

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Mag. Gerda Hörtnagl, über die Beschwerde vom 14. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 12. Oktober 2017 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014, Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016, Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) sowie Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge, Steuernummer 1, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 und Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 und Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 werden ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016 bleiben unverändert.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) sowie Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) sowie Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Das Finanzamt F erließ am 12. Oktober 2017 einen an den Abgabepflichtigen gerichteten Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug der Marke X (Handelsbezeichnung: Y) mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Z und der Fahrgestellnummer 123 mit 1.000,96 € 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. Das Finanzamt F erließ gleichzeitig auch einen Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014, mit dem gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag von 50,05 € (5 % der Bemessungsgrundlage) festgesetzt wurde. Der Verspätungszuschlag sei wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der NoVA-Erklärung festzusetzen gewesen.

Am 12. Oktober 2017 erließ das Finanzamt F weiters Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016, mit denen die Kraftfahrzeugsteuer für dieses Kraftfahrzeug gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a KfzStG mit 646,92 € (für elf Monate des Jahres 2014), 714,38 € (für zwölf Monate des Jahres 2015) und 714,38 € (für zwölf Monate des Jahres 2016) festgesetzt wurde.

Für diese Zeiträume sei bisher keine Kraftfahrzeugsteuer gebucht gewesen, die auf das Kraftfahrzeug entfallende Kraftfahrzeugsteuer führe daher zu entsprechenden Nachzahlungen. Der Kraftfahrzeugsteuer unterlägen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung). Da das gegenständliche Kraftfahrzeug seit Jänner 2014 (Anmeldefrist ein Monat lt. KFG) widerrechtlich verwendet worden sei, habe die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG festgesetzt werden müssen.

Am 12. Oktober 2017 erließ das Finanzamt F schließlich einen Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994), mit dem die Umsatzsteuer für das innergemeinschaftlich erworbene gegenständliche Neufahrzeug (Tag des Erwerbs und der ersten Inbetriebnahme: 21. Jänner 2014; KM-Stand zum Zeitpunkt des Erwerbs: 0 KM) mit 4.536,51 € (20 % von 22.682,54 €) festgesetzt wurde. Die Festsetzung der Umsatzsteuer sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Abgabe unterblieben sei. Gleichzeitig erließ das Finanzamt F auch einen Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge, mit dem gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag von 226,83 € (5 % der Bemessungsgrundlage) festgesetzt wurde. Der Verspätungszuschlag sei wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Erklärung betreffend die Fahrzeugeinzelbesteuerung festzusetzen gewesen.

2. Gegen die genannten Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 14. November 2017 fristgerecht Beschwerde. Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland in diesem verwendet werden, seien nach § 82 Abs. 8 KFG bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Bei der Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Kfz seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG nicht im Bundesgebiet habe, seien Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges vonnöten, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergäben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden müsse oder nicht. Werde trotz inländischen Hauptwohnsitzes nachgewiesen, dass der Standort eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liege, trete eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der KfzSt und der NoVA nicht ein. Ein solcher Nachweis könne mit Beweismitteln jeder Art geführt werden.

Bei dem gegenständlichen Kraftfahrzeug handle es sich nicht um ein Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland. Das Fahrzeug habe sich bis zu seiner Überführung am 1. November 2016 im Vermögen des ausländischen Betriebes des Abgabepflichtigen befunden. Die angefügten Rechnungen und Belege würden die regelmäßige Benützung in Deutschland nachweisen. Die im Ausland tätigen Mitarbeiter hätten das Fahrzeug regelmäßig für ihre berufliche Tätigkeit be-

nützt und würden dies auch bestätigen. Es liege keine Fahrzeugüberlassung durch ein ausländisches Unternehmen vor. Der Abgabepflichtige habe keine freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug in Österreich gehabt. Es sei regelmäßig im deutschen Betrieb im Einsatz gewesen. Das Kfz sei dem Abgabepflichtigen nur für gelegentliche berufliche Fahrten von Deutschland nach Österreich und retour zur Verfügung gestanden (mindestens zweimal pro Monat).

Der Abgabepflichtige beantragte, die angefochtenen Bescheide betreffend NoVA, KfzSt und Fahrzeugeinzelbesteuerung entsprechend der tatsächlichen Überführung des Fahrzeuges nach Österreich am 1. November 2016 abzuändern und die Verspätungszuschlagsbescheide aufzuheben.

3. Nach mehreren Ergänzungsersuchen zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes erließ das Finanzamt F am 23. Oktober 2018 eine Beschwerdevorentscheidung zur Beschwerde vom 14. November 2017. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 wurde *„teilweise stattgegeben“*. Der angefochtene Bescheid wurde dahingehend abgeändert, dass die Normverbrauchsabgabe nunmehr für den Monat April 2014 festgesetzt wurde. Durch die beigebrachten Unterlagen sei erwiesen, dass der Abgabepflichtige das Bundesgebiet mit dem gegenständlichen Kraftfahrzeug zumindest einmal pro Monat verlassen habe. Bis zur Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG durch das BGBl. I Nr. 26/2014 habe demnach die Monatsfrist nach der monatlichen Wiedereinbringung ins Inland neu zu laufen begonnen, weshalb die NoVA mit April 2014 festzusetzen sei. Die vorübergehende Verbringung des Kraftfahrzeuges aus dem Bundesgebiet unterbreche die Frist des § 82 Abs. 8 KFG seit dem 24. April 2014 nicht mehr. Es werde weiters angenommen, dass das im Jänner 2014 erworbene Neufahrzeug bis April 2014 keinen starken Wertverlust erlitten habe, weshalb der Festsetzungsbetrag nicht zu ändern sei.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014 wurde teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wurde dahingehend abgeändert, dass die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a KfzStG (aus den vorhin genannten Gründen) nunmehr für die Monate April bis Dezember 2014 mit 476,24 € (für acht Monate des Jahres 2014) festgesetzt wurde.

Die Beschwerde gegen die übrigen angefochtenen Bescheide wurde als unbegründet abgewiesen. Dabei ging das Finanzamt F von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Abgabepflichtige habe bis zum 30. Oktober 2016 ein Geschäft in der Rechtsform eines Einzelunternehmens in Gemeinde1, A-Straße, betrieben. Dieses Einzelunternehmen sei in der Folge an die R-GmbH verkauft worden, die Gewerbe-Abmeldung sei zum 31. Oktober 2016 erfolgt. Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X (Handelsbezeichnung: Y) mit der Fahrgestellnummer 123 sei am 21. Jänner 2014 als Neufahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Z auf das deutsche Einzelunternehmen des Abgabepflichtigen mit der Bezeichnung „Bezeichnung1“, Gemeinde1, A-Straße, zugelassen worden.

Der Abgabepflichtige sei seit dem 23. Februar 2010 durchgehend mit dem Hauptwohnsitz im Inland gemeldet, im Streitzeitraum (vom 1. Juli 2013 bis 9. August 2016) in Gemeinde2 und seit dem 9. August 2016 in Gemeinde3. Seine Ehegattin sei in diesen Zeiträumen stets unter derselben Adresse mit dem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Das Haus des Abgabepflichtigen in Gemeinde4 sei seit dem 1. Mai 2014 an seinen Sohn vermietet. Lt. Mietvereinbarung vom 25. März 2014 sei dem Mieter das Betreten der nicht vermieteten Zimmer (1. Obergeschoss, Keller rechts) untersagt.

Seit dem 1. März 2010 betreibe der Abgabepflichtige ein Geschäft in Gemeinde5, B-Straße, in der Rechtsform eines Einzelunternehmens.

Laut Abfrage im Kfz-Zentralregister sei im Streitzeitraum weder auf den Abgabepflichtigen noch auf seine Ehegattin ein weiteres Fahrzeug im Inland angemeldet gewesen. Laut Abfrage beim Zentralen Verkehrs-Informationssystem des deutschen Kraftfahrt-Bundesamtes (ZEVIS) sei auch in Deutschland kein weiteres Kraftfahrzeug auf den Abgabepflichtigen, dessen Ehegattin oder das deutsche Unternehmen zugelassen gewesen.

Der festgestellte Sachverhalt wurde vom Finanzamt F wie folgt gewürdigt:

Es sei unbestritten, dass der Abgabepflichtige seinen Lebensmittelpunkt im Streitzeitraum im Inland gehabt habe. Er betreibe seit dem Jahr 2010 im Inland ein Einzelunternehmen als Unternehmer. Er und seine Ehegattin seien stets mit ihrem Hauptwohnsitz im Inland gemeldet gewesen. In seinem Haus in Gemeinde4 seien ihm lediglich ein Gästezimmer sowie die Lagerflächen für Akten zugänglich gewesen, demgegenüber habe er im Streitzeitraum in Gemeinde2 eine 149 m² große Wohnung sowie nunmehr in Gemeinde3 eine 96 m² große Wohnung bewohnt. Der Abgabepflichtige habe zudem zu keinem Zeitpunkt behauptet, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Streitzeitraum im Ausland befunden hätte.

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, seien bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Der Abgabepflichtige habe der Abgabenbehörde eine Vielzahl von Unterlagen vorgelegt, welche der Widerlegung der Standortvermutung gemäß § 82 Abs. 8 KFG dienen sollten. Die reine Glaubhaftmachung sei aufgrund des Gesetzeswortlautes des § 82 Abs. 8 KFG („*Gegenbeweis*“) nicht ausreichend.

