

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, vertreten durch Stb, Stb_Adr, über die Beschwerde vom 31. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte (nunmehr FA Österreich) vom 29. Juni 2017 betreffend Normverbrauchsabgabe 04/2015 und Kraftfahrzeugsteuer 04-12/2015, 01-12/2016 und 01-03/2017, Steuernummer Bf_StNr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

1. Mit Bescheiden vom 29. Juni 2017 setzte das Finanzamt Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2015 sowie Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 04-12/2015, 01-12/2016 und 01-03/2017 betreffend das Fahrzeug der Marke Kz_x, Fahrgestellnummer y, fest. Begründend wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer (Bf) sei seit 06.10.2010 bis laufend mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und verwende seit April 2015 ein KFZ der Marke Kz_x mit dem ausländischen Kennzeichen (D) z in Österreich sowie Deutschland.

Das Kfz sei auf die Firma A GmbH, in welcher der Bf als Geschäftsführer agiere, zugelassen.

Aufgrund der Familie (Ehegattin und zwei Kinder) befinde sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf in Österreich. Es komme daher die Standortvermutung zur Anwendung, weshalb das gegenständliche Kfz in Österreich zuzulassen gewesen sei. Die Abgabenschuld für das Kfz sei infolge widerrechtlicher Verwendung entstanden.

Eine Widerlegung der Standortvermutung sei dem Bf nach Ansicht des Finanzamtes nicht gelungen.

2. Die Beschwerde vom 28. Juli 2017 wird damit begründet, dass das gegenständliche Fahrzeug Kz_x mit dem Kennzeichen (D) z seinen dauernden Standort nicht im Inland habe und auch zu keinem Zeitpunkt gehabt habe. Der Gegenbeweis zur Standortvermutung sei vom Bf erbracht worden. Wegen desselben Vorfalls sei bei der Bezirkshauptmannschaft Reutte ein Verfahren nach § 82 Abs. 2 (Anm.: Gemeint wohl: Abs. 8 – vgl. Anzeige der PI Reutte vom 13.02.2017) 2. Satz KFG geführt, aber eingestellt worden. Es bestehe Bindungswirkung, und seien die angefochtenen Bescheide bereits aus diesem Grund aufzuheben.

Sämtliche Unterlagen aus dem Verwaltungsstrafverfahren seien auch dem Finanzamt vorgelegt worden. Eine Auseinandersetzung mit den vorgelegten Unterlagen habe jedoch nicht stattgefunden, sondern lediglich pauschal unterstellt worden, der Gegenbeweis sei nicht geglückt.

Der Bf sei Geschäftsführer und Alleingesellschafter der A GmbH mit Sitz in S. Er sei weiters Geschäftsführer und Gesellschafter der B KG mit Sitz in H, LK, sowie Eigentümer der C GmbH, ebenfalls mit Sitz in H. Darüberhinaus sei der Bf Eigentümer von zwei Restaurants in T und D. Auch diese Standorte werden vom Bf mit dem gegenständlichen Fahrzeug angefahren.

Das Fahrzeug Kz_x (Leasingfahrzeug) sei auf die A GmbH zugelassen und werde – abgesehen von Fahrten nach Ortsteil (Anm.: Gemeinde P, HWS des Bf) – ausschließlich in Deutschland gefahren. Es werde auch ausschließlich in Deutschland betankt und gewartet, was aus der der Beschwerde beigelegten Reparaturhistorie sowie den Tankbelegen ersichtlich sei.

Es handle sich um ein betriebliches Fahrzeug; die betrieblichen Fahrzeugkosten seien als Betriebsaufwand im deutschen Unternehmen verbucht.

Nach der Rechtsprechung sei bei einer konkreten betrieblichen Verwendung in Deutschland von über 80 %, wie sie im gegenständlichen Fall vorliege, nicht von einem dauernden Standort in Österreich auszugehen.

Der Bf habe auch eine sog. Wirtwohnung am Unternehmensstandort in S bzw. nunmehr G, wo er bei Bedarf bzw. auch seine Familie nächtige.

