

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***RA1***, gegen

1. den am 29. Jänner 2018 von der belangten Behörde ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich, ausgefertigten Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchs-abgabe August 2016,
2. den am 29. Jänner 2018 von der belangten Behörde ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich, ausgefertigten Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeug-steuer für die Monate 8-12/2016 und
3. den am 29. Jänner 2018 von der belangten Behörde ***FA***, nunmehr Finanzamt Österreich, ausgefertigten Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeug-steuer für die Monate 1-12/2017

zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem am 29. Jänner 2018 ausgefertigten Bescheid hat die belangte Behörde die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum August 2016 mit € 1.283,22 festgesetzt. In der Begründung führte sie aus (kursiver Schreibweise im Original):

Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieb. Auf die Niederschrift mit der Finanzpolizei wird hingewiesen.

2. Mit den am gleichen Tag ausgefertigten Bescheiden über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer hat die belangte Behörde für die Monate August bis Dezember 2016 die Kraftfahrzeugsteuer mit € 246,84 und für die Monate Jänner bis Dezember 2017 die Kraftfahrzeugsteuer mit € 592,44 festgesetzt. Die Bescheide enthalten folgende Begründung (kursive Schreibweise im Original):

Die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer erfolgte, da sie ein Kraftfahrzeug in Österreich wiederrechtlich verwenden. Auf die Niederschrift mit der Finanzpolizei wird hingewiesen.

3. Der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 28. Februar 2018 bei der belangten Behörde das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde eingebracht und beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Dies mit folgender Begründung:

*Unser Mandant hat seinen Hauptwohnsitz seit Ende 2016 in ***1***. Er arbeitet nach wie vor ausschließlich in ***3***, dort befindet sich auch seine Praxis. Die Nutzung seines Fahrzeugs geschieht dergestalt, dass er damit vom Wohnort über die Grenze in ***2*** nach ***3*** fährt, um dort zu arbeiten. Die Strecke vom Wohnort bis zur Grenze beträgt etwa 5 Kilometer, von der Grenze dann auf deutschem Staatsgebiet bis nach ***3*** etwa 25 Kilometer. Er legt auch in ***3*** sämtliche betrieblich bedingten Fahrten und Privatfahrten mit dem Fahrzeug zurück. Dies gilt sowohl für Einkäufe, wie auch Arztbesuche, Besuche bei der Physiotherapie oder seiner Kfz-Werkstatt, bei dem sein Fahrzeug auch gewartet oder repariert wird. Hierbei handelt es sich um das Autohaus ***4*** in ***3***.*

*Den Wohnsitz hat unser Mandant in ***1*** letztlich nur genommen, um seiner Ehefrau, die an den Rollstuhl gefesselt war, bessere und behindertengerechte Möglichkeiten im Rahmen eines barrierefreien Wohnens zu ermöglichen.*

*Sämtliche sonstige berufliche, persönliche und soziale Kontakte verblieben weiterhin in ***3*** und ***5***, weshalb das Fahrzeug in Österreich auch lediglich auf der Fahrtstrecke von der Wohnung über die Grenze in ***2*** nach ***5*** oder ***3*** genutzt wurde.*

Das Fahrzeug ist auf die zahnärztliche Praxis unseres Mandanten angemeldet und zählt zum Betriebsvermögen. Es wird dementsprechend auch gegenüber dem deutschen Finanzamt mit dem Privatnutzungsanteil von 1 % des Bruttolistenpreises pro Monat versteuert. Durch die Einprozentregelung entfällt auch die Führung eines Fahrtenbuches.

*Ab Mitte November sowie im Dezember 2017 und im Januar 2018 befand sich unser Mandant und damit auch sein Fahrzeug fast ausschließlich in ***3***, seine Ehefrau war gestürzt und befand sich anschließend schwer verletzt im Klinikum, wo er sie regelmäßig besucht und ihr Gesellschaft geleistet hat.*

*Leider ist sie dann im Januar verstorben, so dass der primäre Bedarf für die behindertengerechte Wohnung in ***1*** nicht mehr besteht und unser Mandant deshalb auch plant, selbst wieder nach ***3*** oder ***5*** zu ziehen.*

Aus dem vorstehenden Sachverhalt ergibt sich, dass die Nutzung des gegenständlichen PKWs nahezu ausschließlich in Deutschland und damit, bezogen auf die österreichischen Steuerbehörden, im Ausland stattfindet. Es ist hierbei auch eine Verwendung von über 80 % in der Bundesrepublik Deutschland festzustellen, so dass sich hieraus der Gegenbeweis zur bisherigen Standortvermutung i. S. d. § 82 Abs. 8 KFG 1967 ergibt.