Nach sorgfältiger Durchsicht sämtlicher Belegkopien (sofern leserlich), vorrangig der Tankbelege, lasse sich festhalten, dass diese als Gegenbeweis zur Widerlegung der Standortvermutung nicht geeignet seien. Es seien Tankbelege sowohl über Diesel als auch Benzin vorgelegt worden. Da es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug um ein Dieselfahrzeug handle, könne angenommen werden, dass sich die Bezinbelege auf die anderen dem Abgabepflichtigen überlassenen Fahrzeuge, vor allem auf das seines deutschen Arbeitgebers (der O-GmbH), beziehen.

Dabei falle auf, dass Benzin im Streitzeitraum durchwegs in Ort1 und Umgebung getankt worden sei. Der Firmensitz der O-GmbH liege ca. 20 km vom Unternehmen des Abgabepflichtigen in Ort1 entfernt. Diesel dagegen sei in Ort1 und Umgebung nur selten getankt worden. Diesel sei - den Feststellungen des Finanzamtes F zufolge - sehr häufig im süddeutschen Raum, somit einige hundert Kilometer südlich von Ort1, getankt worden. Das lege die Vermutung nahe, dass die Fahrten zwischen Ort5 und Ort1 (bzw. retour) mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zurückgelegt worden seien und dabei jeweils auf halber Strecke getankt worden sei. Dass diese Strecke ab und zu, wie vom Abgabepflichtigen behauptet, auch mit dem Fahrzeug der O-GmbH bewältigt worden sei, lasse sich dagegen nicht belegen und stelle sich aufgrund der Überprüfung der Tankbelege als reine Schutzbehauptung dar.

Auf dem zu Beweis Zwecken vorgelegten Werbeflyer werde damit geworben, dass der Abgabepflichtige als Meister jeden 4. Samstag im Monat persönlich für seine Kunden in Ort1 da gewesen sei. Tatsächlich könne aus den Tankbelegen abgeleitet werden, dass zumindest einmal bzw. gelegentlich auch zweimal pro Monat eine Fahrt nach Ort1 erfolgt sein dürfte. Wenn sich der Abgabepflichtige sodann durchschnittlich vier Tage in Ort1 aufgehalten habe, könne daraus kein dauernder Standort des Fahrzeuges in Ort1 abgeleitet werden; das Fahrzeug habe seinen dauernden Standort vielmehr im Inland gehabt. Zur Behauptung des Abgabepflichtigen, dass die Strecke zwischen Ort5 und Ort1 zum Teil auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigt worden sei, könne nur ein Flugticket (vom 19. Jänner 2014) vorgelegt werden. Darüber hinaus seien in diesem Zusammenhang keinerlei Beweismittel vorgelegt worden. Größere Instandhaltungsarbeiten am Fahrzeug seien - von einem Reifenwechsel abgesehen - im Inland durchgeführt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes F widerspreche es auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Abgabepflichtige seinen beiden Mitarbeitern in Deutschland sein Firmenfahrzeug über einen so langen Zeitraum überlasse, während er selbst regelmäßig eine Strecke von mehreren hundert Kilometern zu bewältigen habe und ihm dafür selbst kein anderes Fahrzeug dauerhaft zur Verfügung stehe. Somit sei im Ergebnis und unter Würdigung aller vorgelegten Unterlagen der Gegenbeweis hinsichtlich der Standortvermutung als nicht erbracht zu sehen.

Im Hinblick auf die Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe führte das Finanzamt F aus, dass es dem Abgabepflichtigen zuzumuten gewesen sei, sich über die NoVA in Österreich zu informieren. Es sei auch kein subjektiver Umstand bekannt gegeben worden, der sein Verschulden ausschließen könnte. Er habe auch seinen Beweisvorsorgepflichten, wie zB der Führung eines Fahrtenbuches, nicht entsprochen, obwohl ihn aufgrund des Auslandssachverhaltes eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht treffe. Der Aussage, dass er aufgrund der pauschalen Ermittlung der Privatnutzung gegenüber der deutschen Finanzverwaltung (so genannte „1-Prozent-Regelung“) die Führung von Fahrtenbüchern nicht für nötig erachtet habe, sei keine Bedeutung beizumessen, da von der deutschen Rechtslage nicht auf die österreichische geschlossen werden könne.

Zum angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge führte das Finanzamt F aus wie folgt: Das streitgegenständliche - im Zeitpunkt der Lieferung als Neufahrzeug einzustufende - Fahrzeug sei anlässlich der Überführung durch den Abgabepflichtigen ins Inland gelangt. Es sei nach der Rechtsprechung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, wo nach den Absichten des Erwerbers im Zeitpunkt der Lieferung der Standort im Sinn eines „*Verbrauchsortes*“ des gelieferten Fahrzeuges sein werde. Entscheidende Kriterien für diese Beurteilung seien dabei der Ort der beabsichtigten gewöhnlichen Verwendung, die Zulassung (Registrierung) des Fahrzeuges, der Wohnort des Verwenders bzw. dessen Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, die sonstigen Verbindungen des Erwerbers zu einzelnen Staaten und insbesondere als Indiz auch die tatsächlich in der Folge stattgefundene tatsächliche Nutzung.

Bei Abwägung dieser Kriterien sei festzuhalten, dass der Abgabepflichtige seinen Hauptwohnsitz bereits im Februar 2010 ins Inland verlegt habe und dort auch bereits seit dem Jahr 2010 ein Einzelunternehmen betreibe. Der Lebensmittelpunkt sei somit im Streitzeitraum im Inland gelegen. Dieser Umstand sei bereits fast vier Jahre vor Auslieferung und Erstzulassung des streitgegenständlichen Fahrzeuges gegeben gewesen.

Nach Durchsicht sämtlicher Unterlagen lasse sich erkennen, dass die Fahrten zum Unternehmen nach Deutschland stets vom Inland aus angetreten worden seien, wohin der Abgabepflichtige nach ein paar Tagen Aufenthalt in Ort1 auch wieder zurückgekehrt sei. Zwar habe er im streitrelevanten Zeitraum in Österreich und in Ort1 ein Einzelunternehmen betrieben, allerdings könne angenommen werden, dass er selbst und seine Ehegattin überwiegend im Einzelunternehmen in Österreich tätig gewesen seien. Während im Betrieb in Ort1 zwei langjährige Mitarbeiter beschäftigt gewesen seien, sei in Österreich lediglich eine Mitarbeiterin beschäftigt gewesen. Es sei in Ort1 auch damit geworben worden, dass der Abgabepflichtige an jedem 4. Sonabend persönlich für seine Kunden da gewesen wäre; dies lasse darauf schließen, dass er den überwiegenden Teil seiner Arbeitszeit dem Betrieb und den Kunden in Österreich gewidmet habe. Die sehr große Entfernung zwischen den Standorten der beiden Einzelunternehmen (mindestens 820 km) lasse zusätzlich darauf schließen, dass der Abgabepflichtige von seinem Wohnsitz im Inland sehr viel häufiger zum inländischen Betrieb als zum Unternehmen nach Deutschland gefahren sei. Zudem sei das Geschäft in Ort1 im Jahr 2016 letztlich verkauft worden, jenes im Inland werde jedoch nach wie vor weitergeführt, was dafürspreche, dass sich der berufliche Fokus des Abgabepflichtigen über den Streitzeitraum hinweg sukzessive und letztlich gänzlich ins Inland verlagert habe.

Letztlich sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einem Standort des Fahrzeuges im Sinne eines „*Verbrauchsortes*“ in Österreich auszugehen und die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbes des gegenständlichen neuen Fahrzeuges zu Recht erfolgt.

Im Hinblick auf die Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge führte das Finanzamt F aus, dass es dem Abgabepflichtigen zuzumuten gewesen sei, sich mit den Pflichten bei Überführung und Verwendung eines Fahrzeuges ins Inland auseinander zu setzen und speziell auch den Aspekt „*Erwerbsteuer*“ zu beachten. Erschwerend komme hinzu, dass er sowohl seinen Hauptwohnsitz als auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bereits seit dem Jahr 2010 in Österreich habe und ihn stets eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht bei Sachverhalten, die im Ausland wurzeln, treffe.

4. Am 23. November 2018 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht Anträge auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Weitere Ausführungen wurden dazu nicht gemacht.

5. Mit Vorlagebericht vom 7. Dezember 2018 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 14. November 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) EF, ein deutscher Staatsangehöriger, geb. am TagX, ist Meister. Er führte in Gemeinde1, A-Straße, ein Geschäft in der Rechtsform eines Einzelunternehmens mit der Bezeichnung „Bezeichnung1“ bzw. „Bezeichnung2“. Zwei Mitarbeiter (DE und MN) waren bei ihm langjährig beschäftigt. Auch die Ehegattin FF, ebenfalls eine deutsche Staatsangehörige, geb. am TagY, war in diesem Betrieb, und zwar in den Bereichen Verkauf, Materialeinkauf, Wahrnehmung von Vertreterterminen, Buchhaltung, Erledigung der Geschäftskorrespondenz und Dekoration des Geschäftes, tätig.

Die Familie des Bf. lebte in einem Eigenheim in Gemeinde4, C-Weg, das im Jahr 1997 errichtet wurde. Der Betriebsort in Ort1 ist vom Eigenheim in Ort4 ca. 6 km entfernt und mit dem PKW in ca. 14 min erreichbar (Quelle: Routenplaner Google Maps).

