

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerden vom 25. August 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 25. Juli 2017 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Mai 2015, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 (alle betreffend das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA und der Fahrzeugidentifikationsnummer 111), weiters betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2016, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis Juni 2017 (alle betreffend das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB und der Fahrzeugidentifikationsnummer 222), Steuernummer a, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Aufgrund einer anonymen Anzeige (ohne Datum; Datum der Einbringung: 19. September 2016) wurde das Finanzamt F davon in Kenntnis gesetzt, dass zwei Kraftfahrzeuge mit den amtlichen deutschen Kennzeichen AA und BB regelmäßig am (damaligen) Hauptwohnsitz des Abgabepflichtigen abgestellt seien.

2. Anlässlich einer niederschriftlichen Einvernahme gab der Abgabepflichtige gegenüber der Finanzpolizei am 8. Mai 2017 zu Protokoll, dass das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB auf die G-GmbH zugelassen sei, bei der er seit dem 1. April 2007 als kaufmännischer Angestellter tätig sei. Dieses Fahrzeug werde ihm von diesem Unternehmen zur Verfügung gestellt und auf seinem Gehaltszettel als geldwerter Vorteil versteuert. Er nutze dieses Fahrzeug alleine; es seien zwar auch seine Ehegattin und Kinder mit diesem Fahrzeug fahrberechtigt, jedoch sei dieses Fahrzeug von diesen Personen nur selten genutzt worden. Der Abgabepflichtige dürfe dieses Fahrzeug auch privat, zB im Urlaub oder für Wochenendfahrten, nutzen. Sämtliche Kosten, die für das Fahrzeug entstünden, übernehme das Unternehmen. Aufgrund der hohen Kilometeranzahl würde das Unternehmen die Firmenfahrzeuge alle zwei bis zweieinhalb Jahre austauschen.

Das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA sei auf den Abgabepflichtigen angemeldet, werde jedoch von ihm „*eher selten*“ genutzt. Dieses Fahrzeug sei „*zum Großteil nur*“ von seinem Sohn (Student in Ort 1) verwendet worden. Das Fahrzeug sei am 24. Februar 2017 abgemeldet worden, da der Abgabepflichtige sein Firmenauto habe und sein Sohn sich (für ca. ein halbes Jahr) in Neuseeland aufhalte. Das Fahrzeug befinde sich derzeit in Ort 1, ob es verkauft oder (nach der Rückkehr seines Sohnes) wieder angemeldet werde, sei noch unklar. Die Kosten für dieses Fahrzeug übernehme zum Großteil der Abgabepflichtige, da sein Sohn noch Student sei. Den Kaufvertrag für dieses Fahrzeug mit damaligem Kilometerstand sowie den derzeitigen Kilometerstand werde er nachreichen.

Der Abgabepflichtige besitze zusätzlich in Österreich ein Kraftfahrzeug der Marke ZZ mit dem amtlichen österreichischen Kennzeichen CC. Dieses Fahrzeug sei vor ca. fünf Jahren nach Österreich verbracht und der NoVA unterzogen worden. Dieses Fahrzeug befinde sich derzeit in Ort 2 und werde vorwiegend von seiner Ehegattin (von der er seit März 2017 getrennt lebe) genutzt. Für die Kosten dieses Fahrzeuges sei früher der Abgabepflichtige aufgekommen, seit der Trennung komme die Ehegattin dafür auf. Dieses Fahrzeug werde auch bei ihr verbleiben.

Mit dem Kraftfahrzeug der Marke YY sei der Abgabepflichtige ca. zwei Tage nach der Anmeldung das erste Mal nach Österreich gefahren. Er verwende dieses Fahrzeug zu 95 % in Deutschland und fahre damit ca. 70.000 km pro Jahr. Das Kraftfahrzeug der Marke XX werde zu ca. 90

% in Deutschland von OO (Sohn seiner Ehegattin) verwendet. Dieser studiere seit September 2015 in Ort 1 und verwende dieses Fahrzeug auch täglich, um zur Universität zu fahren. Der Lebensmittelpunkt von OO befinde sich in Ort 1. Er komme lediglich am Wochenende nach Hause, um die Wäsche zu tauschen und den Lebensmittelvorrat aufzufüllen.

Der Abgabepflichtige habe in Ort 1 eine ca. 40 m<sup>2</sup> große Eigentumswohnung, die von seinem Sohn und ihm gemeinsam genutzt werde. Aufgrund seiner Arbeit (Produktionsfirma in Ort 3) sei er ca. vier- bis fünfmal pro Woche in dieser Wohnung, da die Heimreise nach Österreich zu lange wäre. Er habe in Ort 1 sowie in Österreich einen Hauptwohnsitz. Das Haus in Österreich befinde sich in seinem Alleineigentum. In diesem Haus befänden sich eine Privatwohnung (170 m<sup>2</sup>) und zwei Ferienwohnungen (55 m<sup>2</sup> und 110 m<sup>2</sup>). Seit der Trennung von seiner Ehegattin lebe er in der kleineren Ferienwohnung und seine Ehegattin mit dem gemeinsamen Sohn in der Privatwohnung.

Für die Vermietung der Ferienwohnung sei der Abgabepflichtige zuständig. Diese sei wochenweise vermietet worden und werde diesen Sommer dauervermietet. Er führe dafür auch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Umsatz ca. 30.000,00 € pro Jahr). Seit der Trennung bezahle seine Ehegattin auch Miete, wofür es aber derzeit noch keinen Mietvertrag, sondern lediglich eine mündliche Vereinbarung gebe. Der Mietzins belaufe sich auf 750,00 € pro Monat. In Österreich übe der Abgabepflichtige sonst keine Tätigkeiten aus.

Er selbst sehe seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen seit März 2017 (aufgrund der Trennung) in Ort 1, davor aufgrund seiner Familie mehr in Österreich. Vom zeitlichen Aspekt sei immer Deutschland, vom emotionalen Aspekt früher (aufgrund der Familie) Österreich der Mittelpunkt der Lebensinteressen gewesen. Derzeit halte er sich durchschnittlich zu 80 % in Deutschland und zu 20 % in Österreich auf. Davor habe er sich durchschnittlich zu 60 % in Deutschland und zu 40 % in Österreich aufgehalten. Er habe auch seine Eltern in Deutschland. Freunde, Studienkollegen sowie Arbeitskollegen befänden sich ebenfalls in Deutschland. In Österreich habe er - abgesehen von seiner Ehegattin und seinen Kindern - keine persönlichen Anknüpfungspunkte mehr.

**3.** Das Finanzamt F erließ am 25. Juli 2017 einen an den Abgabepflichtigen gerichteten Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Mai 2015, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA und der Fahrzeugidentifikationsnummer 111 mit 673,53 € festgesetzt wurde. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sei erforderlich gewesen, weil deren Selbstberechnung unterblieben sei. Weiters erließ das Finanzamt F am 25. Juli 2017 Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017, mit denen die Kraftfahrzeugsteuer für das genannte Kraftfahrzeug mit 325,25 € (4-12/2015), 557,57 € (1-12/2016) und 92,93 € (1-3/2017) festgesetzt wurde.

Das Finanzamt F erließ am 25. Juli 2017 auch einen an den Abgabepflichtigen gerichteten Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2016, mit dem die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB und der Fahrzeugidentifikationsnummer 222 mit 1.065,00 € festgesetzt wurde. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sei erforderlich gewesen, weil deren Selbstberechnung unterblieben sei. Überdies erließ das Finanzamt F am 25. Juli 2017 Bescheide betreffend Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis Juni 2017, mit denen die Kraftfahrzeugsteuer für das genannte Kraftfahrzeug mit 842,82 € (1-12/2016) und 505,69 € (1-6/2017) festgesetzt wurde.

In den Bescheidebegründungen ging das Finanzamt F von folgenden Sachverhaltsfeststellungen aus: Die durchgeführten Erhebungen und die niederschriftliche Einvernahme vom 8. Mai 2017 durch die Finanzpolizei hätten ergeben, dass der Abgabepflichtige seit dem 5. September 1996 bis laufend in Österreich mit seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße, gemeldet sei und das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA vom 19. Mai 2015 bis 24. Februar 2017 im Inland verwendet worden sei. Der Abgabepflichtige habe außerdem angegeben, der Eigentümer und Verwender dieses Fahrzeuges zu sein und zum Großteil für die laufenden Kosten aufzukommen. Der überwiegende Verwender des Fahrzeuges sei jedoch sein Sohn OO. Sowohl der Abgabepflichtige als Zulassungsbesitzer als auch sein Sohn als überwiegender Verwender des Fahrzeuges seien mit dem Hauptwohnsitz iSd § 1 Abs. 7 Meldegesetz in Österreich gemeldet. Fahrtenbuch sei keines vorgelegt worden.

Im Hinblick auf das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB stellte das Finanzamt F fest, dass der Abgabepflichtige dieses Fahrzeug seit dem 3. Februar 2016 im Inland verwende. Er sei Dienstnehmer der G-GmbH mit Sitz in Gemeinde 4, B-Straße. Das gegenständliche Fahrzeug werde ihm für dienstliche sowie private Zwecke zur Verfügung gestellt. Dem vorliegenden Dienstwagenvertrag zufolge dürfe das Fahrzeug auch von seinen Familienangehörigen genutzt werden. Somit liege die Verfügungsmacht über das Fahrzeug nicht beim Dienstgeber, sondern beim Abgabepflichtigen; er könnte über das Fahrzeug verfügen, als ob es sein eigenes wäre. Das Fahrzeug werde von ihm verwendet, um an seinen Hauptwohnsitz in Österreich zu gelangen. Somit liege nicht nur eine Verwendung in Deutschland, sondern auch eine Verwendung in Österreich vor. Ein Fahrtenbuch sei auch für dieses Fahrzeug nicht vorgelegt 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 der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Abgabepflichtigen und der zeitlich überwiegende Aufenthalt in Österreich lägen, sei aufgrund der Standortvermutung davon auszugehen gewesen, dass die gegenständlichen Kraftfahrzeuge ihren dauernden Standort in Österreich haben und daher nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen seien. Die Abgabenschuld sei daher für diese Kraftfahrzeuge infolge widerrechtlicher Verwendung entstanden.