§ 82 Abs. 8 KFG normiere für den Fall des inländischen Hauptwohnsitzes die Möglichkeit des Gegenbeweises. Dazu seien Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges notwendig. Derartige Feststellungen habe das Finanzamt jedoch nicht getroffen. Vorgelegte Urkunden und Beweismittel seien nicht berücksichtigt worden. Sämtliche angefochtenen Bescheide seien mangelhaft und rechtswidrig.

Der konkrete dauernde Standort des Kfz bestehe am ausländischen Betriebsstandort, wenn der geschäftsführende Gesellschafter vom ausländischen Betriebsstandort aus zu mehr als 80 % betrieblich veranlasst im Ausland fahre.

Der Beschwerde beigelegt war eine Meldebestätigung der Gemeinde G (Tag des Einzuges: 13.04.2017) sowie eine Meldebestätigung der Stadt S (Tag des Einzuges: 15.12.2011). Weiters beigelegt waren aus dem Terminkalender erstellte Excelaufstellungen über Fahrten des Bf im März 2017, Tankbelege, ein Handelsregistorauszug betr. die A GmbH, eine Reparaturhistorie, der Leasingantrag und der Zulassungsschein betreffend das beschwerdegegenständliche Fahrzeug.

3. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 29. Dezember 2017 wird zunächst wiederum auf den österreichischen Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt des Bf verwiesen, welche die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG auslösen würden. Der Gegenbeweis sei dem Bf nach Ansicht des Finanzamtes nicht gelungen. Es sei dem Bf obliegen, die gesetzliche Standortvermutung durch den zweifelsfreien Nachweis der überwiegenden (betrieblichen) Verwendung im Ausland zu widerlegen. Dabei treffe ihn als Verwender auf Grund des behaupteten Auslandsbezuges und der weitaus größeren Nähe zu den möglichen Nachweisen bezüglich der Verwendung des Fahrzeuges eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht. Eine bloße Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung im Ausland sei nicht ausreichend.

Eine Abfrage im Kfz-Zentralregister am 20.02.2017 habe ergeben, dass weder der Bf noch seine Gattin über ein Kfz mit inländischer Zulassung verfügten, somit dienten die in der Anzeige (Anm.: der Landespolizeidirektion an die BH Reutte) genannten Fahrzeuge x, f und v, allesamt mit deutschen Kennzeichen, dem Bf und seiner Gattin als einzige Beförderungsmittel. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der Bf und seine Gattin samt zwei Kleinkindern kein Fahrzeug im Inland benötigen würden bzw. über keines ständig verfügen könnten.

Die vorgelegten Tankbelege beträfen Ausgaben ab Dezember 2016 bis März 2017, die Festsetzung der NoVA und der Kraftfahrzeugsteuer jedoch die Zeiträume ab April 2015. Es lasse sich ihnen auch nicht entnehmen, welches Fahrzeug tatsächlich betankt worden sei.

Den aufgrund des Terminkalenders des Bf angefertigten Aufstellungen über Fahrten des Bf, wonach 85 % der Fahrten im März 2017 betrieblich bedingt gewesen seien, komme keine Beweiskraft zu, da ein Abgleich mit der vorgelegten Reparaturhistorie mangels Angabe von Kilometerständen nicht möglich sei.

Der deutschen Meldeadresse des Bf und seiner Familie komme lediglich Indizwirkung zu.

4. Es wurden in weiterer Folge zwei Vorlageanträge eingebracht:

Der erste vom 12. Jänner 2018 wurde vom steuerlichen Vertreter eingebracht. Darin wurde der beschwerdegegenständliche Sachverhalt mit jenem verglichen, welcher Gegenstand der Erörterung beim Salzburger Steuerdialog 2014 war. Weiters wurde auf die Ausführungen der Steuerberaterin Mag. L. anlässlich des ÖGWT-Seminars in I am 23. November 2017 verwiesen, welche zu dem Schluss gelangt seien, dass, wenn der Kfz-Verwender (der Unternehmer, Geschäftsführer) die Verfügungsmacht über das Kfz habe, aber die Kfz-Kosten nicht selbst trage, die Standortvermutung für das Kfz im Ausland liege.