2. Im Jahr 2010 übersiedelte der Bf. nach Österreich, er ist seit dem 23. Februar 2010 ohne Unterbrechung mit seinem Hauptwohnsitz in Tirol (vornehmlich im A-Tal) polizeilich gemeldet. Im Zentralen Melderegister scheinen folgende polizeilich gemeldete Hauptwohnsitze des Bf. auf: Gemeinde6, L-Weg (vom 23. Februar 2010 bis 5. Jänner 2012); Gemeinde7, O-Straße (vom 5. Jänner 2012 bis 1. Juli 2013); Gemeinde2, P-Weg (vom 1. Juli 2013 bis 9. August 2016); Gemeinde3, Q-Straße (vom 9. August 2016 bis 14. August 2020); Gemeinde5, S-Straße (seit dem 14. August 2020). Bei den genannten Unterkünften handelt es sich um Mietwohnungen, die letztgenannte Unterkunft stellt eine Eigentumswohnung dar, die der Bf. gemeinsam mit seiner Ehegattin erworben hat (Kaufvertrag vom 12. August 2020).

Die Ehegattin des Bf. kümmerte sich zunächst noch um den Betrieb in Ort1, ehe sie im September 2011 ebenfalls nach Österreich in die Mietwohnung des Bf. übersiedelte; die polizeiliche Meldung mit dem Hauptwohnsitz in Gemeinde6, L-Weg, erfolgte am 30. August 2011. Seither

ist auch die Ehegattin des Bf. ohne Unterbrechung mit ihrem Hauptwohnsitz in Tirol (an denselben Adressen und mit denselben An- und Abmeldedaten) polizeilich gemeldet.

Der Bf. legte im Beschwerdeverfahren die für den Streitzeitraum maßgeblichen Mietverträge vor. Der Mietvertrag vom 28. März 2013 erfasst die Wohnung in Gemeinde2, P-Weg, mit einer Nutzfläche von ca. 149 m², bestehend aus einem Vorraum, WC, Bad/WC, Abstellraum, Diele, Wohnzimmer, Küche, zwei Schlafzimmern, Bad, Terrasse (gepflasterter Bereich), Kellerabteil und einem Tiefgaragenabstellplatz. Der Mietvertrag vom 24. April 2016 erfasst eine Mietwohnung in Gemeinde3, T-Weg, mit einer Wohnfläche von 96 m², bestehend aus einem Bad, Küche, Dusche, drei Zimmern und WC, weiters zwei Autoabstellplätze im Freien, ein Kellerabteil, einen Anteil am Gemeinschaftskeller, einen eigenen Dachboden lt. Plan sowie die Benützung der Hälfte des Gartens. An dieser Adresse erfolgte keine polizeiliche Anmeldung der beiden Ehegatten.

3. Mit der Übersiedelung des Bf. nach Österreich ging die Eröffnung eines Geschäftes in der Rechtsform eines Einzelunternehmens mit der Bezeichnung „Bezeichnung2“ in Gemeinde5, B-Straße, einher. Dieser Betrieb mit einer Mitarbeiterin wird auch derzeit noch an dieser Adresse geführt. Von der Ehegattin werden (seit ihrer Übersiedelung nach Österreich) in diesem Betrieb dieselben Aufgabenbereiche wahrgenommen, wie seinerzeit im Betrieb in Ort1. Seit dem 1. März 2010 werden vom Bf. Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (nunmehr: Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen) bezahlt.

Die Fahrtstrecke zwischen der Wohnung in Gemeinde2, P-Weg (im Streitzeitraum und auch davor wurde von den Ehegatten im Inland weitaus überwiegend diese Wohnung bewohnt) und dem Betrieb in Gemeinde5, B-Straße, beträgt 15,1 km und kann mit dem PKW in ca. 20 min (Verbindung über Ort8) zurückgelegt werden (Quelle: Routenplaner Google Maps). Demgegenüber muss das öffentliche Verkehrsmittel für diese Fahrtstrecke einen Umweg über Ort9 und F zurücklegen und benötigt dafür eine Fahrzeit von 1 h 15 min (mit der Linie XY und Umstieg in die Linie YZ des Verkehrsverbundes Tirol; Quelle: Fahrplanauskunft VVT).

4. Der Betrieb in Ort1 blieb auch nach der Übersiedelung der Ehegatten nach Österreich (zunächst) noch aufrecht. Einem im Beschwerdeverfahren vorgelegten Werbeflyer für das deutsche Geschäft ist Folgendes zu entnehmen: „Meister EF und sein Team ist an jedem 4. Sonntag im Monat von 9:30 Uhr - 14:30 Uhr für Sie da!“ Der Bf. war demnach jeden 4. Samstag im Monat persönlich für seine Kunden in Ort1 anwesend. Zwecks Terminvereinbarung wurde - neben der (deutschen) Telefonnummer des deutschen Geschäftes - die österreichische Festnetznummer des Betriebes in Ort5 angeführt.

Am 31. Oktober 2016 wurde der Betrieb in Ort1 schließlich an die R-GmbH verkauft (vgl. die Gewerbe-Abmeldung des Bf. vom 1. November 2016). Die Eintragung des Unternehmens mit dem Gewerk „Unternehmer“ wurde mit Wirkung vom 15. November 2016 aus der Handwerksrolle bzw. aus dem Verzeichnis der zulassungsfreien Handwerke/handwerksähnlichen Gewerbe

gelöscht. Mit dieser Löschung endete die Berechtigung des Bf. zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit in Deutschland.

5. Nach der Übersiedelung der Ehegatten nach Österreich wurde das Eigenheim in Gemeinde4, C-Weg, einer Vermietung zugeführt. Im Jahr 2013 wurde eine Teilfläche (Wohnfläche von 60 m²) an BC um den monatlichen Mietzins von 420,00 € vermietet. Das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietverhältnis begann am 1. April 2013.

Mit Mietvertrag vom 25. März 2014 wurde das Eigenheim in Gemeinde4, C-Weg, an CD (Sohn des Bf.) um den monatlichen Mietzins von 500,00 € vermietet. Das Mietverhältnis begann am 1. Mai 2014 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es umfasste eine Grundstücksfläche von 377 m² und eine Wohnfläche von ca. 96 m². Ein Teil des Eigenheimes war vom Mietverhältnis nicht umfasst: „*Das Betreten der nicht vermieteten Zimmer (1. OG, Keller rechts) ist dem Mieter untersagt.*“ Bei diesen nicht vermieteten Räumlichkeiten handelte sich um ein Gästezimmer, dessen Nutzung durch den Bf. „*jederzeit möglich*“ war und das im Streitzeitraum während seiner Aufenthalte in Ort1 auch tatsächlich bewohnt wurde, sowie um Lagerflächen zur Ablage von Akten und Belegen, die „*jederzeit betreten*“ werden konnten.

6. Der Bf. erwarb Anfang 2014 das Kraftfahrzeug der Marke X (Handelsbezeichnung: Y) mit der Fahrgestellnummer 123. Dieses - fremdfinanzierte - Dieselfahrzeug wurde am 21. Jänner 2014 (Datum der Erstzulassung) mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Z auf das deutsche Einzelunternehmen des Bf. mit der Bezeichnung „Bezeichnung1“, Gemeinde1, A-Straße, zugelassen. Es handelte sich dabei um ein Neufahrzeug („*erstmalige Zulassung eines fabrikneuen Fahrzeugs (Neuzulassung)*“) lt. Abfrage beim Zentralen Verkehrs-Informationssystem des deutschen Kraftfahrt-Bundesamtes (ZEVIS)). Das Fahrzeug befand sich (bis zur Betriebsveräußerung am 31. Oktober 2016) im Betriebsvermögen des deutschen Betriebes.

Wie der Bf. ausführte (vgl. sein undatiertes Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes F vom 16. April 2018, Pkt. 7 und 15; Datum der Einbringung beim Finanzamt F: 3. Mai 2018), sei im Streitzeitraum bis zur Betriebsveräußerung ca. alle zwei bis drei Wochen eine Hin- und Rückfahrt zum und vom Betrieb in Ort1 erfolgt. Mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug sei davon ca. jede zweite Fahrt bestritten worden. „*Je nach Bedarf und Möglichkeit der An- und Abreise*“ habe der Aufenthalt in Ort1 ca. vier Tage pro Aufenthalt, jener seiner Ehegattin - soweit diese angereist sei - ca. drei bis sechs Tage gedauert.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass dem Bf. für Fahrten jedweder Art noch ein anderes Fahrzeug zur Verfügung stand: Der Bf. war seit dem Jahr 2007 auch als Angestellter (Außendienstmitarbeiter und Bestandskundenbetreuer) der O-GmbH in Gemeinde10, H-Straße, tätig. Dem vorgelegten „*Nutzungsvertrag Firmenfahrzeug*“ vom 6. April 2012 ist zu entnehmen, dass der Arbeitgeber dem Bf. ein Fahrzeug für Geschäftsfahrten zur Verfügung stellte. Dieses Fahrzeug durfte „*in gewissem Umfang für Privatfahrten*“ genutzt werden. Der Umfang der Privatfahrten durfte dabei den Umfang der Dienstfahrten nicht übersteigen. Die Kosten für das

Firmenfahrzeug der O-GmbH wurden vom Arbeitgeber getragen, „*außerhalb des Tätigkeitsbereiches*“ für den Arbeitgeber hatte der Bf. die Treibstoffkosten privat zu tragen (vgl. das undatierte Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes F vom 16. April 2018, Pkt. 3). Bei diesem Firmenfahrzeug handelte es sich offensichtlich um ein Benzinfahrzeug (vgl. die vorgelegten Tankbelege betreffend Superbenzin und die diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes F in der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Oktober 2018, denen vom Bf. nicht widersprochen wurde).

Für das Firmenfahrzeug der O-GmbH wurde kein Fahrtenbuch geführt. Der Bf. begründete dies mit der pauschalen Ermittlung der Privatnutzung gegenüber der deutschen Finanzverwaltung. So habe die 1-Prozent-Regelung betreffend den Anteil der Privatnutzung angewendet werden können, der eine pauschale Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung (anstelle der Führung eines Fahrtenbuches) zugrunde liege. Die Privatnutzung sei dabei monatlich mit 1 % des Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung einschließlich USt ermittelt worden.

