

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 4. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 21. Jänner 2019 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat August 2015, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016, Jänner bis Dezember 2017 und Jänner bis September 2018, Steuernummer abc, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Verständigung gemäß § 82 Abs. 9 KFG vom 30. November 2018 teilte die Polizeiinspektion O dem Daten-, Informations- und Aufbereitungscenter (DIAC) der Finanzpolizei zu GZ. 1 mit, dass der Abgabepflichtige wegen des Verdachtes einer Übertretung gemäß § 82 Abs. 8 KFG der Bezirkshauptmannschaft O angezeigt worden sei. Er habe es als Benutzer des Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB und der Fahrzeugidentifikationsnummer 123 (wie auch des - nicht streitgegenständlichen - Kraftfahrzeuges der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen CD und der Fahrzeugidentifikationsnummer 456) unterlassen, den Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln nach Ablauf eines Monats nach

der Einbringung der Fahrzeuge nach Österreich der Behörde, in deren Wirkungsbereich sich die Fahrzeuge befinden, abzuliefern, obwohl Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien.

Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats unmittelbar nach ihrer Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist seien der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befinde, abzuliefern.

Der Abgabepflichtige sei seit dem 18. August 2015 mit seinem Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und dort auch sozialversichert. Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X sei am 14. November 2015 nach Österreich eingebracht worden. Der Standort des Fahrzeuges in Österreich sei in Gemeinde 1, A-Straße. Der Abgabepflichtige habe bis zum 28. November 2018 die Kennzeichen und den Fahrzeugschein nicht abgeliefert.

2. Anlässlich einer niederschriftlichen Einvernahme gab der Abgabepflichtige gegenüber der Finanzpolizei am 11. Dezember 2018 zu Protokoll, dass er seit dem 18. August 2015 mit seinem Hauptwohnsitz in Österreich in einer Mietwohnung lebe, für die er monatlich ca. 700,00 € Miete inkl. Betriebskosten bezahle. Derzeit errichte er ein Einfamilienhaus gegenüber dem bestehenden Wohnsitz. In Deutschland habe er keinen Wohnsitz, auch keinen Besitz oder Eigentum. Seine Verwandtschaft lebe noch in Deutschland, die er ab und zu besuche. Er sei verheiratet mit LM und habe zwei Kinder, die in Österreich bei ihm leben und dort auch zur Schule gehen.

Er sei in Deutschland selbstständig als Handelsvertreter der X-Gesellschaft tätig. Er habe in Ort 2 ein Büro sowie einen Parkplatz zur Miete. Eine Betriebsstätte in Österreich gebe es nicht, er könne jedoch auch unterwegs oder zuhause arbeiten. In Österreich gehe er keiner weiteren Tätigkeit nach und habe hier auch keine Kunden. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liege in Österreich. Er halte sich zeitlich aufgrund seiner Selbstständigkeit zu 50 % in Deutschland und aufgrund seiner Freizeit (am Wochenende, im Urlaub und an freien Tagen) zu 50 % in Österreich auf.

Zum streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB führte der Abgabepflichtige aus, dass er dieses Fahrzeug im September 2013 um 6.000,00 € gebraucht von einem Händler in Deutschland gekauft und auf sein Unternehmen mit dem Firmensitz am (damaligen) Wohnsitz in Deutschland zugelassen habe. Im November 2015 habe er das Fahrzeug umgemeldet und auf sein Unternehmen am (nunmehrigen) Firmensitz in Ort 2 zugelassen. Der Kilometerstand des Fahrzeuges habe beim Kauf 94.123 km betragen, derzeit betrage er ca. 200.000 km. Mit Verlegung des Hauptwohnsitzes am 18. August 2015 sei das Fahrzeug erstmals nach Österreich eingebracht worden.

Die ausschließliche Verwendung liege beim Abgabepflichtigen, da er dieses Fahrzeug als Firmenfahrzeug verwendet habe. Am 28. November 2018 habe er mit diesem Kraftfahrzeug einen Unfall mit Totalschaden gehabt. Das Fahrzeug sei abgemeldet worden, stehe seither in Ort 2 in einer Werkstätte und werde nicht mehr in Betrieb gesetzt.

Zum - nicht streitgegenständlichen Kraftfahrzeug - der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen CD führte der Abgabepflichtige aus, dass er dieses Fahrzeug am 21. März 2012 bei einem Händler in Deutschland gekauft und auf ihn als Privatperson zugelassen habe. Im November 2015 habe er das Fahrzeug umgemeldet und auf sein Unternehmen am (nunmehrigen) Firmensitz in Ort 2 zugelassen. Mit Verlegung des Hauptwohnsitzes am 18. August 2015 sei das Fahrzeug erstmals nach Österreich eingebracht worden. Das Fahrzeug werde überwiegend durch ihn, manchmal auch durch seine Ehegattin verwendet.

Über das Ausmaß der Nutzung der beiden Kraftfahrzeuge in Österreich bzw. Deutschland konnte der Abgabepflichtige keine Auskunft geben, da dies schwer einzuschätzen sei. Die Aufwendungen für die Kraftfahrzeuge (wie Versicherung, Steuern, Service und Reparaturen) trage er in die Buchhaltung der Firma ein. Der Treibstoff für das Kraftfahrzeug der Marke X werde ebenfalls über die Firma abgerechnet; dies im Gegensatz zum Treibstoff für das Kraftfahrzeug der Marke Y, der nicht über das Unternehmen abgerechnet werde. Für die Privatnutzung der beiden Fahrzeuge gebe es keine schriftlichen Vereinbarungen. Ein weiteres Fahrzeug besitze der Abgabepflichtige nicht. Für die beiden Fahrzeuge werden keine Fahrtenbücher geführt.

Der Abgabepflichtige teilte noch mit, dass er von der Bezirkshauptmannschaft O eine Strafvorgang für beide Kraftfahrzeuge erhalten habe, wogegen er Rechtsmittel ergreifen werde, da er ein Kraftfahrzeug fast ausschließlich als Firmenfahrzeug verwende. Das zweite Fahrzeug werde er als Privatfahrzeug in Österreich zulassen.

