

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***24***, vertreten durch ***50***, über die Beschwerde vom 25. August 2017 gegen die Bescheide des ***51*** vom 28. Juli 2017 betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 11/2016 sowie Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 10/2016-12/2016 und 01/2017-03/2017 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II.) 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 Bescheiden vom 28. Juli 2017 wurde dem Bf (Beschwerdeführer) Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 11/2016 für das Kraftfahrzeug der Marke ***1*** mit dem amtlichen Kennzeichen ***2*** (Fahrgestellnummer ***3***) vorgeschrieben, weil der dauernde Standort des Fahrzeuges in Österreich gelegen sei. Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 28. Juni 2007 ergingen die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer bezüglich der Monate 10-12/2016 sowie 01-03/2017.

2.) Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 25. August 2017 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, unrichtig sei, dass der Bf die Standortvermutung nicht widerlegen könne. Der Bf sei gemeinsam mit zwei weiteren ***4*** in einer ***5*** in der ***6*** in ***7*** als ***8*** tätig. Er ***56*** dort in der Regel an fünf Tagen die Woche. Zudem sei er ***9*** an zwei ***10*** in ***7***. Das gegenständliche Kraftfahrzeug werde weitaus überwiegend für die angeführten Tätigkeiten verwendet. Der Bf habe seine berufliche Tätigkeit am ***11*** bereits im Jahr 2010 beendet. Dort besitze er ein Einfamilienhaus. Dieser Wohnsitz bestehe nach wie vor, weil seine ***32*** in ***12*** eine ***13*** betreibe.

3.) Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung (Ausfertigungsdatum 21. Februar 2018) wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt.

II.) Sachverhalt:

1.) Der Bf ist ***8*** und war bis zum Jahr 2010 im ***14*** ***12*** beschäftigt. Seit dem Jahr 2011 betreibt er in ***7*** und ***15*** ***46***. In ***15*** handelt es sich um das ***16***, das er gemeinsam mit ***17*** betreibt. In ***7***, ***6***, war er mit ***18*** bis zum Jahr 2017 in einer ***19*** namens ***8*** und ***20*** (***21***) tätig. Seit dem Jahr 2017 führt er diese ***5*** alleine. Der Bf war auch als ***9*** an der ***22*** und der ***23*** in ***7*** tätig. Weiters übte der Bf eine Tätigkeit als ***52*** aus. Die bezüglichen Besprechungen mit ***53*** fanden entweder in der ***46*** in ***7*** oder im Haus des Bf in ***12*** statt. Die ***54*** wurden (hauptsächlich) in ***7*** und ***15*** erstellt (vgl. Beschwerde vom 25.08.2017, BFG-Akt, S. 17, Vorhaltsbeantwortung vom 07.02.2021, S. 83-84, Niederschrift vom 30.06.2017, S. 42-44).

2.) Der Bf ist Alleineigentümer der Liegenschaft ***24***. Dort war er vom ***61*** bis laufend mit Hauptwohnsitz gemeldet. An dieser Adresse war auch seine ***32*** ***25*** vom ***62*** bis zu ihrem Tod (***26***) mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der Bf war im Beschwerdezeitraum mit (weiterem) Wohnsitz in ***7***, ***27***, gemeldet. Hierbei handelt es sich um eine ***57*** im Ausmaß von ca. ***68*** m², die ihm von der ***5*** zur Verfügung gestellt worden ist (vgl. ZMR-Abfragen, BFG-Akt, S. 46, Vorhaltsbeantwortung vom 07.02.2021, S. 83-84, Bericht der LDP vom 10.07.2017, BFG-Akt, S. 34, Niederschrift vom 30.06.2017, S. 42-44).

3.) ***25*** war ***28***. Sie hatte in ***12*** eine ***29***, welche sie an drei bis vier Tagen die Woche für jeweils zwei bis drei Stunden führte. Auf die ***32*** des Bf waren in Österreich nachstehende Fahrzeuge angemeldet; ***30*** (22.11.2005 bis 22.12.2011), ***31*** (24.10.2011 bis 29.01.2014), ***33*** (16.10.2008 bis 05.10.2011) und ***34*** (13.03.2014 bis 07.12.2017). Die Abmeldung des letztgenannten Fahrzeuges erfolgte am ***44***, weil ***25*** aufgrund ihrer ***45*** nicht mehr in der Lage war ein Kraftfahrzeug zu lenken. Die ***32*** des Bf ist im Jahr ***35*** schwer an ***36*** erkrankt und am ***26*** verstorben.