Vom Bf. wurde eingewendet, dass ihm für Privatfahrten noch ein weiteres Fahrzeug der Fa. S-GmbH zur Verfügung gestanden sei. Diesbezüglich konnte er aber keine konkreten Angaben machen, er verwies dazu lediglich auf eine „*mündliche Absprache*“.

7. Bei seinen Aufenthalten in Ort1 mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug wurde dieses auf dem Grundstück seines Eigenheimes in Gemeinde4, C-Weg, wo der Bf. - wie bereits dargestellt - ein Gästezimmer jederzeit benützen konnte, bzw. direkt im Hinterhof seines Betriebes in Gemeinde1, A-Straße, abgestellt. Zu diesem Zweck wurde vom Bf. am Betriebsort ein Stellplatz angemietet. Im Zuge der Betriebsveräußerung zum 31. Oktober 2016 wurde der Mietvertrag betreffend diesen Kfz-Stellplatz vom Bf. gekündigt, der Mietvertrag endete zum 31. Dezember 2016 (vgl. das vorgelegte Schreiben der K-GmbH vom 27. Juni 2016). Die Fahrten des Bf. zwischen seiner Unterkunft in Ort4 und seinem Betrieb in Ort1 sind diesem betrieblichen Bereich zuzuordnen.

Bei den Aufenthalten des Bf. in Ort1 wurde das streitgegenständliche Fahrzeug auch für andere Zwecke des deutschen Betriebes verwendet: Einkaufsfahrten, Messebesuche, Hausbesuche bei bzw. Lieferungen an Kunden. Darüber hinaus stand das streitgegenständliche Fahrzeug - soweit dieses in Deutschland stationiert war - dem Bf. und seinen beiden deutschen Mitarbeitern dort auch für Privatfahrten zur Verfügung. Für das streitgegenständliche Kraftfahrzeug wurde kein Fahrtenbuch geführt. Der Bf. begründete dies wiederum mit der pauschalen Ermittlung der Privatnutzung gegenüber der deutschen Finanzverwaltung (1-Prozent-Regelung).

8. Die Fahrtstrecke zwischen dem inländischen Betrieb in Gemeinde5, B-Straße, und dem deutschen Betrieb in Gemeinde1, A-Straße, beträgt 820 km (Quelle: Routenplaner Google Maps). Zum 21. November 2016 wies das streitgegenständliche Fahrzeug einen Kilometerstand von 79.000 km auf (vgl. das vorgelegte Gutachten der G-GmbH betreffend die Gebrauchtfahrzeugbewertung zu diesem Stichtag).

Die Reparaturen und Instandhaltungsarbeiten am streitgegenständlichen Fahrzeug wurden im Streitzeitraum - abgesehen von einem Reifenwechsel in Ort1 - im Inland vorgenommen (vorrangig durch das F-Unternehmen in Ort11, einem Kunden des Bf.).

Abfragen beim Zentralen Verkehrs-Informationssystem des deutschen Kraftfahrt-Bundesamtes (ZEVIS) zufolge war in Deutschland bis zum 15. Jänner 2018 (= Abfragezeitpunkt) - über das streitgegenständliche Fahrzeug hinaus - kein weiteres Kraftfahrzeug auf den Bf., seine Ehegattin oder das deutsche Unternehmen des Bf. zugelassen. Einer Abfrage im Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres zufolge war im Streitzeitraum im Inland weder auf den Bf., noch auf seine Ehegattin bzw. seinen inländischen Betrieb ein Kraftfahrzeug angemeldet. Wie der Bf. zu verstehen gab, sei es aus finanziellen Gründen in diesem Zeitraum nicht möglich gewesen, in Österreich ein weiteres Fahrzeug - über das streitgegenständliche hinaus - anzuschaffen.

Das streitgegenständliche Fahrzeug steht auch derzeit noch im Eigentum des Bf., lt. Abfrage im Kfz-Zentralregister wurde dieses Fahrzeug nunmehr am 22. Februar 2019 im Inland mit dem amtlichen Kennzeichen 345 auf den Bf. zugelassen. Mit demselben Datum erfolgte in Deutschland gemäß § 14 Abs. 1 FZV die Außerbetriebsetzung dieses Fahrzeuges.

III. Beweiswürdigung

1. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Vorbringen des Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertreterin im Beschwerdeverfahren (vgl. die Beschwerde vom 14. November 2017, die Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2018, das undatierte Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes F vom 16. April 2018, die E-Mails an das Finanzamt F vom 8. Mai 2018, 11. Juni 2018 und 16. Juli 2018) und die diesen Schreiben angeschlossenen Unterlagen (wie sie auch vom Finanzamt F in der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Oktober 2018 angeführt und gewürdigt wurden).

2. Was die Anzahl der mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zurückgelegten Fahrten zwischen dem inländischen Betriebsort in Ort5 (bzw. dem inländischen Wohnort in Ort2 bzw. Ort3) und dem deutschen Betriebsort in Ort1 anlangt, geht das Bundesfinanzgericht von folgenden Überlegungen aus:

In seinem undatierten Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes F vom 16. April 2018, Pkt. 7, führte der Bf. aus, dass im Streitzeitraum (bis zur Betriebsveräußerung am 31. Oktober 2016) ca. alle zwei bis drei Wochen eine Hin- und Rückfahrt zum und vom Betrieb in Ort1 erfolgt sei. Mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug sei davon ca. jede zweite Fahrt bestritten worden; demnach sei mit diesem Fahrzeug ca. alle vier bis sechs Wochen eine Hin- und Rückfahrt erfolgt. Wie der Bf. in diesem Antwortschreiben, Pkt. 5, auch zu verstehen gab, habe er die Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort „nach Bedarf und Absprache“ auch mit dem Firmenfahrzeug der O-GmbH zurücklegen

können, „*max. 1 x im Monat*“. Ein Fahrtenbuch für das Firmenfahrzeug der O-GmbH (Benzin-fahrzeug) konnte mangels Führung nicht vorgelegt werden.

Das Finanzamt F unterzog die vorgelegten Tankbelege - sofern diese überhaupt leserlich waren - einer eingehenden Überprüfung (vgl. die Beschwerdeverentscheidung vom 23. Oktober 2018, der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt - vgl. etwa VwGH 30.4.2003, 99/13/0251; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0176; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288; VwGH 23.5.2012, 2008/17/0115; VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0215). Die vorgelegten Bezinbelege konnten sich definitiv nicht auf das streitgegenständliche Fahrzeug (ein Dieselfahrzeug) beziehen; sie betrafen demnach offensichtlich das Firmenfahrzeug der deutschen O-GmbH, das dem Bf. für Fahrten jedweder Art (auch Privatfahrten) zur Verfügung stand. Dabei stellte das Finanzamt F - im weiteren Beschwerdeverfahren unwidersprochen - fest, dass Benzin im Streitzeitraum durchwegs in Ort1 und Umgebung getankt wurde. Der Firmensitz der O-GmbH liegt ca. 20 km vom (ehemaligen) Betrieb des Bf. in Ort1 entfernt. Demgegenüber finden sich keine Benzinbelege, die eine Betankung im süddeutschen Raum ausgewiesen hätten. (Bei einer derart langen Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort von 820 km hätte jedenfalls eine Betankung des Fahrzeuges im süddeutschen Raum, jedenfalls fernab von Ort1, erfolgen müssen.) Weiters stellte das Finanzamt F fest, dass Diesel (für das streitgegenständliche Fahrzeug) demgegenüber in Ort1 und Umgebung nur selten getankt wurde; Diesel wurde vielmehr sehr häufig im süddeutschen Raum (ungefähr auf halber Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort) getankt.

Für das Bundesfinanzgericht ist daher - dem Finanzamt F folgend - der Schluss gerechtfertigt, dass das Firmenfahrzeug der O-GmbH vom Bf. - wenn überhaupt - nur ausnahmsweise benützt wurde, um die Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort zurückzulegen. Dem „*Nutzungsvertrag Firmenfahrzeug*“ vom 6. April 2012 zufolge durfte der Umfang der Privatfahrten jenen der Dienstfahrten ohnehin nicht übersteigen. Somit ergibt sich nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes, dass die Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort im Streitzeitraum (bis zur Betriebsveräußerung am 31. Oktober 2016) - nahezu - ausschließlich mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zurückgelegt wurde.

Vom Bf. wurde zwar eingewendet (vgl. die Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2018, Pkt. 13), dass die Strecke zum und vom Betrieb in Ort1 auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Bahn, Flugzeug) zurückgelegt worden sei; der Aufforderung des Finanzamtes F, diese Fahrten durch entsprechende Bahn- und Flugtickets zu belegen, ist der Bf. jedoch nur unzureichend nachgekommen: Bahntickets wurden keine vorgelegt, zudem nur ein Flugticket (für eine einfache Strecke von F nach Ort12) vom 19. Jänner 2014, somit vor dem Zeitpunkt der Zulassung

des streitgegenständlichen Fahrzeuges (und offensichtlich im Zusammenhang mit der Abholung dieses Neufahrzeuges stehend). Ein Nachweis über die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln im streitgegenständlichen Zeitraum liegt daher nicht vor.