Insoweit kann auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2001 verwiesen werden. Im damals entschiedenen Sachverhalt hatte ein Dachdecker- und Spenglereiunternehmen das gegenständliche Fahrzeug in Deutschland zugelassen und die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs erfolgte mit über 85 % nahezu ausschließlich im Süddeutschen Raum. Auch Wartungs- und Reparaturarbeiten am Fahrzeug wurden am Betriebsstandort in Deutschland durchgeführt und nach den Feststellungen fand auch der überwiegende Teil der Privatfahrten in Deutschland statt. Auch betriebliche Fahrten wie z. B. Post, Bank und sonstige Behörden, Besorgungsfahrten und dergleichen fanden ebenfalls in Deutschland statt.

*Dies gilt ebenso für unseren Mandanten, der auch derartige allgemeine Besorgungen, wie auch Behördenfahrten und dergleichen ausschließlich in ***3*** durchführt.*

Dies führt im Ergebnis dazu, dass das Fahrzeug unseres Mandanten nicht der Kfz-Besteuerung der Republik Österreich unterfällt. Demgemäß sind die angegriffenen Kfz-Steuerbescheide aufzuheben.

Wenn der PKW unseres Mandanten nicht der österreichischen Kfz-Steuer unterworfen ist, und die Standortvermutung widerlegt ist, fehlt auch die Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für das gegenständliche Fahrzeug.

Daher wird auch die Normverbrauchsabgabe gemäß Bescheid vom 29.01.2018 über € 1.283,22 zu Unrecht erhoben und insoweit ist dieser Bescheid aufzuheben.

4. Die belangte Behörde hat mit der am 13. Juni 2018 ausgefertigten Beschwerde vor Entscheidung die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Sie haben seit 05.10.2009 Ihren einzigen Wohnsitz in Österreich (nicht erst seit 2016 - wie in Ihrer Beschwerde angeführt).

Gemäß § 82 Abs 8 Kraftfahrzeuggesetz sind KFZ mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland nach Österreich eingebracht oder im Inland verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als KFZ mit dauerndem Standort im Inland anzusehen.

In Ihrer Beschwerde führen Sie aus, dass die Nutzung des PKW zu über 80 % in Deutschland erfolgt. Konkrete Beweise über diese Nutzung, wie z.B. Fahrtenbuch etc., haben Sie nicht vorgelegt.

*Zu den angeführten Fahrten von der Wohnung in ***1*** nach ***3*** (Arztpraxis, Privatfahrten) ergibt sich folgendes: diese Strecke beträgt gesamt 23,3 km. Davon ist die Teilstrecke ***1*** (Wohnung) bis zur deutschen Grenze 8,5 km. Setzt man diese Strecke ins Verhältnis zur Gesamtstrecke, sind das ca. 36 %. Das heißt, dass die Nutzung in Deutschland ca. 64 % ausmacht. Auch unter Berücksichtigung, dass in ***3*** noch Einkaufsfahrten, Besuche etc. erledigt werden, ist die von Ihnen behauptete Nutzung von mehr als 80 % in Deutschland nicht glaubwürdig. Der Gegenbeweis, dass der dauernde Standort nicht im Inland (Österreich) besteht, ist nicht erbracht.*

*Das streitgegenständliche KFZ ***6*** hat daher seinen dauernden Standort im Inland (Österreich). Es ist somit im Inland zum Verkehr zuzulassen. Im Hinblick auf die Zulassungsverpflichtung ist für das Fahrzeug Nova-Pflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991*

eingetreten und unterliegt das Fahrzeug der Kraftfahrzeugsteuerpflicht gemäß § 1 Abs 1 z 3 KfZStG 1992.

Die Beschwerde ist abzuweisen.

5. Der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 13. Juli 2018 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Im Antrag wird Folgendes ausgeführt:

*Entgegen der Annahme in der Beschwerdeentscheidung hat der Beschwerdeführer mit seiner Ehefrau ***7*** bis Ende Dezember 2016 - Auszug am 31.12.2016 seinen Wohnsitz (fr. „einzige Wohnung“) im Anwesen ***8*** (Deutschland) gehabt.*

*Beweis: Bestätigung der Gemeinde ***5*** vom 28.06.2018 - Anlage A 1*

*Ebenso unrichtig ist die Feststellung der Ausgangsbehörde, dass die Nutzung des streitgegenständlichen Fahrzeugs des Beschwerdeführers der Marke ***6***, amt. Kennzeichen ***9***, in Deutschland ca. 64 % ausmacht.*

Wie in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt wird, wurde das Fahrzeug am 04.08.2016 mit einem Kilometerstand von 48.000 km gekauft.