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) unterliege der NoVA die Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre (widerrechtliche Verwendung), ausgenommen es werde ein Nachweis der Entrichtung der NoVA erbracht. Gemäß § 4 Z 3 NoVAG seien im Falle der widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwende, Gesamtschuldner der NoVA. Die NoVA werde daher dem Abgabepflichtigen als Zulassungsinhaber (hinsichtlich des Kraftfahrzeuges der Marke XX) bzw. als Verwender (hinsichtlich des Kraftfahrzeuges der Marke YY) vorgeschrieben.

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 111 (XX) seit Juni 2015 und das Kraftfahrzeug mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 222 (YY) seit März 2016 widerrechtlich verwendet worden seien, habe die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG festgesetzt werden müssen.

**4.** Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 25. August 2017 fristgerecht Beschwerden, mit denen er die Aufhebung dieser Bescheide beantragte.

Zum Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB führte er aus wie folgt: Das Auto sei ein Firmenwagen und somit sei es ihm gar nicht möglich, dieses in Österreich anzumelden. Außerdem habe er bereits anlässlich der Einvernahme mitgeteilt, dass das Auto größtenteils in Deutschland zu Firmenzwecken genutzt werde. Er habe einen Wohnsitz in Ort 1 und fahre von dort aus zur Arbeit und zu den Produktionsstandorten in Ort 5 und Ort 3. Somit sei auch sein überwiegender Aufenthalt beruflich bedingt in Deutschland. Sämtliche Abgaben für diesen Firmenwagen würden in Deutschland abgeführt werden und er müsse die Möglichkeit der Privatnutzung, zB auch für Familienheimfahrten, über den „*geldwerten Vorteil*“ in Deutschland versteuern. Privat stünde außerdem ein Familienfahrzeug der Marke ZZ zur Verfügung, das - wie alle Vorgängerautos - in Österreich zugelassen sei. Er könne sich nicht

vorstellen, dass ausländische Firmenwagen von Mitarbeitern mit Wohnsitz in Österreich im Inland zusätzlich besteuert werden müssten.

Zum Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA führte der Abgabepflichtige aus wie folgt: Wie bereits anlässlich der Einvernahme mitgeteilt, werde das Auto von seinem Sohn OO genutzt. Dieser studiere in Ort 1 und nutze das Auto vorwiegend in Deutschland. Auch der Abgabepflichtige habe in Ort 1 einen Wohnsitz und halte sich durch seine Tätigkeit in Deutschland überwiegend dort auf. Der Familie stünde privat ein Familienfahrzeug der Marke ZZ zur Verfügung, das - wie alle Vorgängerautos - in Österreich zugelassen sei. Es wurde auch eingewendet, dass die Zeiträume in den Bescheiden teilweise falsch erfasst worden seien. Das Fahrzeug sei im Mai 2015 zugelassen worden, die KfzSt sei aber ab April 2015 berechnet worden. Die Abmeldung sei im Februar 2017 erfolgt, die KfzSt sei jedoch bis März 2017 berechnet worden.

5. Mit Beschwerdeentscheidung vom 30. Jänner 2019 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Mai 2015, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 (betrifft das Kraftfahrzeug der Marke XX), weiters betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2016 sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis Juni 2017 (betrifft das Kraftfahrzeug der Marke YY) vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen.

Nach Wiedergabe der Rechtslage und der Ergebnisse des Beweisverfahrens führte das Finanzamt F aus, dass gemäß § 1 Z 3 NoVAG und § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG eine NoVA-Pflicht und KfzSt-Pflicht gegeben sei, wenn ein Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen 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.

Dem Familienbeihilfenakt sei zu entnehmen, dass die Familie des Abgabepflichtigen ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich habe. Es sei seit dem Jahr 2004 bis zumindest Dezember 2016 eine Ausgleichszahlung aufgrund der nachrangigen Zuständigkeit Österreichs im Inland ausbezahlt worden. Im Hinblick auf einen Wohnsitz in Deutschland seien keine Nachweise (Meldebestätigung) vorgelegt worden, wobei das Finanzamt aufgrund der vorgelegten Versicherungsbestätigungen und Kreditkartenabrechnungen an einem Wohnsitz des Abgabepflichtigen in Ort 1 nicht zweifle. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen werde jedoch bis zur Trennung im Jahr 2017 am Familienwohnsitz in Österreich angenommen.

Bei unterhaltsberechtigten Studenten werde als dauernder Standort des Kraftfahrzeuges der ordentliche Wohnsitz der Eltern (diesfalls in Österreich) fingiert. Der niederschriftlichen Einvernahme des Abgabepflichtigen zufolge kehre der Sohn OO regelmäßig an den Familienwohnsitz

in Österreich zurück, um die Wäsche zu tauschen und seine Lebensmittelvorräte wieder aufzufüllen. Der Lebensmittelpunkt des Sohnes liege ebenfalls in Österreich.

In Würdigung der vorliegenden Unterlagen gehe das Finanzamt F weiterhin davon aus, dass die in Rede stehenden Fahrzeuge ab ihrer Anschaffung im Mai 2015 (XX) bzw. Februar 2016 (YY) ihren dauernden Standort im Inland gehabt haben. Der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG sei bei diesen Kraftfahrzeugen 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 möglichen Nachweisen bezüglich der Verwendung der Fahrzeuge eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht. Eine bloße Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung der Kraftfahrzeuge im Ausland, wie sie vom Abgabepflichtigen anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme und im Beschwerdeverfahren geschildert werde, sei aufgrund des Gesetzeswortlautes nicht ausreichend.

Auch sei von der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 in zwei Straferkenntnissen vom 26. Februar 2018 bescheidmäßig festgestellt worden, dass der Abgabepflichtige die beiden Kraftfahrzeuge mit den amtlichen deutschen Kennzeichen BB und AA widerrechtlich im Inland verwendet habe. Demnach sei von ihm die Rechtsvorschrift des § 82 Abs. 8 KFG verletzt worden, wofür jeweils eine Geldstrafe von 220,00 € verhängt worden sei. Begründend sei von der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 ausgeführt worden, dass der Abgabepflichtige die Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen als Benützer länger als einen Monat nach der erstmaligen Einbringung nach Österreich dort verwendet habe.

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).

Abschließend führte das Finanzamt aus, dass die Kraftfahrzeugsteuer für das Kraftfahrzeug der Marke XX zwar für den Zeitraum 4-12/2015 festgesetzt worden sei, die Berechnung jedoch nur für sieben Monate (also konkret Mai bis Dezember 2015) erfolgt sei. Ebenso sei die Kraftfahrzeugsteuer für dieses Fahrzeug zwar für den Zeitraum 1-3/2017 festgesetzt worden, tatsächlich sei Kraftfahrzeugsteuer jedoch nur für zwei Monate vorgeschrieben worden. Der Festsetzungszeitraum für die Kraftfahrzeugsteuer müsse laut Gesetz immer volle Kalendervierteljahre/Quartale umfassen.

**6.** Am 27. Februar 2019 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht. Gemäß den beigelegten Urteilen des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 8. Oktober 2018 seien beide Verfahren betreffend die Straferkenntnisse der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 eingestellt worden. Gegen diese

Urteile habe kein weiteres „*Rechtsmittel*“ eingelegt werden können, da sie dem Gesetz und der gängigen Rechtsprechung entsprächen. Das Finanzamt F hätte sich bei Erlassung der Beschwerdeentscheidung an diese Urteile des Landesverwaltungsgerichtes Tirol gebunden fühlen müssen.

7. Mit Vorlagebericht vom 3. Mai 2019 legte das Finanzamt F die gegenständlichen Beschwerden vom 25. August 2017 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

## II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) PO, geb. am Tag X in Gemeinde 7/Landkreis G, ist deutscher Staatsangehöriger. Mit Kaufverträgen vom 8. August 1996 und 24. Oktober 1997 erwarb er die Liegenschaft in EZ 1 KG 2 mit dem darauf befindlichen Gebäude „Gebäude R“, ein Wohnhaus mit drei Wohnungen, mit der Lageadresse Gemeinde 2, A-Straße, in sein Alleineigentum. Im Zuge dessen ist der Bf. nach Österreich zugezogen, ab dem 5. September 1996 war er mit seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, polizeilich gemeldet.

Der Bf. war verheiratet mit der deutschen Staatsangehörigen QO geb. L, geb. am Tag Y. QL ist am 1. September 2003 mit ihrem Sohn OL, geb. am Tag Z, nach Österreich zugezogen; ab diesem Tag waren sie und ihr Sohn mit dem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, somit am Hauptwohnsitz des Bf., polizeilich gemeldet. Am Tag W erfolgte die Geburt des gemeinsamen Sohnes RL, der ab diesem Tag mit dem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, polizeilich gemeldet war. Im Jahr 2006 erfolgte die Eheschließung, die Namensänderung in QO, OO und RO wurde am 9. Juni 2006 bzw. 10. Juli 2006 im Zentralen Melderegister angemerkt.

