnutzung von betrieblichen Fahrzeugen ergangenen) Judikatur geführt habe. Er habe lediglich - wie vom Finanzamt empfohlen - Aufzeichnungen dazu geführt, wo er das streitgegenständliche Fahrzeug im Wesentlichen verwendet habe.

Aus Sicht der Abgabenbehörde könne es offenbar nicht sein, dass jemand einerseits Deutschland aufgrund seiner Familie zu seinem Lebensmittelpunkt erkläre, andererseits aber ein teils partnerschaftliches, teils freundschaftliches Verhältnis zu einer weiteren Frau in Österreich unterhalte und dort auch immer anwesend sei. Auch werde es von der Abgabenbehörde offenbar für unmöglich erachtet, dass weder eine illegale Verwendung eines Freizeitwohnsitzes, noch eine steuerrechtlich relevante Verbringung eines in Deutschland angemeldeten Fahrzeuges nach Österreich, ohne Ummeldung desselben, vorliege.

7. Mit Vorlagebericht vom 20. April 2018 legte das Finanzamt AA die gegenständlichen Beschwerden vom 12. Juli 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) OP, geb. am TagX, ist deutscher Staatsangehöriger. Er hat seit Jahrzehnten (konkret: seit dem 5. Juli 1986) einen Wohnsitz in Ort2 (Landkreis Gebiet1), D-Straße, wo er mit seiner Familie in einem Mehrfamilienhaus mit einer selbst genutzten Wohnfläche von ca. 300 m² wohnt. Eine Wohnung dieses Gebäudes wurde im Streitzeitraum von ihm und seiner Ehegattin LP, geb. am TagY, bewohnt, mit der er seit dem Jahr 1987 in aufrechter Ehe lebt. Eine Wohnung (im Dachgeschoss) wird vom gemeinsamen Sohn MP, geb. am TagZ, bewohnt. Eine dritte Wohnung (Einliegerwohnung) wurde im Zeitraum vom 5. Mai 1987 bis 15. September 2018, somit auch im Streitzeitraum, von der gemeinsamen Tochter NP, geb. am TagXX, bewohnt.

Der Bf. war in Deutschland als Angestellter eines Unternehmens tätig, bei dem er auch eine Gesellschafterstellung innehatte. Seit dem 1. März 2012 befindet er sich in Rente, in Deutschland werden seither Renteneinkünfte von der Deutschen Rentenversicherung Bund bezogen.

2. Am 1. Dezember 2006 begründete der Bf. in Österreich (in Ort1, B-Straße) einen Wohnsitz, wobei er an dieser Adresse zunächst (vom 1. Dezember 2006 bis 1. Oktober 2012) mit einem Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet war; Unterkunftgeberin war FG, eine damalige Geschäftspartnerin.

Mit Übergabsvertrag vom 5. Mai 2008 übergab FG die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ a, GB b, bestehend aus dem bebauten Grundstück mit der GSt-Nr. c mit einer Fläche von 512 m², samt dem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, insbesondere auch samt dem darauf errichteten Wohnhaus mit der Lageadresse Ort1, B-Straße, sowie weiters - bezogen auf die Gesamtliegenschaft - einen ideellen ¼-Anteil an der Liegenschaft in EZ d, GB b, bestehend aus dem Grundstück mit der GSt-Nr. e (Weg) mit einer Fläche von 230 m², an den Bf., der die Liegenschaft in EZ a sowie den ideellen Miteigentumsanteil zu ¼ an der Liegenschaft in

EZ d, letzteren unter gleichzeitiger realrechtlicher Verbindung mit der Liegenschaft in EZ a, in sein Eigentum übernahm. Der Übergabspreis betrug 120.000,00 €.

Gemäß Pkt. V. des Übergabsvertrages bedurfte dieser Vertrag zu seiner Rechtswirksamkeit einer Anzeige gemäß [§ 23 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996](#) bei der Bezirkshauptmannschaft BB als Grundverkehrsbehörde für die Gemeinde Gemeinde1. Als Erwerber des bebauten Baugrundstückes mit der GSt-Nr. c und des unbebauten Weggrundstückes mit der GSt-Nr. e erklärte der Bf. gemäß [§ 11 Abs. 1 und 2 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996](#), durch den beabsichtigten Rechtserwerb keinen Freizeitwohnsitz zu schaffen (Pkt. VI. des Übergabsvertrages). Die „Bestätigung der Anzeige“ der Bezirkshauptmannschaft BB als Grundverkehrsbehörde vom 11. Juni 2008, GZ. 111, enthält den Hinweis, dass die Grundverkehrsbehörde im Falle der unzulässigen Verwendung eines Grundstückes/Objektes als Freizeitwohnsitz die sofortige Unterlassung der Verwendung als Freizeitwohnsitz aufzutragen und für den Fall der Nichtbefolgung dieses Auftrages bei Gericht die Zwangsversteigerung des betreffenden Objektes zu beantragen hat ([§ 14 Abs. 3 und 4 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996](#)).

Mit Kaufvertrag vom 22. Februar 2011 verkauften GH und HH das in ihrem ideellen Miteigentum stehende Grundstück mit der neu gebildeten GSt-Nr. f im Ausmaß von 69 m² an den Bf. um 4.830,00 €, der dieses Grundstück in sein Alleineigentum erwarb. Dieses Grundstück grenzt an das im Alleineigentum des Bf. stehende Grundstück mit der GSt-Nr. c an. Die neu erworbene Grundparzelle GSt-Nr. f (Gärten) wurde der Liegenschaft des Bf. in EZ a, GB b, bestehend aus dem bebauten Grundstück mit der GSt-Nr. c, zugeschrieben.

3. Die Nebenwohnsitzmeldung des Bf. im Inland wurde nach dem Liegenschaftserwerb in eine Hauptwohnsitzmeldung umgewandelt; vom 1. Oktober 2012 bis 25. Oktober 2017 (somit auch im Streitzeitraum) war der Bf. mit seinem Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet. Nach dem Liegenschaftserwerb wohnte (vorübergehend) auch der Sohn des Bf., MP, im Gebäude in Gemeinde1; vom 17. November 2008 bis 17. Jänner 2011 war MP mit seinem Nebenwohnsitz in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet. Im Streitzeitraum war er nicht mehr in Gemeinde1 wohnhaft bzw. dort polizeilich gemeldet. Die Ehegattin des Bf., LP, und seine Tochter NP waren zu keinem Zeitpunkt in Gemeinde1 wohnhaft bzw. dort polizeilich gemeldet. Wie der Bf. bestätigte (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017), sei seine Ehegattin „*niemals in Gemeinde1*“ gewesen, seine beiden Kinder seien „*ab und zu zum Schi fahren oder im Sommer in Gemeinde1*“ gewesen.

Vom 30. Oktober 2012 bis 15. Dezember 2017 war auch EF, geb. am TagYY, mit ihrem Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet. Zwischen ihr und dem Bf. bestand in dieser Zeit eine eheähnliche Lebensgemeinschaft in Form einer Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft. Anlässlich einer Einvernahme vor dem Finanzamt AA führte EF am 6. September 2017 dazu als Auskunftsperson niederschriftlich aus wie folgt:

„Vor 10 Jahren bin ich nach Gemeinde1 gekommen, damals hatte ich eine eigene Wohnung und über die Kinder haben wir uns kennen gelernt. Der Sohn von Herrn P und meine Tochter sind

gleich alt, jetzt sind sie 25 Jahre. Die Kinder haben ein freundschaftliches Verhältnis und auf diesem Weg habe ich Herrn P kennen gelernt. Die Beziehung war immer etwas kompliziert. Soweit ich weiß, war die Beziehung mit seiner Ehefrau nicht mehr intakt, trotz alledem ist er immer wieder nach BRD gefahren.

...

Die Küche wird gemeinschaftlich genutzt, habe jedoch im 1. Stock ein eigenes Zimmer. Da ich unentgeltlich im Haus wohne, besorge ich den Haushalt und wenn er da ist, koche ich für uns gemeinsam. Ich bezahle kein Mietentgelt, auch nicht nach Beendigung unserer Beziehung, außer eben - wie gesagt - die Haushaltsführung und das gemeinschaftliche Kochen wird von mir bestritten. Lebensmittel werden gemeinsam getragen, soweit Herr P vor Ort ist.“

Der Bf. bestätigte (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017), dass EF in seinem Eigenheim in Gemeinde1 unentgeltlich wohnte. Die Lebenshaltungskosten wurden von ihm getragen, der Haushalt wurde gemeinsam geführt. Sämtliche Betriebskosten für das Eigenheim wurden ebenfalls vom Bf. bezahlt. Wie der Bf. ausführte, sei EF „finanziell nicht sehr gut gestellt“ gewesen; sie habe Mindestsicherung bezogen.

Im Eigenheim des Bf. in Ort1, B-Straße, mit einer Wohnnutzfläche von 180 m² gibt es keine abgeschlossenen Wohnungen. EF standen - der Aussage des Bf. zufolge - zwei Zimmer zur Verfügung, dem Bf. ein Schlafzimmer. Das vierte Zimmer wurde von den beiden Kindern des Bf. benutzt, wenn sie sich in Gemeinde1 aufhielten. Die Wohnküche und das Wohnzimmer wurden von EF und dem Bf. gemeinsam genutzt. Das Eigenheim in Ort1, B-Straße, wurde im Streitzeitraum von EF und dem Bf. ständig bewohnt, wobei der Bf. jedoch nicht immer vor Ort anwesend war, sondern sich abwechselnd in Gemeinde1 und Gemeinde2 aufhielt. In Österreich bestehen keine sozialen Anknüpfungspunkte des Bf. (Mitgliedschaften in Vereinen usw.).

EF ist gemeinsam mit ihrer Tochter FF, geb. am TagZZ, in das Eigenheim des Bf. in Ort1, B-Straße, eingezogen; vom 30. Oktober 2012 bis 20. Juli 2016 war FF mit ihrem Hauptwohnsitz ebenfalls an dieser Adresse polizeilich gemeldet.

4. Erhebungen des Finanzamtes AA zufolge war mit der Liegenschaft in EZ a, GB b, nach dem Liegenschaftserwerb durch den Bf. folgender Wasserverbrauch verbunden (mitgeteilt durch die Gemeinde Gemeinde1):

Zeitraum	Verbrauch
6.3.2008 - 31.12.2008	83,00 m ³
1.1.2009 - 31.12.2009	141,00 m ³
1.1.2010 - 31.12.2010	146,00 m ³
1.1.2011 - 31.12.2011	94,00 m ³
1.1.2012 - 31.12.2012	127,00 m ³
1.1.2013 - 31.12.2013	75,00 m ³

1.1.2014 - 31.12.2014	58,00 m³
1.1.2015 - 31.12.2015	157,00 m³
1.1.2016 - 31.12.2016	67,00 m³

Erhebungen des Finanzamtes AA zufolge entfiel auf die Liegenschaft in EZ a, GB b, folgender Stromverbrauch (lt. Rechnungen der A-GmbH):

Zeitraum	Verbrauch
5.5.2013 - 30.4.2014	6.656 kWh
1.5.2014 - 4.5.2015	6.955 kWh
5.5.2015 - 27.4.2016	7.054 kWh
28.4.2016 - 27.4.2017	6.511 kWh

Einer Mitteilung der Gemeinde Gemeinde1 zufolge (E-Mail der Gemeinde Gemeinde1 vom 7. September 2017 an das Finanzamt AA) wurden hinsichtlich der Liegenschaft in EZ a, GB b, „trotz Ermahnung durch die Gemeinde keine Müllentleerungen“ vorgenommen. Der Bf. teilte dazu mit (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017), dass er seinen Müll mit nach Deutschland nehme.