Am 15.06.2018 betrug die Fahrleistung 98.400 km. Somit wurden in 22 Monaten 50.400 km mit dem Fahrzeug zurückgelegt, was durchschnittlich eine Kilometerleistung von 2.272,72 km/Monat bzw. 27.272,72 km/Jahr entspricht.

Dem Beschwerdeführer obliegt es nicht, ein Fahrtenbuch zu führen.

Er ist jedoch bei Aufforderung in der Lage, die vorgenannten, in 22 Monaten zurückgelegten Fahrtkilometer von 50.400 jederzeit durch Zeugen entsprechend unter Beweis zu stellen.

*Unter Zugrundelegung der in der angesprochenen Beschwerdeentscheidung mit 8,5 km angegebenen Teilstrecke zwischen ***1*** (Wohnung) und der deutsch-österreichischen Grenze entspricht dies (für Hin- und Rückfahrt) eine tägliche Fahrstrecke von (2 x 8,5 km =) 17 km, die in der Woche 5 x zurückgelegt wurde. Somit: 5 x 17 km = 85 km/Woche.*

Bei für die Zahnarztpraxis des Beschwerdeführers angenommenen 43 Arbeitswochen ergibt dies eine jährliche Kilometerleistung in Österreich von: 85 km x 43 = 3.655 km.

In Prozentzahlen ausgedrückt bedeutet diese Gegenüberstellung der jährlichen Fahrleistungen in Österreich und im Ausland: $100 \times 3.655 : 27.272,72 = 13,40 \%$.

Damit ergibt sich, dass das Fahrzeug nur etwas mehr als 10 % in Österreich genutzt wurde.

6. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Bericht vom 3. August 2018 zur Entscheidung vorgelegt. Ergänzend führt sie im Vorlagebericht aus:

*Zu den angeführten Fahrten von der Wohnung in ***1*** nach ***3*** (Arztpraxis, Privatfahrten) ergibt sich folgendes: Diese Strecke beträgt gesamt 23,3 km. Davon beträgt die Teilstrecke ***1*** (Wohnung) bis zur deutschen Grenze 8,5 km. Setzt man diese Strecke ins Verhältnis zur Gesamtstrecke, sind das ca. 36 %. Das heißt, dass die Nutzung in Deutschland ca. 64 % ausmacht. Auch unter Berücksichtigung, dass in ***3*** noch Einkaufsfahrten, Besuche etc. erledigt werden, gilt die vom Bf. behauptete, weitaus*

*überwiegende Nutzung des Kfz in Deutschland nicht als erwiesen. Der Gegenbeweis, dass der dauernde Standort nicht im Inland (Österreich) besteht, konnte nach Ansicht des Finanzamtes nicht angetreten werden. Der Bf. verfügt über das Kfz von seiner Wohnung im Inland aus und alle Fahrten in die Praxis nach ***3*** werden von dort aus angetreten. Betriebliche Fahrten wie zB Kundenbesuche oder ähnliches fallen nach dem Erfahrungsgut des täglichen Lebens bei einem Zahnarzt eher in einem sehr untergeordneten Ausmaß an.*

Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer erfolgte nach Ansicht des Finanzamtes dem Grunde zu Recht, es wird beantragt das Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen bzw. die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2016 auf den Zeitraum 07-12/2016 zu korrigieren.

7. Die der Gerichtsabteilung 4014 zugeteilte Beschwerdesache des Beschwerdeführers wurde mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 9. Dezember 2020 dieser Gerichtsabteilung abgenommen und zum Stichtag 15. Dezember 2020 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 4019 zugeteilt.

8. Die anwaltliche Vertretung des Beschwerdeführers hat im Schreiben vom 26. August 2021 ihr ausdrückliches Einverständnis zur Entscheidung im schriftlichen Verfahren erklärt.

II. Rechtliche Würdigung

1. Rechtslage

1.1. Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG 1991)

1.1.1. Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 118/2015, 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

1.1.2. Gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

1.1.3. Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

1.2. Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KfzStG 1992)

1.2.1. 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).

1.2.2. 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.

1.2.3. 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.

1.3. Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG 1967)

1.3.1. Für Kraftfahrzeuge, die auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden sollen, sieht § 36 KFG 1967 eine grundsätzliche Zulassungsverpflichtung vor. Demnach dürfen Kraftfahrzeuge und Anhänger 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.