2. Im Streitzeitraum ist der Bf. als Wochenpendler einer Beschäftigung in Deutschland nachgegangen, seit dem 1. April 2007 ist er als kaufmännischer Angestellter (Abteilungsleiter für Controlling) der G-GmbH mit dem Sitz in Gemeinde 4, B-Straße, tätig. Dieses Unternehmen ist im Bereich der Fleisch- und Wurstwarenerzeugung tätig mit Produktionsstandorten in Ort 4, Ort 5 (dieser Standort wurde Ende 2018 geschlossen) und Ort 3.

Der Bf. besitzt in Gemeinde 1, L-Straße, eine ca. 40 m<sup>2</sup> große Eigentumswohnung samt Tiefgaragenabstellplatz, die bereits mit Kaufvertrag vom 16. April 1999 in sein Eigentum erworben wurde. Diese Wohnung wurde vom Bf. im Streitzeitraum ca. vier- bis fünfmal pro Woche genutzt, wodurch er eine tägliche Heimreise nach Österreich vermeiden konnte. (Dem Routenplaner Google Maps zufolge beträgt die Fahrtstrecke zwischen dem damaligen Hauptwohnsitz in Ort 2 und dem Sitz der Arbeitgeberin in Ort 4 97,6 km, wofür eine Fahrtzeit von 1 h 12 min zu veranschlagen ist. Überdies hielt sich der Bf. unter der Woche auch am wesentlich weiter nördlich entfernten Produktionsstandort in Ort 3 an der tschechischen Grenze auf, wo auch genächtigt wurde.)

Die Wohnung in Ort 1 wurde zunächst gemeinsam mit dem Sohn (Stiefsohn) des Bf., OO, genutzt, der seit September 2015 in Ort 1 studierte und lediglich am Wochenende („vielleicht zweimal im Monat für ein oder zwei Tage“ - vgl. die niederschriftliche Zeugenvernehmung des OO durch die Polizeiinspektion Standort vom 14. September 2018) nach Hause kam, um die Wäsche zu tauschen und den Lebensmittelvorrat aufzufüllen. In der Folge nahm sich OO in Gemeinde 8, O-Straße, eine eigene Wohnung, wo er seither als Student seinen deutschen Wohnsitz hatte.

**3.** In Österreich ging der Bf. keiner weiteren Tätigkeit nach. Er erzielte jedoch Einkünfte aus der - von der Finanzverwaltung steuerlich als „Liebhaberei“ eingestuft - Vermietung zweier im Gebäude „Gebäude R“ befindlicher Ferienwohnungen (55 m<sup>2</sup> und 110 m<sup>2</sup>). Bei der dritten im Gebäude befindlichen Wohnung handelte es sich um die Privatwohnung Top 2 (170 m<sup>2</sup>), die den Familienwohnsitz des Bf. darstellte.

Im März 2017 trennte sich der Bf. von seiner Ehegattin. Er lebte fortan in der kleineren - bislang vermieteten - Ferienwohnung (55 m<sup>2</sup>); vom 1. März 2017 bis 22. Oktober 2019 war er mit seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 1, polizeilich gemeldet. Die Wohnsitzabmeldung ging einher mit dem Verkauf der Liegenschaft in Ort 2. So verkaufte der Bf. die Liegenschaft in EZ 1 KG 2 mit dem darauf befindlichen Gebäude „Gebäude R“ mit Kaufvertrag vom 24. Oktober 2019 an die Y-GmbH, seither lebt er in Deutschland.

Die Ehegattin des Bf. verblieb nach der im März 2017 erfolgten Trennung mit dem gemeinsamen Sohn RO zunächst noch in der bisherigen Privatwohnung Top 2; bis 9. Juli 2018 waren beide mit ihrem Hauptwohnsitz weiterhin in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, polizeilich gemeldet. Mit diesem Datum wurde der Hauptwohnsitz abgemeldet, in der Folge sind QO und RO an eine andere Adresse in Ort 2 übersiedelt. Für die Nutzung der Privatwohnung Top 2 zahlte die Ehegattin dem Bf. seit der Trennung eine monatliche Miete von 750,00 €; dies aufgrund einer mündlichen Vereinbarung, ein schriftlicher Mietvertrag wurde mit der Ehegattin nicht abgeschlossen.

Der in Ort 1 studierende OO war noch bis 9. August 2017 mit seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, polizeilich gemeldet; seither hat er im Inland keinen Wohnsitz mehr.

**4.** Beim streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke YY mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 222 handelt es sich um ein Leasingfahrzeug der Arbeitgeberin des Bf. Dieses Fahrzeug wurde am 3. Februar 2016 als Neufahrzeug mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB auf die G-GmbH, Gemeinde 4, B-Straße, zugelassen. Dem „Dienstwagenvertrag“ zufolge wurde dieses Fahrzeug dem Bf. als Dienstwagen zur dienstlichen Nutzung im Zusammenhang mit dem Anstellungsverhältnis zur Verfügung gestellt. Daneben war der Bf. berechtigt, das Fahrzeug auch privat (zB für Urlaubsreisen oder Wochenendfahrten) zu nutzen. Die Privatnutzung wurde vom Bf. in Deutschland als „geldwerter Vorteil“ versteuert. Die Privatnutzung wurde dabei monatlich mit 1 % des Listenpreises des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Erstzulassung einschließlich

USt ermittelt (pauschale Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung anstelle der Führung eines Fahrtenbuches). Dementsprechend wurde vom Bf. auch kein Fahrtenbuch für dieses Fahrzeug geführt. Das Kraftfahrzeug der Marke YY wurde vom Bf. ca. zwei Tage nach der Anmeldung, somit Anfang Februar 2016, erstmals nach Österreich eingebracht.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes F vom 27. März 2019 wurde der Bf. ua. ersucht, für das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke YY „*die gefahrenen Kilometer in einer Aufstellung bzw. einem Gedankenprotokoll nachzuweisen.*“ Diesbezüglich legte der Bf. mit Schreiben vom 16. April 2019 eine Aufstellung vor, aus der ersichtlich sei, dass der Inlandsanteil der zurückgelegten Fahrten lediglich ca. 11 % betragen habe. Diese Aufstellung (samt zugrunde liegendem Fahrtenbuch) bezieht sich jedoch auf die Jahre 2013 und 2014, betrifft somit nicht das erst am 3. Februar 2016 zugelassene streitgegenständliche Dienstfahrzeug, und kann daher nicht der Beurteilung des vorliegenden Beschwerdefalles zugrunde gelegt werden. Überdies ist für die Jahre 2013 und 2014 von anderen Verhältnissen hinsichtlich der zurückgelegten Fahrten auszugehen. So führte der Bf. in seinem Schreiben vom 16. April 2019 auch aus, dass er zwar seit dem 16. April 1999 Eigentümer der Wohnung in Gemeinde 1, L-Straße, sei; diese Wohnung sei aber zwischenzeitlich vermietet worden und von ihm erst ab Mai 2015 (somit ab Beginn des Streitzeitraumes) wieder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (Ort 2 und Ort 1) verwendet worden.

Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug der Marke YY wurde (nahezu) ausschließlich vom Bf. verwendet. Er war zwar berechtigt, dieses Fahrzeug auch seiner Ehegattin und dem älteren Sohn zu überlassen; diese haben das Fahrzeug jedoch nur selten genutzt, weil diesen Personen andere Fahrzeuge zur Verfügung standen. Die G-GmbH übernahm sämtliche Kosten, die für das Fahrzeug entstanden sind. Lediglich für Urlaubsreisen ins Ausland hatte der Bf. die Treibstoffkosten selbst zu tragen. Die G-GmbH tauscht - nicht zuletzt aufgrund der hohen Fahrleistung der Fahrzeuge - ihre Leasingfahrzeuge alle zwei bis zweieinhalb Jahre aus.

An den Werktagen wurde das Dienstfahrzeug vom Bf. insbesondere dazu genutzt, um von seiner Wohnung in Ort 1 zu den Standorten seiner Arbeitgeberin (Ort 4, Ort 5, Ort 3) und retour zu gelangen bzw. um Fahrten zwischen den Produktionsstandorten der G-GmbH zu unternehmen. Die übrigen (privaten wie dienstlichen) Fahrten unter der Woche - der Bf. ist erst an den Wochenenden wieder nach Österreich an den Familienwohnsitz zurückgekehrt - wurden ebenfalls im süddeutschen Raum zurückgelegt. Dem Routenplaner Google Maps zufolge beträgt die Fahrtstrecke zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Sitz der Arbeitgeberin in Ort 4 (über die H-Straße) ca. 28 km, die Fahrtstrecke zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Produktionsstandort in Ort 3 an der tschechischen Grenze (über die I-Straße und J-Straße) ca. 263 km.

An den Wochenenden wurde das Dienstfahrzeug vom Bf. insbesondere dazu genutzt, um Familienheimfahrten zurückzulegen. Von der Fahrtstrecke zwischen dem Sitz der Arbeitgeberin in

Ort 4 und dem damaligen Hauptwohnsitz des Bf. in Ort 2 (97,6 km) entfallen 8,5 km auf das Inland und 89,1 km auf das Ausland.

**5.** Mit Kaufvertrag vom 12. Mai 2015 kaufte der Bf. von der S-GmbH das gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke XX mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 111 um den Kaufpreis von 18.250,00 €. Das Fahrzeug (Datum der Erstzulassung: 21. August 2014) wies zum Kaufzeitpunkt einen Kilometerstand von 6.900 km auf und wurde am 19. Mai 2015 mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA auf den deutschen Wohnsitz des Bf. in Gemeinde 1, L-Straße, zugelassen (Zulassungsbesitzer: der Bf.).