5. Von der Bezirkshauptmannschaft BB wurde gegen den Bf. zu GZ. 222 ein Verfahren wegen des Verdachtes der Übertretung des Tiroler Raumordnungsgesetzes 2016 eingeleitet. Es wurde ihm zur Last gelegt, dass er den Wohnsitz in Ort1, B-Straße, als Freizeitwohnsitz verwendet habe, obwohl eine Feststellung über die Zulässigkeit der Verwendung des betreffenden Wohnsitzes als Freizeitwohnsitz iSd [§ 13 Abs. 3 lit. a TROG 2016](#), eine Baubewilligung iSd [§ 13 Abs. 5 erster Satz TROG 2016](#) oder eine Ausnahmbewilligung iSd [§ 13 Abs. 7 erster Satz TROG 2016](#) nicht vorlägen und sich der Verwendungszweck als Freizeitwohnsitz auch nicht aufgrund der Baubewilligung ergäbe. Er habe dadurch eine Verwaltungsübertretung nach § 13a Abs. 1 lit. a TROG 2016 iVm § 13a Abs. 3 TROG 2016 und § 13 Abs. 1 TROG 2016 begangen.

In seiner Stellungnahme vom 17. November 2016 teilte der Bf. der Bezirkshauptmannschaft BB dazu zusammenfassend mit, dass er „*weitaus mehr als lediglich zu Erholungszwecken während des Urlaubs, der Ferien oder des Wochenendes in Gemeinde1 anwesend*“ gewesen sei.

Am 1. Dezember 2016 wurde EF von der Bezirkshauptmannschaft BB im Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. 222 niederschriftlich als Zeugin einvernommen. Dabei gab sie Folgendes zu Protokoll:

„Ich bin österreichische Staatsbürgerin und seit Jahren in der Gemeinde Gemeinde1 aufhältig. Seit 30.10.2012 bis laufend bin ich auf der Anschrift ‚Ort1, B-Straße‘ mit Hauptwohnsitz gemeldet. Bis vor kurzem war auf dieser Adresse auch meine Tochter FF mit Hauptwohnsitz angemeldet. Beim Wohnsitz ‚Ort1, B-Straße‘ handelt es sich jedenfalls um den Mittelpunkt meiner Le-

bensbeziehungen, über weitere Wohnsitze verfüge ich nämlich nicht. Seit Oktober letzten Jahres bin ich in Pension, zuvor war ich als Gewerbetreibende selbstständig tätig. Da ich über keine eigene Werkstätte verfügte, habe ich auch die Auftragsarbeiten in diesem Haus ausgeführt. Für diese Zwecke stand mir im Haus ein eigener Raum zur Verfügung.

Eigentümer des Hauses ist Herr OP. Herr P und ich stehen in einer persönlichen Beziehung. Herr P ist ebenfalls in Pension und verbringt jedenfalls mehr als die Hälfte der Zeit hier in Gemeinde1 bei mir.“

Mit Aktenvermerk vom 1. Dezember 2016 stellte die Bezirkshauptmannschaft BB das gegen den Bf. geführte Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. 222 gemäß [§ 45 Abs. 1 Z 1 VStG](#) ein:

„Für die Bezirkshauptmannschaft BB steht aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens fest, dass EF, welche in einem persönlichen Naheverhältnis zu OP steht, den Wohnsitz in ‚Ort1, B-Straße‘ zumindest seit 30.10.2012 als ganzjährigen Hauptwohnsitz nutzt. Das Verwaltungsstrafverfahren war somit bezüglich des vorgeworfenen Zeitraumes einzustellen.“

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2016, GZ. 222, teilte die Bezirkshauptmannschaft BB dem Bf. mit, dass das gegen ihn behängende Verfahren nach dem Tiroler Raumordnungsgesetz wegen des Verdachtes der illegalen Freizeitwohnsitznutzung aufgrund des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens gemäß [§ 45 Abs. 1 Z 1 VStG](#) eingestellt wurde.

6. Mit Kaufvertrag vom 1. März 2013 verkaufte RS das unbebaute Grundstück mit der GSt-Nr. g der in ihrem Alleineigentum stehenden Liegenschaft in EZ h, GB b, mit einer Fläche von 844 m² an den Bf. Der Kaufpreis betrug 506.400,00 €. Als Erwerber des unbebauten Grundstückes erklärte der Bf. gemäß § 11 Abs. 1 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996, durch den beabsichtigten Rechtserwerb keinen Freizeitwohnsitz zu schaffen. Der Bf. erklärte weiters, die Liegenschaft innerhalb der vorgeschriebenen Fünfjahresfrist zu bebauen (Pkt. V. des Kaufvertrages).

Im Flächenwidmungsplan der Gemeinde Gemeinde1 war das Grundstück mit der GSt-Nr. g auf der neu eröffneten EZ i, GB b, als Freiland ausgewiesen. Im örtlichen Raumordnungskonzept der Gemeinde Gemeinde1 war dieses Grundstück aber als „*bauliches Entwicklungsgebiet mit vorwiegender Wohnnutzung*“ vorgesehen. Mit Bescheid vom 11. März 2013, GZ. 333, stellte die Bezirkshauptmannschaft BB als zuständige Grundverkehrsbehörde I. Instanz gemäß § 24 Abs. 3 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996 fest, dass dieser Rechtserwerb nicht in den Geltungsbereich des § 1 Abs. 1 lit. a Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996 fällt (demnach kein Erwerb eines land-/forstwirtschaftlichen Grundstückes iSd Tiroler Grundverkehrsgesetzes 1996).

Auf der Liegenschaft in EZ i, GB b, bestehend aus den Grundstücken mit der GSt-Nr. g und j, wurde vom Bf. in der Folge ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten und Garage errichtet (vgl. die „*öffentliche Bekanntmachung einer mündlichen Verhandlung*“ durch die Gemeinde Gemeinde1 vom 8. Februar 2016). Das Wohnhaus mit der Lageadresse Ort1, C-Straße, wurde Ende 2017 fertiggestellt. Seit dem 25. Oktober 2017 ist der Bf. mit seinem Hauptwohnsitz in

Ort1, C-Straße/Top 1, polizeilich gemeldet; der bisherige Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, wurde mit gleichem Datum abgemeldet.

EF ist mit dem Bf. in das neue Wohnhaus mit der Lageadresse Ort1, C-Straße, eingezogen. Vom 15. Dezember 2017 bis 30. Jänner 2018 war sie mit ihrem Hauptwohnsitz ebenfalls in Ort1, C-Straße/Top 1, polizeilich gemeldet; ihr bisheriger Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, wurde am 15. Dezember 2017 abgemeldet. Wie EF ausführte (vgl. die Niederschrift vom 6. September 2017), sei sie mit dem Hausbau ständig betraut gewesen, sie habe auch Entscheidungen in Absprache mit dem Bf. treffen können. Von ihr seien *„sehr viele Vorleistungen (Arbeitsleistung) für den Neubau getätigt“* worden. Bei der Hausplanung habe sie sich sehr eingesetzt, insbesondere sei sie *„immer vor Ort“* gewesen.

Wie EF am 6. September 2017 anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme auch ausführte, verbinde sie mit dem Bf. seit einiger Zeit nicht mehr ein *„so inniges Verhältnis wie vor 2-3 Jahren“*; es liege nur mehr ein *„freundschaftliches Verhältnis“* vor. Auch der Bf. bezeichnete das Verhältnis zu EF nur mehr *„als freundschaftlich“* (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017). EF ist in der Folge auch aus der gemeinsamen Wohnung ausgezogen, vom 5. Februar 2018 bis 21. September 2018 war sie mit ihrem Hauptwohnsitz sodann in Ort1, E-Straße, polizeilich gemeldet. Seit dem 21. September 2018 ist sie mit ihrem Hauptwohnsitz in Ort1, F-Straße, polizeilich gemeldet.

7. Der Bf. war im Streitzeitraum Halter des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc und der Fahrgestell-Nr. 11. Dieses Fahrzeug wurde am 12. November 2009 erstmals in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Am 16. August 2011 wurde das Kennzeichen abc dem Bf. zugeteilt.

Der Bf. war im Streitzeitraum Halter des weiteren Kraftfahrzeuges der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen def und der Fahrgestell-Nr. 22. Dieses Fahrzeug wurde am 19. Mai 1998 erstmals in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Am 30. April 2015 wurde das Kennzeichen def dem Bf. zugeteilt. Als Zulassungsgrund wurde von der Zulassungsbehörde *„Wiederzulassung nach Außerbetriebsetzung für denselben Halter“* vermerkt. Mit Kaufvertrag vom 18. September 2017 wurde das Kraftfahrzeug der Marke Y um den Kaufpreis von 200,00 € verkauft. Einer Bestätigung des Landratsamtes Gebiet1 vom 14. Februar 2018 zufolge war dieses Fahrzeug vom 4. Oktober 2010 bis 4. Jänner 2018 auf den Namen des Bf. zugelassen.

Die Ehegattin des Bf., LP, war im Streitzeitraum Halterin des Kraftfahrzeuges der Marke Z mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen ghi und der Fahrgestell-Nr. 33. Dieses Fahrzeug wurde am 13. Februar 2009 erstmals in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Am 2. Mai 2013 wurde das Kennzeichen ghi der Ehegattin des Bf. zugeteilt. Dieses auf die Ehegattin zugelassene Fahrzeug konnte auch vom Bf. benützt werden.

Der Bf. kaufte im Mai 2017 im Inland das gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke T mit der Fahrgestell-Nr. 44. Dieses Fahrzeug wurde im Inland am 18. Juli 2016 erstmals zum Verkehr zugelassen.

sen. Am 8. Mai 2017 wurde dieses Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen jkl auf den Namen des Bf. im Inland zugelassen. Dieses Fahrzeug verbleibt dauerhaft am Hauptwohnsitz des Bf. in Gemeinde1. Zum Grund der Anschaffung führte er aus (vgl. die Beschwerden vom 12. Juli 2017), dass er die Strecke zwischen den beiden Wohnsitzen in Gemeinde2 und Gemeinde1 öfters auch mit dem Zug zurücklege. Gerade auch deshalb habe er das Kraftfahrzeug der Marke T angeschafft und im Inland zum Verkehr zugelassen, um bei der Anreise mit dem Zug mobil zu sein. EF bzw. seine Kinder - sofern sich diese in Gemeinde1 aufgehalten haben - hätten ihn dann mit diesem Fahrzeug abgeholt. Gelegentlich fahre er mit diesem Fahrzeug auch nach Deutschland (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017).

EF war im Streitzeitraum Halterin des Kraftfahrzeuges der Marke V mit der Fahrgestell-Nr. 55. Am 8. Juli 2011 wurde dieses Fahrzeug (Erstzulassung im Inland am 19. Mai 2011) mit dem amtlichen Kennzeichen mno auf EF im Inland zum Verkehr zugelassen.

8. Der Bf. ist im Streitzeitraum mit dem auf seinen Namen zugelassenen Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc und der Fahrgestell-Nr. 11 regelmäßig zwischen den Wohnsitzen in Ort2, D-Straße, und Ort1, B-Straße, gependelt. Beide Wohnsitze wurden von ihm gleichermaßen verwendet, wobei die Verweildauer in Gemeinde2 bzw. Gemeinde1 stets unterschiedlich war.