1.3.2. § 37 Abs. 2 KFG 1967 regelt die Voraussetzungen für eine kraftfahrrechtliche Zulassung und § 40 KFG 1967 das Zulassungsverfahren. Gemäß § 40 Abs. 1 KFG 1967 ist jene Behörde zuständig, 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.

1.3.3. Fahrzeuge, die im Ausland kraftfahrrechtlich zugelassen wurden und demnach über ausländische Kennzeichen verfügen, dürfen in Österreich mit ihrer ausländischen Zulassung verwendet werden, wenn der ausländische Zulassungsstaat Mitglied eines der in § 82 Abs. 1 KFG 1967 genannten internationalen Übereinkommens ist. Die Zulässigkeit der Verwendung derartiger Fahrzeuge ist aber zeitlich begrenzt, wobei zwei Konstellationen zu unterscheiden

sind, die nach § 79 KFG 1967 mit einer Jahresfrist und jene nach § 82 Abs. 8 zweiter Satz KFG 1967 mit einer Monatsfrist.

1.3.4. 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.

1.3.5. Gemäß § 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 dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

1.3.6. Bei natürlichen Personen als Verwender ist die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 anwendbar, wenn diese ihren Hauptwohnsitz in Österreich hat. Ausgehend von der Bestimmung des § 1 Abs. 7 MeldeG befindet sich der Hauptwohnsitz einer Person an dem Ort, an dem diese sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diesen zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu machen (VwGH 21.05.1996, 95/11/0256). Eine Person kann zwar mehrere Wohnsitze, aber nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen haben, nur der Hauptwohnsitz vereinigt jeweils die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich (VwGH 16.05.1974, 0946/73). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ergibt sich aus einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen, es ist jener Ort, zu dem das überwiegende Naheverhältnis besteht (VwGH 16.05.1974, 0946/73; VwGH 21.05.1996, 95/11/0256; VwGH 18.02.1997, 95/11/0338).

1.3.7. Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 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 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 06.05.2020, Ra 2020/02/0037). Dass für einen tauglichen Gegenbeweis ein lediglich überwiegendes Verwenden des Kraftfahrzeugs im Ausland noch nicht ausreicht, sondern weitaus überwiegendes Verwenden im Ausland erforderlich wäre, entspricht nicht der Rechtslage (VwGH 16.06.2021, Ra 2018/16/0171).

2. Beurteilung

2.1. Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass bei der Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen zuerst geklärt werden muss, ob § 82 Abs. 8 KFG 1967 anwendbar ist. Dazu müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (*Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, § 1 Rz 84 ff):

1. Es muss eine Verwendung des Fahrzeuges in Österreich (Nutzung auf inländischen Straßen) vorliegen.
2. Die Verwendung muss rechtlich einer bestimmten natürlichen oder juristischen Person (dem Verwender) zugerechnet werden.
3. Der Verwender muss seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland haben.

2.2. Liegen diese drei Voraussetzungen vor, ist § 82 Abs. 8 KFG 1967 anwendbar und es wird ein dauernder Standort des Fahrzeuges im Inland vermutet. Wird kein Gegenbeweis zum vermuteten inländischen Standort erbracht, ist die Verwendung des Fahrzeuges im Inland nach Überschreiten der Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 zweiter Satz KFG 1967 unzulässig und führt eine dennoch fortgesetzte, widerrechtliche Verwendung zur Steuerpflicht gemäß § 1 Z 3 NovAG 1991, sofern der Verwender keinen Gegenbeweis erbringt.

2.3. Ist § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht anwendbar, weil die drei genannten Tatbestandsvoraussetzungen nicht vorliegen oder der Gegenbeweis zum vermuteten inländischen Standort erbracht wird, ist die Frage der widerrechtlichen Verwendung des ausländischen Kraftfahrzeuges im Inland nach § 79 KFG 1967 zu beurteilen und die Verwendung innerhalb der dort festgelegten Jahresfrist zulässig.

2.4. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer das auf ihn zugelassene Fahrzeug der Marke ***6*** mit dem Kennzeichen GAP SH 57 auf Straßen in Österreich verwendet hat. Ebenso unstrittig ist die Tatsache, dass der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum (August 2016 bis Dezember 2017) seinen Hauptwohnsitz in Österreich hatte. Streitig ist, ob das genannte Fahrzeug den dauernden Standort in Österreich oder in Deutschland hatte.