Unter Einrechnung der Fahrten vom Wohnort in P / Ortsteil zu den Betriebsstandorten in Deutschland, welche als betriebliche Fahrten zu qualifizieren seien, liege der Inlandsanteil der absolvierten Fahrten unter 10 %.

Aufgrund der Unbegrenztheit der Beweismittel ergebe sich schon aus den Erfahrungen des täglichen Lebens und der beruflichen Beanspruchung des Bf, dass der Standort des nämlichen Fahrzeuges nur in Deutschland sein könne.

Zusammenfassend sei zu sagen, dass das Fahrzeug unzweifelhaft den deutschen Betrieben des Bf standortmäßig zuzuordnen sei. Der Bf sei über das Fahrzeug ausschließlich verfügbungsberechtigt. Alle Ausgaben für das Fahrzeug seien fast ausschließlich in Deutschland getätigt und die Fahrten überwiegend – zu mehr als 90 % - in Deutschland durchgeführt worden.

Der zweite Vorlageantrag, stammend vom Rechtsanwalt des Bf, welcher auch die Beschwerde verfasst hatte, enthielt kein weiteres Vorbringen.

5. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 20. September 2021 zurückgezogen.

II. Sachverhalt

1.1. Der Bf ist ebenso wie seine Ehefrau seit 6. Oktober 2010, die beiden Kinder (Zwillinge) seit der Geburt am 01.01.2015 mit Hauptwohnsitz in Bf_Adr, gemeldet (vgl. ZMR-Abfragen, BFG-Akt S. 46ff).

Darüber hinaus besteht seit 2011 eine polizeiliche Meldung des Bf und seiner Frau an der Adresse Adr_D1 bzw. ab 13. April 2017 betr. die gesamte Familie in Adr_D2. Bei der Wohnung an der Adresse Adr_D1 handelte es sich um eine sog. „Wirtewohnung“, welche dem Bf bzw. der A GmbH im Rahmen des Pachtvertrages mit der E GmbH am Betriebsstandort des Pachtobjektes E_Haus zur Verfügung gestellt wurde. (vgl. Meldebestätigungen, BFG-Akt S. 24f; Beschwerde v. 28.07.2017, BFG-Akt S. 22; Pachtvertrag v. 09.05.2007, BFG-Akt S. 66ff)

1.2. Der Bf ist, ebenso wie seine Frau und die beiden Kinder, deutscher Staatsbürger. Die Familien des Bf und seiner Frau leben in Deutschland. (vgl. ZMR-Abfragen, BFG-Akt S. 46ff; Vorlageantrag v. 12.01.2018, BFG-Akt S. 40; Niederschrift FinPol v. 11.04.2017, BFG-Akt S. 77 R)

2.1. Der Sitz der dem Bf zuzurechnenden A GmbH befand sich im Beschwerdezeitraum in S bzw. G. Der Bf ist Geschäftsführer und Alleingesellschafter dieser GmbH mit dem Geschäftszweck Gastronomie. Im Oktober 2017 wurde der Sitz der GmbH nach H im LK verlegt. (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 07.09.2021, BFG-Akt S. 143; Abfrage Registerportal, BFG-Akt S. 98)

Seit Juni 2017 umfasst der Betrieb der A GmbH neben mehreren Betrieben in S und G auch Restaurants in T und D. Bereits vor Übernahme dieser Betriebsstandorte reiste der Bf ab Ende 2016 mehrmals nach T bzw. D, wobei diese Reisen überwiegend von S aus, mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug oder per Flugzeug, angetreten wurden. (vgl. Beschwerde v. 28.07.2017, BFG-Akt S. 21 R; Niederschrift der FinPol v. 11.04.2017, BFG-Akt S. 77; Vorhaltsbeantwortungen v. 05.08.2021, BFG-Akt S. 103, und v. 07.09.2021, BFG-Akt S. 146)