3. Das Finanzamt F erließ am 21. Jänner 2019 einen an den Abgabepflichtigen gerichteten Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat August 2015, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB mit 165,89 € festgesetzt wurde. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sei erforderlich gewesen, weil deren Selbstberechnung unterblieben sei. Weiters erließ das Finanzamt F am 21. Jänner 2019 Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016, Jänner bis Dezember 2017 und Jänner bis September 2018, mit denen die Kraftfahrzeugsteuer für das genannte Kraftfahrzeug mit 106,39 € (7-12/2015), 319,18 € (1-12/2016), 319,18 € (1-12/2017) und 239,40 € (1-9/2018) festgesetzt wurde.

In den Bescheidbegründungen ging das Finanzamt F von folgenden Sachverhaltsfeststellungen aus: Der Abgabepflichtige sei derzeit in Gemeinde 1, B-Straße, wohnhaft und zuvor (seit dem 18. August 2015) an verschiedenen Wohnanschriften im Bezirk O mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Das Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen

AB sei am 18. August 2015 das erste Mal nach Österreich verbracht und mindestens bis zum Unfallzeitpunkt am 28. November 2018 im Inland verwendet worden. Das gegenständliche Kraftfahrzeug sei auf seinen Namen auf die deutsche Adresse Gemeinde 2, C-Straße, zugelassen worden. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG seien Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland nach Österreich eingebracht oder im Inland verwendet würden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei im Regelfall nur während eines unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig.

Da keine zweckdienlichen Unterlagen hätten vorgelegt werden können, sei aufgrund der Standortvermutung davon auszugehen gewesen, dass das gegenständliche Kraftfahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich gehabt habe und daher nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen gewesen wäre. Für dieses Kraftfahrzeug sei daher die Abgabenschuld infolge widerrechtlicher Verwendung entstanden.

Gemäß § 1 Z 3 lit. a und b zweiter Fall Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) unterliege der NoVA die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten sei oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt sei. Als erstmalige Zulassung gelte auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre, ausgenommen es werde ein Nachweis der Entrichtung der NoVA in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

Gemäß § 4 Z 3 NoVAG seien im Falle der widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges der Zulassungsbesitzer und der Verwender gesamtschuldnerisch Abgabenschuldner der NoVA. Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG entstehe die NoVA-Schuld mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG unterlägen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet würden (widerrechtliche Verwendung). Steuerschuldner sei in diesen Fällen gemäß § 3 Z 2 KfzStG die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwende. Die Steuerpflicht dauere nach § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetze, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung ende.

Da das Kraftfahrzeug mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 123 seit September 2015 widerrechtlich verwendet worden sei, habe die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG festgesetzt werden müssen.

4. Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 4. Februar 2019 fristgerecht Beschwerde, mit der er die Aufhebung dieser Bescheide beantragte. Er wies darauf hin, dass er das Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB „überwiegend in Deutschland geführt“ habe. Mittlerweile sei dieses Fahrzeug abgemeldet und werde durch ein gebrauchtes Fahrzeug, das in Österreich erworben und angemeldet werde, ersetzt. Das Führen eines Fahrtenbuches könne ihm doch nicht nachträglich auferlegt werden. Die Kraftfahrzeugsteuer habe er sowohl in Deutschland als auch - durch die nunmehrige Vorschreibung des Finanzamtes - in Österreich bezahlt. Das Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB sei ausschließlich beruflich genutzt worden. Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort und umgekehrt sehe der Abgabepflichtige ebenfalls als beruflich an.

Ergänzend teilte der Abgabepflichtige mit, dass er gerade dabei sei, das - nicht streitgegenständliche - Kraftfahrzeug der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen CD in Österreich anzumelden. Mit der Vorschreibung der Kosten für dieses Fahrzeug sei er einverstanden; er hätte sich vorher besser informieren sollen, sei sich aber keiner Pflichtverletzung bewusst.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Februar 2019 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat August 2015 sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016, Jänner bis Dezember 2017 und Jänner bis September 2018 vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 1 Z 3 NoVAG und § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG eine NoVA-Pflicht und KfzSt-Pflicht gegeben sei, wenn ein Kraftfahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich habe. Dies sei nach § 82 Abs. 8 KFG grundsätzlich - bis zum Beweis des Gegenteils - bei Verwendung durch eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland anzunehmen. Der Abgabepflichtige, seine Ehegattin und die beiden Kinder hätten ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit ihren Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG unstrittig seit August 2015 im Inland. Die bescheidmäßige Festsetzung der NoVA und KfzSt sei aufgrund der Erhebungen der Finanzpolizei, der mit dem Abgabepflichtigen aufgenommenen Niederschrift vom 11. Dezember 2018 und der Verständigung gemäß § 82 Abs. 9 KFG der Polizeiinspektion O vom 30. November 2018 im Hinblick auf die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG erfolgt.

Nach Wiedergabe der Rechtslage und der Ergebnisse des Beweisverfahrens führte das Finanzamt F aus, dass eine Zulassungspflicht und damit die Pflicht zur Abfuhr der KfzSt und der NoVA nicht eintrete, wenn trotz eines inländischen Wohnsitzes nachgewiesen werde, dass der Standort eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen außerhalb Österreichs liege. Die Beurteilung, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der in § 82 Abs. 8 KFG normierten Standortvermutung nicht im Bundesgebiet habe, setze Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergäben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrach-

tung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden müsse oder nicht (Hinweis auf VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 19.3.2003, 2003/16/0007).

Das Finanzamt F ermittelte für die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte eine durchschnittliche Kilometerleistung von 14.080 km pro Jahr (bei einer einfachen Fahrtstrecke von 32 km und durchschnittlich 220 Arbeitstagen pro Jahr). Davon würden 10.120 km (= 72 %) auf Österreich und 3.960 km (= 28 %) auf Deutschland entfallen. Unter Einbeziehung einer gesamten durchschnittlichen Kilometerleistung von 26.000 km pro Jahr und selbst unter der Annahme, dass die übrigen - über die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte hinaus - zurückgelegten Fahrten betriebliche Fahrten gewesen und ausschließlich in Deutschland zurückgelegt worden seien, ergebe sich ein auf Österreich entfallender Anteil von 38 % und demnach ein auf Deutschland entfallender Anteil von lediglich 62 %. Der Abgabepflichtige habe daher nicht nachweisen können, dass das Kraftfahrzeug der Marke X, wie es die Rechtsprechung erfordere, weitaus überwiegend (zu ca. 85 % und mehr) betrieblich in Deutschland verwendet worden sei (Hinweis auf VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276). Fahrtenbücher seien keine geführt worden, auch könne aus den vom Abgabepflichtigen vorgelegten Auszügen seines Terminkalenders aus dem Jahr 2017 nicht abgeleitet werden, dass das Kraftfahrzeug seinen dauernden Standort am Betriebsitz in Ort 2 gehabt habe.