3. Mangels Führung eines Fahrtenbuches kann die Anzahl der mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort zurückgelegten Fahrten ohnehin nur im Schätzungsweg ermittelt werden. Dies wird auch vom Bf. so gesehen (vgl. sein undatiertes Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes F vom 16. April 2018, Pkt. 7). Das Bundesfinanzgericht geht für die weitere Betrachtung davon aus, dass der Bf. die Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug im Streitzeitraum (bis zur Betriebsveräußerung am 31. Oktober 2016) durchschnittlich (zumindest) einmal pro Monat („ca. alle vier Wochen“) zurückgelegt hat. Monatliche Fahrten ergeben eine zurückgelegte Kilometerleistung von 55.760 km (820 km einfache Fahrtstrecke x 2 Fahrten hin und retour x 34 monatliche Fahrten für den Zeitraum Jänner 2014 bis Oktober 2016). Diese Kilometerleistung findet auch in dem zum 21. November 2016 für das streitgegenständliche Fahrzeug ausgewiesenen Kilometerstand von 79.000 km Deckung (vgl. das vorgelegte Gutachten der G-GmbH betreffend die Gebrauchtfahrzeugbewertung zu diesem Stichtag).

Die ursprüngliche Verantwortung des Bf. (vgl. das Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 31. Jänner 2018, Pkt. 19), wonach er die maßgebliche Strecke zwischen dem In- und Ausland mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug „*mindestens 2 x monatlich*“ zurückgelegt habe, findet demgegenüber in dem ausgewiesenen Kilometerstand von 79.000 km keine Deckung und wurde vom Bf. sodann auch revidiert (auf ca. alle vier bis sechs Wochen). Auch das Finanzamt F ist - im weiteren Beschwerdeverfahren unwidersprochen - davon ausgegangen (vgl. die Beschwerdevorentscheidung vom 23. Oktober 2018), dass der Bf. das Bundesgebiet mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug „*zumindest einmal im Monat*“ verlassen hat. Damit im Einklang steht auch der vorgelegte Werbeflyer, wonach der Bf. als Meister jeden 4. Samstag im Monat persönlich für seine Kunden in Ort1 anwesend war.

Das Bundesfinanzgericht geht - dem Vorbringen des Bf. folgend - weiters davon aus, dass sein („ca. alle vier Wochen“ erfolgter) Aufenthalt in Ort1 im maßgeblichen Streitzeitraum ca. vier Tage pro Aufenthalt gedauert hat, jener seiner Ehegattin - soweit diese angereist ist - ca. drei bis sechs Tage.

4. Streit besteht darüber, ob für das Kraftfahrzeug der Marke X (Handelsbezeichnung: Y) mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Z und der Fahrgestellnummer 123 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 das Kraftfahrzeug entgegen der

Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Ausland angesehen werden kann.

Streit besteht weiters darüber, ob der Erwerb dieses Kraftfahrzeuges (Neufahrzeug) im Jänner 2014 einen innergemeinschaftlichen Erwerb darstellt, der zu einer Fahrzeugeinzelbesteuerung iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 führt.

IV. Rechtslage

1. Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG 1991):

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat Jänner 2014 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, sowie die **Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre**, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat Jänner 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 Jänner 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.

Gemäß § 6 Abs. 1 KfzStG 1992 hat der Steuerschuldner dem Finanzamt (§ 7 leg.cit.) die Umstände anzuzeigen, die die Abgabepflicht nach diesem Bundesgesetz begründen; diese Anzeige ist binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses, zu erstatten.

Gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 idF 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, hat der Steuerschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den im ersten Satz genannten Fälligkeitstag.

3. Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (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.

4. Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1994):

Gemäß Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 (Binnenmarktregelung) unterliegt der Umsatzsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Gemäß Art. 1 Abs. 2 UStG 1994 liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;

2. der Erwerber ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und

3. die Lieferung an den Erwerber

a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und

b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

Gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 innergemeinschaftlicher Erwerb.

Gemäß Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 gilt ein Fahrzeug als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Für motorbetriebene Landfahrzeuge nach Art. 1 Abs. 8 Z 1 UStG 1994 (Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt) beträgt der Zeitraum sechs Monate. Dasselbe gilt, wenn das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat.

Gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des Art. 1 UStG 1994 der Erwerber. Gemäß Art. 19 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen im Sinne des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 am Tag des Erwerbs.

Gemäß Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die in Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 genannten Personen die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

Gemäß Art. 21 Abs. 2 UStG 1994 hat in den Fällen der Fahrzeugeinzelbesteuerung (Art. 20 Abs. 2 UStG 1994) der Erwerber spätestens bis zum Ablauf eines Monats, nach dem die Steuerschuld entstanden ist (Fälligkeitstag), eine Steuererklärung auf amtlichem Vordruck abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat (Steueranmeldung). Gibt der Erwerber die Steueranmeldung nicht ab oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, so kann das Finanzamt die Steuer festsetzen. Die Steuer ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

5. Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO):

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 Abs. 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide geltenden Fassung des VWG-AnpG, BGBl. I Nr. 70/2013, hat folgenden Wortlaut:

„Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.“*

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

V. 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 Kraftfahrzeuggesetz.

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. Mittelpunkt der Lebensbeziehungen:

2.1. 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.

2.2. Der Bf. übersiedelte im Jahr 2010 nach Österreich, er ist seit dem 23. Februar 2010 ohne Unterbrechung mit seinem Hauptwohnsitz in Tirol (vornehmlich im A-Tal) polizeilich gemeldet. Die Ehegattin des Bf., die sich zunächst noch um den Betrieb in Ort1 kümmerte, ist im September 2011 ebenfalls nach Österreich in die Mietwohnung des Bf. übersiedelt. Seither ist auch die Ehegattin ohne Unterbrechung mit ihrem Hauptwohnsitz in Tirol (an denselben Adressen und mit denselben An- und Abmeldedaten) polizeilich gemeldet. Bewohnten die beiden Ehegatten in Tirol zunächst noch verschiedene Mietwohnungen, so erwarben sie mit Kaufvertrag vom 12. August 2020 die Eigentumswohnung in Ort5, wodurch Grundeigentum erworben und die Beziehung zum Inland noch intensiviert wurde.

Im Streitzeitraum bewohnten die beiden Ehegatten Wohnungen mit einer Nutzfläche von ca. 149 m² (Wohnung in Gemeinde2, P-Weg) bzw. einer Wohnfläche von 96 m² (Wohnung in Gemeinde3, T-Weg). Demgegenüber wurde das Eigenheim in Gemeinde4, C-Weg, nach der Übersiedelung der Ehegatten nach Österreich einer Vermietung zugeführt. Im Streitzeitraum standen dem Bf. in diesem Eigenheim nur mehr ein Gästezimmer, dessen Nutzung durch den Bf.

„jederzeit möglich“ war, und Lagerflächen zur Ablage von Akten und Belegen, die „jederzeit betreten“ werden konnten, zur Verfügung.

Mit der Übersiedelung des Bf. nach Österreich ging die Eröffnung eines Geschäftes in der Rechtsform eines Einzelunternehmens in Ort5 einher. Die berufliche Tätigkeit wurde damit ins Inland verlagert. Dieser Betrieb wird nach wie vor an diesem Standort geführt, auch die Ehegattin ist in diesem Betrieb tätig. Demgegenüber blieb der Betrieb in Ort1 zwar auch nach der Übersiedelung der Ehegatten nach Österreich (zunächst) noch aufrecht; am 31. Oktober 2016 wurde der deutsche Betrieb jedoch verkauft und die berufliche Tätigkeit in Deutschland damit eingestellt. Der Bf. hielt sich in Ort1 (bis zur Betriebsveräußerung Ende 2016) ca. vier Tage pro Aufenthalt auf, seine Ehegattin - soweit diese angereist ist - ca. drei bis sechs Tage. Die beiden Ehegatten hielten sich somit im hier maßgeblichen Zeitraum weitaus überwiegend im Inland auf, nach der Betriebsveräußerung ohnehin.

2.3. Der Bf. hatte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit seinen Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG im Streitzeitraum eindeutig in Österreich. Den Feststellungen des Finanzamtes F zum inländischen Lebensmittelpunkt (vgl. die Beschwerdeentscheidung vom 23. Oktober 2018) ist der Bf. auch nicht weiter entgegengetreten.

3. Verwender des Kraftfahrzeuges:

3.1. Es ist weiters die Frage zu klären, ob der Bf. das in Rede stehende Kraftfahrzeug im Sinne des § 1 Z 3 NoVAG bzw. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG iVm § 82 Abs. 8 KFG verwendet hat, ob er somit im Streitzeitraum Verwender mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet war. Diesbezüglich wurde von ihm eingewendet, dass sich das Fahrzeug bis zur Betriebsveräußerung im Betriebsvermögen des ausländischen Betriebes befunden habe. Es sei keine Fahrzeugüberlassung durch ein ausländisches Unternehmen vorgelegen, der Bf. habe keine freie Verfügbarkeit über das Fahrzeug in Österreich gehabt.

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

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

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

3.3. Im Streitfall ist davon auszugehen, dass der Bf. seinen Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG in Österreich hat und das in Rede stehende Fahrzeug auf den Bf. (als Einzelunternehmer) unter der Anschrift seines Einzelunternehmens in Deutschland zugelassen wurde. Somit ist die Fallkonstellation eines im Ausland zugelassenen Fahrzeuges eines Einzelunternehmers, der seinen Hauptwohnsitz in Österreich hat, zu beurteilen. Der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; ebenso zB BFG 26.9.2014, RV/1100545/2012) bezeichnet Fahrzeuge von Einzelunternehmern zwar als „*Fahrzeuge von Unternehmungen*“, geht aufgrund des inländischen Hauptwohnsitzes des Einzelunternehmers jedoch von einer Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG aus. Ob die Verwendung des Fahrzeuges dem (ausländischen) Einzelunternehmen oder dem Unternehmer in seiner Eigenschaft als (inländische) Privatperson zuzurechnen ist, wird dabei vom Verwaltungsgerichtshof nicht differenziert. Bei einem Einzelunternehmer besteht zivilrechtlich keine Differenzierung zwischen Unternehmens- und Privatsphäre. Der Einzelunternehmer ist daher jedenfalls Halter und damit Verwender des

Fahrzeuges. Im Ergebnis besteht somit kein Unterschied zwischen Fahrzeugen von Einzelunternehmen und im Ausland zugelassenen Fahrzeugen von Privatpersonen (vgl. dazu auch *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, § 1 Tz 102).