2.5. Für das Bundesfinanzgericht ist erwiesen, dass das Fahrzeug in dem für die Beschwerde relevanten Zeitraum (August 2016 bis Dezember 2017) den dauernden Standort in Deutschland hatte. Dies aus den folgenden Gründen:

2.5.1. Der Beschwerdeführer hat zur Streitfrage bereits bei seiner Einvernahme durch die Finanzpolizei am 4. Oktober 2017 relevante Aussagen getätigt. Er habe in Deutschland seit 2016 keinen Wohnsitz mehr. Dort habe er zuvor ein dreigeschossiges Reihenhauses besessen. Die Wohnung in Österreich sei barrierefrei. Aufgrund der Lähmung seiner Frau könne sie nicht alleine bleiben und fahre täglich mit ihm nach ***3***, wo er eine Zahnarztpraxis betreibe. In der Praxis sei er 5 Tage in der Woche und zusätzlich dreimal im Jahr für Wochenend- oder Feiertagsnotdienste. Sein gesamter Bekanntenkreis sei in Deutschland, ebenso seine Ärzte sowie die Bekannten und Ärzte seiner Frau. In Österreich befinde er sich nur zum Nächtigen und am Wochenende. Am Wochenende würden er und seine Frau jedoch oft nach ***3*** fahren, um Freunde zu treffen. Das Fahrzeug der Marke ***6*** sei am 4. August 2016 um ca. € 17.000 mit einem Kilometerstand von ca. 48.000 gekauft worden und habe derzeit einen Kilometerstand von 78.000. Die Kosten wie Treibstoff, Reparaturen, Versicherung trage die Praxis. Ein Fahrtenbuch werde nicht geführt.

2.5.2. Die angefochtenen Bescheide der belangten Behörde enthalten substantiell keine Begründung. Die Aussagen des Beschwerdeführers bei der Finanzpolizei wurden weder beachtet noch gewürdigt.

2.5.3. In der Bescheidbeschwerde wird zur relevanten Standortfrage vom Beschwerdeführer neuerlich Stellung bezogen. Das Fahrzeug sei auf die zahnärztliche Praxis angemeldet und zähle zum Betriebsvermögen. Es werde mit dem Privatnutzungsanteil von 1% des Bruttolistenpreises pro Monat versteuert. Ein Fahrtenbuch sei daher nicht erforderlich. Das Fahrzeug werde für die täglichen Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort genutzt. Die Strecke vom Wohnort zur Grenze betrage 5 Kilometer und von der Grenze zum Arbeitsort 25 Kilometer. Sämtlichen betrieblich bedingten und privaten Fahrten (Arztbesuche, Besuche bei der Physiotherapie, Kfz-Werkstatt) würden in Deutschland durchgeführt. Den Wohnsitz in Österreich habe er nur, um der an den Rollstuhl gefesselten Ehefrau bessere und behindertengerechte Möglichkeiten im Rahmen eines barrierefreien Wohnens zu ermöglichen. Sämtlich sonstigen beruflichen und sozialen Kontakte habe er weiterhin in Deutschland, weshalb das Fahrzeug in Österreich lediglich auf der Fahrstrecke zur Grenze genutzt werde. Das Fahrzeug werde zu über 85%, somit nahezu ausschließlich in Deutschland verwendet.

2.5.4. In der Beschwerdevorentscheidung hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass die Strecke für die Fahrten zwischen dem Wohnort in ***1*** (Österreich) und dem Arbeitsort in ***3*** (Deutschland) 23,3 km betrage. Davon sei die Teilstrecke von ***1*** bis zur deutschen Grenze 8,5 km lang, somit 36% im Verhältnis zur Gesamtstrecke. Die Nutzung in Deutschland mache ca.64% aus. Auch wenn man berücksichtige, dass in ***3*** noch

Einkaufsfahrten, Besuche etc. erledigt würden, sei die vom Beschwerdeführer behauptete Nutzung von mehr als 80 % in Deutschland nicht glaubwürdig. Das Kraftfahrzeug habe daher seinen dauernden Standort in Österreich, der Gegenbeweis sei nicht erbracht worden.

2.5.5. Im Vorlageantrag erklärt der Beschwerdeführer, das Fahrzeug werde in Österreich nur etwas mehr als 10% genutzt. Die Fahrten zur Zahnarztpraxis ergäben bei angenommenen 43 Arbeitswochen 3.655 km, die durchschnittliche Kilometerleistung betrage im Jahr 27.272,72 km, das ergebe in Österreich eine Fahrleistung von 13,40 %.