Den Angaben des Abgabepflichtigen zufolge arbeite er gelegentlich auch von zuhause aus. Die täglichen Fahrten würden somit überwiegend von zuhause aus angetreten werden, was wiederum für den dauernden Standort des Kraftfahrzeuges am Hauptwohnsitz in Ort 1 spreche. In zusammenfassender Würdigung der vorliegenden Unterlagen gehe das Finanzamt F weiterhin davon aus, dass das gegenständliche Fahrzeug ab der Wohnsitzverlegung nach Österreich, also ab August 2015 (bis zur Abmeldung bzw. bis zum Unfall im November 2018) seinen dauernden Standort im Inland gehabt habe. Der Gegenbeweis sei nicht geglückt. Es wäre Aufgabe des Abgabepflichtigen gewesen, die gesetzliche Standortvermutung im Inland zu widerlegen. Den Verwender treffe dabei aufgrund 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 aufgrund des Gesetzeswortlautes nicht ausreichend.

Vom Finanzamt wurde auch festgehalten, dass ein widerrechtlich im Inland verwendetes Kraftfahrzeug gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG der Kraftfahrzeugsteuer unterliege. Eine dadurch entstehende Doppelbesteuerung stelle auch im Rahmen der gemeinschaftsrechtlich angestrebten Harmonisierung der Kraftfahrzeugsteuern nach geltendem Recht kein Hindernis dar (Hinweis auf UFS 25.2.2010, RV/0327-S/09).

6. Am 6. März 2019 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Es sei ihm telefonisch zugesagt worden, dass das Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB als Fahrzeug mit dauerndem Standort in Deutschland anerkannt werde. Dieses Fahrzeug sei überwiegend in Deutschland verwendet worden und habe auch den überwiegenden Aufenthalt in Deutschland gehabt (Tiefgarage in Ort 2, die der Abgabepflichtige dem vorgelegten Mietvertrag zufolge 24 Stunden/Tag und sieben Tage/Woche nutzen könne). Seine Ehegattin arbeite lediglich zwei Tage pro Woche. Somit könne er für die verbleibenden Wochentage für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte das Kraftfahrzeug der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen CD nutzen. Auch sei seine Ehegattin des Öfteren mit dem Zug gefahren bzw. durch seine Schwiegermutter gefahren worden. Nachweise habe er aufgrund fehlender Absetzungsmöglichkeiten leider nicht aufbewahrt.

7. Mit Vorlagebericht vom 13. März 2019 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 4. Februar 2019 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) MM, geb. am Tag X in Gemeinde 3/Landkreis Z, ist deutscher Staatsangehöriger. Er ist verheiratet mit der österreichischen Staatsangehörigen LM, geb. am Tag Y. Der Familie gehören die beiden Kinder NM, geb. am Tag Z, und OM, geb. am Tag W, beide geboren in Gemeinde 3/Landkreis Z, an. Die Familie wohnte zunächst viele Jahre in Deutschland (in Gemeinde 4, D-Straße), wo der Bf. als selbstständiger Finanzberater auch seinen Firmensitz hatte.

Am 18. August 2015 verlegte die Familie ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich. Vom 18. August 2015 bis 30. November 2015 waren alle vier Familienmitglieder zunächst mit ihrem Hauptwohnsitz in Gemeinde 5, E-Straße, polizeilich gemeldet. Vom 30. November 2015 bis 4. Jänner 2019 (somit auch im Streitzeitraum) befand sich der Hauptwohnsitz lt. polizeilicher Meldung in Gemeinde 1, A-Straße/Top 3. Dort bewohnte die Familie eine Mietwohnung für monatlich ca. 700,00 € (inkl. Betriebskosten). Nach Errichtung eines Einfamilienhauses gegenüber dieser Wohnung erfolgte Ende 2018 der Umzug in die neue Heimstätte; seit dem 4. Jänner 2019 sind der Bf. und seine Familienangehörigen mit dem Hauptwohnsitz in Gemeinde 1, B-Straße, polizeilich gemeldet.

In Deutschland hat der Bf. seit der Übersiedelung keinen Wohnsitz mehr, auch hat er dort weder Besitz noch Eigentum. In Deutschland lebt noch seine Verwandtschaft, die er ab und zu besucht.

Die beiden Kinder des Bf. gehen in Österreich zur Schule. Die Ehegattin ging nach ihrer Übersiedelung in Österreich einer Beschäftigung nach: Vom 1. bis 12. Oktober 2015 war sie Angestellte

des Reisestudios T in O, vom 1. März 2016 bis 31. Juli 2020 war sie geringfügig Beschäftigte des Reisebüros TT in Ort 5, wobei sie an zwei Tagen/Woche arbeitete.

2. Mit der Übersiedelung nach Österreich verlegte der Bf. auch seinen Firmensitz, und zwar in Grenznähe nach Gemeinde 2, C-Straße, wo er seither als selbstständiger Finanzberater (Finanzpartner der X-AG) tätig ist. Am Firmensitz in Gemeinde 2 wurden von ihm ein Büro und ein Parkplatz angemietet, der Parkplatz (Tiefgarage) steht ihm 24 Stunden/Tag und sieben Tage/Woche zur Verfügung.

Der Bf. ist als Tagespendler tätig und legt die Strecke zwischen seinem Wohnsitz in Gemeinde 1 und seinem Betriebsort in Gemeinde 2 grundsätzlich an jedem Arbeitstag mit dem eigenen PKW zurück. Eine Betriebsstätte in Österreich gibt es nicht, gelegentlich arbeitet er allerdings auch von zuhause aus. In Österreich geht der Bf. keiner weiteren Tätigkeit nach, er hat hier auch keine Kunden (diese befinden sich ausschließlich in Deutschland). Seine Einkünfte wurden im Streitzeitraum ausschließlich in Deutschland versteuert.