3.4. Der Bf. ist somit unzweifelhaft als Verwender des streitgegenständlichen Fahrzeuges anzusehen. Damit tritt aber die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das Fahrzeug als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist; diese gesetzliche Standortvermutung kann durch einen vom Bf. zu führenden Gegenbeweis widerlegt werden („bis zum Gegenbeweis“).

4. Dauernder Standort des Kraftfahrzeuges der Marke X (Handelsbezeichnung: Y) mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Z und der Fahrgestellnummer 123:

4.1. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der KfzSt und der NoVA nicht ein, wenn trotz eines inländischen Hauptwohnsitzes nachgewiesen wird, dass der Standort eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liegt. Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, setzt Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (vgl. VwGH 19.3.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

Die Beweislast trifft diesbezüglich allein den Bf. als Verwender des streitgegenständlichen Fahrzeuges. Um diesen Gegenbeweis erbringen zu können, hat der Bf. dabei von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischen Standort anzusehen ist, und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (vgl. VwGH 3.10.2016, Ra 2016/02/0151). Die Beweismittel für den Gegenbeweis sind unbegrenzt. Reine Behauptungen reichen ebenso wenig aus (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, § 1 Tz 128) wie eine bloße Glaubhaftmachung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 10, mwN).

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

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

Dass für einen tauglichen Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG „ein weitaus überwiegendes Verwenden“ des Fahrzeuges im Ausland erforderlich wäre und ein lediglich überwiegendes Verwenden im Ausland noch nicht ausreiche, ist jenem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen (vgl. die diesbezügliche Klarstellung lt. VwGH 16.6.2021, Ra 2018/16/0171).

Der Unabhängige Finanzsenat hat in einer Entscheidung zum Ausdruck gebracht (vgl. UFS 24.10.2012, RV/0642-S/09), dass der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht nur dann erbracht sei, wenn die Nutzung „weitaus überwiegend“ nicht in Österreich stattgefunden habe. Es genüge das „bloße Überwiegen“, wenn es zweifelsfrei mit einem Fahrtenbuch bewiesen worden sei, die 50%-Grenze sowohl hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer wie auch zeitlich eindeutig überschritten werde und die Wartungs- und Reparaturarbeiten im Ausland erfolgt seien. Bei einem Abstellen auf das „bloße Überwiegen“ müssen die genannten Voraussetzungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kumulativ vorliegen.

4.3. Die eindeutigsten Rückschlüsse über die tatsächliche Verwendung eines Fahrzeuges ermöglicht in der Praxis ein korrektes und vollständiges Fahrtenbuch. 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).

Für das streitgegenständliche Kraftfahrzeug wurde kein Fahrtenbuch geführt. Der Bf. begründete dies mit der Möglichkeit der pauschalen Ermittlung der Privatnutzung gegenüber der deutschen Finanzverwaltung (1-Prozent-Regelung). Dieser Einwand stellt auf die deutsche Rechtslage zur pauschalen Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung (anstelle der Führung eines Fahrtenbuches) ab und mag für den hier nach österreichischen Rechtsvorschriften zu beurteilenden Sachverhalt auf sich beruhen. Es wäre im Hinblick auf die bestehende Beweisvorsorgepflicht am Bf. gelegen, zur Widerlegung der gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein entsprechendes Fahrtenbuch zu führen. Die Beweislast für die Erbringung des Gegenbeweises trifft den Verwender des Fahrzeuges (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0025; BFG 5.10.2015, RV/7102912/2013). Die Behörde muss kein überwiegendes Verwenden des Fahrzeuges im Inland nachweisen (UFS 16.2.2005, RV/1937-L/02; UFS 13.2.2013, RV/2830-W/12; BFG 14.10.2014, RV/6100159/2014; BFG 5.10.2015, RV/7102912/2013).

4.4. Die vom Bf. vorgelegten Unterlagen (zB Belege über Betankungen und Konsumation) vermögen die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG nicht zu widerlegen. Gesichert ist, dass das streitgegenständliche Fahrzeug zum 21. November 2016 einen Kilometerstand von 79.000 km aufwies. Vom Bundesfinanzgericht festgestellte monatliche Fahrten zum und vom Betriebsstandort in Ort1 ergeben eine zurückgelegte Kilometerleistung von 55.760 km (820 km einfache Fahrtstrecke x 2 Fahrten hin und retour x 34 monatliche Fahrten für den Zeitraum Jänner 2014 bis Oktober 2016). Von dieser Kilometerleistung entfällt ein Anteil von ca. 11 % (somit ca. 6.134 km) auf das Inland (Fahrtstrecke Gemeinde5, B-Straße, bis Grenzübergang G: ca. 90 km) und ein Anteil von ca. 89 % (somit ca. 49.626 km) auf das Ausland (Fahrtstrecke Grenzübergang G bis Gemeinde1, A-Straße: ca. 730 km).

Es mag zutreffen, dass das streitgegenständliche Fahrzeug demnach im Streitzeitraum (bis zur Betriebsveräußerung am 31. Oktober 2016) im Hinblick auf die zurückgelegte Gesamtkilometerleistung überwiegend im Ausland zum Einsatz gelangt ist. Dies ist aber ausschließlich dem Umstand geschuldet, dass bei den wenigen (ca. alle vier Wochen durchgeführten) Fahrten zum und vom Betriebsstandort in Ort1 eine lange Strecke zurückgelegt werden musste, die zum weitaus überwiegenden Teil über deutsches Gebiet führte.

Vollkommen offen bleibt demgegenüber, wo die übrigen (nicht durch die Fahrten zum und vom Betriebsstandort in Ort1 abgedeckten) Fahrten mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zurückgelegt wurden. Daran vermögen auch die vom Bf. vorgelegten Belege nichts zu ändern. Das Fahrzeug mag zwar - soweit es bei den kurzfristigen Aufenthalten in Deutschland dort stationiert war - durchaus auch für andere Zwecke des deutschen Betriebes sowie für Privatfahrten dort zur Verfügung gestanden sein; allein: ein Fahrtenbuch (und damit ein Nachweis) darüber liegt nicht vor. Das Fahrzeug wurde darüber hinaus wesentlich auch im Inland verwendet. Diesbezüglich wird auf die Fahrten zwischen der Wohnung in Ort2 und dem Betrieb in Ort5 verwiesen. Diese 15,1 km lange Fahrtstrecke (einfach) wurde nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes regelmäßig mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug zurückgelegt, da sich das öffentliche Verkehrsmittel dafür aufgrund der wesentlich längeren Fahrzeit als nicht zweckdienlich erwies (vgl. Pkt. II.3. dieses Erkenntnisses). Auch Privatfahrten wurden mit dem Fahrzeug im Inland regelmäßig zurückgelegt, wenngleich darüber wiederum keinerlei Nachweise vorgelegt werden konnten. Diese Privatfahrten im Inland dürften nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aufgrund des inländischen Lebensmittelpunktes in einem nicht unwesentlichen Ausmaß angefallen sein. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass auf den Bf. (bzw. seine Ehegattin) im Inland kein weiteres Fahrzeug zugelassen war, das für private Zwecke hätte verwendet werden können.

4.5. Für das Bundesfinanzgericht ist letztlich entscheidend, dass der deutsche Betriebsort mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug im Streitzeitraum (bis zur Betriebsveräußerung am 31. Oktober 2016) lediglich einmal pro Monat („ca. alle vier Wochen“) aufgesucht wurde und dabei der Aufenthalt des Bf. dort jeweils lediglich ca. vier Tage umfasst hat (bzw. ca. drei bis sechs

Tage, soweit seine Ehegattin angereist ist). Der Bf. hat sich demnach mit diesem Fahrzeug zeitlich weitaus überwiegend im Inland aufgehalten (bei vier Tagen alle vier Wochen ergibt das einen **Auslandsanteil von nicht einmal 15 %**). Der regelmäßige Ort der Verwendung des Fahrzeuges hat sich somit unzweifelhaft im Inland befunden. So wurde der Mittelpunkt der Lebensinteressen vom Bf. bereits im Jahr 2010 nach Österreich verlegt, dort übt er als Meister (ebenfalls seit dem Jahr 2010) auch seine berufliche Tätigkeit aus. Der Betrieb in Ort1 blieb zwar zunächst noch bestehen, wurde aber im Oktober 2016 veräußert. Damit wären für das streitgegenständliche Fahrzeug mangels eines ausländischen Anknüpfungspunktes ohnehin spätestens zu diesem Zeitpunkt die NoVA und KfzSt vorzuschreiben gewesen. (Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang, dass der Bf. letztlich selbst am 22. Februar 2019 im Inland die Zulassung des streitgegenständlichen Fahrzeuges beantragt hat.)