Das Kraftfahrzeug der Marke XX wurde vom Bf. „*eher selten*“ genutzt (vgl. die niederschriftliche Einvernahme des Bf. vom 8. Mai 2017), da ihm die Leasingfahrzeuge seiner Arbeitgeberin (ua. das streitgegenständliche) zur Verfügung standen. Dieses Fahrzeug wurde (nahezu) ausschließlich von seinem Sohn OO verwendet, der sich als Student in Ort 1 aufhielt und dort auch wohnte. Das Fahrzeug wurde von OO täglich verwendet, um zur Universität zu fahren. Das Fahrzeug wurde - der vorgelegten Zulassungsbescheinigung zufolge - am 24. Februar 2017 wieder abgemeldet (Stilllegung), da sich OO studienbedingt in Neuseeland aufgehalten hatte und dem Bf. ohnehin sein Firmenwagen zur Verfügung stand. Das Fahrzeug verblieb nach der Abmeldung in Ort 1, wurde nach der Rückkehr des Sohnes wieder angemeldet und wiederum (nahezu) ausschließlich von seinem Sohn genutzt. Wie OO anlässlich der niederschriftlichen Zeugenvernehmung durch die Polizeiinspektion Standort am 14. September 2018 ausführte, sei er „*mittlerweile*“ nicht mehr im Besitz dieses Fahrzeuges; der PKW sei nach einem Unfall mit Totalschaden verschrottet worden. Ein Fahrtenbuch wurde auch für dieses Fahrzeug nicht geführt.

Die Kosten für das Kraftfahrzeug der Marke XX übernahm - aufgrund des Studiums seines Sohnes - „*zum Großteil*“ der Bf. (vgl. die niederschriftliche Einvernahme des Bf. vom 8. Mai 2017). Mit E-Mail vom 9. Mai 2017 teilte der Bf. dem Finanzamt F mit, dass das Fahrzeug „*derzeit*“ einen Kilometerstand von „*ca. 50.000 km*“ aufweise. Der genaue Kilometerstand könne nicht festgestellt werden, da die Batterie infolge Abmeldung des Fahrzeuges abgeklemmt sei.

**6.** Im Streitzeitraum waren auch im Inland Kraftfahrzeuge auf den Bf. zugelassen: Das gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke RR mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 333 (Datum der Erstzulassung: 16. Februar 2004) war vom 12. November 2004 bis 28. Mai 2015 mit dem amtlichen österreichischen Kennzeichen DD auf den Bf. mit der Adresse Gemeinde 2, A-Straße, zugelassen. Dieses Fahrzeug wurde offensichtlich vom streitgegenständlichen Kraftfahrzeug der Marke XX abgelöst.

Das gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke ZZ mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 444 (Datum der Erstzulassung: 27. Februar 2013) war vom 2. Mai 2013 bis 4. September 2017 mit dem amtlichen österreichischen Kennzeichen CC auf den Bf. mit der Adresse Gemeinde 2, A-Straße,

zugelassen. Überdies war auch der gebrauchte Einachsanhänger der Marke HH mit der Fahrzeugidentifikationsnummer 555 (Datum der Erstzulassung: 15. April 2003) vom 22. August 2006 bis 18. Februar 2020 mit dem amtlichen österreichischen Kennzeichen EE auf den Bf. mit der Adresse Gemeinde 2, A-Straße, zugelassen.

Der Bf. besitzt einen Führerschein der Republik Österreich (Ausstellungsdatum der Bezirkshauptmannschaft Ort 6: 30. März 2012).

Im Streitzeitraum waren auf die Ehegattin des Bf. im Inland keine Kraftfahrzeuge zugelassen. Ihr stand das auf den Bf. im Inland zugelassene Kraftfahrzeug der Marke ZZ mit dem amtlichen Kennzeichen CC zur Verfügung, das vorwiegend von ihr genutzt wurde. Bis zur Trennung im März 2017 ist der Bf. für die Kosten dieses Fahrzeuges aufgekommen, ab diesem Zeitpunkt (bis zur Abmeldung im September 2017) die Ehegattin. In Österreich ging die Ehegattin keiner Tätigkeit nach.

**7.** Bei der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 wurden gegen den Bf. Verwaltungsstrafverfahren wegen widerrechtlicher Verwendung der streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge gemäß § 82 Abs. 8 2. Satz KFG geführt. Mit Straferkenntnissen vom 26. Februar 2018, GZ. ccc (betrifft das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB) und GZ. ddd (betrifft das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA), führte die Bezirkshauptmannschaft Ort 6 aus, dass der Bf. die beiden Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen länger als einen Monat nach der erstmaligen Einbringung nach Österreich verwendet habe, 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 Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen seien. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab ihrer erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Das Kraftfahrzeug der Marke YY sei am „19.05.2015 (Tag der Zulassung)“ (gemeint offensichtlich: 3. Februar 2016 als Tag der Zulassung) und das Kraftfahrzeug der Marke XX am 19. Mai 2015 (Tag der Zulassung) erstmalig nach Österreich eingebracht worden. Der Bf. habe seinen Hauptwohnsitz in Österreich und die Kraftfahrzeuge zum angeführten Zeitpunkt am angeführten Ort verwendet. Der Bf. habe dadurch eine Übertretung gemäß § 82 Abs. 8 2. Satz KFG begangen, weshalb über ihn eine Geldstrafe von jeweils 220,00 € verhängt wurde.

**8.** Mit Erkenntnissen vom 8. Oktober 2018, GZ. eee (betrifft das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB) und GZ. fff (betrifft das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA), hat das Landesverwaltungsgericht Tirol den Beschwerden des Bf. gegen die beiden Straferkenntnisse der Bezirkshauptmannschaft Ort 6, GZ. ccc und GZ. ddd, Folge gegeben, die Straferkenntnisse behoben und die Verwaltungsstrafverfahren gemäß § 45 Abs. 1 Z 1 VStG eingestellt.

Im Hinblick auf das Kraftfahrzeug der Marke YY führte das Landesverwaltungsgericht Tirol aus, dass für den Zeitpunkt der erstmaligen Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet stichhaltige Feststellungen zu treffen seien. Diese existierten im gegenständlichen Fall nicht, zumal es sich um ein Dienstfahrzeug handle, das nicht einem Geschäftsführer gehöre. Die Frage der Zulassung sei also eine solche der Firma und nicht des Bf. Aus der Sicht des Landesverwaltungsgerichtes Tirol stelle es eine Unmöglichkeit dar, die Firma zu zwingen, eine Ummeldung durchzuführen. Es sei daher das Verfahren einzustellen gewesen.

Im Hinblick auf das Kraftfahrzeug der Marke XX führte das Landesverwaltungsgericht Tirol aus, dass nicht mit der erforderlichen Sicherheit habe nachgewiesen werden können, dass das Fahrzeug „im Mai 2017“ erstmalig ins Bundesgebiet eingebracht worden sei. Es habe auch keine Beobachtung des Fahrzeuges durch Straßenaufsichtsorgane stattgefunden. Damit sei das Verfahren einzustellen gewesen.

**9.** Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus der niederschriftlichen Einvernahme des Bf. am 8. Mai 2017 vor der Finanzpolizei, GZ. ggg, 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 Wohnsverhältnissen der beteiligten Personen, aus dem AJ-WEB Auskunftsverfahren zu Daten der Sozialversicherung der beteiligten Personen, aus dem Grundbuch zur Liegenschaft in EZ 1 KG 2, aus dem KFZ-DataWarehouse des Bundesministeriums für Finanzen zu den Kfz-Zulassungsdaten der beteiligten Personen sowie aus Internetrecherchen zur Arbeitgeberin des Bf. und zu den zurückgelegten Fahrtstrecken (Quellen: Internet, [www.google.at/maps](http://www.google.at/maps)). Letztlich legte das Bundesfinanzgericht seiner Entscheidung auch die Straferkenntnisse der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 vom 26. Februar 2018, GZ. ccc und GZ. ddd, sowie die Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 8. Oktober 2018, GZ. eee und GZ. fff, zugrunde, wobei auch in die Gerichtsakten des Landesverwaltungsgerichtes Tirol Einsicht genommen wurde.

Streit besteht darüber, ob für die gegenständlichen Kraftfahrzeuge der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB und der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA 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 dieser Fahrzeuge im Inland vorgelegen ist. Streit besteht insbesondere darüber, ob diese Kraftfahrzeuge entgegen der Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Ausland angesehen werden können.