Mit E-Mail vom 23. August 2016 legte der Bf. dem Finanzamt AA ein „Fahrtenbuch“ vor, umfassend den Zeitraum 7. Mai 2014 bis 17. August 2016. In diesem „Fahrtenbuch“ ist lediglich vermerkt, wann (an welchen Tagen) der Bf. mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X nach Gemeinde1 bzw. nach Gemeinde2 („Gebiet1“) gefahren ist (vgl. dazu auch die niederschriftliche Einvernahme des Bf. vor dem Finanzamt AA am 17. August 2016). Daraus ist ersichtlich, dass der Bf. mit diesem Fahrzeug regelmäßig und monatlich mehrmals zwischen seinen beiden Wohnsitzen gependelt ist. Das „Fahrtenbuch“ enthält keine Kilometerangaben, auch die Abfahrts- und Ankunftszeiten wurden nicht festgehalten. Eine Auswertung des vorgelegten „Fahrtenbuches“ im Hinblick auf die Aufenthaltstage in Gemeinde1 (bzw. Inland) und Gemeinde2 (bzw. Ausland) ergibt Folgendes:

	Gemeinde1 Tage	Gemeinde2 („Gebiet1“) Tage		Gemeinde1 Tage	Gemeinde2 („Gebiet1“) Tage
7.5.-9.5.2014	3		3.4.-15.4.2015		13
10.5.-16.5.2014		7	16.4.-22.4.2015	7	
17.5.-18.5.2014	2		23.4.-1.5.2015		9
19.5.-23.5.2014		5	2.5.-8.5.2015	7	
24.5.2014	1		9.5.-1.6.2015		24
25.5.-11.6.2014		18	2.6.-7.6.2015	6	
12.6.-13.6.2014	2		8.6.-20.6.2015		13
14.6.-24.6.2014		11	21.6.-28.6.2015	8	

25.6.-29.6.2014	5		29.6.-5.7.2015		7
30.6.-4.7.2014		5	6.7.-9.7.2015	4	
5.7.-7.7.2014	3		10.7.-19.7.2015		10
8.7.-18.7.2014		11	20.7.-26.7.2015	7	
19.7.2014	1		27.7.-11.8.2015		16
20.7.-25.7.2014		6	12.8.-20.8.2015	9	
26.7.2014	1		21.8.-17.9.2015		28
27.7.-15.8.2014		20	18.9.-27.9.2015	10	
16.8.-20.8.2014	5		28.9.- 13.10.2015		16
21.8.-8.9.2014		19	14.10.- 22.10.2015	9	
9.9.-11.9.2014	2		23.10.- 15.11.2015		24
12.9.-23.9.2014		12	16.11.- 23.11.2015	8	
24.9.-28.9.2014	5		24.11.- 3.12.2015		10
29.9.-2.10.2014		4	4.12.- 10.12.2015	7	
3.10.-4.10.2014	2		11.12.- 26.12.2015		16
5.10.-9.10.2014		5	27.12.2015- 4.1.2016	9	
10.10.- 13.10.2014	4		5.1.-17.1.2016		13
14.10.- 28.10.2014		15	18.1.-25.1.2016	8	
29.10.- 4.11.2014	7		26.1.-4.2.2016		10
5.11.-7.11.2014		3	5.2.-9.2.2016	5	
8.11.- 11.11.2014	4		10.2.-21.2.2016		12
12.11.- 18.11.2014		7	22.2.-29.2.2016	8	
19.11.- 23.11.2014	5		1.3.-12.3.2016		12
24.11.- 30.11.2014		7	13.3.-20.3.2016	8	
1.12.-3.12.2014	3		21.3.-11.4.2016		22
4.12.- 11.12.2014		8	12.4.-19.4.2016	8	

12.12.- 14.12.2014	3		20.4.-3.5.2016		14
15.12.- 24.12.2014		10	4.5.-10.5.2016	7	
25.12.2014- 2.1.2015	9		11.5.-15.5.2016		5
3.1.-9.1.2015		7	16.5.-21.5.2016	6	
10.1.-15.1.2015	6		22.5.-28.5.2016		7
16.1.-23.1.2015		8	29.5.-5.6.2016	8	
24.1.-28.1.2015	5		6.6.-14.6.2016		9
29.1.-8.2.2015		11	15.6.-24.6.2016	10	
9.2.-13.2.2015	5		25.6.-4.7.2016		10
14.2.-24.2.2015		11	5.7.-11.7.2016	7	
25.2.-27.2.2015	3		12.7.-19.7.2016		8
28.2.-9.3.2015		10	20.7.-30.7.2016	11	
10.3.-15.3.2015	6		31.7.-5.8.2016		6
16.3.-26.3.2015		11	6.8.-11.8.2016	6	
27.3.-2.4.2015	7		12.8.-16.8.2016		5
gesamt	99	231		183	319

Im Zeitraum 7. Mai 2014 bis 17. August 2016 war der Standort des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges demnach - dem „*Fahrtenbuch*“ zufolge - an 282 Tagen in Gemeinde1 (bzw. In-land) und an 550 Tagen in Gemeinde2 (bzw. Ausland).

9. Das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“ enthält nur jene Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen, die der Bf. mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc („*mit diesem Fahrzeug*“) zurückgelegt hat (vgl. die Stellungnahme des Bf. vom 17. November 2016 an die Bezirkshauptmannschaft BB wegen des „*Verdacht des Tiroler Raumordnungsgesetzes 2016*“; vgl. auch die niederschriftliche Einvernahme des Bf. vor dem Finanzamt AA am 18. Oktober 2017). Die Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen in Ort2, D-Straße, und Ort1, B-Straße, wurden im Streitzeitraum überwiegend mit diesem Kraftfahrzeug zurückgelegt.

Daneben wurden für die Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen auch die beiden anderen in Deutschland zugelassenen Fahrzeuge (Kraftfahrzeug der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen def; Kraftfahrzeug der Marke Z mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen ghi, zugelassen auf die Ehegattin LP) verwendet. Vom Bf. wurde mehrfach auch eingewendet (vgl. etwa die Beschwerden vom 12. Juli 2017 und die Stellungnahme vom 17. November 2016), dass er öfters auch den Zug verwenden würde, um von Gemeinde2 nach Gemeinde1 zu kommen. Die Strecke zwischen den beiden Wohnsitzen wurde ca. drei bis vier Mal/Jahr mit

dem Zug zurückgelegt (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017), die entsprechenden Zugtickets konnte der Bf. nicht vorlegen.

10. Die Fahrtstrecke (schnellste Route) zwischen den beiden Wohnsitzen in Ort2, D-Straße, und Ort1, B-Straße, beträgt 147 km, diese Strecke ist mit dem PKW in einer Fahrzeit von ca. 1 h 47 min zu bewältigen (Quelle: Routenplaner lt. maps.google.at). Von dieser Fahrtstrecke entfallen 24,9 km auf das Inland (von Ort1, B-Straße, bis zur Staatsgrenze) und 122,1 km auf das Ausland (von der Staatsgrenze bis Ort2, D-Straße).

Die Betankung des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc erfolgte lt. Aussage des Bf. (vgl. die Niederschrift vom 18. Oktober 2017) abwechselnd in Österreich und Deutschland, die Reparaturen und Services an diesem Fahrzeug wurden ausnahmslos in Deutschland durchgeführt. Diesbezüglich legte der Bf. (vgl. das Schreiben vom 31. Oktober 2017) acht Servicerechnungen eines Vertragshändlers in Ort3 vor, die den Zeitraum April 2014 bis Jänner 2017 (somit den Streitzeitraum) umfassten. Diesen Rechnungen lassen sich folgende Kilometerstände bezüglich des streitgegenständlichen Fahrzeuges entnehmen:

Rechnungsdatum	Kilometerstand
30.4.2014	98.381 km
3.6.2014	101.690 km
19.11.2014	110.589 km
6.8.2015	121.346 km
23.3.2016	129.469 km
14.6.2016	134.062 km
6.12.2016	141.759 km
31.1.2017	144.344 km

In dem ausgewiesenen Zeitraum von 33 Monaten wurden demnach 45.963 km zurückgelegt, das entspricht einer durchschnittlichen Kilometerleistung von 1.393 km/Monat bzw. 16.714 km/Jahr.

11. Die Bezirkshauptmannschaft BB hat im Jahr 2014 ein Verwaltungsstrafverfahren gegen den Bf. eingeleitet, weil er es als Benutzer des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem ausländischen Kennzeichen abc unterlassen habe, den Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln nach Ablauf eines Monats nach der Einbringung des Fahrzeuges nach Österreich der Behörde, in deren Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befinde, abzuliefern, obwohl Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats unmittelbar nach ihrer Einbringung in

das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist seien der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befinde, abzuliefern.

Das Kraftfahrzeug sei zumindest im Jahr 2012 nach Österreich eingebracht worden. Der Standort dieses Kraftfahrzeuges sei in Ort1, B-Straße. Der Bf. habe jedenfalls bis zum 29. April 2014 die Kennzeichentafeln und den Fahrzeugschein nicht abgeliefert und dadurch eine Verwaltungsübertretung nach § 82 Abs. 8 KFG begangen.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2015, GZ. 444, teilte die Bezirkshauptmannschaft BB dem Bf. mit, dass das anhängige Verwaltungsstrafverfahren gemäß § 45 Abs. 1 Z 1 VStG eingestellt wurde („Einstellung des Verfahrens“); die dem Bf. zur Last gelegte Tat habe nicht mit der notwendigen Sicherheit erwiesen werden können.

12. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den niederschriftlichen Einvernahmen des Bf. vor dem Finanzamt AA am 17. August 2016 und 18. Oktober 2017, aus den niederschriftlichen Einvernahmen der EF vor dem Finanzamt AA am 6. September 2017 und 25. April 2018, aus dem Schreiben des Bf. vom 27. Mai 2020 samt Beilagen, aus Abfragen aus dem Zentralen Melderegister und dem Kfz-Zentralregister, aus Halterabfragen, aus den Erhebungen des Finanzamtes AA bei der Gemeinde Gemeinde1 und der A-GmbH, aus dem vom Bf. vorgelegten „Fahrtenbuch“, umfassend den Zeitraum 7. Mai 2014 bis 17. August 2016, und aus den Akten der Bezirkshauptmannschaft BB zu den Verwaltungsstrafverfahren mit den GZ. 444 und 222.

Streit besteht darüber, ob für das gegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc 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 dieses Fahrzeuges im Inland vorgelegen ist. Streit besteht insbesondere darüber, ob der Bf. im Streitzeitraum seinen Hauptwohnsitz gemäß § 82 Abs. 8 KFG (Mittelpunkt der Lebensbeziehungen) im Inland gehabt hat und - zutreffendenfalls - ob das Kraftfahrzeug entgegen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Ausland angesehen werden kann.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG 1991):

Gemäß [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) in der für den Kalendermonat April 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, so-

wie 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 den Kalendermonat April 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 den Kalendermonat April 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.

IV. Erwägungen

1. Aus der dargestellten Rechtslage (§ 1 Z 3 NoVAG) ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der Normverbrauchsabgabe unterliegt, wenn es „nach dem Kraftfahrzeuggesetz zum Verkehr zuzulassen wäre“. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird. Mit der Einführung dieses Auffangtatbestandes in § 1 Z 3 NoVAG (durch die Novelle [BGBl. I Nr. 122/1999](#)) sollten auch jene Fälle, in denen dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe im Ausland zugelassen werden, von der Normverbrauchsabgabe erfasst werden (vgl. VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#); VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#)).

Auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG stellt auf Kraftfahrzeuge ab, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland „ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung“ verwendet werden. Sowohl § 1 Z 3 NoVAG als auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verweisen insoweit auf das Kraftfahrgesetz.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt (vgl. § 79 KFG und § 82 Abs. 8 KFG). Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vgl. § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG) kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird.

Wird das Fahrzeug beispielsweise durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so kommt § 79 KFG (mit seiner Jahresregel) zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG zu beurteilen (vgl. dazu VwGH 21.5.1996, [95/11/0378](#); VwGH 27.1.2010, [2009/16/0107](#)).

2. Gemäß § 82 Abs. 8 KFG sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, 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. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Gemäß Art. VIII Z. 1 und 5 des Hauptwohnsitzgesetzes, [BGBl. Nr. 505/1994](#), wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 1995 der Begriff „*ordentlicher Wohnsitz*“ in Bundesgesetzen - somit auch im KFG 1967 - durch den Begriff „*Hauptwohnsitz*“ ersetzt.

Als ordentlicher Wohnsitz ist jener Ort anzusehen, an dem sich die betreffende Person in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, ihn bis auf weiteres zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu wählen (siehe VwGH 30.1.1996, [95/11/0271](#), mwN). In gleichem Sinne definiert [§ 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991](#) in der Fassung des Hauptwohnsitzgesetzes den Hauptwohnsitz. Nach dieser Bestimmung ist der Hauptwohnsitz eines Menschen 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 den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Hauptwohnsitzgesetzes (1334 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR. XVIII. GP, S. 12) bedarf es für die Annahme eines Hauptwohnsitzes einer solchen Verdichtung der Lebensbeziehungen, dass bei Einbeziehung sämtlicher (also der gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und beruflichen) Lebensumstände des Betroffenen in die Betrachtung von einem „*Mittelpunkt der Lebensbeziehungen*“ gesprochen

werden kann. Hat jemand, der über mehrere Wohnsitze verfügt, nur einen Wohnsitz, der diesen Mittelpunkt bildet, so ist dies sein Hauptwohnsitz. Bloß in jenen - seltenen - Fällen, in denen der Mensch sowohl über mehrere Wohnsitze als auch an mehreren dieser Wohnsitze über „*Mittelpunkte der Lebensbeziehungen*“ verfügt, hat er jenen „*Mittelpunkt*“ zu bezeichnen, der sein Hauptwohnsitz sein soll. Das subjektive Kriterium „*überwiegendes Naheverhältnis*“, das nur in der persönlichen Einstellung des Betroffenen zum Ausdruck kommt, gibt in diesen Fällen letztlich den Ausschlag. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze werden für den „*Mittelpunkt der Lebensbeziehungen*“ vor allem folgende Bestimmungskriterien maßgeblich sein:

Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften. Es kommt somit auf eine Gesamtschau an: Am Wohnsitz muss nicht der Schwerpunkt der beruflichen, der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen bestehen, sondern es muss sich bei Betrachtung des beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeldes eines Menschen ergeben, dass er dort den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen hat. Hierbei ist es etwa durchaus möglich, dass am Hauptwohnsitz wenige oder gar keine beruflichen Lebensbeziehungen bestehen (vgl. dazu auch VwGH 21.5.1996, [95/11/0256](#)).

3. Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des Bf.

3.1. Auf die Frage, wo sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befinde, führte der Bf. aus (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 18. Oktober 2017), dass die Familie für ihn oberste Priorität habe und das seien die Ehefrau und die beiden Kinder. Daraus definiere er für sich den Mittelpunkt der Lebensinteressen. In seiner schriftlichen Stellungnahme (ohne Datum und Unterschrift, dem Bundesfinanzgericht vorgelegt anlässlich der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2020) ergänzte der Bf., dass seine sozialen Bindungen zu Deutschland (gerade im Hinblick auf die vielen Jahre als aktiver Fußballer und ehrenamtlicher Jugendtrainer in diversen Fußballmannschaften) jene zu Österreich (Gemeinde1) „*um einiges überwiegen*“. Auch das Vermögen befinde sich überwiegend in Deutschland.

3.2. Der Bf., ein deutscher Staatsangehöriger, befindet sich seit dem 1. März 2012 in Rente, in Deutschland werden seither Renteneinkünfte bezogen. Berufliche Lebensumstände spielen somit für die Frage des Mittelpunktes der Lebensbeziehungen im Streitzeitraum keine Rolle. Der Bf. hat seit Jahrzehnten in Deutschland einen Wohnsitz (in Ort2, Landkreis Gebiet1). Dort wohnt er mit seiner Familie in einem Mehrfamilienhaus mit einer selbst genutzten Wohnfläche von ca. 300 m². Eine Wohnung dieses Gebäudes wurde im Streitzeitraum von ihm und seiner Ehegattin bewohnt, eine Wohnung (im Dachgeschoss) vom gemeinsamen Sohn und eine dritte Wohnung (Einliegerwohnung) von der gemeinsamen Tochter.

Es mag nach der Lebenserfahrung im Regelfall zwar zutreffen, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes einer Familie

zu finden sein wird und daher die engere persönliche Bindung typischerweise zu einer mit der Ehefrau gemeinsam genutzten Wohnung (und nicht etwa zu einer Wohnung am Arbeitsplatz) bestehen wird. Im vorliegenden Beschwerdefall ist aber von einem anders gelagerten, auf besondere Umstände beruhenden Sachverhalt auszugehen:

Mit der Ehegattin lebt der Bf. zwar seit dem Jahr 1987 in aufrechter Ehe, diese Beziehung war jedoch im Streitzeitraum „*nicht mehr intakt*“ (vgl. die niederschriftliche Einvernahme der Lebensgefährtin EF vor dem Finanzamt AA am 6. September 2017; vgl. auch die als Vorhalt zu wertende Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2018). Anlässlich einer (weiteren) niederschriftlichen Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 25. April 2018 präzisierte EF, dass der Bf. immer gesagt habe, dass er „*von seiner Frau getrennt lebend*“ sei. Nach Deutschland sei er nicht wegen seiner Ehegattin, sondern wegen seines Besitzes („*Haus- und Gartenreparaturen*“) gefahren.

Der Bf. gab selbst zu verstehen (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 18. Oktober 2017), dass er und seine Ehegattin „*unterschiedliche Neigungen*“ hätten, die Ehegattin sei - im Gegensatz zu den beiden gemeinsamen Kindern - auch nie am Wohnsitz des Bf. in Gemeinde1 gewesen. Die beiden in Deutschland lebenden gemeinsamen Kinder (derzeit 33 bzw. 28 Jahre alt) sind zudem volljährig, weshalb betreuende Kontakte durch den Bf. nicht mehr ins Gewicht fallen. Auch die eingewendeten sozialen Bindungen zu Deutschland dürften sich auf einen Zeitraum beziehen, der vor dem Streitzeitraum gelegen ist.

3.3. Für den Begriff des Hauptwohnsitzes ist zum einen ein tatsächliches Moment - die Niederlassung einer Person an einem Ort - und zum anderen ein psychisches Moment maßgebend, nämlich die (erweisliche oder aus den Umständen hervorgehende) Absicht, diesen Ort bis auf weiteres (wenn auch nicht für immer) zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu gestalten. Die Absicht des Bf., Gemeinde1 zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu gestalten, wird eindeutig manifestiert durch folgende Umstände:

3.3.1. Bereits am 1. Dezember 2006 begründete er in Ort1, B-Straße, zunächst einen Nebenwohnsitz; Unterkunftgeberin war FG, eine damalige Geschäftspartnerin. Die Wohnsitzbegründung hing damit zusammen, dass er sich bereits in seinen Kindheits- und Jugendjahren oft in der Region BB aufgehalten hatte und mit diesen Aufenthalten sehr gute Erinnerungen verband (vgl. das Schreiben des Bf. vom 27. Mai 2020).

3.3.2. Im Jahr 2008 erwarb der Bf. in Gemeinde1 Immobilienvermögen. Mit Übergabsvertrag vom 5. Mai 2008 übergab FG das in ihrem Alleineigentum stehende bebaute Grundstück mit der GSt-Nr. c mit einer Fläche von 512 m² samt dem darauf errichteten Wohnhaus mit der Lageadresse Ort1, B-Straße, sowie weiters einen ideellen ¼-Anteil am Grundstück mit der GSt-Nr. e (Weg) mit einer Fläche von 230 m² an den Bf. Bereits zu diesem Zeitpunkt ließ der Bf. erkennen, dass er mit diesem Liegenschaftserwerb sich dauernd in Gemeinde1 niederlassen wollte. So erklärte er als Erwerber des bebauten Baugrundstückes und des unbebauten Weggrundstückes gemäß [§ 11 Abs. 1 und 2 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996](#), durch den beabsichtigten

Rechtserwerb keinen Freizeitwohnsitz zu schaffen (Pkt. VI. des Übergabsvertrages). Die Bezirkshauptmannschaft BB als Grundverkehrsbehörde hätte im Falle der unzulässigen Verwendung dieses Objektes als Freizeitwohnsitz die sofortige Unterlassung der Verwendung als Freizeitwohnsitz auftragen und für den Fall der Nichtbefolgung dieses Auftrages bei Gericht die Zwangsversteigerung des betreffenden Objektes beantragen müssen; dazu ist es nicht gekommen.

Wie der Bf. selbst festhielt (vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2020), habe sich „*der Lebensmittelpunkt*“ nach dem am 5. Mai 2008 erfolgten Immobilienerwerb „*dann schrittweise immer mehr nach Gemeinde1*“ verlagert. Dies sei auch der Grund für die letztlich erfolgte Ummeldung des bestehenden Nebenwohnsitzes zum Hauptwohnsitz gewesen.

Mit Kaufvertrag vom 22. Februar 2011 erwarb der Bf. in Gemeinde1 eine weitere Grundparzelle in sein Alleineigentum. Dabei handelte es sich um das Nachbargrundstück mit der neu gebildeten GSt-Nr. f (Gärten) im Ausmaß von 69 m².

3.3.3. Die Nebenwohnsitzmeldung des Bf. im Inland wurde in eine Hauptwohnsitzmeldung umgewandelt; vom 1. Oktober 2012 bis 25. Oktober 2017 (somit auch im Streitzeitraum) war der Bf. mit seinem Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet. Im Hinblick auf [§ 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991](#) hat der Bf. damit selbst eindeutig zu erkennen gegeben, dass er sich an dieser Unterkunft niedergelassen hat, um diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen. Mit der Hauptwohnsitzmeldung am 1. Oktober 2012 hat der Bf. dokumentiert, dass zum Wohnsitz in Ort1, B-Straße, das überwiegende Naheverhältnis iSd § 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991 besteht. Dem Umstand, dass der Bf. seinen Wohnsitz in Österreich selbst als Hauptwohnsitz bezeichnet hat, kommt bei der Frage nach dem Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG große Bedeutung zu (vgl. VwGH 25.1.2006, [2001/14/0170](#)).

3.3.4. Die Hauptwohnsitzmeldung des Bf. am 1. Oktober 2012 hing offenbar auch damit zusammen, dass EF, eine österreichische Staatsangehörige, in dieser Zeit zu ihm ins Einfamilienhaus in Ort1, B-Straße, zog und fortan mit dem Bf. eine eheähnliche Lebensgemeinschaft in Form einer Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft bildete. Vom 30. Oktober 2012 bis 15. Dezember 2017 (somit auch im Streitzeitraum) war auch EF mit ihrem Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet.