Mit den angeführten Fahrzeugen wurden von der ***32*** des Bf die alltäglichen Besorgungen in ***12*** erledigt. Nach ihrer Erkrankung wurden Erledigungen auch vom Bf in Deutschland getätigt und Einkäufe nach Österreich mitgebracht. Darüber hinaus wurde ***25*** von ihren ***67*** unterstützt, die über einen eigenen Pkw verfügten (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 07.02.2021, S. 83-84, Auskünfte Kfz-Zentralregistrauskunft, BFG-Akt, S. 61-64).

4.) Der Bf hat in der Regel an fünf Tagen/Woche an der ***55*** und ***20*** ***63***. An den ***37*** war der Bf auch an der ***22*** und der ***23*** als ***9*** tätig; ebenso führte er ***48*** (***49***) durch. Das gegenständliche Kraftfahrzeug ist dem Betriebsvermögen der ***5*** ***7***, ***6***, zugeordnet. Auf den Bf ist ein weiterer ***1*** mit dem polizeilichen Kennzeichen ***58*** zugelassen, der ebenfalls dem Betriebsvermögen der ***41*** zugeordnet ist. Der Bf hat in ***7*** drei bis viermal pro Woche genächtigt. In ***15*** hat er sich zweimal im Monat aufgehalten und in einem ***59*** genächtigt (vgl. Bestätigungen vom 02.08.2017, BFG-Akt, S. 19 R und 27.06.2017, BFG-Akt, S. 41, Vorhaltsbeantwortung vom 07.02.2021, S. 83-84, Niederschrift vom 30.06.2017, S. 42-44).

5.) Die Strecke ***24*** zur Staatsgrenze beträgt ***64*** km. Die Verwendung des gegenständlichen Pkws erfolgte im Streitzeitraum überwiegend für Fahrten zwischen dem Wohnort in ***12*** und der ***46*** in ***7*** sowie für Fahrten zwischen der ***46*** und den ***10*** in ***7***, an denen der Bf als ***9*** beschäftigt war. Darüber hinaus wurde das gegenständliche Fahrzeug auch für ***47*** verwendet. Die überwiegende Verwendung des Pkws erfolgte in Deutschland. Der Pkw wurde im geringen Umfang auch privat in Österreich verwendet (vgl. Niederschrift vom 30.06.2017, S. 42-44, Beschwerde vom 25.08.2017, BFG-Akt, S. 17-18).

III.) Beweiswürdigung:

1.) Die Feststellungen ergeben sich aufgrund des umfassenden Parteivorbringens sowie aufgrund der in Klammern angeführten Dokumente.

2.) In der Beschwerdeentscheidung vom 19. Februar 2018 wird vom Finanzamt ausgeführt, der Bf habe die gesetzliche Standortvermutung (Standort Österreich aufgrund des Hauptwohnsitzes in ***39***, ***40***, Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes) nicht widerlegt. Es wäre Sache des Bf gewesen, die gesetzliche Standortvermutung durch zweifelsfreie Nachweise zu widerlegen.

Zu diesem Vorbringen ist zu bemerken, dass das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 19. Februar 2018 nicht näher dargelegt hat, welche Beweismittel vorzulegen gewesen wären. Eine Nachweisführung durch ein (ordnungsgemäß geführtes) Fahrtenbuch ist weder im KFG 1967 noch im NoVAG 1991 gesetzlich verankert. Gleiches gilt für eine lückenlose Aufstellung der tatsächlich gefahrenen Kilometer. Allein ein Abstellen auf einen gesetzlich nicht vorgesehenen Urkundenbeweis würde dem in § 166 BAO normierten Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel widersprechen.

3.) Ebenso wenig hat das Finanzamt dargelegt, aus welchen Gründen eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung im Beschwerdefall nicht als erwiesen angenommen werden kann. Im Hinblick auf den in § 166 BAO normierten Grundsatz der Unbeschränktheit

der Beweismittel stellt nämlich auch die Aussage der Partei ein Beweismittel dar. Da für dieses Beweismittel keine besonderen Formvorschriften vorgesehen sind, kann die Parteienvernehmung auch schriftlich erfolgen (VwGH 22.4.2009, 2008/15/0283).