Im Beschwerdezeitraum war der Bf außerdem Gesellschafter und Geschäftsführer der B KG, über welche das B_Hotel betrieben wird, sowie Alleingesellschafter der C GmbH, beide mit Sitz in H im LK. (vgl. Beschwerde v. 28.07.2017, BFG-Akt S. 21 R; Stellungnahme ggü. FinPol v. 03.03.2017, BFG-Akt S. 58 R;

2.2. In Österreich ging der Bf im Beschwerdezeitraum keiner Erwerbstätigkeit nach (vgl. Stellungnahme ggü. FinPol v. 03.03.2017, BFG-Akt S. 59).

2.3. Die Entfernung zwischen P und S beträgt ca. 125 km; die Kilometerleistung des beschwerdegegenständlichen x betrug von der Zulassung im März 2015 bis Ende Jänner 2017 44.352 km (vgl. Reparaturhistorie, BFG-Akt S. 32ff).

3.1. Das beschwerdegegenständliche Fahrzeug Kz_x wurde am 27. März 2015 auf die A GmbH, mit dem amtlichen Kennzeichen (D) z zum Verkehr zugelassen. Es handelt sich um ein Leasingfahrzeug. (vgl. Zulassungsbescheinigung v. 27.03.2015 sowie Leasingvertrag v. 19.12.2014, BFG-Akt S. 63ff)

3.2. Das Fahrzeug wurde ausschließlich vom Bf genutzt. Es stand dem Bf auf Grundlage des zwischen ihm und der A GmbH geschlossenen Anstellungsvertrages uneingeschränkt auch für Privatfahrten zur Verfügung. (vgl. Niederschrift FinPol v. 11.04.2017, BFG-Akt S. 77 R; Auszug Anstellungsvertrag, BFG-Akt S. 80)

Die Nutzung erfolgte im Beschwerdezeitraum für betriebliche Fahrten iZm allen Betriebsstandorten der A GmbH sowie für Fahrten zwischen seinem Wohnsitz und S bzw. G. Im Beschwerdezeitraum ist der Bf durchschnittlich alle 3 Tage an seinen Wohnsitz zurückgekehrt. (vgl. Beschwerde v. 28.07.2017, BFG-Akt S. 21ff; Vorlageantrag v. 12.01.2018, BFG-Akt S. 40 R;

Niederschrift FinPol v. 11.04.2017, BFG-Akt S. 77; Vorhaltsbeantwortung v. 07.09.2021, BFG-Akt S. 144)

Nur selten nutzte der Bf das Fahrzeug auch für Fahrten ausschließlich zwischen dem Wohnsitz und H, dem Sitz der B KG. Fahrten zu diesem Betriebsstandort fanden hauptsächlich auf dem Weg von S nach P statt. (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 07.09.2021, BFG-Akt S. 146)

3.3. Sämtliche Kosten betreffend das Fahrzeug wurden von der A GmbH getragen. Die Kosten für Fahrten betreffend die Betriebe des Bf im LK, in T und D wurden über Verrechnungskonten weiterverrechnet. (vgl. Beschwerde v. 28.07.2017, BFG-Akt S. 21 R; Niederschrift der FinPol v. 11.04.2017, BFG-Akt S. 77 R; Vorhaltsbeantwortung v. 05.08.2021 samt Beilagen, BFG-Akt S. 102 sowie 106ff)

Eine Sachbezugsbesteuerung für die Privatnutzung des Fahrzeuges fand über die in Deutschland übliche „1 % Regelung“ über die Lohnverrechnung statt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 05.08.2021, BFG-Akt S. 103 sowie Gehaltsabrechnung, BFG-Akt S. 105)

3.4. Der dauernde Standort des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges befand sich im Beschwerdezeitraum am Betriebsstandort der A GmbH.

4. Der f mit dem amtlichen Kennzeichen (D) Kz_f, Bj. 2011, sowie der v mit dem amtlichen Kennzeichen (D) Kz_v, Bj. 2002, waren im Beschwerdezeitraum auf die B KG zugelassen.