### **III. Rechtslage**

#### **1. Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG 1991):**

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat Mai 2015 geltenden Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, sowie die **Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre**, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. Diesbezüglich wird auch auf § 1 Z 3 lit. a und b NoVAG 1991 in der für den Kalendermonat Februar 2016 geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, verwiesen, der eine Klarstellung im letzten Halbsatz des § 1 Z 3 NoVAG 1991 brachte („*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 die Kalendermonate Mai 2015 und Februar 2016 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 die Kalendermonate Mai 2015 und Februar 2016 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 erstmali-*

*gen 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 des Verwaltungsstrafgesetzes 1991 (VStG):**

§ 45 VStG in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Ausführungsgesetzes 2013, BGBl. I Nr. 33/2013, hat folgenden Wortlaut:

*„(1) Die Behörde hat von der Einleitung oder Fortführung eines Strafverfahrens abzusehen und die Einstellung zu verfügen, wenn*

- 1. die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann oder keine Verwaltungsübertretung bildet;*
- 2. der Beschuldigte die ihm zur Last gelegte Verwaltungsübertretung nicht begangen hat oder Umstände vorliegen, die die Strafbarkeit aufheben oder ausschließen;*
- 3. Umstände vorliegen, die die Verfolgung ausschließen;*
- 4. die Bedeutung des strafrechtlich geschützten Rechtsgutes und die Intensität seiner Beeinträchtigung durch die Tat und das Verschulden des Beschuldigten gering sind;*
- 5. die Strafverfolgung nicht möglich ist;*
- 6. die Strafverfolgung einen Aufwand verursachen würde, der gemessen an der Bedeutung des strafrechtlich geschützten Rechtsgutes und der Intensität seiner Beeinträchtigung durch die Tat unverhältnismäßig wäre.*

*Anstatt die Einstellung zu verfügen, kann die Behörde dem Beschuldigten im Fall der Z 4 unter Hinweis auf die Rechtswidrigkeit seines Verhaltens mit Bescheid eine Ermahnung erteilen, wenn*

*dies geboten erscheint, um ihn von der Begehung strafbarer Handlungen gleicher Art abzuhalten.*

*(2) Wird die Einstellung verfügt, so genügt ein Aktenvermerk mit Begründung, es sei denn, dass einer Partei gegen die Einstellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht zusteht oder die Erlassung eines Bescheides aus anderen Gründen notwendig ist. Die Einstellung ist, soweit sie nicht bescheidmäßig erfolgt, dem Beschuldigten mitzuteilen, wenn er nach dem Inhalt der Akten von dem gegen ihn gerichteten Verdacht wusste.“*

## **5. 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. Bindungswirkung an die Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 8. Oktober 2018, GZ. eee und GZ. fff:**

Vom Bf. wurde eingewendet, dass den Urteilen des Landesverwaltungsgerichtes Tirol zufolge beide Verfahren betreffend die Straferkenntnisse der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 eingestellt worden seien. Diese Urteile entsprächen dem Gesetz und der gängigen Rechtsprechung. Das Finanzamt F hätte sich bei Erlassung der Beschwerdeverentscheidung an diese Urteile gebunden fühlen müssen.

Ob gemäß § 82 Abs. 8 KFG eine widerrechtliche Verwendung der streitgegenständlichen Fahrzeuge 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, BAO<sup>7</sup>, § 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/Korran*, BAO<sup>7</sup>, § 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; 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.

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 Ort 6 wurden gegen den Bf. Verwaltungsstrafverfahren wegen widerrechtlicher Verwendung der streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge gemäß § 82 Abs. 8 2. Satz KFG geführt. Gegen die Straferkenntnisse vom 26. Februar 2018, GZ. ccc und GZ. ddd, erhob der Bf. Beschwerden an das Landesverwaltungsgericht Tirol. Mit Erkenntnissen vom 8. Oktober 2018, GZ. eee und GZ. fff, hat das Landesverwaltungsgericht Tirol den Beschwerden gegen die beiden Straferkenntnisse der Bezirkshauptmannschaft Ort 6 Folge gegeben, die Straferkenntnisse behoben und die Verwaltungsstrafverfahren gemäß § 45 Abs. 1 Z 1 VStG eingestellt.

Zu beurteilen ist, ob die erfolgte Einstellung der Verwaltungsstrafverfahren „gemäß § 45 Abs. 1 Z 1 VStG“ eine bindende Wirkung für die im Abgabenverfahren zu beantwortende Vorfrage einer widerrechtlichen Verwendung der Kraftfahrzeuge gemäß § 82 Abs. 8 KFG entfaltete. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht der Fall, wenn ein Verwaltungsstrafverfahren nach § 45 Abs. 1 **Z 1** VStG eingestellt wird, insbesondere, wenn die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann (Einstellung im Zweifel). Wenn die Einstellung aber ausdrücklich nach § 45 Abs. 1 **Z 2** erster Fall VStG (Nichtbegehung einer Verwaltungsübertretung als Einstellungsgrund) erfolgt, kann daraus in einer anderen Behörden bindenden Weise eine Entscheidung der relevanten Vorfrage entnommen werden (VwGH 12.2.2002, 2001/07/0125; VwGH 18.3.1992, 91/12/0018; VwGH 17.1.1995, 94/11/0412; vgl. auch BFG 1.3.2018, RV/7100235/2013).

Mit der vorliegenden Einstellung der Verwaltungsstrafverfahren nach § 45 Abs. 1 Z 1 VStG wurde über die Vorfrage, ob der Bf. eine Verwaltungsübertretung nach § 82 Abs. 8 KFG begangen hat, tatsächlich keine Entscheidung getroffen. Die Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichtes Tirol vom 8. Oktober 2018 entfalten für die hier zu beurteilende Frage der NoVA-Pflicht und KfzSt-Pflicht somit keine Bindungswirkung gemäß § 116 BAO.

**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 Kraftfahrzeuggesetz zum Verkehr zuzulassen wäre“. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird. Auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG stellt auf Kraftfahrzeuge ab, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland „ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung“ verwendet werden. Sowohl § 1 Z 3 NoVAG als auch § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verweisen insoweit auf das Kraftfahrzeuggesetz (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 Kraftfahrzeuggesetzes, 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.

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

Gemäß Art. VIII Z. 1 und 5 des Hauptwohnsitzgesetzes, BGBl. Nr. 505/1994, wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 1995 der Begriff „*ordentlicher Wohnsitz*“ in Bundesgesetzen - somit auch im KFG 1967 - durch den Begriff „*Hauptwohnsitz*“ ersetzt.

Als ordentlicher Wohnsitz ist jener Ort anzusehen, an dem sich die betreffende Person in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, ihn bis auf weiteres zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu wählen (siehe VwGH 30.1.1996, 95/11/0271, mwN). In gleichem Sinne definiert § 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991 in der Fassung des Hauptwohnsitzgesetzes den Hauptwohnsitz. Nach dieser Bestimmung ist der Hauptwohnsitz eines Menschen an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt

seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

4. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die in Rede stehenden Kraftfahrzeuge der Marke YY mit dem ausländischen Kennzeichen BB und der Marke XX mit dem ausländischen Kennzeichen AA im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet wurden und dass der Bf. im Zeitpunkt der erstmaligen Einbringung dieser Fahrzeuge in das Bundesgebiet den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit seinen Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG in Österreich hatte. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Kraftfahrzeug der Marke YY am 3. Februar 2016 als Neufahrzeug (Dienstfahrzeug) auf die Arbeitgeberin des Bf. in Deutschland zugelassen und vom Bf. - seiner eigenen Aussage anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme vom 8. Mai 2017 zufolge - ca. zwei Tage nach der Anmeldung, somit **Anfang Februar 2016**, erstmals nach Österreich eingebracht wurde. Die Aussage des Landesverwaltungsgerichtes Tirol in seinem Erkenntnis vom 8. Oktober 2018, GZ. eee, dass hinsichtlich des Kraftfahrzeuges der Marke YY keine „*stichhaltigen Feststellungen*“ zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet getroffen worden seien, kann nicht nachvollzogen werden.

Das Kraftfahrzeug der Marke XX wurde am 19. Mai 2015 als Gebrauchtfahrzeug auf den Bf. als Zulassungsbesitzer in Deutschland zugelassen und ebenfalls unmittelbar nach der Anmeldung, somit **im Mai 2015**, erstmals nach Österreich eingebracht. Den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes F in den Begründungen der angefochtenen Bescheide, wonach dieses Fahrzeug vom „*19.05.2015 bis 24.02.2017 im Inland verwendet*“ und demnach „*seit Juni 2015 widerrechtlich verwendet*“ worden sei, ist der Bf. in weiterer Folge - diese Zeitangaben betreffend - nicht entgegengetreten. Auch die Bezirkshauptmannschaft Ort 6 sprach in ihrem Straferkenntnis vom 26. Februar 2018, GZ. ddd, davon, dass das Kraftfahrzeug der Marke XX am 19. Mai 2015 erstmalig nach Österreich eingebracht worden sei; auch dieser Feststellung wurde vom Bf. nicht widersprochen. Die Aussage des Landesverwaltungsgerichtes Tirol in seinem Erkenntnis vom 8. Oktober 2018, GZ. fff, dass nicht mit der erforderlichen Sicherheit habe nachgewiesen werden können, dass das Kraftfahrzeug der Marke XX „*im Mai 2017*“ erstmalig ins Bundesgebiet eingebracht worden sei, kann ebenfalls nicht nachvollzogen werden und auf sich beruhen; von „*Mai 2017*“ als Zeitpunkt der erstmaligen Einbringung des Fahrzeuges konnte nie die Rede sein, zumal das Fahrzeug bereits am 24. Februar 2017 wieder abgemeldet (stillgelegt) wurde. Die erstmals mit 19. Mai 2015 erfolgte Einbringung des Kraftfahrzeuges der Marke XX nach Österreich durch den Bf. wird auch dadurch untermauert, dass OO, der Sohn (Stiefsohn) des Bf., der dieses Fahrzeug (nahezu) ausschließlich verwendete, erst ab September 2015 in Ort 1 studierte und sich bis dorthin in Österreich aufhielt.

Der Bf. ging selbst davon aus (vgl. die niederschriftliche Einvernahme vom 8. Mai 2017), dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit der Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG

(zumindest bis zu der im März 2017 erfolgten Trennung, damit jedenfalls im Zeitpunkt der erstmaligen Einbringung der gegenständlichen Fahrzeuge in das Bundesgebiet) in Österreich befunden haben. Es trifft nach der Lebenserfahrung im Regelfall zu, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes einer Familie zu finden sein wird und daher die engere persönliche Bindung typischerweise zu einer mit der Ehefrau und den Kindern gemeinsam genutzten Wohnung (und nicht etwa zu einer Wohnung am Arbeitsplatz) bestehen wird.