Die Lebensgefährtin [...] führte dazu aus (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 6. September 2017), dass sie bereits im Jahr 2007 nach Gemeinde1 gekommen sei und damals in einer eigenen Wohnung gewohnt habe. Sie habe den Bf. über deren beider Kinder kennen gelernt; der Sohn des Bf. und ihre Tochter seien gleich alt. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang, dass der Sohn des Bf. vorübergehend (vom 17. November 2008 bis 17. Jänner 2011) auch im Gebäude in Gemeinde1 wohnte und mit seinem Nebenwohnsitz in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet war. Damit hatte auch ein Familienangehöriger des Bf. einen - wenn auch nur vorübergehenden - Wohnsitz im Inland. Abgesehen davon wurde

der Bf. auch im Streitzeitraum von seinen beiden Kindern in Gemeinde1 regelmäßig besucht; sie seien „*ab und zu zum Ski fahren oder im Sommer in Gemeinde1*“ gewesen.

Wie der Bf. bestätigte (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 18. Oktober 2017), wohnte EF unentgeltlich in seinem Eigenheim in Gemeinde1. Die Lebenshaltungskosten wurden von ihm getragen, auch sämtliche Betriebskosten für das Eigenheim wurden vom Bf. bezahlt. Die Lebensgefährtin besorgte den gemeinsamen Haushalt und kochte. Einige Räume (zB die Wohnküche und das Wohnzimmer) wurden von den beiden Lebensgefährten gemeinsam genutzt, andere Zimmer wiederum standen den beiden Personen zur jeweiligen Eigennutzung zur Verfügung. (So war EF als Gewerbetreibende selbstständig tätig und führte mangels eigener Werkstätte ihre Auftragsarbeiten im Haus des Bf. aus; für diese Zwecke stand ihr ein eigener Raum zur Verfügung.)

Das Eigenheim in Ort1, B-Straße, wurde vom Bf. und seiner Lebensgefährtin EF im Streitzeitraum ständig bewohnt, wobei der Bf. jedoch nicht immer vor Ort anwesend war, sondern sich abwechselnd in Gemeinde1 und Gemeinde2 aufhielt. Festzuhalten ist auch, dass EF gemeinsam mit ihrer Tochter in das Eigenheim des Bf. eingezogen ist; vom 30. Oktober 2012 bis 20. Juli 2016 war ihre Tochter mit ihrem Hauptwohnsitz ebenfalls in Ort1, B-Straße, polizeilich gemeldet.

Die Hauptwohnsitzmeldung des Bf. am 1. Oktober 2012 in Zusammenhalt mit der Tatsache, dass er ab diesem Zeitpunkt an seinem inländischen Hauptwohnsitz mit EF in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft gelebt hat, lässt das Bundesfinanzgericht nicht daran zweifeln, dass der Bf. (zumindest) seit dem 1. Oktober 2012 seinen Mittelpunkt der Lebensbeziehungen in seinem Einfamilienhaus in Ort1, B-Straße, gehabt hat.

3.3.5. Der Bezug zur Wohnsitzgemeinde Gemeinde1 wurde in der Folge vom Bf. noch wesentlich verstärkt. Mit Kaufvertrag vom 1. März 2013 erwarb der Bf., der sich selbst „*als sehr beschlagen im Bereich Immobilienarchitektur, Baugewerken sowie Finanzierungen*“ einschätzt (vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2020), aufgrund einer sich bietenden Gelegenheit das in Gemeinde1 gelegene unbebaute Grundstück mit der GSt-Nr. g mit einer Fläche von 844 m². In diesem Kaufvertrag ist er mit seiner inländischen Wohnadresse „Ort1, B-Straße“ angeführt. Als Erwerber des unbebauten Grundstückes erklärte der Bf. gemäß § 11 Abs. 1 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996, durch den beabsichtigten Rechtserwerb keinen Freizeitwohnsitz zu schaffen. Der Bf. erklärte weiters, die Liegenschaft innerhalb der vorgeschriebenen Fünfjahresfrist zu bebauen (Pkt. V. des Kaufvertrages). Dieser Immobilienerwerb in Gemeinde1 ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ein starker Hinweis dafür, dass der Bf. das Naheverhältnis zum Inland intensivieren und den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen dort (weiter) festigen wollte.

Auf dieser Liegenschaft wurde vom Bf. sodann ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten und Garage errichtet. Das Wohnhaus mit der Lageadresse Ort1, C-Straße, wurde Ende 2017 fertiggestellt. Seit dem 25. Oktober 2017 ist der Bf. mit seinem Hauptwohnsitz in Ort1, C-Straße/Top 1,

polizeilich gemeldet; der bisherige Hauptwohnsitz in Ort1, B-Straße, wurde mit gleichem Datum abgemeldet. Auch die Lebensgefährtin EF ist mit dem Bf. in das neue Wohnhaus eingezogen, wenngleich nur für einige Monate, da sich die bestehende Lebensgemeinschaft in ein „freundschaftliches Verhältnis“ wandelte. (Vom 15. Dezember 2017 bis 30. Jänner 2018 war sie mit ihrem Hauptwohnsitz ebenfalls in Ort1, C-Straße/Top 1, polizeilich gemeldet. In der Folge ist sie aus der gemeinsamen Wohnung ausgezogen.)

Es versteht sich von selbst, dass der im Streitzeitraum erfolgte Hausbau eine verstärkte persönliche Anwesenheit des Bf. im Inland notwendig machte, etwa bei der Planung, Ausführung, Aufsicht und Kontrolle des Bauvorhabens, bei Verhandlungen mit Architekten, Baufirmen und Behörden. Dies wurde vom Bf. auch bestätigt (vgl. den Vorlageantrag vom 26. Februar 2018: „eine vermehrte Anwesenheit während der Bauphase notwendig“). Auch die Lebensgefährtin EF war mit dem Hausbau ständig betraut; sie habe sich bei der Hausplanung sehr eingesetzt und sei „immer vor Ort“ gewesen.

3.3.6. Das Gebäude mit der Lageadresse Ort1, B-Straße, befindet sich nach wie vor im Alleineigentum des Bf. Wie er dazu ausführte (vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2020), werde dieses Gebäude „derzeit nur sporadisch genutzt“. Er trage sich mit dem Gedanken, das Haus entweder zur Gänze zu vermieten oder zu verkaufen. Angesichts des umfangreichen Immobilienvermögens im Inland ist auch die Aussage des Bf. zu relativieren, wonach sich sein Vermögen überwiegend in Deutschland befinde.

3.3.7. Der Bf. kaufte im Mai 2017 ein gebrauchtes Kraftfahrzeug der Marke T, das am 8. Mai 2017 mit dem amtlichen Kennzeichen jkl auf seinen Namen im Inland zugelassen wurde. Wie er ausführte (vgl. die Beschwerden vom 12. Juli 2017), verbleibt dieses Fahrzeug „dauerhaft an seinem Wohnsitz in Gemeinde1“. Er lege die Strecke zwischen den beiden Wohnsitzen in Gemeinde2 und Gemeinde1 öfters auch mit dem Zug zurück. Gerade auch deshalb habe er dieses Fahrzeug angeschafft und im Inland zum Verkehr zugelassen, um bei der Anreise mit dem Zug mobil zu sein.

Das Kraftfahrzeug der Marke T hat seinen dauernden Standort unbestritten im Inland (in Gemeinde1). Gemäß § 40 Abs. 1 KFG gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der „Hauptwohnsitz des Antragstellers“. § 40 Abs. 1 zweiter Satz erster Halbsatz KFG ist nicht als „widerlegliche Vermutung“ einzustufen, vielmehr ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Regelung klar (arg.: Als dauernder Standort ... gilt der Hauptwohnsitz), dass dann, wenn der Antragsteller eine physische Person ist, danach immer der „Hauptwohnsitz“ maßgebend ist (vgl. VwGH 5.7.1996, [96/02/0094](#); VwGH 3.10.2016, [Ra 2016/02/0151](#)).

Der „Hauptwohnsitz des Antragstellers“ ist iSd § 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991 in der Fassung des Hauptwohnsitzgesetzes zu verstehen. Damit hat der Bf. im Hinblick auf die Anmeldung dieses Kraftfahrzeuges selbst zu erkennen gegeben, dass er den Hauptwohnsitz und damit den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in Gemeinde1 (zum Zeitpunkt der Anmeldung

in Ort1, B-Straße, nunmehr in Ort1, C-Straße/Top 1) hatte bzw. nach wie vor hat. Dies ist ein weiteres Indiz für das überwiegende Naheverhältnis des Bf. zum Inland.

3.4. Gemäß [§ 13 Abs. 1 TROG 2016](#) sind Freizeitwohnsitze Gebäude, Wohnungen oder sonstige Teile von Gebäuden, die nicht der Befriedigung eines ganzjährigen, mit dem Mittelpunkt der Lebensbeziehungen verbundenen Wohnbedürfnisses dienen, sondern zum Aufenthalt während des Urlaubs, der Ferien, des Wochenendes oder sonst nur zeitweilig zu Erholungszwecken verwendet werden. Dem Bf. wurde von der Bezirkshauptmannschaft BB zur Last gelegt, dass er den Wohnsitz in Ort1, B-Straße, als Freizeitwohnsitz verwendet habe. Das gegen ihn geführte Verwaltungsstrafverfahren wurde von der Bezirkshauptmannschaft BB aufgrund des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens gemäß [§ 45 Abs. 1 Z 1 VStG](#) eingestellt. Eine illegale Freizeitwohnsitznutzung lag damit nicht vor.

Damit steht im Hinblick auf die Gesetzesdefinition des § 13 Abs. 1 TROG 2016 fest, dass das im Alleineigentum des Bf. stehende Gebäude in Ort1, B-Straße, der Befriedigung eines ganzjährigen, mit dem Mittelpunkt der Lebensbeziehungen verbundenen Wohnbedürfnisses gedient hat. Die Bezirkshauptmannschaft BB hat zwar die Verfahrenseinstellung damit begründet, dass die Lebensgefährtin des Bf., EF, diesen Wohnsitz in Ort1, B-Straße, als ganzjährigen Hauptwohnsitz nutze; der Bf. hat aber in dem gegen ihn geführten Verwaltungsstrafverfahren mit Nachdruck gerade damit argumentiert (vgl. seine Stellungnahme vom 17. November 2016), dass eine illegale Freizeitwohnsitznutzung nach dem Tiroler Raumordnungsgesetz **durch ihn „gegenständlich nicht vorliegt.“** Er war *„sohin weitaus mehr als lediglich zu Erholungszwecken während des Urlaubs, der Ferien oder des Wochenendes in Gemeinde1 anwesend.“*

3.5. Auch nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich, dass sich der Bf. im Streitzeitraum zeitlich überwiegend im Inland aufgehalten hat. Der Bf. ist mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X - dem vorgelegten „*Fahrtenbuch*“ zufolge - regelmäßig und mehrmals im Monat zwischen den beiden Wohnsitzen gependelt. Das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“ enthält nur jene Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen, die der Bf. mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X („*mit diesem Fahrzeug*“) zurückgelegt hat. Wie er selbst zu verstehen gab (vgl. seine Stellungnahme vom 17. November 2016), könne daraus „*nicht geschlossen werden*“, dass er *„jeweils nur zu diesen Zeiten bzw. ausschließlich zu diesen Zeiten in Gemeinde1 anwesend war.“*

Vom Bf. wurde mehrfach ausgeführt, dass er für die Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen auch die beiden anderen in Deutschland zugelassenen Fahrzeuge (Kraftfahrzeug der Marke Y; Kraftfahrzeug der Marke Z, zugelassen auf die Ehegattin LP) verwendet hat. Von ihm wurde mehrfach auch eingewendet, dass er öfters auch mit dem Zug zwischen Gemeinde2 und Gemeinde1 pendelt; die Strecke zwischen den beiden Wohnsitzen wurde im Streitzeitraum ca. drei bis vier Mal/Jahr mit dem Zug zurückgelegt. Wie der Bf. selbst zu verstehen gab (vgl. seine Stellungnahme vom 17. November 2016), ergebe sich *„aus diesen Tatsachen“*, dass er *„seinen Hauptwohnsitz in Gemeinde1 nicht nur zu jenen Zeiten als Hauptwohnsitz genützt hat“*, die sich

aus dem vorgelegten „Fahrtenbuch“ ergäben, sondern „auch ganz wesentlich darüber hinaus.“ Dies betrifft nach Einschätzung des Bundesfinanzgerichtes vor allem jene Zeiträume, in denen lt. vorgelegtem „Fahrtenbuch“ mehrwöchige zusammenhängende Aufenthalte in Gemeinde2 („Gebiet1“) ausgewiesen sind. In diesen Zeiträumen ist von zusätzlichen Aufenthalten des Bf. am Wohnsitz in Ort1, B-Straße, auszugehen, wobei der Bf. diesfalls mit den beiden nicht streitgegenständlichen Fahrzeugen (mit den amtlichen deutschen Kennzeichen def und ghi) bzw. dem Zug nach Gemeinde1 angereist ist.