3. Der Bf. war im Streitzeitraum Eigentümer zweier Kraftfahrzeuge, die in Deutschland zum Verkehr zugelassen wurden:

Mit Kaufvertrag vom 9. September 2013 kaufte er von der P-GmbH das gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke X mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 123 um den Kaufpreis von 6.000,00 €. Das Fahrzeug (Datum der Erstzulassung: 30. Juli 2007) wies zum Kaufzeitpunkt einen Kilometerstand von 94.123 km auf und wurde als Firmenfahrzeug auf den (damaligen) Firmensitz des Bf. in Deutschland zugelassen. Nach der Übersiedelung des Bf. nach Österreich und damit verbundener Verlegung des Firmensitzes nach Gemeinde 2, C-Straße, wurde das Fahrzeug am 4. November 2015 mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB auf diese (neue) Firmenadresse umgemeldet (Zulassungsbesitzer: der Bf.). Das Fahrzeug wurde - zumal es sich um ein Firmenfahrzeug handelte - ausschließlich vom Bf. verwendet. Die Aufwendungen für dieses Fahrzeug (wie Versicherung, Steuern, Service, Reparaturen und Treibstoff) wurden über die Firma abgerechnet.

Das Kraftfahrzeug der Marke X wurde im Zuge der Begründung des inländischen Hauptwohnsitzes am 18. August 2015 erstmals nach Österreich eingebracht. Am 28. November 2018 wurde der Bf. mit diesem Kraftfahrzeug in einen Verkehrsunfall verwickelt, der zu einem Totalschaden des Fahrzeuges führte.

Mit Kaufvertrag vom 21. März 2012 kaufte der Bf. von der P-GmbH das - nicht streitgegenständliche - gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke Y mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 456 um den Kaufpreis von 15.990,00 €. Das Fahrzeug (Datum der Erstzulassung: 27. Mai 2011) wies zum Kaufzeitpunkt einen Kilometerstand von 12.000 km auf und wurde am 29. März 2012 auf den (damaligen) Wohnsitz des Bf. in Deutschland zugelassen. Im Zuge der Begründung des in-

ländischen Hauptwohnsitzes wurde dieses Kraftfahrzeug ebenfalls am 18. August 2015 erstmals nach Österreich eingebracht. Nach der Übersiedelung des Bf. nach Österreich und damit verbundener Verlegung des Firmensitzes nach Gemeinde 2, C-Straße, wurde das Fahrzeug am 2. November 2015 mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen CD ebenfalls auf diese (neue) Firmenadresse umgemeldet (Zulassungsbesitzer: der Bf.).

Der vom Bf. vorgelegten Bestätigung des Hauptzollamtes Ort 6 vom 12. Februar 2019 zufolge waren die beiden Kraftfahrzeuge mit den amtlichen deutschen Kennzeichen AB und CD zu diesem Zeitpunkt noch in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Im Streitzeitraum und auch noch zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide (am 21. Jänner 2019) waren in Österreich keine Kraftfahrzeuge auf den Bf. zugelassen. Das - nicht streitgegenständliche - Kraftfahrzeug der Marke Y mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 456 wurde vom Bf. sodann am 11. März 2019 umgemeldet und im Inland mit dem amtlichen österreichischen Kennzeichen EF zum Verkehr zugelassen. Das streitgegenständliche Unfallfahrzeug der Marke X mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 123 wurde demgegenüber ausgetauscht und - nach Abmeldung - durch ein Kraftfahrzeug der Marke ZZ ersetzt (Kaufvertrag vom 31. Jänner 2019). Dieses Kraftfahrzeug wurde am 5. Februar 2019 mit dem amtlichen österreichischen Kennzeichen GH auf den Bf. als Zulassungsbesitzer in Österreich zum Verkehr zugelassen.

Auf die Ehegattin des Bf. waren im Streitzeitraum keine Kraftfahrzeuge (weder in Deutschland noch in Österreich) angemeldet. Im Hinblick auf ihre geringfügige Beschäftigung (zwei Arbeitstage/Woche) konnte sie das - nicht streitgegenständliche - Kraftfahrzeug der Marke Y nutzen, auch fuhr die Ehegattin des Öfteren mit dem Zug zur Arbeit bzw. wurde sie durch ihre Mutter gefahren. Dieses Fahrzeug wurde im Streitzeitraum auch vom Bf. für seine Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte genutzt.

4. Die Polizeiinspektion O erhob am 30. November 2018 zu GZ. 2 und GZ. 3 den Bf. betreffende Anzeigen an die Bezirkshauptmannschaft O wegen des Verdachtes einer Übertretung gemäß § 82 Abs. 8 KFG. Bei der Bezirkshauptmannschaft O wurde in der Folge gegen den Bf. zu GZ. 4 ein Verwaltungsstrafverfahren wegen widerrechtlicher Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB (wie auch des - nicht streitgegenständlichen - Kraftfahrzeuges der Marke Y mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen CD) geführt. Nach Erlassung einer Strafverfügung wurde nach Einsprucherhebung ein Ermittlungsverfahren durchgeführt, der dabei zutage getretene Sachverhalt führte letztlich zum Straferkenntnis vom 25. Februar 2019, GZ. 4. Darin führte die Bezirkshauptmannschaft O aus, dass es der Bf. als Benutzer des Kraftfahrzeuges der Marke X (wie auch des - nicht streitgegenständlichen - Kraftfahrzeuges der Marke Y) unterlassen habe, den Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln nach Ablauf eines Monats nach der Einbringung der Fahrzeuge nach Österreich der Behörde, in deren Wirkungsbereich sich die Fahrzeuge befinden, abzuliefern, obwohl Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz

im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen seien.

Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats unmittelbar nach ihrer Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist seien der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befinde, abzuliefern.

Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X sei am 14. November 2015 nach Österreich eingebracht worden. Der Standort des Fahrzeuges in Österreich sei in Gemeinde 1, A-Straße. Der Bf. habe bis zum 28. November 2018 die Kennzeichen und den Fahrzeugschein nicht abgeliefert.

Wegen der Verwaltungsübertretungen gemäß § 82 Abs. 8 KFG (widerrechtliche Verwendung der Fahrzeuge im Inland) wurde über den Bf. gemäß § 134 KFG eine Geldstrafe von 440,00 € (2 x 220,00 €) verhängt.