2.5.6. Die belangte Behörde hat im Vorlagebericht zur Standortfrage ihr Vorbringen in der Beschwerdeentscheidung wiederholt. Ergänzend wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer verfüge über das Kraftfahrzeug von seiner Wohnung im Inland aus und alle Fahrten in die Praxis nach ***3*** würden von dort aus angetreten. Betriebliche Fahrten wie beispielsweise Kundenbesuche oder ähnliches fielen nach dem Erfahrungsgut des täglichen Lebens bei einem Zahnarzt eher in einem sehr untergeordneten Ausmaß an.

2.5.7. Der Beschwerdeführer hat dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben seiner anwaltlichen Vertretung von 26. August 2021 zum Nachweis der Betriebszugehörigkeit und der Besteuerung des Kraftfahrzeugs nach der in Deutschland geltenden 1%-Regelung ein Bestätigungsschreiben der Steuerkanzlei ***10*** vom 25. August 2021 samt Beilagen (Auszüge aus dem Anlagevermögen 2016 und 2017 sowie das Konto PNA PKW mit Buchungen des privaten Nutzungsanteils) übermittelt.

2.5.8. Die belangte Behörde hat im Schreiben vom 8. September 2021 erklärt, dass die Zugehörigkeit des Fahrzeuges zum Betriebsvermögen der deutschen Zahnarztpraxis nicht bestritten werden. Angemerkt wurde, dass eine Zuordnung zum Betriebsvermögen bereits bei einer betrieblichen Nutzung zwischen 10% und 50% möglich sei. In den meisten Fällen, in denen das Fahrzeug nicht nahezu ausschließlich betrieblich verwendet werde, werde aus Vereinfachungsgründen mit der 1%-Regel besteuert. Werde hingegen ein Fahrzeug selten privat genutzt und primär für betrieblich Fahrten verwendet, sei es steuerlich von Vorteil, ein Fahrtenbuch zu führen. Das Fahrzeug sei, wie der rechtsfreundliche Vertreter habe, vom Beschwerdeführer pro Jahr durchschnittlich 27.272,72 km gefahren worden, davon 3.655 km (13,40%) auf der Wegstrecke vom Wohnort in ***1*** zum Dienstort in ***3***. Es sei nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer ausschließlich Fahrten von und zur Arbeitsstätte durchführte. Fahrten zum Recyclinghof, zu Freunden, Einkäufe oder Sport-/Ausflugsfahrten im Inland seien aufgrund der hohen Kilometerleistungen mit Sicherheit auch angefallen. Die täglichen Fahrten von der Wohnung in ***1*** nach ***3*** in die Praxis würden 10.320 km ausmachen, für den Rest sei kein Nachweis beigebracht worden, aus dem hervorgehe, dass das Fahrzeug weitaus überwiegend betrieblich im Ausland gefahren worden sei. Betriebliche Kilometer in Deutschland, wie beispielsweise Außendienstmitarbeiter zurücklegten, seien vom

Beschwerdeführer nie behauptet und wahrscheinlich auch nicht getätigt worden, da sich seine berufliche Tätigkeit auf die Ordination in ***3*** beschränken werde.

2.5.9. Das Bundesfinanzgericht hat dieses Schreiben dem Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 9. September 2021 zur Kenntnis übermittelt mit dem Ersuchen, dazu Stellung zu nehmen und substantiiert darzustellen, welche betrieblichen oder privaten Fahrten in welcher Region (in Österreich oder in Deutschland bzw. im sonstigen Ausland) durchgeführt wurden. Zudem wurde auf die Aussage des Beschwerdeführers bei seiner Einvernahme vor der Finanzpolizei hingewiesen, in der er angab, dass seine Frau aufgrund der Lähmung nicht alleine in Österreich bleiben konnte und sie täglich mit ihm in die Praxis nach ***3*** gefahren sei. Er wurde ersucht, dieses Faktum substantiiert darzustellen.