Der Bf hat seine berufliche und private Situation sowie die Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges bereits anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme vom 30. Juni 2017 umfassend dargelegt. An dieser Argumentation hat sich nichts geändert. In der Beschwerde vom 25. August 2017 wurde das berufliche Engagement des Bf präzisiert. Darüber hinaus wurden Unterlagen betreffend die Zuordnung des ***1*** mit dem amtlichen Kennzeichen ***2*** zum Betriebsvermögen vorgelegt. Ebenso wurden Aufstellungen über die in Deutschland erzielten Einkünfte aus ***65*** und Bestätigungen über die Anwesenheitstage in der ***46*** ***7***, ***6***, übermittelt. Auch die in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Februar 2021 gemachten Angaben bestätigen das im erstinstanzlichen Verfahren erstattete Vorbringen.

4.) Insoweit die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 19. Februar 2018 auch mit einem nicht beantworteten Vorhalt vom 29. Dezember 2017 begründet wird, ist festzuhalten, dass der angeführte Vorhalt an den steuerlichen Vertreter und nicht an den Bf gerichtet war. Eine Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters liegt im Beschwerdefall aber nicht vor. Nicht erhoben wurde von der Abgabenbehörde, ob dieser Vorhalt dem Bf überhaupt zugekommen ist. Soweit mit Vorhalt vom 29. Dezember 2017 als „erforderliche Beweismittel“ Fahrtenbücher, Tank-/Reparatur- und Servicebelege angefordert wurden, wird zum einen auf die Punkte III.2. und III.3. dieses Erkenntnisses verwiesen, zum anderen festgehalten, dass allein durch den Umstand der Nichtvorlage der angeforderten Belege das Parteivorbringen nicht einfach verworfen werden kann.

5.) Hinzu kommt noch, dass sich die Abgabenbehörde mit dem Vorbringen des Bf nicht hinreichend auseinandergesetzt und nachvollziehbar dargelegt, aus welchen Gründen der - dem Bf obliegende - Gegenbeweis (nicht) erbracht wurde. Es wurde nicht einmal ansatzweise erläutert, aus welchen Gründen die Abgabenbehörde der Aussage des Bf (der Partei) keinen Glauben zu schenken vermag. Wiederholt wurde lediglich ausgeführt, die gesetzliche Standortvermutung sei nicht widerlegt worden, eine überwiegende betriebliche Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges im Ausland sei nicht nachgewiesen worden.

6.) Zutreffend ist, dass der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 07. Februar 2021 ausgeführt hat, in Zeiten als sich seine ***32*** in ***60*** auf der ***10*** befunden habe, teilweise fünfmal pro Woche von ***7*** nach ***60*** und zurück gefahren zu sein. Dem Schriftsatz vom 07. Februar 2021 ist aber nicht zu entnehmen, dass sich diese Aussage auf den Zeitraum 10-12/2016 bezieht.

IV.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Sowohl § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG 1991) wie auch § 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG 1992) knüpfen an die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland bzw. an die Verwendung (auf Straßen mit öffentlichem Verkehr) im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung (widerrechtliche Verwendung) an.

2.) Gem. § 40 Abs. 1 KFG 1967 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 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 dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Der Eintragung als Hauptwohnsitz im amtlichen Zentralen Melderegister kommt lediglich Indizfunktion zum. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes befindet sich für Vollziehung des KFG der Hauptwohnsitz einer Person an dem Ort, an dem sich diese in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niederlässt, diesen zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu machen. Tritt diese Voraussetzung auf mehrere Wohnsitze zu, so ist der Hauptwohnsitz jeder Ort, zu dem das überwiegende Naheverhältnis besteht bzw. der stärksten persönlichen Beziehungen auf sich vereinigt und daher der Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet. Auch wenn an einem Ort wenige oder gar keine beruflichen Lebensbeziehungen bestehen, kann dieser den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen darstellen (vgl. Haller, NoVAG, Normverbrauchsabgabegesetz, Kommentar, § 1 Rz 113 ff).

3.) Die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG ist widerlegbar. Die Beweismittel sind dabei unbegrenzt. Wird trotz inländischem Hauptwohnsitz nachgewiesen, dass der Standort eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liegt, tritt eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der Kfz-Steuer und der NoVA nicht ein (vgl. VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 lässt als *lex specialis* zu § 40 Abs. 1 KFG 1967 auch für den Fall eines Hauptwohnsitzes in Österreich den dort vorgesehenen Gegenbeweis zu (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276). Im zitierten Erkenntnis sprach das Höchstgericht aus, dass für ein Fahrzeug, das (in Bezug auf die Kilometerleistung) zu über 85 % in Deutschland (betrieblich) genutzt wurde, keine Zulassungspflicht in Österreich bestand. Wird ein Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet, könne der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie von der Erbringung des Gegenbeweises ausgegangen ist.