5. Mit Beschluss vom 3. April 2019, GZ. 5, hat das Landesverwaltungsgericht Tirol die Beschwerde des Bf. gegen das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft O vom 25. Februar 2019, GZ. 4, als unzulässig zurückgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der - nach Ergehen des Straferkenntnisses vom 25. Februar 2019 - vom Bf. bei der Bezirkshauptmannschaft O eingereichten E-Mail vom 27. Februar 2019 nicht entnommen werden könne, ob der Bf. damit überhaupt eine Beschwerde gegen das Straferkenntnis vom 25. Februar 2019 an das Landesverwaltungsgericht Tirol habe erheben wollen. Insbesondere könne dieser E-Mail kein Begehren - etwa auf Behebung oder Reduzierung der Strafe - entnommen werden. Auf den Verbesserungsauftrag des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 13. März 2019 habe der Bf. nicht reagiert. Da die Eingabe des Bf. trotz förmlichen Verbesserungsauftrages gemäß § 13 Abs. 3 AVG nicht erkennen lasse, ob er den Bescheid vom 25. Februar 2019 beim Landesverwaltungsgericht Tirol anfechten möchte, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Gegen den Beschluss des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 3. April 2019, GZ. 5, wurde vom Bf. keine Revision eingebracht.

6. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus der „*Verständigung gemäß § 82 Abs. 9 KFG*“ der Polizeiinspektion O vom 30. November 2018, GZ. 1, an das Daten-, Informations- und Aufbereitungscenter (DIAC) der Finanzpolizei, aus der niederschriftlichen Einvernahme des Bf. am 11. Dezember 2018 vor der Finanzpolizei, GZ. 6, sowie weiteren Erhebungen der Finanzpolizei im Hinblick auf die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG, weiters aus dem Vorbringen des Bf. gegenüber der Finanzverwaltung und den von ihm vorgelegten umfangreichen Unterlagen. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich überdies aus Abfragen des Bundesfinanzgerichtes aus dem Zentralen Melderegister zu den Wohnsitzver-

hältnissen der beteiligten Personen, aus dem AJ-WEB Auskunftsverfahren zu Daten der Sozialversicherung der beteiligten Personen sowie aus dem KFZ-DataWarehouse des Bundesministeriums für Finanzen zu den Kfz-Zulassungsdaten der beteiligten Personen. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich letztlich aus dem Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft O vom 25. Februar 2019, GZ. 4, sowie dem Beschluss des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 3. April 2019, GZ. 5, wobei auch in den Verwaltungsstrafakt der Bezirkshauptmannschaft O Einsicht genommen wurde.

Streit besteht darüber, ob für das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB und der Fahrzeugidentifikationsnummer 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 dieses Kraftfahrzeug entgegen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Ausland angesehen werden kann.

III. Rechtslage

1. Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG 1991):

Gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat August 2015 geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, 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. Gemäß § 1 Z 3 lit. b NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat August 2015 geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, gilt als erstmalige Zulassung 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 der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

Gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat August 2015 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 August 2015 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, entsteht die Steuerschuld im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

2. Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KfzStG 1992):

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

Gemäß § 3 KfzStG 1992 ist Steuerschuldner

1. bei einem in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist;
2. in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Verwendung endet.

3. Bestimmungen des 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 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung 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 Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2014 hat 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 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 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 der Bundesabgabenordnung (BAO):

§ 116 BAO hat folgenden Wortlaut:

„(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen

Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.“

IV. Erwägungen

1. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das in Rede stehende streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem ausländischen Kennzeichen AB im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet wurde und dass der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit seinen Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG in Österreich hat. Es ist daher weiters die Frage zu prüfen, ob der Bf. das Fahrzeug 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.

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 18.12.2000, 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.

Beim streitgegenständlichen Fahrzeug handelt es sich um ein im Ausland am Firmensitz zugelassenes Fahrzeug (Firmenfahrzeug) eines Einzelunternehmers, der seinen Hauptwohnsitz in Österreich hat. Der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; vgl. auch BFG 26.9.2014, RV/1100545/2012; BFG 9.6.2020, RV/7106050/2019) 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 Einzel-)Unternehmen 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. Im Ergebnis besteht somit kein Unterschied zwischen Fahrzeugen von Einzelunternehmern und im Ausland zugelassenen Fahrzeugen von Privatpersonen (vgl. *Haller in Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz, 2. Aufl. (2021), § 1 Rz 102).

Der Bf. als Einzelunternehmer ist daher jedenfalls als Halter und damit 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.

2. 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 Kraftfahrgesetz 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. Auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG stellt auf Kraftfahrzeuge ab, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland „ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung“ verwendet werden. Sowohl § 1 Z 3 NoVAG als auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verweisen insoweit auf das Kraftfahrgesetz (vgl. auch UFS 28.12.2004, RV/0513-I/02; BFG 1.3.2018, RV/7100235/2013).

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich nach den Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes, im Beschwerdefall nach den Bestimmungen des § 82 Abs. 8 KFG. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist demnach nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Die Missachtung der Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG wird in § 134 KFG sanktioniert. Demnach begeht eine Verwaltungsübertretung, wer diesem Bundesgesetz zuwiderhandelt, und ist mit einer Geldstrafe bis zu 5.000,00 € zu bestrafen.

Ob gemäß § 82 Abs. 8 KFG eine widerrechtliche Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland vorgelegen ist, stellt für die Abgabenbehörde eine Vorfrage im hier zu beurteilenden Verfahren nach dem NoVAG und KfzStG dar. Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005; vgl. auch *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 116 Tz 1, mwN).

Gemäß § 116 BAO besteht für die Abgabenbehörde grundsätzlich eine Bindung an Entscheidungen der Gerichte und der Verwaltungsbehörden (zB an Bescheide). Eine solche Bindung ist Ausdruck der Rechtskraft der Entscheidung; sie wirkt nur innerhalb der Grenzen der Rechtskraft und erstreckt sich nur auf den Inhalt des Spruches, nicht auch auf die Entscheidungsgründe (zB VwGH 19.10.1988, 86/01/0062; VwGH 28.2.2012, 2010/15/0169; vgl. auch *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 116 Tz 5).

Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde (vom zuständigen Gericht) noch nicht entschieden ist, so ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen. Liegt die Entscheidung über die präjudizielle Rechtsfrage bereits vor, so ist die Abgabenbehörde - von der Ausnahme des § 116 Abs. 2 BAO abgesehen - daran gebunden. Eine solche Bindung besteht unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung (VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0002); sie besteht auch dann, wenn die betreffende Entscheidung mit den Rechtsvorschriften in einem eklatanten Widerspruch steht (VwGH 13.12.1967, 2177/65).