Beide Fahrzeuge wurden als Betriebsfahrzeuge von mehreren Mitarbeitern des B_Hotel sowie von der Gattin des Bf für betriebliche Erledigungen genutzt.

Der Bf und seine Gattin fuhren während der Bauphase des B_Hotel im Zeitraum von Mitte 2015 bis Ende 2016 außerdem dann mit diesen beiden Fahrzeugen zum Wohnsitz in P, wenn am nächsten Tag bereits morgens Besorgungsfahrten für das Hotel zu machen waren.

Die Gattin des Bf ist seit 2008 Geschäftsführerin der C GmbH mit Sitz ursprünglich in S, aktuell in H, und war bzw. ist außerdem im Betrieb B_Hotel tätig IZm Frau Nn_Bf für die private Nutzung zur Verfügung stehende Fahrzeuge fand jeweils eine Sachbezugsbesteuerung nach der 1-%-Regelung statt. (vgl. Niederschrift FinPol v. 11.04.2017, BFG-Akt S. 77; Vorhaltsbeantwortungen v. 05.08.2021 und v. 07.09.2021, BFG-Akt S. 102 u. 145)

5. Der Bf wurde am 13. Februar 2017 wegen Übertretung des § 82 Abs. 8 2. Satz KFG 1967 bei der Bezirkshauptmannschaft Reutte angezeigt. Dieses Verfahren wurde am 24. Mai 2017 gem. § 45 VStG 1991 eingestellt.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt bzw. den in Klammer angeführten Beweismitteln.

1. Die betriebliche Verwendung des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges im Ausland wird vom Finanzamt nicht bestritten, jedoch könne eine weitaus betriebliche Verwendung, wie von der Rechtsprechung gefordert, unter Berücksichtigung aller Umstände nicht angenommen werden. Der Gegenbeweis sei nicht geglückt. Eine bloße Glaubhaftmachung sei aufgrund des Gesetzeswortlautes nicht ausreichend.

Wie genau bzw. durch welche Beweismittel die Nachweisführung in Ermangelung eines Fahrtenbuches erfolgen hätte sollen, wurde weder in der Beschwerdeentscheidung noch im Vorlagebericht dargetan. Eine Nachweisführung über eine lückenlose Aufstellung aller gefahrenen Kilometer, beispielsweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, wie sie vom Finanzamt im Ergebnis gefordert wurde, ist in dieser Form weder dem NoVAG 1991 noch dem KFG 1967 zu entnehmen.

Zu Recht wird im Vorlageantrag auf die Unbegrenztheit der Beweismittel gem. § 166 BAO verwiesen. Somit stellt auch das Parteivorbringen bzw. die – im Beschwerdefall schriftlich in Form von Vorhaltsbeantwortungen erfolgte - Aussage des Bf ein Beweismittel dar (VwGH 27.06.1994, 94/16/0022).

2.1. Anlässlich seiner Einvernahme durch die Finanzpolizei am 11. April 2017 gab der Bf an, der x werde von ihm für Fahrten vom Wohnsitz in Ortsteil (Ortsteil von P – Anm.) nach S sowie für betriebliche Fahrten, das sind Fahrten zwischen den einzelnen Betrieben sowie zu geschäftlichen Terminen und Meetings, verwendet. Branchenbedingt sei es ihm nicht möglich, täglich zum Wohnsitz in Ortsteil zu fahren, obwohl er versuche, soviel Zeit wie möglich mit der Familie zu verbringen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2021 führte der Bf aus, dass er während des Beschwerdezeitraums zwischen 5 und 10 gastronomische Betriebe und Firmen in Deutschland, hauptsächlich im Raum S, später dann hauptsächlich im Raum T und D, gehabt habe. Die meisten der S Betriebe seien 365 Tage im Jahr mindestens 16 Stunden täglich geöffnet. Anlässlich des Oktoberfestes, vor Weihnachten uä sei er viele Tage am Stück in S gewesen, in ruhigeren Zeiten sei er häufiger abends nach P gefahren.