4.) Im Beschwerdefall wurde vom Abgabepflichtigen anlässlich seiner niederschriftlichen Vernehmung vom 30.06.2017 ausgeführt, dass er nicht sagen könne, wo sein Mittelpunkt der Lebensinteressen zu sehen sei. Sein Einkommen verdiene er fast ausschließlich im Ausland, wo er sich häufig aufhalte. In Österreich lebe er mit seiner ***32*** in seinem Einfamilienhaus.

Die stärkste persönliche Beziehung besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Regelfall zu dem Ort an dem die Person mit seiner Familie lebt. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus (VwGH 22.03.1991, 90/13/0073, VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091 und die dort angeführte Judikatur).

Wendet man diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass der Bf die für ihn stärksten persönlichen Beziehungen zu seiner (***42***) ***32*** mit der er in seinem Einfamilienhaus in ***39***, ***40*** lebte, in Österreich gehabt hat. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf hat sich daher in Österreich befunden.

5.) Nicht gefolgt werden kann hingegen der Ansicht der Abgabenbehörde, wonach der Bf die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG nicht widerlegt habe. Auf die Punkte II. und III. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

Insoweit die Abgabenbehörde ausführt, dass das auf die ***32*** des Bf angemeldete Fahrzeug der Marke ***34*** am 7. Dezember 2017 abgemeldet worden sei, ist ihr zu erwidern, dass der Bf sowohl das ***66*** von ***25*** als auch die Gründe für die Kfz-Abmeldung glaubhaft dargelegt hat.

6.) Die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 19. Februar 2018 zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnisse sind auf den Beschwerdefall nicht übertragbar.

Das Erkenntnis vom 23.10.2001, 2001/11/0288, hat einen anderen Sachverhalt (Erlassung eines Feststellungsbescheides nach § 82 Abs. 8 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1967 bei fallweiser Einbringung eines kroatischen Pkws nach Österreich) betroffen. Der angefochtene Bescheid wurde vom Verwaltungsgerichtshof wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben.

Auch der dem Erkenntnis vom 21.09.2006, 2006/15/0025, zugrundeliegende Sachverhalt ist mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar. Im zitierten Erkenntnis hat der Beschwerdeführer keinen Beweis für einen ausländischen Standort erbracht und darüber hinaus nicht einmal den Ort genannt, der als dauernder Standort des Fahrzeuges in Frage käme. Der Beschwerdeführer war bestrebt, die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges im Dunkeln zulassen.

Die vom Höchstgericht im zitierten Erkenntnis monierten Umstände treffen auf den Streitfall nicht zu. Der Bf hat die Art und Weise der Verwendung des gegenständlichen Pkws bereits

anlässlich der niederschriftlichen Vernehmung vom 30. Juni 2017 dargelegt; ebenso hat er den dauernden Standort mit ***7*** bekannt gegeben.

7.) Im Beschwerdefall wurde mit dem Fahrzeug nicht nur die überwiegende Kilometerleistung für den Betrieb in Deutschland (***46***) zurückgelegt, sondern das Fahrzeug (gemessen an den tatsächlichen Einsatztagen) auch zeitlich überwiegend für den Betrieb im Ausland verwendet. Berücksichtigt man weiters, dass der Bf nur in Deutschland über Betriebsstätten verfügt hat und diese regelmäßig aufgesucht hat, der gegenständlichen Pkw dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens (der ***41***) zugeordnet war, kann der Abgabenbehörde nicht gefolgt werden, dass der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht erbracht worden ist. Der Beschwerde war daher Folge zu geben. Die angefochtenen Bescheide waren aufzuheben.

8.) Der Ordnung halber ist festzuhalten, dass für Kfz-Steuerpflichtige eine Bekanntgabeverpflichtung nur im Wege der Jahreserklärung (§ 6 Abs. 4 KfzStG 1992) gilt. Eine Festsetzung gemäß § 201 BAO ist erst dann zulässig, wenn die Jahresklärungsfrist (31. März des Folgejahres) ungenützt verstrichen ist. Da diese Voraussetzungen in Bezug auf die Kraftfahrzeugsteuer für die Kalendermonate 01-03/2017 nicht vorliegen, erfolgte deren Festsetzung (Bescheid vom 28. Juni 2017) auch aus diesem Grund nicht zu recht.

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt, und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 25. Februar 2021