§ 116 BAO gilt zufolge des § 269 Abs. 1 BAO auch für Verwaltungsgerichte.

3. Das Administrativ- und Verwaltungsstrafverfahren bezüglich der Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG obliegt den Bezirksverwaltungs- und Verwaltungsstrafbehörden, welche hierüber als Hauptfrage in rechtsfeststellender und rechtsgestaltender Natur zu entscheiden haben.

Bei der Bezirkshauptmannschaft O wurde gegen den Bf. ein Verwaltungsstrafverfahren wegen widerrechtlicher Verwendung gemäß § 82 Abs. 8 KFG geführt. Dieses Verwaltungsstrafverfahren betraf ua. das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB. Nach Erlassung einer Strafverfügung wurde nach Einsprucherhebung ein Ermittlungsverfahren durchgeführt, der dabei zutage getretene Sachverhalt führte letztlich zum Straferkenntnis vom 25. Februar 2019, GZ. 4. Mit Beschluss vom 3. April 2019, GZ. 5, hat das Landesverwaltungsgericht Tirol die Beschwerde des Bf. gegen das Straferkenntnis vom 25. Februar 2019 als unzulässig zurückgewiesen. Mit dem Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft O vom 25. Februar 2019, GZ. 4, wurde somit rechtskräftig festgestellt, dass der Bf. das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen

AB iSd § 82 Abs. 8 KFG widerrechtlich im Inland verwendet hat. An dieses Straferkenntnis ist das Bundesfinanzgericht gemäß § 116 BAO iVm § 269 Abs. 1 BAO gebunden.

4. Die Beschwerde vom 4. Februar 2019 ist allein schon aufgrund der Bindungswirkung an das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft O vom 25. Februar 2019, GZ. 4, als unbegründet abzuweisen.

Auch losgelöst von den vorstehenden Ausführungen zur Bindungswirkung lässt sich für den Standpunkt des Bf. nichts gewinnen. So ist dem Bf. auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG, dass der dauernde Standort des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB außerhalb Österreichs gelegen ist, nicht gelungen, zumal ausreichende Nachweise über die (überwiegende) Verwendung dieses Fahrzeuges in Deutschland nicht vorgelegt werden konnten.

Der Bf. hatte den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen und damit den Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG im Streitzeitraum in Österreich. Der Bf. ist auch als Verwender des streitgegenständlichen Fahrzeuges anzusehen. Damit tritt aber die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist; diese gesetzliche Standortvermutung kann durch einen vom Bf. zu führenden Gegenbeweis widerlegt werden („bis zum Gegenbeweis“).

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 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 in Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, 2. Aufl. (2021), § 1 Rz 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/Koran*, BAO⁷, § 115 Tz 10, mwN).

5. Zur Widerlegung der gesetzlichen Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG legte der Bf. seinen von ihm als „Fahrtenbuch“ bezeichneten Terminkalender für das Streitjahr 2017 vor. Dieser Kalender hält für jeden Arbeitstag den genauen Tagesablauf mit Anführung der entsprechenden Termine fest. Dabei wurden der Zweck, der Zeitpunkt und auch der Ort des jeweiligen Termins (sollte sich dieser außerhalb des Büros in Ort 2 befunden haben) angeführt. Wie der Bf. in seiner E-Mail vom 5. Februar 2019 an die Bezirkshauptmannschaft O und das Finanzamt F

dazu ausführte, werde der Terminkalender immer am Jahresende ausgedruckt und von seiner Ehegattin sodann dahingehend händisch ergänzt, dass die an jedem Arbeitstag mit dem PKW zurückgelegten Kilometer aufgeschrieben werden. Die Anführung des Kürzels „BK“ im Terminkalender weise auf einen Kundenbesuch in Deutschland (mit Anführung des entsprechenden Ortes außerhalb des Büros in Ort 2) hin, das Kürzel „BC“ bedeute, dass sich der Bf. im Büro in Ort 2 aufgehalten habe. Sollte ein Arbeitstag nicht mit Terminen belegt und kein Urlaub vermerkt sein, dann habe er im Büro in Ort 2 gearbeitet.

Der Bf. ist als **Tagespendler** tätig und legt die Strecke zwischen seinem Wohnsitz in Ort 1 und seinem Betriebsort in Ort 2 grundsätzlich an jedem Arbeitstag mit dem eigenen PKW zurück. Dementsprechend ist im vorgelegten Terminkalender für jeden Arbeitstag regelmäßig eine Fahrtstrecke von 54,8 km ausgewiesen. Dies entspricht offensichtlich der Entfernung zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und seinem Betriebsort in Ort 2 (hin und retour), wobei an den Arbeitstagen überwiegend nur diese Strecke zurückgelegt wurde. Darüber hinaus weist der Terminkalender gesondert auch jene Fahrtstrecken aus, die an einigen Arbeitstagen für Kundenbesuche und andere betriebliche Zwecke (meist ausgehend vom Betriebsort in Ort 2) zurückgelegt wurden. Solcherart ermittelte der Bf. für das Streitjahr 2017 betrieblich zurückgelegte Fahrten von insgesamt 14.338,5 km. Die Privatfahrten wurden nicht aufgezeichnet.

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). Der vorgelegte Terminkalender für das Streitjahr 2017 wird diesen Ansprüchen nicht gerecht, zumal die (wo auch immer) zurückgelegten Privatfahrten nicht mit ihrer Kilometerleistung erfasst wurden.