Das streitgegenständliche Fahrzeug wurde auch weitaus überwiegend im Inland (an den inländischen Hauptwohnsitzen) garagiert. Die Wartungs- und Reparaturarbeiten wurden im Streitzeitraum - abgesehen von einem nachgewiesenen Reifenwechsel in Ort1 - ebenfalls im Inland vorgenommen. Dies sind weitere Hinweise dafür, dass das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung nur den inländischen Hauptwohnsitzen des Bf. zugeordnet werden kann. Dieses kann weder dem deutschen Betriebsstandort in Ort1 (wo lediglich im Hinterhof ein Stellplatz angemietet wurde) noch dem vermieteten Objekt in Ort4 (wo dem Bf. lediglich bei Bedarf ein Gästezimmer sowie Lagerflächen für Akten zugänglich waren) zugeordnet werden. Es wäre vermessen, die bloß vorübergehend und kurzfristig „*ca. alle vier Wochen*“ genutzten Stellplätze in Ort1 bzw. Ort4 als dauernden Standort des Fahrzeuges in Erwägung zu ziehen.

Der Bf. konnte als Verwender über das streitgegenständliche Fahrzeug frei verfügen. Dabei hat er über das Fahrzeug vom Inland aus verfügt, zumal er sich auch zeitlich weitaus überwiegend im Inland aufgehalten hat. Auch hinsichtlich der Fahrten zum deutschen Betriebsstandort kann davon ausgegangen werden, dass die Verfügung über das Fahrzeug vom Inland aus erfolgte, zumal die Entscheidung, den ausländischen Betriebsstandort anzufahren, im Inland getroffen wurde. Bei dieser Sachlage kann dem Umstand, dass das Fahrzeug im Hinblick auf die zurückgelegte Gesamtkilometerleistung bis zur Veräußerung des deutschen Betriebes überwiegend im Ausland zum Einsatz gelangt ist, nicht die vom Bf. gewünschte Bedeutung beigemessen werden. Davon abgesehen kann der Auslandsanteil der zurückgelegten Gesamtkilometerleistung mangels geeigneter Unterlagen (insbesondere eines Fahrtenbuchs) ohnehin nicht annähernd festgestellt werden.

4.6. Der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG, dass der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen Z und der Fahrgestellnummer 123 außerhalb Österreichs gelegen ist, ist dem Bf. somit nicht gelungen. Eine Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände lässt im Hinblick auf den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges keinen anderen Schluss zu.

5. Zeitpunkt der widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges:

Nach der (dargestellten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002, BGBl. I Nr. 132/2002, beginnt die darin normierte Monatsfrist bei vorübergehender Verbringung des Fahrzeuges ins Ausland mit der neuerlichen Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet neu zu laufen. Liegen somit regelmäßige, zumindest monatliche Ausbringungen des Fahrzeuges vor, kann (zumindest) bis zum Wirksamwerden der Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014 unabhängig vom Standort des Fahrzeuges und von der Person des Verwenders keine widerrechtliche Verwendung vorliegen. Eine den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG und des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG erfüllende widerrechtliche Verwendung liegt (bei Erfüllung aller weiteren Voraussetzungen) bis 23. April 2014 nur dann vor, wenn das Fahrzeug ab einer Einbringung ununterbrochen im Inland einen Monat verwendet wurde. Ab dem 24. April 2014 (Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014) unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr.

Das gegenständliche Neufahrzeug wurde am 21. Jänner 2014 (Datum der Erstzulassung) auf das deutsche Einzelunternehmen des Bf. zugelassen. Dem festgestellten Sachverhalt zufolge wurde dieses Fahrzeug noch im Jänner 2014 nach Österreich eingebracht, sodann wurde die Strecke zwischen dem inländischen Betriebsort (Wohnort) und dem deutschen Betriebsort „ca. alle vier Wochen“, somit durchschnittlich (zumindest) einmal pro Monat, zurückgelegt. Auch das Finanzamt F ist davon ausgegangen (vgl. die Beschwerdeentscheidung vom 23. Oktober 2018), dass der Bf. das Bundesgebiet mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug „*zumindest einmal im Monat*“ verlassen hat und (bis zur Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014) „*die Monatsfrist nach der Wiedereinbringung ins Inland neu zu laufen begonnen hat.*“

Im Einklang mit dem Finanzamt F geht das Bundesfinanzgericht somit davon aus, dass bis zum 23. April 2014 (Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014) eine ununterbrochene Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland über einen Monat nicht vorgelegen ist. Eine widerrechtliche Verwendung dieses Fahrzeuges iSd § 82 Abs. 8 KFG konnte frühestens im Mai 2014 eingetreten sein, nachdem vorübergehende Ausbringungen aus dem Bundesgebiet ab dem 24. April 2014 die Monatsfrist nicht mehr unterbrechen (vgl. auch UFS 10.6.2016, RV/5100789/2016).

6. Entstehen der Steuerschuld bei der NoVA und KfzSt:

Durch die widerrechtliche Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges iSd § 82 Abs. 8 KFG im Mai 2014 ist eine NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG bzw. eine KfzSt-Pflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG entstanden.

Das Entstehen der Steuerschuld ist vom Erfüllen des zur Steuerpflicht führenden Tatbestandes zu unterscheiden. Das Entstehen der Steuerschuld ist eine Rechtsfolge und setzt voraus, dass der die Rechtsfolge auslösende Tatbestand erfüllt ist. Erst wenn der Tatbestand erfüllt ist, tritt

die (allenfalls auf einen zurückliegenden Zeitpunkt bezogene) Rechtsfolge des Entstehens der Steuerschuld ein (vgl. VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0031; VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031).

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

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

Im Streitfall ist die Steuerschuld für die NoVA somit im April 2014 entstanden. Die Steuerschuld für die KfzSt ist ab Mai 2014 entstanden.

7. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 samt Verspätungszuschlag:

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. Oktober 2017 hat das Finanzamt F die Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 festgesetzt. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Oktober 2018 wurde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Normverbrauchsabgabe nunmehr für den Monat April 2014 festgesetzt wurde, wobei der Festsetzungsbetrag unverändert blieb.

Die NoVA entsteht rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in das Inland (vgl. VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031). Im Streitfall kann somit die Steuerschuld für die NoVA nicht im Jänner 2014 entstanden sein (vgl. § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG in der für den Kalendermonat Jänner 2014 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010). Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 ist gemäß § 279 BAO Folge zu geben, der angefochtene Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

Wurde die NoVA für einen Zeitraum vor dem April 2014 infolge „widerrechtlicher Verwendung“ festgesetzt, obwohl es hinsichtlich des strittigen Fahrzeuges regelmäßige monatliche Aus- und

Wiedereinbringungen gab, ist die NoVA-Festsetzung für den Kalendermonat Jänner 2014 ersatzlos aufzuheben und darf mangels Sachidentität durch das Bundesfinanzgericht nicht durch eine Festsetzung für einen Zeitraum ab April 2014 ersetzt werden (BFG 10.6.2016, RV/5100789/2016). Das Nichtvorliegen einer identen Sache bei NoVA-Festsetzungen im Fall einer geänderten Rechtslage und/oder eines neu zu beurteilenden Tatsachenkomplexes ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059; VwGH 6.9.2005, 2005/03/0065; VwGH 11.9.2014, 2013/16/0156; VwGH 29.1.2015, Ra 2014/16/0025). Aufgrund der ab dem 24. April 2014 geltenden neuen Rechtslage (Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014) und eines daher neu zu ermittelnden Tatsachenkomplexes liegt im Beschwerdefall keine Sachidentität vor.

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

Infolge ersatzloser Aufhebung des Bescheides betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 ist auch der Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe der Boden entzogen. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Jänner 2014 ist gemäß § 279 BAO Folge zu geben, der angefochtene Bescheid, mit dem gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag von 50,05 € festgesetzt wurde, ist ebenfalls ersatzlos aufzuheben.

8. Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014, Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016:

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. Oktober 2017 betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014 hat das Finanzamt F die Kraftfahrzeugsteuer für elf Monate (Februar bis Dezember des Jahres 2014) festgesetzt. Mit Beschwerde vor Entscheidung vom 23. Oktober 2018 wurde der Beschwerde gegen diesen Bescheid teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wurde auf Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2014 abgeändert, wobei die Kraftfahrzeugsteuer für acht Monate (Mai bis Dezember des Jahres 2014) festgesetzt wurde.

Wird die Kraftfahrzeugsteuer für mehrere Quartale eines Kalenderjahres in einem einheitlichen Abgabenbescheid festgesetzt, liegt ein zusammengefasster Bescheid iSd § 201 Abs. 4 BAO vor, der nur einheitlich beurteilt werden kann (vgl. *Schwaiger*, SWK 22/2010, S 695). Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Festsetzung nach § 201 BAO müssen daher in jedem der in einem Bescheid zusammengefassten Quartale vorliegen. Hat in einem der zusammengefassten Quartale (etwa wegen nicht gegebener widerrechtlicher Verwendung) keine Steuerpflicht bestanden, besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und somit bei Unterlassung der

Selbstberechnung auch keine Berechtigung zur Festsetzung für das Finanzamt. Der einheitlich zu beurteilende Bescheid (die Sache) über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer ist in einem solchen Fall insgesamt als rechtswidrig aufzuheben (vgl. BFG 10.6.2016, RV/5100789/2016, mwN; BFG 26.9.2016, RV/1100058/2015; BFG 12.4.2017, RV/4100636/2016; in diesem Sinne wohl auch VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Dem Finanzamt bleibt es jedoch - unter Einhaltung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen - unbenommen, einen neuen Kraftfahrzeugsteuerbescheid für jenen Zeitraum bzw. jene Zeiträume zu erlassen, in denen die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, zumal insoweit keine entschiedene Sache (res iudicata) vorliegt (vgl. BFG 7.2.2017, RV/1100559/2014).

Bezogen auf den vorliegenden Beschwerdefall ist die Steuerschuld für die KfzSt ab Mai 2014 entstanden. Der einheitlich zu beurteilende angefochtene Bescheid (die Sache) betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014, der demnach auch das 1. Quartal umfasst, in dem keine widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vorgelegen ist, ist zur Gänze als rechtswidrig aufzuheben. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014 ist gemäß § 279 BAO insoweit Folge zu geben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2015 und Jänner bis Dezember 2016 ist infolge anhaltender widerrechtlicher Verwendung des Fahrzeuges in diesen Jahren als unbegründet abzuweisen.

9. Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994):

9.1. Gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 innergemeinschaftlicher Erwerb.

Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 definiert den Begriff des Fahrzeugs. Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 regelt, unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug als neu gilt.

Gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Ebenso bestimmt Artikel 28b Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG), dass als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen der Ort gilt, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden (vgl. nunmehr Artikel 40 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem).

9.2. Der EuGH hat mit Urteil vom 18. November 2010, X, C-84/09, darüber entschieden, ob die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb von der Einhaltung einer bestimmten Frist (Beförderung des Gegenstandes vom Liefermitgliedstaat nach dem Bestimmungsmitgliedstaat) abhängt und auf welchen Zeitpunkt dabei für die Beurteilung abzustellen ist, ob ein Fahrzeug als „neu“ zu beurteilen sei (vgl. die Rn 22, 24, 40 bis 50 des angeführten Urteils).

Der Steuertatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen soll es ermöglichen, die Umsatzsteuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in welchem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (EuGH 18.11.2010, X, C-84/09, Rn 22). Bei neuen Fahrzeugen will der Unionsgesetzgeber insbesondere im Hinblick auf deren leichte Transportierbarkeit (und auf deren Wert) auch den Erwerb durch Privatpersonen besteuert wissen (Rn 24 des angeführten Urteils). Die Beurteilung, in welchem Mitgliedstaat der Endverbrauch eines Fahrzeugs (und damit der innergemeinschaftliche Erwerb) stattfinden, hat auf einer umfassenden Abwägung aller objektiven tatsächlichen Umstände zu beruhen. Zu diesen im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigenden Umständen gehören ua. der Ort der gewöhnlichen Verwendung des Gegenstandes, seine Registrierung, der Wohnort des Erwerbers sowie das Bestehen oder Fehlen von Verbindungen des Erwerbers zu einzelnen Mitgliedstaaten (Rn 44 f des angeführten Urteils).

Es ist anhand objektiver Umstände im Zeitpunkt der Lieferung festzustellen, in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung eines Fahrzeugs stattfinden wird. Zu diesen objektiven Umständen gehören insbesondere Wohnsitze des Erwerbers im Zeitpunkt des Erwerbes des Fahrzeuges und die (persönlichen) Verbindungen des Erwerbers zu den in Frage kommenden Mitgliedstaaten (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Auch die tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges kann als Indiz für die beim Erwerb vorgelegene Verwendungsabsicht herangezogen werden (vgl. dazu auch die das Urteil des EuGH vom 18. November 2010, X, C-84/09, zitierenden Erkenntnisse des VwGH vom 26. Jänner 2012, 2009/15/0177, sowie VwGH vom 22. Oktober 2015, 2013/15/0277).

9.3. Fahrzeuge sind gemäß Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 „neu“, wenn bei motorbetriebenen Landfahrzeugen iSd Art. 1 Abs. 8 Z 1 UStG 1994 die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt oder das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat. Die Betriebsdauer und die Betriebsleistung sind gemäß Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 im Zeitpunkt des Erwerbs zu prüfen. Fahr- und Betriebsleistungen, die zwischen dem Übergang der Verfügungsmacht an den Abnehmer und der Verwendung im Bestimmungsmitgliedstaat liegen, bleiben daher unberücksichtigt (EuGH 18.11.2010, X, C-84/09, Rn 53). Kilometer, Betriebsstunden und Zeitablauf bis zum Zielort im Bestimmungsmitgliedstaat werden daher nicht berücksichtigt (vgl. auch *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG, 3. Aufl. (2021), Art. 1, V. Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge, Rz 143, mwN).

Der Bf. hat das streitgegenständliche Fahrzeug im Jänner 2014 erworben, es wurde am 21. Jänner 2014 zum Verkehr zugelassen. Dabei handelte es sich lt. ZEVIS-Abfrage um die „*erstmalige Zulassung eines fabrikneuen Fahrzeugs (Neuzulassung)*“. Das Fahrzeug wurde vom Bf. noch im Jänner 2014 nach Österreich eingebracht. Es lag im Zeitpunkt des Erwerbes - vom Bf. auch nicht bestritten - ein Neufahrzeug gemäß Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 vor.

9.4. Zum Zeitpunkt des Erwerbs des streitgegenständlichen Fahrzeuges hatten der Bf. und seine Ehegattin den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen im Inland, wobei dieser vom Bf. bereits annähernd vier Jahre zuvor nach Österreich verlegt wurde und sich auch heute noch dort befindet. Am vermieteten Objekt in Ort4 standen dem Bf. demgegenüber lediglich bei Bedarf ein Gästezimmer sowie Lagerflächen für Akten zu Verfügung. Auch die berufliche Tätigkeit des Bf. als Meister wurde (ebenfalls bereits Anfang 2010) nach Österreich verlagert und konzentrierte sich zum Zeitpunkt des Erwerbs des Fahrzeuges schwerpunktmäßig bereits auf das Inland; die berufliche Tätigkeit wird nach wie vor (nunmehr ausschließlich) im Inland ausgeübt. Der deutsche Betrieb blieb nach dem Erwerb des Fahrzeuges zwar zunächst noch bestehen, wurde aber im Oktober 2016 veräußert. Es war demnach nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zum Zeitpunkt des Fahrzeugerwerbs - über kurz oder lang - bereits absehbar, dass der Bf. das Fahrzeug für berufliche Fahrten nach Deutschland nicht mehr benötigen werde.

Für das Bundesfinanzgericht ist in diesem Zusammenhang auch wesentlich, dass der deutsche Betriebsstandort nach dem Erwerb des Fahrzeuges (bis zur Betriebsveräußerung) lediglich einmal pro Monat („*ca. alle vier Wochen*“) aufgesucht wurde und die Aufenthalte des Bf. dort jeweils lediglich ca. vier Tage umfasst haben. Das Fahrzeug wurde demnach zeitlich weitaus überwiegend im Inland verwendet, wobei nicht nur die Fahrten zwischen den inländischen Wohnsitzen und dem inländischen Betriebsstandort, sondern auch Privatfahrten regelmäßig mit dem gegenständlichen Fahrzeug im Inland zurückgelegt wurden; dem Bf. (bzw. seiner Ehegattin) standen im Inland keine weiteren, auf sie zugelassenen Fahrzeuge zur Verfügung. Der Ort der gewöhnlichen Verwendung des Fahrzeuges lag stets im Inland. Im Rahmen der Beweiswürdigung ist auch zu berücksichtigen, dass der Bf. letztlich sogar selbst die Zulassung des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland beantragt hat. Auf die Ausführungen in Pkt. V.2.2. und Pkt. V.4.4. dieses Erkenntnisses wird zur Einstufung des Fahrzeugerwerbs als innergemeinschaftlicher Erwerb weitergehend verwiesen.

Im Zeitpunkt der Lieferung des streitgegenständlichen Fahrzeuges stand somit nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes eindeutig fest, dass die endgültige und dauerhafte Verwendung dieses Fahrzeuges in Österreich stattfinden wird. Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Fahrzeuges vor, der iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 steuerlich zu erfassen ist. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) ist als unbegründet abzuweisen.

10. Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge:

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge wurde gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag von 226,83 € (5 % der Bemessungsgrundlage) wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung der Erklärung betreffend die Fahrzeugeinzelbesteuerung 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).

Gemäß Art. 21 Abs. 2 UStG 1994 hat in den Fällen der Fahrzeugeinzelbesteuerung (Art. 20 Abs. 2 UStG 1994) der Erwerber spätestens bis zum Ablauf eines Monats, nach dem die Steuer Schuld entstanden ist (Fälligkeitstag), eine Steuererklärung auf amtlichem Vordruck abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat (Steueranmeldung). Im Streitfall hat der Bf. keine entsprechende Steueranmeldung 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. (seit dem 23. Februar 2010) 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 im Zeitpunkt der Lieferung des streitgegenständlichen Fahrzeuges weiters davon ausgehen müssen, dass die endgültige und dauerhafte Verwendung dieses Fahrzeuges in Österreich stattfinden wird; damit war aber ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Fahrzeuges iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 steuerlich zu erfassen. In diesem Zusammenhang war es dem Bf. zuzumuten, sich über die steuerlichen Pflichten bei der Überführung und Verwendung eines Fahrzeuges im Inland - insbesondere auch unter dem Aspekt der Fahrzeugeinzelbesteuerung iSd Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 - zu erkundigen. Die Nichtabgabe der Steueranmeldung im Hinblick auf die Fahrzeugeinzelbesteuerung bzw. die Nichtentrichtung der Abgabe ist damit nach § 135 BAO nicht entschuldbar.

Das Finanzamt F hat daher in Ausübung des ihm zustehenden Ermessens dem Bf. zu Recht einen Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge vorgeschrieben und diesen ohnehin nur mit 5 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Der Prozentsatz des Zuschlages ist vom Bf. nicht bekämpft worden. Unter Bedachtnahme darauf, dass die Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge nicht zeitgerecht entrichtet wurde, wird die Verhängung des Verspätungszuschlages als sachgerecht erachtet. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge ist als unbegründet abzuweisen.

VI. 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. Bei Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG nicht im Bundesgebiet hat, stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Sachverhaltsumständen des konkreten Falles ab. Der Beschwerdefall betraf einerseits auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind, andererseits ergaben sich die Rechtsfolgen aus der im vorliegenden Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 12. Juli 2021