In diesem Zusammenhang wird auf die Aussage des Bf. verwiesen (vgl. seine Stellungnahme vom 17. November 2016 an die Bezirkshauptmannschaft BB), wonach er in Gemeinde1 mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc „stets zwischen 5 und 8 Tagen am Stück“ anwesend gewesen sei (deckt sich in etwa mit den Angaben lt. vorgelegtem „Fahrtenbuch“) und „die dazwischen liegenden Zeiträume“ (demnach die Aufenthalte in Gemeinde2) meist „in etwa denselben Umfang“ gehabt hätten. Zusätzlich sei er „eben auch noch mit anderen Fahrzeugen nach Gemeinde1 gefahren.“ Seine Lebensgefährtin EF führte aus (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 6. September 2017), dass der Bf. regelmäßig nach Deutschland gefahren sei, wobei der Aufenthalt dort lediglich mit zwei bis drei Tagen beziffert wurde. Sie konnte sich diesbezüglich jedoch nicht genau festlegen, weil sie „darüber nicht Buch geführt“ habe. Anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme am 1. Dezember 2016 vor der Bezirkshauptmannschaft BB (im Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. 222) gab EF zu Protokoll, dass der Bf. „jedenfalls mehr als die Hälfte der Zeit hier in Gemeinde1 bei mir“ verbringe. In die Überlegungen nach dem zeitlich überwiegenden Aufenthalt wird auch miteinzubeziehen sein, dass der Bf. im Streitzeitraum und darüber hinaus infolge Errichtung des Neubaus in Ort1, C-Straße, verstärkt in Gemeinde1 anwesend gewesen sein wird.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eindeutig, dass sich der Bf. im Streitzeitraum zeitlich überwiegend (zu mindestens 50 %) in Gemeinde1 (bzw. Inland) und lediglich untergeordnet (zu weniger als 50 %) in Gemeinde2 (bzw. Ausland) aufgehalten hat. Letztlich wurde auch vom Bf. bestätigt (vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2020), dass „seine Anwesenheiten in Gemeinde1 jene in Gebiet1 überwogen haben.“ Dies (die Aufenthaltsdauer) ist ein weiteres gewichtiges Indiz dafür, dass sich der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des Bf. im Inland befunden hat.

3.6. Bei Einbeziehung und Abwägung sämtlicher Lebensumstände gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das „überwiegende Naheverhältnis“ des Bf. - zumindest seit dem 1. Oktober 2012 - zu Österreich bestanden hat, Österreich demnach für ihn der bedeutungsvollere Staat gewesen ist. Der Bf. hatte den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen im Streitzeitraum in seinem Einfamilienhaus in Ort1, B-Straße.

4. Dauernder Standort des Kraftfahrzeuges der Marke X

4.1. Der Bf. hatte den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen und damit den Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG im Streitzeitraum in Österreich. Damit tritt aber die gesetzliche Vermutung

des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das gegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist; diese gesetzliche Standortvermutung kann durch einen vom Bf. zu führenden Gegenbeweis widerlegt werden („bis zum Gegenbeweis“).

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 Hauptsitzes 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).

4.2. Zur Widerlegung der gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG legte der Bf. ein „Fahrtenbuch“ vor, das den Zeitraum 7. Mai 2014 bis 17. August 2016 umfasst. 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 in keinsten Weise gerecht wird, hat auch der Bf. nicht bestritten.

Unabhängig davon stellt das vorgelegte „Fahrtenbuch“ kein taugliches Beweismittel dar, die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG zu widerlegen. In diesem „Fahrtenbuch“ ist lediglich vermerkt, wann (an welchen Tagen) der Bf. mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc („mit diesem Fahrzeug“) nach Gemeinde1 bzw. nach Gemeinde2 („Gebiet1“) gefahren ist. Das „Fahrtenbuch“ enthält keine Kilometerangaben, auch die Abfahrts- und Ankunftszeiten wurden nicht festgehalten.

Das „*Fahrtenbuch*“ umfasst zudem lediglich den Zeitraum 7. Mai 2014 bis 17. August 2016 und bezieht sich damit nicht auf den gesamten Streitzeitraum.

Das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“ erfasst somit nur die mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug zwischen den beiden Wohnsitzen zurückgelegten Fahrten. Daraus ist einzig ersichtlich, dass der Bf. regelmäßig und monatlich mehrmals zwischen seinen beiden Wohnsitzen gependelt ist. Die darüber hinaus mit diesem Fahrzeug zurückgelegten Fahrten (zu welchem Zweck auch immer und unabhängig davon, ob im Inland oder Ausland) wurden nicht aufgezeichnet. Diesbezüglich fehlt jeglicher Nachweis. Es kann daher seitens des Bundesfinanzgerichtes auch nicht nachvollzogen werden, ob das streitgegenständliche Kraftfahrzeug im Hinblick auf die zurückgelegte Kilometerleistung überwiegend im In- oder Ausland verwendet wurde. Der Gegenbeweis im Hinblick auf die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG ist dem Bf. mit diesem „*Fahrtenbuch*“ nicht gelungen.

Festzuhalten ist, dass dem Bf. „*bezüglich der Thematik*“ vom Finanzamt AA (durch ein Telefonat mit der für den Fachbereich NoVA und KfzSt zuständigen Bearbeiterin) bereits am 5. März 2014 (somit vor Beginn des Streitzeitraumes) empfohlen wurde, ein Fahrtenbuch zu führen, „*um hier unklare Verhältnisse zukünftig zu vermeiden*“. Mit diesem Fahrtenbuch sollte ein Nachweis „*für die Anwesenheit*“ des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges erbracht werden (vgl. dazu auch das Schreiben des Bf. vom 24. März 2014 an die Bezirkshauptmannschaft BB im Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. 444). Dass ein solches Fahrtenbuch **alle** mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug zurückgelegten Fahrten (insbesondere unter Angabe der auf das Inland bzw. Ausland entfallenden Kilometerleistung) zu erfassen gehabt hätte, um als taugliches Beweismittel für die Widerlegung der gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG herangezogen werden zu können, versteht sich von selbst.

4.3. Bezüglich des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges legte der Bf. acht Servicerechnungen eines Vertragshändlers in Ort3 vor, die den Zeitraum April 2014 bis Jänner 2017 (somit den Streitzeitraum) umfassen. Diese Rechnungen sollten belegen, dass der „*überwiegende Standort des Fahrzeuges in Deutschland gelegen*“ sei.

Im Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016 (dieser Zeitraum findet in etwa im vorgelegten, das streitgegenständliche Kraftfahrzeug betreffenden „*Fahrtenbuch*“ Deckung) wurden den Servicerechnungen zufolge 35.681 km zurückgelegt. In diesem Zeitraum sind - dem vorgelegten „*Fahrtenbuch*“ zufolge - ca. 90 Fahrten vom Wohnsitz in Gemeinde2 („Gebiet1“) nach Gemeinde1 bzw. vom Wohnsitz in Gemeinde1 nach Gemeinde2 („Gebiet1“) zurückgelegt worden.

Die Fahrtstrecke (schnellste Route) zwischen den beiden Wohnsitzen in Ort2, D-Straße, und Ort1, B-Straße, beträgt 147 km, diese Strecke ist mit dem PKW in einer Fahrzeit von ca. 1 h 47 min zu bewältigen (Quelle: Routenplaner lt. maps.google.at). Von dieser Fahrtstrecke entfallen 24,9 km auf das Inland (von Ort1, B-Straße, bis zur Staatsgrenze) und 122,1 km auf das Ausland (von der Staatsgrenze bis Ort2, D-Straße).

Im Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016 sind demnach mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug ca. 13.230 km für Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen des Bf. zurückgelegt worden ($90 \text{ Fahrten} \times 147 \text{ km/Fahrt} = 13.230 \text{ km}$). Davon entfällt ein Anteil von 10.989 km ($90 \text{ Fahrten} \times 122,1 \text{ km/Fahrt} = 10.989 \text{ km}$) auf das Ausland und ein Anteil von 2.241 km ($90 \text{ Fahrten} \times 24,9 \text{ km/Fahrt} = 2.241 \text{ km}$) auf das Inland.

Von den im Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016 mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug lt. Servicerechnungen zurückgelegten 35.681 km entfallen somit 13.230 km auf Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen des Bf.; das sind ca. 37 %. Hinsichtlich des überwiegenden Restes der in diesem Zeitraum zurückgelegten Fahrten (22.451 km bzw. ca. 63 %) wurde vom Bf. keinerlei Fahrtennachweis erbracht. Ein Nachweis über die tatsächliche Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges (Inland bzw. Ausland) liegt gegenständlich nicht vor. Es kann daher nicht nachvollzogen werden (auch nicht anhand der vorgelegten Servicerechnungen), in welcher Art und Weise das Kraftfahrzeug im Inland bzw. Ausland (überwiegend) verwendet wurde.

4.4. Vom Bf. wurde bestätigt (vgl. seine Stellungnahme gegenüber dem Bundesfinanzgericht vom 27. Mai 2020), dass das streitgegenständliche Kraftfahrzeug in besagtem Zeitraum zu rund einem Drittel für Fahrten zwischen seinen beiden Wohnsitzen und zu rund zwei Drittel für andere Fahrten verwendet worden sei. Dazu wurde eingewendet, dass sein Sohn MP das streitgegenständliche Kraftfahrzeug immer dann verwendet habe, wenn sich das Fahrzeug in Gemeinde2 („Gebiet1“) befunden habe. Dieser habe das Fahrzeug für viele Fahrten im gesamten Bundesgebiet Deutschlands (Besorgungsfahrten des täglichen Lebens, Urlaubsfahrten, Fahrten für berufliche Zwecke), aber auch für Fahrten nach Italien verwendet.