Der vorgelegte Terminkalender kann überdies auch nicht annähernd als taugliches Beweismittel herangezogen werden, um die gesetzliche Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG zu widerlegen. Die grundsätzlich an jedem Arbeitstag zurückgelegten Fahrten zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Betriebsort in Ort 2 wurden im Streitzeitraum nicht nur mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X mit dem Kennzeichen AB, sondern nicht unwesentlich auch mit dem - nicht streitgegenständlichen - Kraftfahrzeug der Marke Y mit dem Kennzeichen CD zurückgelegt. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auf die Ehegattin des Bf. im Streitzeitraum keine Kraftfahrzeuge (weder in Deutschland noch in Österreich) angemeldet waren. Im Hinblick auf ihre geringfügige Beschäftigung konnte sie das - nicht streitgegenständliche - Kraftfahrzeug der Marke Y nutzen. Wie der Bf. im Vorlageantrag vom 6. März 2019 dazu ausführte, arbeite seine Ehegattin lediglich zwei Tage pro Woche. *„Somit kann ich für die verbleibenden Wochentage für Fahrten zur Arbeit und zurück zum Wohnsitz den CD nutzen.“*

Dem vorgelegten Terminkalender kann nicht entnommen werden, mit welchem Fahrzeug die betrieblichen Fahrten zurückgelegt wurden. Es kann insbesondere nicht nachvollzogen werden, an welchen Arbeitstagen (demnach wie oft) das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke

X mit dem Kennzeichen AB konkret verwendet wurde, um die Fahrten zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Betriebsort in Ort 2 (und wieder retour) zurückzulegen. Somit kann auch nicht nachvollzogen werden, an welchen Arbeitstagen (und in welchem Ausmaß) das Kraftfahrzeug der Marke X - über die Fahrtstrecke Wohnung - Arbeitsstätte hinaus - verwendet wurde, um Kundenbesuche im süddeutschen Raum zu absolvieren. Eine Zuordnung der für das Jahr 2017 mit insgesamt 14.338,5 km ausgewiesenen betrieblich veranlassten Kilometerleistung auf die beiden Fahrzeuge ist auch nicht ansatzweise möglich. Zudem wurden die (wo auch immer zurückgelegten) Privatfahrten für die beiden Fahrzeuge nicht aufgezeichnet, weshalb die im Jahr 2017 zurückgelegte gesamte Kilometerleistung nicht ermittelt werden kann, geschweige denn, dass sie einem der beiden Fahrzeuge konkret zugeordnet werden könnte. Für das Bundesfinanzgericht ist es daher nicht möglich, eine überwiegende Verwendung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges der Marke X im Inland oder Ausland festzustellen.

6. Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen zeigt eine Analyse des vorgelegten Terminkalenders (die sich zwangsläufig nur auf beide verwendeten Kraftfahrzeuge der Marke X und der Marke Y beziehen kann) folgendes Bild:

Der Terminkalender weist für das Jahr 2017 insgesamt 209 Fahrten zu je 54,8 km aus, das sind 11.453,2 km; dabei handelt es sich um die Fahrten zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Betriebsort in Ort 2 (und wieder retour), die grundsätzlich an jedem Arbeitstag zurückgelegt wurden. Aufgrund der angeführten Streckenlänge von 54,8 km geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese Fahrten über Ort 7 (Ort 7 Landesstraße und Bundesstraße) als kürzeste Strecke zurückgelegt wurden. Die einfache Fahrtstrecke beträgt demnach 27,4 km, davon entfallen auf das Inland ca. 23,9 km und auf das Ausland ca. 3,5 km (Quelle: www.google.at/maps). Bezogen auf die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte entfallen demnach auf das Inland 9.990,2 km (209 Fahrten x 23,9 km x 2) und auf das Ausland 1.463,0 km (209 Fahrten x 3,5 km x 2). Der Inlandsanteil beträgt demnach 87,23 %, der Auslandsanteil 12,77 %.

Der Bf. ermittelte für das Streitjahr 2017 dem Terminkalender zufolge betrieblich zurückgelegte Fahrten von insgesamt 14.338,5 km. Die Differenz zu den für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte ausgewiesenen 11.453,2 km beträgt 2.885,3 km. Selbst wenn man davon ausgeht, dass diese betrieblichen Fahrten ausschließlich im süddeutschen Raum zurückgelegt wurden (der Bf. geht in Österreich keiner weiteren Tätigkeit nach und hat hier auch keine Kunden), ergibt sich kein wesentlich anderes Bild. Auf das Inland entfallen demnach 9.990,2 km, auf das Ausland 4.348,3 km (1.463,0 km plus 2.885,3 km). Der Inlandsanteil beträgt demnach 69,67 %, der Auslandsanteil 30,33 %. Diese Anteile beziehen sich - wie bereits dargelegt - auf beide Fahrzeuge des Bf., eine Zuordnung zum streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X ist ohnehin nicht möglich. Zu bedenken ist überdies, dass die (wo auch immer zurückgelegten) Privatfahrten für die beiden Fahrzeuge nicht aufgezeichnet wurden. Die Privatfahrten mit dem streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke X werden nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes wohl eher im Inland zurückgelegt worden sein. So ist der Bf. als Tagespendler an

jedem Arbeitstag an seinen österreichischen Familienwohnsitz zurückgekehrt, wo er seine Freizeit verbracht hat, auch an den Wochenenden, im Urlaub und an freien Tagen hat er sich überwiegend im Inland aufgehalten und demnach das streitgegenständliche Kraftfahrzeug für Privatfahrten auch überwiegend im Inland verwendet. Der Inlandsanteil der Verwendung müsste somit noch entsprechend erhöht werden.

Auch die übrigen vom Bf. vorgelegten Unterlagen sind nicht geeignet, einen erfolgreichen Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG zu führen. So ist den vorgelegten Rechnungen der Kfz-Werkstätte F-GmbH zu entnehmen, dass Reparaturen und Serviceleistungen am streitgegenständlichen Fahrzeug im Inland (in Ort 1) vorgenommen wurden. Auch die Betankungen dieses Fahrzeuges erfolgten im Inland, wodurch eine überwiegende Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland noch untermauert wird.

Auf der Grundlage der (jüngsten) Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 16.6.2021, Ra 2018/16/0171; VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012) ist davon auszugehen, dass bei einer weitaus überwiegenden Nichtverwendung des Kraftfahrzeuges in Österreich der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG jedenfalls als erbracht anzusehen ist, dass aber auch eine bloß überwiegende Nichtverwendung in Österreich (demnach ab 51 %) ausreichend ist. Dabei wird unionsrechtskonform auf ein kilometermäßiges und nicht ein zeitliches Überwiegen außerhalb des Bundesgebietes abzustellen sein. Bei tatsächlichem Nachweis einer überwiegenden (ab 51 %) kilometermäßigen Verwendung des Kraftfahrzeuges im Ausland ist der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG erbracht und besteht in Österreich keine Zulassungspflicht. Die Standortvermutung und deren Widerlegung gilt zudem unabhängig davon, ob das Kraftfahrzeug überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird.