2.5.10. Mit Schreiben seiner anwaltlichen Vertretung vom 6. Oktober 2021 hat der Beschwerdeführer ergänzend vorgetragen, dass von ihm mangels einer entsprechenden Auflage kein Fahrtenbuch zu führen war. Hinsichtlich des privaten Nutzungsanteils habe die Besteuerung in Deutschland pro Monat pauschal 1% des inländischen Bruttolistenpreises („1%-Regel“) betragen. Das Kraftfahrzeug sei hauptsächlich für seine Fahrten von seinem damaligen Wohnort in ***1*** bis zur deutsch-österreichischen Grenze bei ***2*** zu seiner Zahnarztpraxis in ***3*** sowie auch zu sonstigen beruflichen und privaten Veranstaltungen in ***3***, München und Umgebung genutzt worden. Nicht nur das berufliche, sondern auch das gesamte sonstige soziale Leben des Beschwerdeführers habe sich schon immer in Deutschland mit dem Lebensmittelpunkt ***3*** abgespielt. Dies sei bereits vor dem tragischen Schlaganfall seiner Ehefrau am 20. Jänner 2006 ebenso wie in der Zeit danach bis zu ihrem Tode im Januar 2018 der Fall gewesen. Danach sei der Beschwerdeführer auch wieder in seine alte Heimat ***3*** zurückgezogen. Der seinerzeitige Umzug nach ***1*** sei nur erfolgt, weil dort kurzfristig für seine Ehefrau (mit einem Grad der Behinderung von 100%) eine behindertengerechte Wohnung mit Aufzug und Garage gefunden werden konnte. Nachdem die Ehefrau des Beschwerdeführers bei sämtlichen täglichen Verrichtungen auf permanente Hilfe anderer Personen angewiesen gewesen sei, habe sie der Beschwerdeführer bei all seinen Fahrten stets im Auto mit zur Praxis genommen, wo für sie eigens eines der Sprech-/Behandlungszimmer umgebaut und auf ihre Bedürfnisse eingerichtet worden sei. Dort habe sie sich auf einer Spezialliege oder im Rollstuhl aufgehalten und bei Bedarf jederzeit versorgt werden können. In der Regel habe sich ihr Aufenthalt in der Zahnarztpraxis halbtags über 4 bis 6 Stunden erstreckt, bevor der Beschwerdeführer dann den restlichen Tag gemeinsam mit ihr mit Einkaufs-, Arzt-, Besuchs- und Ausflugsfahrten verbrachte. Bevorzugte Ziele seien hierbei altbekannte Einkaufsgeschäfte in München gewesen, die über Behindertenparkplätze und entsprechend geeignet Vorrichtungen verfügten. Auch mehrmalige monatliche besuche von kulturellen Veranstaltungen im etwa 100 km entfernten München – bevorzugt in der „Komödie im Bayrische Hof“ – seien in diesem Zusammenhang zu nennen. Durchschnittlich einmal im Monat sei auch ein Besuch bei der Schwester der Ehegattin des Beschwerdeführers in dem etwa 250 km entfernten Bernried (bei Deggendorf) angestanden, ebenso der regelmäßige

Besuch des Flughafengeländes München „Franz-Josef-Strauß“. Für die schwerbehinderte Ehefrau sei die monatliche Fahrt zum etwa 130 km entfernten Flughafen aufgrund ihrer früheren Tätigkeit am Airport Frankfurt am Main und in München als eine Angehörige der Lufthansa eine besondere Freude gewesen. Zwei- bis dreimal im Jahr habe der Beschwerdeführer seine Ehefrau auch mit Fahrten zu den Gräbern ihrer Eltern nach Hermes/Röhn erfreut, das ca. 450 km entfernt liege. Des Weiteren seien in den irrelevanten (gemeint wohl relevanten) Zeitraum auch mehrere durchgeführte Flugreisen zu den in Namibia und in London lebenden Töchtern des Ehepaares gefallen, wobei jedes Mal für die Hin- und Rückfahrt zum Flughafen je ca. 250 km zu veranschlagen seien. Wegen der bestehenden „rundum-Betreuungs-Notwendigkeit“ sei der Beschwerdeführer gehalten gewesen, seine Ehefrau auch zu seinen monatlichen Fortbildungsveranstaltungen nach München bei der „Kassenärztlichen Vereinigung“ mitzunehmen (Hin- und Rückfahrt je ca. 200 km). Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sei noch zu erwähnen, dass auch sämtliche regelmäßig durchgeführten Physio- und Ergotherapien im Klinikum ***3*** und den entsprechenden Einrichtungen bei der Ehefrau durchgeführt wurden, zu denen sie von ihrem Ehemann gebracht wurden sei. auch die ärztliche Versorgung habe ausschließlich hier bzw. in Deutschland stattgefunden.

2.5.11. Das Bundesfinanzgericht hat mit Schreiben vom 7. Oktober 2021 der belangten Behörde zur Wahrung des Parteienghört das Schreiben der anwaltlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 6. Oktober 2021 zur Kenntnis gebracht, eine Stellungnahme dazu ist ausgeblieben.