Von den lt. Durchschnittsberechnung des Bundesfinanzgerichtes ermittelten 22.451 km Fahrleistung entfalle ein Anteil von zumindest 75 % (demnach zumindest 16.838 km) auf solche Fahrten, die MP mit seinem „*Lieblingsfahrzeug*“ durchgeführt habe. „*Nur in völlig untergeordneter Art und Weise*“ sei das streitgegenständliche Fahrzeug vom Bf. in Österreich verwendet worden, etwa, wenn er sich mit diesem Fahrzeug in Gemeinde1 aufgehalten habe und hier kleinere Besorgungen verschiedenster Art zu erledigen gehabt habe.

Der Bf. beantragte die Einvernahme des MP als Zeuge hinsichtlich der überwiegenden Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges durch seinen Sohn für Fahrten im deutschen Bundesgebiet.

4.5. Anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht am 6. August 2020 bestätigte MP, geb. am TagZ, wohnhaft in Ort2, D-Straße, als Zeuge, dass sein Vater (der Bf.) mit dem Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc regelmäßig die Strecke zwischen seinen beiden Wohnsitzen in Gemeinde2 und Gemeinde1 zurückgelegt habe. Für diese Strecke habe sein Vater gelegentlich auch die beiden anderen im Familienverband gehaltenen Kraftfahrzeuge der Marke Y und Z und manchmal auch den Zug verwendet. Wenn sein Vater mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug nach Gemeinde1 gefahren sei, habe MP dieses Fahrzeug in Deutschland „*natürlich nicht*“ benützen können. Wenn

das streitgegenständliche Kraftfahrzeug jedoch in Gemeinde2 stationiert gewesen sei (sei es, weil sein Vater anderweitig nach Gemeinde1 angereist sei, sei es, weil sich sein Vater ebenfalls in Gemeinde2 aufgehalten habe), sei dieses Fahrzeug MP zur Verfügung gestanden. Er habe das Kraftfahrzeug der Marke X somit immer dann verwenden können, wenn dieses in Gemeinde2 stationiert gewesen sei und von seinem Vater (bei seinen Aufenthalten am deutschen Wohnsitz) nicht gerade selbst benötigt worden sei.

MP bestätigte als Zeuge auch, dass er mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug großteils nur Kurzstrecken (Arbeitsstätte, Fitnessstudio, Einkaufsfahrten) zurückgelegt habe, darüber hinaus aber dieses Fahrzeug auch für längere Strecken verwendet habe. So sei er zB öfters zu Auswärtsspielen im Hinblick auf seine Tätigkeit als Fußballer (im Fußballkreis „Kreis1“) gefahren, aber auch für Urlaubsfahrten (im Streitzeitraum zweimal zum X-See) habe er dieses Fahrzeug verwendet.

MP gab die von ihm mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug jährlich zurückgelegte Strecke mit insgesamt ca. 4.000 bis 5.000 km bekannt. Die restliche Strecke mit diesem Fahrzeug sei von seinem Vater (überwiegend für Fahrten zwischen seinen beiden Wohnsitzen) zurückgelegt worden.

4.6. Wie bereits dargelegt, kann das Bundesfinanzgericht unbestritten davon ausgehen, dass im Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016 mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug lt. Servicerechnungen 35.681 km zurückgelegt wurden, wobei 13.230 km (ca. 37 %) auf Fahrten des Bf. zwischen seinen beiden Wohnsitzen und 22.451 km (ca. 63 %) auf andere (von wem und wo auch immer absolvierte) Fahrten entfallen. Die Behauptung des Bf. (vgl. seine Stellungnahme gegenüber dem Bundesfinanzgericht vom 27. Mai 2020), dass von der solcherart ermittelten Fahrtleistung von 22.451 km ein Anteil von zumindest 75 % (somit zumindest 16.838 km) auf seinen Sohn MP und demnach ein Anteil von höchstens 25 % (somit höchstens 5.613 km) auf den Bf. entfalle, wird durch die Zeugenaussage des MP anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht am 6. August 2020 eindeutig widerlegt.

MP gab die von ihm mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug jährlich zurückgelegte Strecke im Schätzungsweg mit ca. 4.000 bis 5.000 km bekannt. Daraus ergibt sich für den hier maßgeblichen Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016 eine Fahrtleistung des Sohnes MP von ca. 8.500 bis 10.625 km (Fahrtleistung/Jahr dividiert durch 12 Monate mal 25 ½ Monate); eine Fahrtleistung, die weit unter der vom Bf. behaupteten Fahrtleistung seines Sohnes von 16.838 km liegt. Andererseits entfällt für die vom Bundesfinanzgericht ermittelte Fahrtleistung von 22.451 km auf den Bf. demnach ein Anteil von ca. 11.826 bis 13.951 km, und nicht - wie vom Bf. behauptet - lediglich höchstens 5.613 km (höchstens 25 % von 22.451 km). Die vage Aussage des MP, dass das streitgegenständliche Kraftfahrzeug im Hinblick auf die zurückgelegte Gesamtkilometerleistung (von demnach 35.681 km im Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016) „ungefähr gleichteilig“ von seinem Vater und ihm verwendet worden wäre, kann bei dieser Sachlage in keinsten Weise nachvollzogen werden. Die dargestellten Widersprüche in den

Aussagen des Bf. und seines Sohnes sind nicht dazu angetan, den Gegenbeweis im Hinblick auf die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG zu erbringen.

4.7. Somit ist festzuhalten, dass sich nicht feststellen lässt, welcher Anteil der lt. Durchschnittsberechnung des Bundesfinanzgerichtes ermittelten Fahrtleistung von 22.451 km letztlich tatsächlich auf den Bf. bzw. seinen Sohn MP bzw. letztlich tatsächlich auf das Inland bzw. Ausland entfällt. Auf die divergierenden Behauptungen des Bf. und seines Sohnes wird diesbezüglich verwiesen.

Für das Bundesfinanzgericht ist ohnehin entscheidend, dass es Aufzeichnungen (Fahrtenbücher oder sonstige Unterlagen), die belegen könnten, wann (an welchen Tagen) MP mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug gefahren ist, welche Strecken er dabei zurückgelegt hat (mit Angabe der Kilometerleistung) und welche Ziele er dabei konkret angefahren hat, nicht gibt und auch nie gegeben hat (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht am 6. August 2020). Die von MP behauptete Fahrtleistung von ca. 4.000 bis 5.000 km pro Jahr beruht rein auf einer groben - durch nichts belegten - Schätzung seinerseits.

Bei dieser Schätzung darf auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass MP im Streitzeitraum das weitere Kraftfahrzeug der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen def zur Verfügung gestanden ist. Wie MP anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme ausführte, stand dieses Fahrzeug sogar in seinem Eigentum; es sei lediglich die Zulassung auf seinen Vater ausgestellt worden, weil dieser auch die Fixkosten für dieses Fahrzeug übernommen habe. Im Kaufvertrag vom 10. September 2017, mit dem das Kraftfahrzeug der Marke Y verkauft wurde, ist MP als „Verkäufer“ genannt. Er hat in diesem Kaufvertrag überdies mit seiner Unterschrift versichert, dass das Fahrzeug und die Zubehörteile in seinem Eigentum stehen. Das amtliche deutsche Kennzeichen def ist ein Wunschkennzeichen und steht für „MP, Geburtsdatum Tag“. Wie MP versicherte, habe er das Kraftfahrzeug der Marke Y insbesondere verwendet, um regelmäßig die Strecke zwischen seiner Wohnung in Gemeinde2 und seiner ca. 6 km entfernten Arbeitsstätte (Betrieb) zurückzulegen. Bei dieser Sachlage relativiert sich die - durch nichts belegte - Nutzung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges durch MP.

Es mag zutreffen, dass MP mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug - seinen Ausführungen zufolge - überwiegend in Deutschland gefahren ist; er hat dieses Fahrzeug aber auch in Österreich verwendet, so etwa auf der Durchreise bei seinen Urlaubsfahrten zum X-See, aber auch, wenn er sich im Streitzeitraum gelegentlich am Hauptwohnsitz seines Vaters in Gemeinde1 aufgehalten hat und dabei dieses Fahrzeug verwenden konnte. Aufzeichnungen darüber gibt es jedoch nicht, Nachweise über die Verwendung des Kraftfahrzeuges der Marke X durch MP (in welchem Ausmaß und wo auch immer) fehlen - wie bereits dargestellt - zur Gänze. Eine bloße Grobschätzung der jährlichen Fahrtleistung durch MP, die überdies keine Zuordnung der zurückgelegten Fahrten auf das In- bzw. Ausland ermöglicht, ist nicht geeignet, einen Gegenbeweis im Hinblick auf die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG zu erbringen.

In diesem Zusammenhang wurde vom Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2020 eingewendet, dass das Führen von Aufzeichnungen über die Verwendung von Fahrzeugen im privaten Bereich nicht üblich sei, weshalb auch von seinem Sohn keine entsprechenden Aufzeichnungen über die Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges geführt worden seien; dem ist - wie bereits dargestellt - die Beweisvorsorgepflicht und Beweismittelbeschaffungspflicht des Bf. entgegenzuhalten.

4.8. Hinsichtlich des Anteils des Bf. an der lt. Durchschnittsberechnung des Bundesfinanzgerichtes ermittelten Fahrtleistung von 22.451 km liegen ebenfalls keinerlei Fahrtennachweise vor, weshalb das Ausmaß der anteilmäßigen Verwendung des Kraftfahrzeuges der Marke X durch den Bf. ebenfalls nicht ermittelt werden kann (auf die divergierenden Behauptungen des Bf. und seines Sohnes wird diesbezüglich wiederum verwiesen). Zum anderen kann auch nicht nachvollzogen werden, wo auch immer diese anteilmäßige Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges durch den Bf. erfolgte. Es mag zutreffen, dass diese anteilmäßige Verwendung - nicht nachgewiesene - Fahrten des Bf. in Deutschland betraf (etwa, wenn er sich an seinem deutschen Wohnsitz aufgehalten hat); es steht aber zweifelsfrei fest, dass der Bf. das streitgegenständliche Kraftfahrzeug jedenfalls regelmäßig auch in Österreich (über die Fahrten von und zum Hauptwohnsitz hinaus) verwendet hat.

Diesbezüglich führte der Bf. lediglich aus (vgl. seine Stellungnahme gegenüber dem Bundesfinanzgericht vom 27. Mai 2020), dass eine Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges in Österreich „*nur in völlig untergeordneter Art und Weise*“ erfolgt sei, etwa, wenn er sich mit diesem Fahrzeug in Gemeinde1 aufgehalten habe und hier „*kleinere Besorgungen verschiedenster Art mit minimalster Kilometerleistung*“ zu erledigen gehabt habe.

Abgesehen davon, dass das Ausmaß der Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges in Österreich mangels Nachweisen nicht nachvollzogen werden kann, ist es nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nicht glaubhaft, dass diese Verwendung lediglich „*in völlig untergeordneter Art und Weise*“ erfolgt sein soll. Schließlich hatte der Bf. im Streitzeitraum den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in Gemeinde1 (in seinem Einfamilienhaus in Ort1, B-Straße).

Das Bundesfinanzgericht geht in diesem Zusammenhang auch davon aus, dass insbesondere die Errichtung des Wohnhauses auf der Liegenschaft in EZ i, GB b, dazu führte, dass das streitgegenständliche Kraftfahrzeug vom Bf. vermehrt auch im Inland verwendet wurde. So führte die Lebensgefährtin [...] aus (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 6. September 2017), dass dieses Fahrzeug vom Bf. „*als so genanntes Baufahrzeug*“ verwendet wurde. Auch wenn der Bf. einwendete (vgl. die schriftliche Stellungnahme ohne Datum und Unterschrift, dem Bundesfinanzgericht vorgelegt anlässlich der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2020), dass Besprechungen und Termine im Rahmen des Bauvorhabens meist auf der Baustelle wahrgenommen worden seien und daher keine „*umfangreichen Fahrten*“ (zu anderen mit dem Bauvorhaben betrauten Firmen) vorzunehmen gewesen seien, widerspricht es

der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein größeres Bauvorhaben nicht auch mit einem erhöhten Fahrtaufwand (und seien es nur regelmäßige Fahrten zur Baustelle) verbunden wäre.