In den Jahren 1996/97 erwarb der Bf. in Ort 2 Immobilienvermögen in sein Alleineigentum. Im Zuge dessen ist er nach Österreich zugezogen, seit dem 5. September 1996 war er mit seinem Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, polizeilich gemeldet. Nach dem am 1. September 2003 erfolgten Zuzug der - sodann - Ehegattin und des Stiefsohnes OO und der Geburt des gemeinsamen Sohnes RO stellte diese Liegenschaft in EZ 1 KG 2 mit dem darauf befindlichen Gebäude „Gebäude R“ den Familienwohnsitz des Bf. dar. Die Kinder gingen in Österreich zur Schule. Das Wohnhaus mit insgesamt drei Wohnungen wurde auch einer Vermietung zugeführt, sodass der Bf. im Inland auch entsprechende Mieteinkünfte erzielte. Der Bf. ging zwar in Deutschland seiner Beschäftigung nach, dort (in Ort 1) hatte er berufsbedingt auch einen weiteren Wohnsitz; als Wochenpendler ist er jedoch stets an den Wochenenden an seinen Familienwohnsitz zurückgekehrt. Das überwiegende (vor allem persönliche) Naheverhältnis bestand im maßgeblichen Zeitraum eindeutig zu Österreich.

Auch nach der im März 2017 erfolgten Trennung von seiner Ehegattin lebte der Bf. kurzzeitig noch mit der Familie unter einem Dach, wenngleich in einer anderen Wohnung. Er lebte fortan in der kleineren - bislang vermieteten - Ferienwohnung, wogegen die Ehegattin mit dem Sohn RO in der bisherigen Wohnung verblieb. Auch Mieteinkünfte wurden weiterhin erzielt. Erst im Oktober 2019 wurde die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Gebäude „Gebäude R“ verkauft und im Zuge dessen der inländische Wohnsitz endgültig aufgegeben.

**5.** Es ist weiters die Frage zu prüfen, ob der Bf. die streitgegenständlichen Fahrzeuge 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).

**5.1.** Im Hinblick auf das gegenständliche Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem ausländischen Kennzeichen BB ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

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 Unternehmen 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 Unternehmen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt“* (vgl. VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters ausgesprochen (vgl. VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107; VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212), dass es für die Frage des Verwendens eines Kraftfahrzeuges nicht darauf ankommt, ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt.

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

Bezogen auf den Beschwerdefall steht unbestritten fest (vgl. den vorgelegten *„Dienstwagenvertrag“* sowie die Aussage des Bf. anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme am 8. Mai 2017), dass die deutsche Arbeitgeberin (die G-GmbH) dem als kaufmännischen Angestellten tätigen Bf. das Leasingfahrzeug der Marke YY als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt hat, welches nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten ohne weitere Vorgaben verwendet werden durfte. Das Fahrzeug wurde (nahezu) ausschließlich vom Bf. verwendet. Er war zwar berechtigt, dieses Fahrzeug auch seiner Ehegattin und dem älteren Sohn zu überlassen; diese haben das Fahrzeug

jedoch nur selten genutzt, weil ihnen andere Fahrzeuge zur Verfügung standen. Das Bundesfinanzgericht durfte somit davon ausgehen, dass der Bf. Verwender dieses Fahrzeuges war (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212). Auch der Unabhängige Finanzsenat leitet aus diesem VwGH-Erkenntnis ab, dass bei der Überlassung eines Firmenfahrzeuges durch eine ausländische juristische Person (Unternehmung) an einen Arbeitnehmer mit österreichischem Hauptsitz dieser als Verwender anzusehen ist, wenn er das Fahrzeug auch privat nutzen darf (vgl. zB UFS 17.2.2012, RV/0478-S/08; UFS 29.6.2012, RV/0416-L/11; UFS 23.7.2012, RV/0443-L/12; UFS 22.10.2012, RV/0272-L/08; UFS 7.1.2013, RV/0456-L/12; UFS 28.6.2013, RV/0395-W/13; UFS 15.10.2013, RV/0927-L/10).

Wie der Bf. ausführte, übernahm die G-GmbH sämtliche Kosten, die für das Fahrzeug entstanden sind. Aus dem Zweck der Auffangtatbestände des § 1 Z 3 NoVAG und des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG kann geschlossen werden, dass es für die Annahme einer Verwendung (einer Mithalterschaft) iSd NoVAG bzw. KfzStG ausreichend sein muss, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck der genannten Bestimmungen für das Entstehen der Abgabenschuld maßgeblich sind. Aus diesem Grund wird den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens und des tatsächlichen Bestimmens des Einsatzes des Fahrzeuges mehr Bedeutung zukommen müssen als der bloßen Kostentragung (vgl. zB UFS 29.6.2012, RV/0416-L/11; UFS 23.7.2012, RV/0443-L/12; UFS 24.9.2012, RV/0357-S/12; UFS 22.10.2012, RV/0272-L/08; UFS 7.1.2013, RV/0456-L/12; UFS 30.1.2013, RV/0399-L/12; UFS 27.5.2013, RV/1307-L/07; vgl. auch BFG 15.5.2019, RV/1100227/2017; BFG 10.7.2019, RV/7103699/2017; BFG 23.9.2019, RV/1100143/2018; BFG 27.12.2019, RV/3100309/2018; BFG 13.1.2020, RV/3101143/2016; BFG 31.3.2020, RV/1100591/2018). Sind diese Kriterien ausreichend erfüllt, wird man zumindest von einer zur Vorschreibung der NoVA und KfzSt ausreichenden Mithalterschaft ausgehen können. Das Kriterium der Kostentragung wird dagegen in den Hintergrund rücken. So wird auch für die Haftung nach dem EKHG keine alleinige Kostentragung gefordert.

Im Ergebnis ist bei der Feststellung des Verwenders (Halters iSd EKHG) und somit des Schuldners der NoVA und der KfzSt abwägend festzustellen, zu welcher Person aufgrund des zukommenden Nutzens und der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über das Kraftfahrzeug die größte Nähe besteht. Nach den dargestellten Sachverhaltsfeststellungen ist dies unzweifelhaft der Bf. So wurde auch vom Finanzamt F in den Bescheidbegründungen - vom Bf. nicht weiter bestritten - festgehalten, dass die Verfügungsmacht über das gegenständliche Fahrzeug beim Bf. liege und er über das Fahrzeug verfügen könne, „*als ob es sein eigenes wäre*“.

Darauf hingewiesen wird, dass es auch der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107; VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212) unter Hinweis auf die Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z) als maßgebend erachtet hat, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben. Dies ist im Streitfall im Hinblick auf den Bf. eindeutig gegeben. Daraus ist abzuleiten, dass bei einem Auseinanderfallen der Kriterien der Kostentragung und der Verfügungsgewalt über das Fahrzeug

das letztere Kriterium ausschlaggebend ist. Wenn dem Bf. die Möglichkeit eingeräumt wurde, das gegenständliche Fahrzeug für die deutsche Gesellschaft und für seine privaten Zwecke zu verwenden, ist er als Verwender des Fahrzeuges anzusehen, selbst wenn die Kosten dieser Verwendung jemand anderer trägt (vgl. dazu auch BFG 8.4.2020, RV/5100609/2015).

**5.2.** Im Hinblick auf das gegenständliche Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem ausländischen Kennzeichen AA ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

Dieses Fahrzeug wurde vom Bf. als Privatperson in Deutschland gekauft und am 19. Mai 2015 auf seinen deutschen Wohnsitz in Ort 1 zugelassen. Der Bf. war somit Eigentümer und Zulassungsbesitzer dieses Fahrzeuges. Das Fahrzeug wurde vom Bf. jedoch „*ehers selten*“ genutzt, da ihm die Leasingfahrzeuge seiner Arbeitgeberin zur Verfügung standen. Es wurde vielmehr seinem Sohn (Stiefsohn) OO überlassen und (nahezu) ausschließlich von diesem verwendet (zunächst im Inland, sodann - ab September 2015 - studienbedingt in Ort 1). In dieses Bild fügt sich, dass das Fahrzeug bereits am 24. Februar 2017 wieder abgemeldet wurde, nachdem sich OO studienbedingt in Neuseeland aufgehalten hatte und dem Bf. ohnehin sein Firmenwagen zur Verfügung stand. Die Kosten für das gegenständliche Fahrzeug übernahm „*zum Großteil*“ der Bf., da OO aufgrund seines Studiums über kein eigenes Einkommen verfügte.

Wie bereits dargestellt, ist bei der Ermittlung des Verwenders iSd § 82 Abs. 8 KFG auf die Person des Halters iSd § 5 Abs. 1 EKHG abzustellen (vgl. nochmals VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212). Halter ist nach der - ebenfalls bereits dargestellten - Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Ein Betrieb auf eigene Rechnung des Halters liegt vor, wenn dieser den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht und die Kosten dafür trägt. Der Nutzen kann in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Bei der Kostentragung ist vor allem auf Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer usw. abzustellen. Freie Verfügung über das Fahrzeug ist dann gegeben, wenn über das „*Wie, wann und wo*“ der Verwendung entschieden werden kann, ohne dass es auf ein bestimmtes Rechtsverhältnis ankommt (vgl. *Schauer in Schwimann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup>, § 5 EKHG Rz 11 ff, mwN; vgl. auch *Haller in Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, 2. Aufl. (2021), § 1 Rz 89 ff, mwN).