2.5.12. Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug gehörte zum Betriebsvermögen der Zahnarztpraxis, die der Beschwerdeführer in ***3*** (Deutschland) betrieb. Diese Tatsache ist mit dem Bestätigungsschreiben der Steuerkanzlei ***10*** vom 25. August 2021 samt Beilagen belegt und unstrittig. Der belangten Behörde ist zuzustimmen, wenn sie darauf verweist, dass dieses Faktum für sich nicht ausreicht, den dauernden Standort des Kraftfahrzeugs im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 als im Ausland gelegen zu beweisen, da in Deutschland bereits bei einer untergeordneten betrieblichen Nutzung (10% bis 50%) das Fahrzeug steuerlich dem Betriebsvermögen zugeordnet werden kann. Dazu ist anzumerken, dass das Ausmaß der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeugs generell kein geeignetes Kriterium sein kann, nach dem alleine beurteilt wird, ob der dauernden Standort im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Bundesgebiet oder außerhalb gelegen ist. Auch bei einer überwiegenden betrieblichen Nutzung (mehr als 50%) wäre zu hinterfragen, ob diese Inland (Österreich) oder im Ausland (Deutschland) stattfand.

2.5.13. Die Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen der Zahnarztpraxis hat insofern Bedeutung, weil damit neben dem inländischen Standort am Wohnort des Beschwerdeführers ein weiterer Standort des Fahrzeugs existiert, jener am Arbeitsort im Ausland. Als dauernder Standortes im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 kann nur einer der

beiden Standorte in Betracht kommen. Maßgebend ist dabei, an welchem Ort und in welcher die Art und Weise das Fahrzeug regelmäßig verwendet wurde. Eine überwiegende Verwendung im Ausland reicht aus, das Fahrzeug dem Standort außerhalb des Bundesgebiets zuzuordnen (siehe oben Punkt 1.3.7.).

2.5.14. Nach den Angaben des Beschwerdeführers, erstmalig bei seiner Einvernahme durch die Finanzpolizei am 4. Oktober 2017, in der Bescheidbeschwerde vom 28. Februar 2018, im Vorlageantrag vom 13. Juli 2018 sowie in den Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 26. August 2021 und vom 6. Oktober 2021 bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass das streitgegenständliche Fahrzeug hauptsächlich außerhalb des Bundesgebiets verwendet wurde und sich der dauernde Standort am Arbeitsort, der Zahnarztpraxis in ***3***, befand. Widerspruchsfrei, konsistent und schlüssig hat der Beschwerdeführer mehrfach dargelegt, dass sich sein berufliches und soziales Umfeld in Deutschland (***3***) befand und er nur zum Nächtigen und am Wochenende sich am Wohnort in Österreich aufhielt. Ebenso befand sich das soziale Umfeld seiner Ehegattin in Deutschland. Sie wurde von ihrem Mann regelmäßig zum Arbeitsort mitgenommen. Ihre Arztbesuche erfolgten in Deutschland, ebenso die regelmäßigen Physio- und Ergotherapien im Klinikum ***3***. Einkaufsfahrten, Besuchsfahrten, Fahrten zu kulturellen Veranstaltungen, Fahrten zum Flughafen, zum Besuch der Gräber der Eltern etc. wurden in Deutschland durchgeführt. Diesen Darstellungen des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde nicht widersprochen. Im Schreiben vom 8. September 2021 an das Bundesfinanzgericht hat sie ausgeführt, dass *„Fahrten zum Recyclinghof, zu Freunden, Einkäufe oder Sport-Ausflugsfahrten im Inland [...] mit Sicherheit auch angefallen“* sind. Auch das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass neben den Fahrten auf der Inlandsstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsort weitere Fahrten im Inland stattfanden. Aufgrund der vom Beschwerdeführer glaubwürdig geschilderten Lebensumstände des Beschwerdeführers und seiner Gattin können diese im Rahmen der Gesamtbetrachtung aber nicht ins Gewicht fallen. Das Bundesfinanzgericht ist jedenfalls davon überzeugt, dass mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Hauptteil der Kilometer außerhalb des Bundesgebiets gefahren wurde und sich dieses auch in zeitlicher Hinsicht weitaus überwiegend im Ausland befand. Demzufolge kann das Kraftfahrzeug nicht im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland angesehen werden. Somit war spruchgemäß zu entscheiden, die angefochtenen Bescheide waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

III. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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. Der Beschwerdefall hat Sachverhaltsfragen zum Gegenstand. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt sich dabei nicht. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 22. Oktober 2021