Auch der Einwand des Bf. (vgl. den Vorlageantrag vom 26. Februar 2018), dass „*eben deshalb ein Fahrzeug in Österreich angeschafft und auch ordnungsgemäß zur Anmeldung gebracht*“ worden sei, mag auf sich beruhen: Das Kraftfahrzeug der Marke T mit dem amtlichen Kennzeichen jkl wurde erst im Mai 2017 (somit außerhalb des Streitzeitraumes) gekauft und stand damit erst in der Endphase des Bauvorhabens zur Verfügung.

Im Übrigen wurde das streitgegenständliche Fahrzeug im Inland nicht nur vom Bf., sondern - wiederum ohne Nachweis - gelegentlich auch von der Lebensgefährtin gefahren, was auch vom Bf. bestätigt wurde (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vor dem Finanzamt AA am 18. Oktober 2017).

4.9. Für das Bundesfinanzgericht ist - zusammengefasst - entscheidend, dass zu der lt. Durchschnittsberechnung ermittelten Fahrleistung von 22.451 km (die ohnehin nur den Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016, somit nicht den gesamten Streitzeitraum umfasst) keinerlei Fahrtennachweise vorliegen, weder den Anteil des Bf. noch den Anteil seines Sohnes MP betreffend. Es kann insbesondere nicht nachvollzogen werden, wo auch immer (Inland bzw. Ausland) diese Fahrten (= ca. 63 % der im Zeitraum 30. April 2014 bis 14. Juni 2016 zurückgelegten Gesamtkilometerleistung von 35.681 km) mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug zurückgelegt wurden. Ein Nachweis („*bis zum Gegenbeweis*“) über die tatsächliche Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges (Inland bzw. Ausland) liegt gegenständlich nicht vor. Reine Behauptungen bzw. eine bloße Glaubhaftmachung reichen - wie bereits dargelegt - nicht aus.

Der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG, dass der dauernde Standort des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc außerhalb Österreichs liegt, ist dem Bf. somit nicht gelungen, zumal ausreichende Nachweise über die (überwiegende) Verwendung dieses Fahrzeuges in Deutschland nicht vorgelegt werden konnten. Eine Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände lässt keinen anderen Schluss zu.

5. Der Bf. ist mit dem am 16. August 2011 in Deutschland auf seinen Namen zugelassenen streitgegenständlichen Kraftfahrzeug regelmäßig und mehrmals im Monat zwischen seinen beiden Wohnsitzen gependelt (vgl. auch das vorgelegte „*Fahrtenbuch*“, umfassend den Zeitraum 7. Mai 2014 bis 17. August 2016, wonach sich der Bf. mit diesem Fahrzeug nie länger als elf Tage ohne Unterbrechung in Gemeinde1 aufgehalten hat - siehe Pkt. II.8. dieses Erkenntnisses). Es kann demnach in freier Beweiswürdigung unbedenklich (und vom Bf. auch nicht widersprochen) davon ausgegangen werden, dass er das streitgegenständliche Kraftfahrzeug auch im Zeitraum vor dem 7. Mai 2014 regelmäßig und mehrmals im Monat nach Deutschland ausgebracht und wieder nach Österreich eingebracht hat. Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund des vorgelegten „*Fahrtenbuches*“ in freier Beweiswürdigung insbesondere davon aus, dass eine ununterbrochene Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges im Inland über ei-

nen Monat im gesamten Zeitraum (vor dem 7. Mai 2014) nicht vorgelegen ist. In diesem Zusammenhang wird auch nochmals auf die Aussage des Bf. in seiner Stellungnahme vom 17. November 2016 an die Bezirkshauptmannschaft BB verwiesen, wonach er in Gemeinde1 mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc „*stets zwischen 5 und 8 Tagen am Stück*“ anwesend gewesen sei, wobei sich diese Aussage in etwa mit den Angaben lt. vorgelegtem „*Fahrtenbuch*“ deckt.

Im Beschwerdefall ist § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des mit Ablauf des 23. April 2014 in Kraft getretenen [BGBl. I Nr. 26/2014](#) anzuwenden. Der Gesetzgeber hat mit § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des [BGBl. I Nr. 26/2014](#) für den Fristbeginn auf die „*erstmalige Einbringung*“ in das Bundesgebiet abgestellt und ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht. Gemäß § 82 Abs. 8 KFG liegt demnach eine im Mai 2014 eingetretene widerrechtliche Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland vor, 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 Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruches (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 April 2014 entstanden. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 ist als unbegründet abzuweisen. Die Steuerschuld für die KfzSt ist ab Mai 2014 entstanden. Insoweit ist der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015, Jänner bis

Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 - der Beschwerdeverechtsentscheidung vom 23. Jänner 2018 folgend - teilweise Folge zu geben, als die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014 mit 707,26 € (8 x 88,407 €) statt bisher 795,66 € (9 x 88,407 €) festzusetzen ist. Die Kraftfahrzeugsteuer wird für den angefochtenen Zeitraum festgesetzt mit 3.094,24 € (statt bisher lt. angefochtenem Bescheid: 3.182,64 €).

6. Der Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 wurde zusätzlich mit der Begründung bekämpft, dass in diesem Bescheid nicht einmal erwähnt sei, um welches Fahrzeug es sich handle. Es handle sich daher „um einen *Nichtbescheid*“, da er nicht einmal überprüfbar sei.

Gemäß [§ 93 Abs. 2 BAO](#) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß [§ 198 Abs. 2 BAO](#) haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören notwendigerweise jene Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden. Hierzu gehört notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweilige Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 198 Tz 16, mwN).

Es mag zutreffen, dass im angefochtenen Bescheid vom 12. Juni 2017 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 weder eine Fahrgestellnummer noch das amtliche deutsche Kennzeichen noch das Zulassungsdatum des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges angeführt wurden, und zwar weder im Spruch noch in der Begründung. Im gegenständlichen Fall wurde aber der Gegenstand der Besteuerung (§ 1 NoVAG), nämlich das Kraftfahrzeug, für welches eine Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben werden sollte, dezidiert im Spruch bezeichnet („*Art des Fahrzeuges: X*“). Damit ist eine Identifizierung des Fahrzeuges, für welches eine Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben werden sollte, durch Anführung der Marke und Type in eindeutiger Form erfolgt. Dies umso mehr, als im Streitzeitraum nur ein Kraftfahrzeug der Marke X auf den Bf. zugelassen war, nämlich jenes mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen abc und der Fahrgestell-Nr. 11. Überdies wurde dem angefochtenen Bescheid - als integrierender Bestandteil der Begründung - ein „*Normverbrauchsabgabe-Berechnungsblatt*“ beigelegt, dem die wichtigsten Kraftfahrzeugdaten zum streitgegenständlichen Kraftfahrzeug zu entnehmen sind (Marke, Type, Kilometerstand, Datum der Erstzulassung, Leistung usw.). Von einem - nicht überprüfbaren - „*Nichtbescheid*“ kann daher keinesfalls gesprochen werden.

7. Festsetzung eines Verspätungszuschlages

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 wurde gemäß [§ 135 BAO](#) ein Verspätungszuschlag von 198,63 € (10 % der Bemessungsgrundlage) wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der NoVA-Erklärung festgesetzt.

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (zB VwGH 12.8.2002, [98/17/0292](#); VwGH 16.11.2004, [2002/17/0267](#); VwGH 11.12.2009, [2009/17/0151](#)) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Stoll, BAO, 1524; BFH, BStBl 1997 II 642; BFH, BStBl 2002 II 124). Der Verspätungszuschlag gehört nach [§ 3 Abs. 2 lit. b BAO](#) zu den Nebenansprüchen und ist zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch, seine Festsetzung ist jedoch isoliert anfechtbar (VwGH 19.1.2005, [2001/13/0167](#)).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (zB VwGH 12.8.2002, [98/17/0292](#); VwGH 25.6.2007, [2006/14/0054](#); VwGH 11.12.2009, [2009/17/0151](#); VwGH 14.12.2011, [2009/17/0125](#)). Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 135 Tz 4). Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 25.6.2007, [2006/14/0054](#); VwGH 21.12.2007, [2004/17/0217](#); VwGH 24.6.2009, [2008/15/0035](#); VwGH 14.12.2011, [2009/17/0125](#); VwGH 20.1.2016, [Ro 2014/17/0036](#), Ro 2014/13/0037).

Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung bzw. nach der gebotenen Zulassung (Fälligkeitstag) eine Anmeldung (Vordruck NOVA 2) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Streitfall hat der Bf. keine Anmeldung zur Normverbrauchsabgabe abgegeben. Die objektiven Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind somit gegeben.

Hinsichtlich der subjektiven Vorwerfbarkeit der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen (zB VwGH 12.8.2002,

[98/17/0292](#); VwGH 16.11.2004, [2002/17/0267](#); VwGH 19.1.2005, [2001/13/0133](#); vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 135 Tz 10), dass Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden.

In Anbetracht des Umstandes, dass der Bf. mit Hauptwohnsitz in Österreich wohnhaft ist und dort den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen hat, hat er grundsätzlich davon Kenntnis haben müssen, dass es nicht zulässig ist, auf Dauer im Inland mit einem PKW mit ausländischem Kennzeichen zu fahren. Er hat aber grundsätzlich auch davon Kenntnis haben können, dass die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG durch einen von ihm zu führenden Gegenbeweis widerlegt werden kann. Zu diesem Zweck hat der Bf. „*bezüglich der Thematik*“ bereits am 5. März 2014 (somit vor Entstehung der Steuerschuld) von sich aus beim Finanzamt AA Erkundigungen zur NoVA-Pflicht und KfzSt-Pflicht des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges eingeholt (vgl. das Telefonat mit der für den Fachbereich NoVA und KfzSt zuständigen Bearbeiterin). Dabei wurde ihm empfohlen, ein Fahrtenbuch zu führen, „*um hier unklare Verhältnisse zukünftig zu vermeiden*“.

Dieses „*Fahrtenbuch*“ wurde vom Bf. in der Folge - wenngleich in unzulänglicher Weise - auch geführt, wobei er subjektiv der Auffassung war, damit den Gegenbeweis im Hinblick auf die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG erbracht zu haben. Wie er zum Ausdruck brachte (vgl. das Schreiben des Bf. vom 24. März 2014 an die Bezirkshauptmannschaft BB im Verwaltungsstrafverfahren zu GZ. 444), sei es „*definitiv unrichtig, hier von einem ,dauernden Standort‘ des gegenständlichen Fahrzeugs zu argumentieren*.“ Der Bf. war somit auch überzeugt, eine NoVA-Erklärung nicht einreichen zu müssen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist damit die Nichtabgabe der entsprechenden NoVA-Erklärung bzw. die Nichtentrichtung der Abgabe nach § 135 BAO entschuldbar. Das Finanzamt hat daher in Ausübung des ihm zustehenden Ermessens dem Bf. zu Unrecht einen Ver-spätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat April 2014 ist Folge zu geben, der angefochtene Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

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 zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG, 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 27. Oktober 2020