Die längerfristige Überlassung eines Fahrzeuges an einen Dritten begründet idR eine Mithaltereigenschaft des Nutzungsberechtigten. Betreiben zwei oder mehrere Personen das Fahrzeug gemeinsam auf eigene Rechnung und üben sie die Verfügungsmacht darüber aus, so liegt Mithaltereigenschaft vor. Es ist davon auszugehen, dass OO, dem das gegenständliche Fahrzeug vom Bf. zur (nahezu) ausschließlichen Verwendung überlassen wurde, eine Mithaltereigenschaft zugekommen ist; er konnte über das Fahrzeug frei verfügen. Andererseits wird die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug aufgrund der Stellung des Bf. als Eigentümer und Zulassungsbesitzer bei diesem wohl nicht gänzlich beseitigt gewesen sein. Zudem hat er die Kosten für das Fahrzeug größtenteils getragen und demnach das Fahrzeug auf eigene Rechnung betrieben. Dem

Bf. kommt daher jedenfalls eine zur Vorschreibung der NoVA und KfzSt ausreichende Mithalterschaft zu; er ist damit als Verwender iSd § 82 Abs. 8 KFG zu betrachten.

Gelegentlich hat das Bundesfinanzgericht die Haltereigenschaft des Lenkers bei Fahrzeugen von Privatpersonen - idR mit Verweis auf die fehlende Kostentragung - ohnehin zur Gänze verneint (vgl. *Haller in Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, 2. Aufl. (2021), § 1 Rz 100, mwN). So wurde etwa die Haltereigenschaft eines Schülers ohne eigenes Einkommen verneint, der das auf seinen Vater zugelassene Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen nutzt, wobei der Vater sämtliche Kosten trägt (vgl. BFG 27.9.2018, RV/7103758/2014; vgl. dazu auch *Endfellner*, taxlex 2019, 149). In einem anderen Fall hat das Bundesfinanzgericht zumindest Mithalterschaft angenommen bei Nutzung eines vom Stiefvater im Ausland geleasteten und zugelassenen Fahrzeuges, das der inländische Lenker weitestgehend uneingeschränkt nutzen durfte, wobei der Lenker zumindest die laufenden Betriebskosten getragen haben dürfte (vgl. BFG 31.3.2020, RV/1100591/2018).

Nur am Rande erwähnt sei, dass OO als Mithalter und damit (weiterer) Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges iSd § 82 Abs. 8 KFG im Zeitpunkt der erstmaligen Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet (im Mai 2015) den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und damit seinen Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG ebenfalls - wie der Bf. - (noch) in Österreich hatte. Ab September 2015 studierte er zwar in Ort 1, er suchte aber regelmäßig (etwa zweimal pro Monat) an den Wochenenden seinen inländischen Familienwohnsitz auf, um die Wäsche zu tauschen und den Lebensmittelvorrat aufzufüllen. Die Abmeldung des Familienwohnsitzes in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, erfolgte erst am 9. August 2017, somit nach der Abmeldung (Stilllegung) des gegenständlichen Fahrzeuges. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG wären daher auch im Hinblick auf OO als (weiteren) Verwender des Kraftfahrzeuges der Marke XX erfüllt.

**6.** Der Bf. ist als Verwender der streitgegenständlichen Fahrzeuge anzusehen. Damit tritt aber die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG ein, dass die Fahrzeuge als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen sind; diese gesetzliche Standortvermutung kann durch einen vom Bf. zu führenden Gegenbeweis widerlegt werden.

Die Beweislast trifft diesbezüglich allein den Bf. als Verwender der streitgegenständlichen Fahrzeuge. Um diesen Gegenbeweis erbringen zu können, hat der Bf. dabei von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen die Fahrzeuge nicht als Fahrzeuge mit dauerndem inländischen Standort anzusehen sind, 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, BAO<sup>7</sup>, § 115 Tz 10, mwN).

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Im Hinblick auf den in § 166 BAO normierten Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel stellen zB auch Aussagen von Parteien Beweismittel dar. Der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG kann sohin auch durch Partei- und Zeugenaussagen erbracht werden. Ein Abstellen allein auf das Vorliegen von (ordnungsgemäß geführten) Fahrtenbüchern bzw. von sonstigen Dokumenten (Aufstellungen über betriebliche und private Fahrten) stellt eine unzulässige Einschränkung der Beweismittel dar (vgl. BFG 16.10.2020, RV/3100408/2018).

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

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

In seinem Erkenntnis vom 16.6.2021, Ra 2018/16/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof zum vorhin genannten Erkenntnis folgende Klarstellung getroffen:

*„Dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276, VwSlg 8485/F) lag zu Grunde, dass die damals belangte Behörde (der damalige unabhängige Finanzsenat) den damals bekämpften Bescheid des Finanzamts aufgehoben hatte, weil über das in Rede stehende Fahrzeug hauptsächlich vom Betriebsstandort in Deutschland aus verfügt worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat in jenem Erkenntnis hervorgehoben, dass § 82 Abs. 8 des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG) die lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg.cit. und die darin verwendete, bei Fahrzeugen von Unternehmungen auf ein ‚hauptsächliches‘ Verfügen abstellende Standortfiktion sei. Andererseits hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich ausgesprochen, dass der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG erbracht sei, weil das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet werde. Dass für einen tauglichen Gegenbeweis ein weitaus überwiegendes Verwenden im Ausland erforderlich wäre und ein lediglich überwiegendes Verwenden im Ausland noch nicht ausreiche, ist jenem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen.“*

In seinem Erkenntnis vom 12.11.2021, Ro 2019/16/0012, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Widerlegung der Standortvermutung nach § 82 Abs. 8 KFG ausgeführt wie folgt:

*„Damit weicht das Bundesfinanzgericht - wie in der Revision zu Recht ausgeführt wird - von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach die Widerlegung der Standortvermutung und damit der Gegenbeweis nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 (jedenfalls) als erbracht anzusehen ist, wenn das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet wird (vgl. VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; 16.6.2021, Ra 2018/16/0171; 28.10.2009, 2008/15/0276). Dabei macht es keinen Unterschied, ob das Kraftfahrzeug überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird (vgl. nochmals VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152).*

*Dass der Revisionswerber mit dem verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeug regelmäßig an seinen österreichischen Wohnsitz zurückgekehrt ist, das Kraftfahrzeug dort geparkt oder garagiert und dort über die Verwendung des Kraftfahrzeugs entschieden hat, vermag an der erfolgreichen Widerlegung der Standortvermutung im Inland nichts zu ändern. Ob und von wem das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug in Deutschland zuzulassen war, richtet sich nach den diesbezüglichen deutschen Rechtsvorschriften.“*

In Würdigung der genannten (jüngsten) Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, 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.

**8. Widerlegung der Standortvermutung im Hinblick auf das Kraftfahrzeug der Marke YY mit dem ausländischen Kennzeichen BB:**

Feststellungen des Finanzamtes F anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme des Bf. am 8. Mai 2017 zufolge wies das Kraftfahrzeug der Marke YY an diesem Tag einen Kilometerstand von 85.648 km auf (vgl. die erstellten Fotos). Demnach wurden mit diesem Fahrzeug (Zulassungsdatum als Neufahrzeug: 3. Februar 2016) im Zeitraum 3. Februar 2016 bis 8. Mai 2017 (15 Monate) 85.648 km zurückgelegt. Die Aussage des Bf., dass er mit diesem Fahrzeug jährlich ca. 70.000 km (dienstlich wie privat) zurücklege, ist damit für das Bundesfinanzgericht gesichert.

Im maßgeblichen Zeitraum ist der Bf. einer Beschäftigung in Deutschland nachgegangen, der Sitz der Arbeitgeberin befindet sich in Gemeinde 4, B-Straße; in Österreich hat er keine weitere Beschäftigung ausgeübt. Das Dienstfahrzeug der Marke YY wurde (nahezu) ausschließlich vom Bf. verwendet, seiner Ehegattin und dem älteren Sohn (Stiefsohn) OO standen andere Fahrzeuge zur Verfügung. Das Dienstfahrzeug wurde vom Bf. als **Wochenpendler** dazu genutzt, um

an den Wochenenden Familienheimfahrten zurückzulegen. Die Fahrtstrecke zwischen dem Sitz der Arbeitgeberin in Ort 4 und dem damaligen Hauptwohnsitz des Bf. in Ort 2 beträgt 97,6 km, davon entfallen 8,5 km (= 8,71 %) auf das Inland und 89,1 km (= 91,29 %) auf das Ausland. Unter der Annahme, dass jährlich ca. 45 Familienheimfahrten zurückgelegt worden sind, ist von einer für diese Zwecke zurückgelegten Fahrtstrecke von ca. 8.784 km ( $97,6 \text{ km} \times 2 \times 45$ ) jährlich auszugehen. Davon entfallen 765 km (8,71 %) auf das Inland und 8.019 km (91,29 %) auf das Ausland.

Die Differenz zur festgestellten Jahreskilometerleistung von ca. 70.000 km beträgt demnach ca. 61.000 km. Es kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass diese Fahrtstrecke vom Bf. größtenteils in Deutschland (im süddeutschen Raum) zurückgelegt wurde. So wurde das Dienstfahrzeug an den Werktagen vom Bf. insbesondere dazu genutzt, um von seiner Wohnung in Ort 1, die im Streitzeitraum unter der Woche ca. vier- bis fünfmal pro Woche genutzt wurde, zu den Standorten seiner Arbeitgeberin (Ort 4, Ort 5, Ort 3) und retour zu gelangen bzw. um Fahrten zwischen den Produktionsstandorten der Arbeitgeberin zu unternehmen. Den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes zufolge beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Sitz der Arbeitgeberin in Ort 4 ca. 28 km, die einfache Fahrtstrecke zwischen dem Wohnsitz in Ort 1 und dem Produktionsstandort in Ort 3 an der tschechischen Grenze allein schon ca. 263 km (die Fahrtstrecke zwischen dem Sitz der Arbeitgeberin in Ort 4 und dem Produktionsstandort in Ort 3 noch entsprechend mehr). Auch die privaten Fahrten des Bf. unter der Woche - er ist erst an den Wochenenden wieder nach Österreich an den Familienwohnsitz zurückgekehrt - wurden demnach ebenfalls im süddeutschen Raum zurückgelegt. Wie der Bf. versicherte, wurden die Urlaube stets vom Flughafen in Ort 1 aus angetreten, sodass auch für die Fahrten vom Familienwohnsitz zum Flughafen und retour ein - weitaus überwiegender - Auslandsanteil anzusetzen ist.