Der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG, dass der dauernde Standort des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges der Marke X mit dem Kennzeichen AB außerhalb Österreichs gelegen ist, ist dem Bf. somit nicht gelungen, zumal der für das Jahr 2017 vorgelegte Terminkalender nicht als taugliches Beweismittel herangezogen werden kann bzw. anhand dieses Terminkalenders auch die (überwiegende) Verwendung dieses Fahrzeuges im Ausland (Deutschland) nicht nachgewiesen werden kann. Eine Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände lässt keinen anderen Schluss zu. Reine Behauptungen bzw. eine bloße Glaubhaftmachung reichen - wie bereits dargelegt - nicht aus. Losgelöst davon besteht für das Bundesfinanzgericht ohnehin eine Bindungswirkung an das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft O vom 25. Februar 2019, GZ. 4.

7. Vom Bf. wurde eingewendet, dass er die Kraftfahrzeugsteuer für das streitgegenständliche Kraftfahrzeug sowohl in Deutschland als auch - aufgrund der Vorschreibung des Finanzamtes - in Österreich bezahlt habe. Dazu ist festzuhalten, dass das widerrechtlich im Inland verwendete Kraftfahrzeug der Marke X mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AB gemäß § 1 Abs. 1 Z 3

KfzStG der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt. Eine dadurch entstehende Doppelbesteuerung stellt auch im Rahmen der gemeinschaftsrechtlich angestrebten Harmonisierung der Kraftfahrzeugsteuern nach geltendem Recht kein Hindernis dar (vgl. UFS 25.2.2010, RV/0327-S/09).

Der Europäische Gerichtshof betont (vgl. ua. EuGH 15.9.2005, Rs C-464/02, *Kommission/Dänemark*, Rz 76 f; EuGH 15.12.2005, Rs C-151/04 und C-152/04, *Nadin und Durré*, Rz 41), dass die Mitgliedstaaten bei einer im Wesentlichen dauerhaften Nutzung eines ausländischen Fahrzeuges in ihrem Hoheitsgebiet eine Zulassungssteuer erheben dürfen. Auch wenn ein Fahrzeug im Wesentlichen in zwei Mitgliedstaaten tatsächlich und dauerhaft genutzt wird, ist der zweite Mitgliedstaat - in dem das Fahrzeug nicht zugelassen ist - diesfalls zur Erhebung einer Zulassungssteuer infolge der Nutzung in seinem Hoheitsgebiet berechtigt (vgl. EuGH 21.11.2013, Rs C-302/12). Der Umstand, dass das Fahrzeug auch im Zulassungsstaat der dortigen Zulassungssteuer unterliegt und es damit zu einer Doppelbesteuerung kommt, steht der Besteuerung durch den zweiten Mitgliedstaat dabei nicht entgegen (nochmals EuGH 21.11.2013, Rs C-302/12).

8. Mit § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des BGBl. I Nr. 26/2014 hat der Gesetzgeber für den Fristbeginn auf die „*erstmalige Einbringung*“ in das Bundesgebiet abgestellt und ausdrücklich die gesetzliche Bestimmung aufgenommen, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet diese Frist nicht unterbricht. Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke X wurde vom Bf. im Zuge der Begründung des inländischen Hauptwohnsitzes am 18. August 2015 erstmals nach Österreich eingebracht (vgl. die niederschriftliche Einvernahme des Bf. am 11. Dezember 2018). Gemäß § 82 Abs. 8 KFG liegt demnach eine im September 2015 eingetretene widerrechtliche Verwendung dieses Fahrzeuges im Inland vor, wodurch eine NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG bzw. eine KfzSt-Pflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG entstanden ist.

Das Entstehen der Steuerschuld ist vom Erfüllen des zur Steuerpflicht führenden Tatbestandes zu unterscheiden. Das Entstehen der Steuerschuld ist eine Rechtsfolge und setzt voraus, dass der die Rechtsfolge auslösende Tatbestand erfüllt ist. Erst wenn der Tatbestand erfüllt ist, tritt die (allenfalls auf einen zurückliegenden Zeitpunkt bezogene) Rechtsfolge des Entstehens der Steuerschuld ein (vgl. VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0031; VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031).

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

Dies ist im KfzStG der Fall, indem § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG die Steuerpflicht vom Beginn des Kalendermonats an bestehen lässt, in dem die widerrechtliche Verwendung einsetzt, also von einem

Monatsersten und nicht vom Tag der widerrechtlichen Verwendung an (vgl. auch VwGH 23.3.2006, 2006/16/0003; VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031). Ähnliches gilt seit dem AbgÄG 2010 für die Normverbrauchsabgabe, bei welcher die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung (des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG) dazu führt, dass die Normverbrauchsabgabe dann gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in das Inland entsteht.

Im Streitfall ist die Steuerschuld für die NoVA somit im August 2015 entstanden. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat August 2015 ist als unbegründet abzuweisen.

Die Steuerschuld für die KfzSt ist ab September 2015 entstanden. Selbstberechnungs- und somit Besteuerungszeitraum für die Kraftfahrzeugsteuer ist für Vorgänge, welche vor dem 1. Jänner 2019 liegen, grundsätzlich das Kalendervierteljahr (§ 6 Abs. 3 KfzStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014). Im Fall einer kürzer bestehenden Steuerpflicht hat der Festsetzungsbescheid das jeweilige Kalendervierteljahr zu umfassen. Mehrere Vierteljahresabgaben können in einem Bescheidspruch zusammengefasst festgesetzt werden, wenn sie dasselbe Kalenderjahr betreffen (§ 201 Abs. 4 BAO). Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis Dezember 2015 (zwei Kalendervierteljahre) hat das Finanzamt F die Kraftfahrzeugsteuer zu Recht für vier Monate (September bis Dezember des Jahres 2015) festgesetzt. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Juli bis Dezember 2015 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2016, Jänner bis Dezember 2017 und Jänner bis September 2018 ist infolge anhaltender widerrechtlicher Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges in diesen Zeiträumen ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht folgte bei der zu beurteilenden Rechtsfrage (Vorfrage und Bindungswirkung) der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. 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 jüngste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Sachverhalts Umständen des konkreten Falles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 16. März 2022