Auch wenn der Bf immer wieder einräumt, über keine Aufzeichnungen in Form eines Fahrtenbuches zu verfügen, und insgesamt keine taggenauen Angaben über seine Aufenthalte im Beschwerdezeitraum machen kann, weil er auch über keine Terminkalender oä mehr verfüge, ist sein Vorbringen, wonach er sich im Beschwerdezeitraum überwiegend in Deutschland aufgehalten und Fahrten mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug

(weitaus) überwiegend betrieblicher Natur waren und in Deutschland stattgefunden haben, schlüssig.

Als Anhaltspunkt dafür seien insbesondere die – vom Finanzamt nicht infrage gestellten – Kilometerstände lt. Reparaturhistorie angeführt:

Die durchschnittliche Kilometerleistung pro Jahr betrug lt. Reparaturhistorie 20.000 – 23.000 km. Die einfache Fahrtstrecke von P nach S beträgt ca. 125 km. Sogar wenn man eine ausschließliche Nutzung des x für Fahrten zwischen P und S annähme, würde sich aufgrund dieser Kilometerleistung nur eine Heimfahrt alle etwa 2-3 Tage ergeben.

Der umgekehrte Fall, nämlich eine Fahrt nach S nur etwa 2-3 Mal pro Woche, entspricht aufgrund der Art der Tätigkeit der Bf bzw. der von ihm geführten Betriebe, nicht der Lebenserfahrung.

Dafür, dass der Tätigkeitsschwerpunkt im Beschwerdezeitraum nicht in S bzw. G, sondern im LK gelegen wäre, wodurch sich die relativ geringe Kilometerleistung ebenfalls erklären ließe, ergeben sich aus dem gesamten Akteninhalt keine Anhaltspunkte. Derartiges ist weder aufgrund des Vorbringens des Bf noch aufgrund der sonstigen vorgelegten Unterlagen (Meldebestätigung Gde. G, Tankbelege, Excelaufstellung Fahrten im März 2017) anzunehmen und wurde im Übrigen auch seitens der Abgabenbehörde nicht angenommen.

Aus welchen Gründen konkret unter den vom Bf geschilderten und sich außerdem aufgrund der vorgelegten Belege ergebenden Umständen eine (weitaus) überwiegende betriebliche Verwendung des Fahrzeuges, nämlich vom Betriebsstandort in S aus, für den Beschwerdezeitraum als nicht erwiesen angenommen werden kann, wurde seitens des Finanzamtes nicht dargelegt.

2.2. Anhaltspunkte für private Fahrten in einem Umfang, der Zweifel an der überwiegenden betrieblichen Nutzung aufkommen ließe, ergeben sich weder aufgrund der vom Finanzamt, noch der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen.

3. Ungeachtet dessen, dass es sich bei den Fahrzeugen f und v um sog. „Poolfahrzeuge“ der B KG handelte, die vor allem von Mitarbeitern des B_Hotel genutzt wurden, erfolgte auch eine private Nutzung durch den Bf und seine Ehegattin. Dies wurde nicht nur bereits gegenüber der Polizei und der Finanzpolizei zugegeben, sondern auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2021 bestätigt. Dort wurde angegeben, dass Frau Nn_Bf im Beschwerdezeitraum ua den f und den v betrieblich genutzt und einen v, später einen x_2, im Rahmen der 1 %-Regelung versteuert habe. Dass der Bf und seine Frau unter den gegebenen Umständen nicht noch zusätzlich ein oder sogar zwei private Fahrzeuge angeschafft und in Österreich zum Verkehr zugelassen haben, erscheint nachvollziehbar.

IV. Rechtslage und Erwägungen

1. Gemäß § 1 Z. 3 lit. a NoVAG 1991 idF StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2015, unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe.

Als erstmalige Zulassung gilt gem. lit. b leg. cit. auch Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (...).