Selbst unter Einbeziehung einiger Privatfahrten an den Wochenenden in Österreich, wofür aber ohnehin auch das in Österreich zugelassene Kraftfahrzeug der Marke ZZ zur Verfügung stand, kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass das gegenständliche Kraftfahrzeug der Marke YY weitaus überwiegend in Deutschland verwendet wurde. Die Aussage des Bf. anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme, dass er dieses Fahrzeug „zu 95 % in Deutschland“ verwendet habe, findet in den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes Deckung. Im Beschwerdeverfahren vor dem Landesverwaltungsgericht Tirol führte der Bf. aus, dass das Firmenfahrzeug „maximal zu 6,6 % auf österreichischen Straßen“ verwendet worden sei; auch diese Aussage deckt sich mit den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes. Dass der Bf. mit dem Kraftfahrzeug der Marke YY regelmäßig an seinen österreichischen Wohnsitz zurückgekehrt ist, das Kraftfahrzeug dort geparkt oder garagiert und dort (an den Wochenenden) über die Verwendung des Fahrzeuges entschieden hat, vermag an der erfolgreichen Widerlegung der Standortvermutung im Inland nichts zu ändern (vgl. nochmals VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012). Davon abgesehen wurde über die Verwendung des Dienstfahrzeuges ohnehin überwiegend (nämlich an den Werktagen) in Deutschland entschieden.

Dem Bf. ist somit der Gegenbeweis im Sinne des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG, dass der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges der Marke YY mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen BB und der Fahrzeugidentifikationsnummer 222 außerhalb Österreichs gelegen ist, gelungen. Vom Bf. wurde kein Tatbestand verwirklicht, welcher die Abgabenbehörde zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer berechtigen könnte. Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 25. Juli 2017 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Februar 2016, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis Juni 2017 ist gemäß § 279 BAO Folge zu geben. Die angefochtenen - das Kraftfahrzeug der Marke YY betreffenden - Bescheide sind ersatzlos aufzuheben.

#### 9. Widerlegung der Standortvermutung im Hinblick auf das Kraftfahrzeug der Marke XX mit dem ausländischen Kennzeichen AA:

Für dieses Kraftfahrzeug ist von ähnlichen Überlegungen auszugehen. Das gebrauchte Kraftfahrzeug der Marke XX wies zum Kaufzeitpunkt einen Kilometerstand von 6.900 km auf und wurde am 19. Mai 2015 auf den deutschen Wohnsitz des Bf. zugelassen. Zum Zeitpunkt der Abmeldung (Stilllegung) am 24. Februar 2017 hatte das Fahrzeug einen Kilometerstand von „ca. 50.000 km“ (vgl. die glaubhaften Aussagen des Bf. lt. E-Mail an das Finanzamt F vom 9. Mai 2017). Der genaue Kilometerstand habe nicht mehr festgestellt werden können, da die Batterie infolge Abmeldung des Fahrzeuges abgeklemmt gewesen sei. Demnach wurden mit diesem Fahrzeug im Zeitraum 19. Mai 2015 bis 24. Februar 2017 (21 Monate) ca. 43.100 km zurückgelegt. Daraus ergibt sich eine Jahreskilometerleistung von durchschnittlich ca. 24.600 km.

Das Kraftfahrzeug der Marke XX wurde (nahezu) ausschließlich vom Sohn OO verwendet (vgl. dessen niederschriftliche Zeugenvernehmung durch die Polizeiinspektion Standort vom 14. September 2018). Das Bundesfinanzgericht hat keine Veranlassung, am Wahrheitsgehalt dieser Zeugenaussage zu zweifeln, zumal dem Bf. die Leasingfahrzeuge seiner Arbeitgeberin zur Verfügung standen und auch dessen Ehegattin QO ein anderes Fahrzeug (ZZ) nutzen konnte. Diese Aussage deckt sich zudem mit dem Vorbringen des Bf. (vgl. dessen niederschriftliche Einvernahme vom 8. Mai 2017). OO hielt sich ab September 2015 als Student in Ort 1 auf, wo er auch (zunächst gemeinsam mit dem Bf. in dessen Eigentumswohnung in Gemeinde 1, L-Straße, so- dann in einer eigenen Wohnung in Gemeinde 8, O-Straße) wohnte.

Im Streitzeitraum wurde das gegenständliche Fahrzeug von OO als **Wochenpendler** dazu genutzt, um an den Wochenenden Familienheimfahrten zurückzulegen. So ist er (ohnein nur etwa zweimal pro Monat) an den Wochenenden nach Hause gekommen, um die Wäsche zu tauschen und den Lebensmittelvorrat aufzufüllen. Die Fahrtstrecke zwischen dem Studien- wohnsitz in Gemeinde 1, L-Straße, und seinem damaligen Hauptwohnsitz in Ort 2 beträgt 119,0 km, wofür eine Fahrtzeit von 1 h 33 min zu veranschlagen ist. (Wenn man der Betrachtung den Studienwohnsitz in Gemeinde 8, O-Straße, zugrunde legt, ergeben sich für die Fahrtstrecke und

Fahrtzeit in etwa dieselben Werte; Quelle: [www.google.at/maps](http://www.google.at/maps)) Von dieser Fahrtstrecke entfallen 8,5 km (= 7,14 %) auf das Inland und 110,5 km (= 92,86 %) auf das Ausland. Unter der Annahme, dass (unter Berücksichtigung der Ferien) jährlich ca. 20 Familienheimfahrten zurückgelegt worden sind, ist von einer für diese Zwecke zurückgelegten Fahrtstrecke von ca. 4.760 km ( $119,0 \text{ km} \times 2 \times 20$ ) jährlich auszugehen. Davon entfallen 340 km (7,14 %) auf das Inland und 4.420 km (92,86 %) auf das Ausland.

Die Differenz zur festgestellten Jahreskilometerleistung von ca. 24.600 km beträgt demnach ca. 19.840 km. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass diese Fahrtstrecke von OO größtenteils in Deutschland (im süddeutschen Raum) zurückgelegt wurde. So wurde das gegenständliche Fahrzeug unter der Woche von ihm täglich verwendet, um von seiner Wohnung in Ort 1 zur Universität und retour zu fahren. Auch die übrigen Fahrten unter der Woche - OO ist (wenn überhaupt) erst an den Wochenenden wieder nach Österreich an den Familienwohnsitz zurückgekehrt - wurden demnach ebenfalls im süddeutschen Raum zurückgelegt. Der Auslandsanteil der zurückgelegten Fahrten ist daher noch weitaus höher anzusetzen. Die Aussage des Bf. anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme, dass dieses Fahrzeug von seinem Sohn (Stiefsohn) „ca. 90 % in Deutschland“ verwendet worden sei, findet in den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls Deckung.

Es ist weiters zu bedenken, dass das gegenständliche Fahrzeug zwar am 24. Februar 2017 abgemeldet (stillgelegt), nach der Rückkehr von OO aus Neuseeland jedoch wieder in Deutschland auf den Bf. angemeldet wurde. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der in Ort 1 studierende OO seinen Hauptwohnsitz in Gemeinde 2, A-Straße/Top 2, am 9. August 2017 abgemeldet hat; seither hat er im Inland keinen Wohnsitz mehr, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet sich nunmehr definitiv in Deutschland. Es ist daher der Schluss gerechtfertigt, dass OO das gegenständliche Fahrzeug ab diesem Zeitpunkt bis zum Unfall mit Totalschaden und anschließender Verschrottung sogar (nahezu) ausschließlich in Deutschland verwendet hat. In diesem Sinne argumentierte auch der Bf. am 26. Juni 2018 anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Landesverwaltungsgericht Tirol zu GZ. eee und GZ. fff.

Dem Bf. ist somit auch der Gegenbeweis, dass der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges der Marke XX mit dem amtlichen deutschen Kennzeichen AA und der Fahrzeugidentifikationsnummer 111 außerhalb Österreichs gelegen ist, gelungen. Eine Gesamtbetrachtung des festgestellten Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass das gegenständliche Fahrzeug - über die gesamte Verwendungsdauer betrachtet - weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet wurde. Daran vermag auch die Tatsache nichts wesentlich zu ändern, dass sich OO studienbedingt erst ab September 2015 in Ort 1 aufhielt und das Fahrzeug demnach vom Zeitpunkt der Zulassung am 19. Mai 2015 bis zum Studienbeginn offensichtlich überwiegend im Inland verwendet wurde.

Vom Bf. wurde kein Tatbestand verwirklicht, welcher die Abgabenbehörde zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer berechtigen könnte. Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 25. Juli 2017 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Mai 2015, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate April bis Dezember 2015, Jänner bis Dezember 2016 und Jänner bis März 2017 ist gemäß § 279 BAO Folge zu geben. Die angefochtenen - das Kraftfahrzeug der Marke XX betreffenden - Bescheide sind ersatzlos aufzuheben.

## **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 Sachverhaltsumständen des konkreten Falles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. März 2022