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG 1992 Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

2. Ob eine widerrechtliche Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Inland vorliegt, ist anhand der kraftfahrrechtlichen Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG 1967) zu beurteilen, wobei diese Beurteilung primär den für die Vollziehung des KFG 1967 zuständigen Behörden obliegt. Im Abgabenverfahren handelt es sich um eine Vorfrage iSd § 116 BAO. Liegt eine Entscheidung durch die zuständige Verwaltungsbehörde hinsichtlich des Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung vor, so besteht im Abgabenverfahren ua dann keine Bindungswirkung, wenn das verwaltungsbehördliche Verfahren, wie im Beschwerdefall (siehe oben Pt. II.5. dieses Erkenntnisses), eingestellt wurde (*Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz [2017] § 1 Rz 75 u. 79 mwN). Es liegt daher entgegen dem Beschwerdevorbringen keine Bindungswirkung dahingehend vor, dass im Abgabenverfahren eine widerrechtliche Verwendung von vornherein auszuschließen war.

Kraftfahrzeuge dürfen gem. § 36 KFG 1967 unbeschadet der Bestimmungen (ua) des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen (...) neben weiteren Bedingungen nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind.

Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem. § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Gemäß § 40 Abs. 1 KFG 1967 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

3.1. Der Begriff des „Verwendens“ in § 82 Abs. 8 KFG beinhaltet zwei rechtliche Aspekte: Zum einen muss ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen physisch im Inland verwendet werden. Zum anderen muss die Verwendung einer bestimmten Person zugerechnet werden, da nur dadurch im nächsten Schritt geprüft werden kann, ob diese Sitz oder Hauptwohnsitz im Inland hat (*Haller*, NoVAG², § 1 Tz 87).

Dass der x im Inland verwendet wird, ist unbestritten.

3.2. Liegt – rein physisch – eine Verwendung des Kraftfahrzeuges im Inland vor, so muss diese „Verwendung“ einer (oder mehreren) bestimmten Person(-en), dem sog „Verwender“, zugerechnet werden. Dies ist erforderlich, da nur dadurch im nächsten Schritt geprüft werden kann, ob der Verwender Sitz bzw Hauptwohnsitz im Inland hat und somit überhaupt ein Anwendungsfall des § 82 Abs 8 KFG vorliegt. (Haller, NoVAG², § 1 Tz 89).

Welcher Person die Verwendung eines Kraftfahrzeuges zuzurechnen ist, wird in § 82 Abs 8 KFG nicht geregelt. Nach der Rechtsprechung ist auf den Halter iSd § 5 EKHG als Verwender eines Kfz abzustellen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Halter ist nach der Rechtsprechung des OGH jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Ein Betrieb auf eigene Rechnung des Halters liegt vor, wenn dieser den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht und die Kosten dafür trägt. Der Nutzen kann in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Bei der Kostentragung ist vor allem auf Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Freie Verfügung über das Fahrzeug ist dann gegeben, wenn über das „Wie, wann und wo“ der Verwendung entschieden werden kann, ohne dass es auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis ankommt (Haller, NoVAG², § 1 Tz 95 mwN).

Für gewöhnlich treffen die drei genannten Kriterien (Nutzen, Kostentragung, Verfügungsmöglichkeit), soweit es sich um ein Fahrzeug eines Unternehmens handelt, in unterschiedlicher Ausprägung auf mehrere Personen zu. Es hat daher bei der Bestimmung, welcher Person nun das Fahrzeug tatsächlich zuzuordnen ist, eine Gewichtung dieser Kriterien stattzufinden.

Der Bf ist Alleingesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH, auf die das beschwerdegegenständliche Fahrzeug zugelassen ist. Als solchem kommt ihm, zumal ausschließlich er nach seinen eigenen Angaben das Fahrzeug nutzt, die alleinige Verfügungsgewalt über das Fahrzeug zu.

Die Möglichkeit zur privaten Nutzung wurde im Anstellungsvertrag zwischen dem Bf und der GmbH vereinbart. Eine private Nutzung wurde niemals in Abrede gestellt. Eine ausschließliche Verwendung für (betriebliche) Zwecke der GmbH, die damit den ausschließlichen Nutzen aus der Verwendung ziehen würde, liegt nicht vor.

Dass die Kostentragung durch die GmbH erfolgt, wurde durch den Bf als deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer bestimmt. Im Übrigen kommt diesem Kriterium iSd oben genannten Gewichtung das geringste Gewicht zu (zB BFG 07.07.2020, RV/3100066/2015).

Unabhängig von der Kostentragung durch die GmbH, welche zweifellos als Halter iSd § 5 EKHG anzusehen ist, kommt dem Bf somit die Verwendereigenschaft iSd § 82 Abs. 8 KFG zu.

Damit greift grundsätzlich die Standortvermutung aufgrund des unstrittigen inländischen Hauptwohnsitzes des Bf.

4.1. In seiner Entscheidung vom 23.10.2001, 2001/11/0288, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraussetzt, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, ob das Fahrzeug einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht.

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 lässt als *lex specialis* zu § 40 Abs. 1 KFG auch für den Fall eines österreichischen Hauptwohnsitzes den dort vorgesehenen Gegenbeweis zu (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276). Wie der Gegenbeweis zu erbringen ist, ist im KFG nicht geregelt. In der zitierten Entscheidung bestätigte der Verwaltungsgerichtshof, dass bei einer sich nahezu ausschließlich in Deutschland vollziehenden betrieblicher Nutzung eines Fahrzeuges zu mehr als 85 % der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 als erbracht angesehen werden kann.

4.2. Das Finanzamt stützte sich auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes bzw. damals noch Unabhängigen Finanzsenates vom 27.05.2013, RV/1307-L/07. Dieser Entscheidung zufolge trifft den Abgabepflichtigen, der einen dauernden Standort im Ausland behauptet, schon aufgrund der Verwendung des Fahrzeuges im Inland und des gegebenen Auslandsbezuges die Pflicht, für die Erbringung des allenfalls erforderlichen Gegenbeweises vorzusorgen (Beweisvorsorgepflicht) und erforderliche Beweismittel beizuschaffen. Nach der Entscheidung des VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0025 trifft den Verwender nach § 82 Abs 8 die Beweislast. Er hat nachzuweisen, dass die im Wesentlichen dauernde Verwendung des Fahrzeuges tatsächlich in einem bestimmten anderen Land erfolgt ist. Der Abgabepflichtige muss den Beweis erbringen, dass der dauernde Standort des Fahrzeuges nicht in Österreich ist. Er muss auch den Ort benennen, der als dauernder Standort anzusehen wäre. Aufgrund des Gesetzeswortlautes "Gegenbeweis" ist auch eine Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung in einem anderen Staat nicht ausreichend. Vielmehr muss die Behörde aufgrund der vorgelegten Beweise in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, dass die Vermutung des dauernden Standortes im Inland widerlegt ist.

Im Gegensatz zum dem zitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt lagen im gegenständlichen Verfahren insgesamt jene Nachweise vor, aufgrund welcher in freier Beweiswürdigung die Standortvermutung im Inland als widerlegt zu erkennen war.

Wie oben unter Pt. III. dieses Erkenntnisses ausgeführt, wurde im Beschwerdeverfahren der Betriebsstandort der A GmbH als dauernder Standort des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges benannt. Der Bf hat durch sein insgesamt schlüssiges Parteivorbringen, untermauert durch die vorgelegten Unterlagen, beispielsweise die das

beschwerdegegenständliche Fahrzeug betreffende Reparaturhistorie, den Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 erbracht. Es liegt kein dauernder Standort im Inland vor.

5. 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 leg. cit. bzw. muss nach Maßgabe des Abs. 3 leg. cit. auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgaben mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Im gegenständlichen Fall ist die Abgabenbehörde bei der Festsetzung von NoVA und KfzSt gegenüber dem Bf davon ausgegangen, dass der Bf seiner Verpflichtung zur Selbstberechnung nicht nachgekommen ist. Diese Annahme hat sich jedoch als unrichtig herausgestellt.

Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Entscheidung ergeht in Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 24. September 2021