

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag-Wolf sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Mag Stefan Raab in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch tws treuhandpartner wien-salzburg Steuerberatungs GmbH, Hainburger Straße 20 Tür 8, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 30. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Juli 2021 betreffend Abweisung der Anträge gemäß § 299 BAO vom 30. September 2020 auf Aufhebung der Bescheide betreffend Festsetzung Normverbrauchsabgabe für Oktober 2018, Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für Oktober bis Dezember 2018, Jänner bis Dezember 2019 sowie Jänner bis März 2020, jeweils vom 5. Mai 2020, Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 10. Dezember 2019 hat ein Organ der Finanzpolizei im Rahmen von allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen gemäß §§ 143 f BAO (vgl. § 10b Abs. 2 Z 1 sowie auch § 10b Abs. 2 Z 6 und 7 AVOG 2010 – DV) wahrgenommen, dass das Fahrzeug ***1***, mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“, auf dem Tiefgaragen-Stellplatz xxx in der Tiefgarage des Hauses ***3***, ***4***, abgestellt war.

In der Folge wurden weitere Nachschauen durchgeführt und am 11.3.2020 der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) betreffend NOVA und Kfz-Steuer hinsichtlich des Fahrzeuges ***1***, mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ einvernommen.

Am 5. Mai 2020 erließ das Finanzamt ***5*** aufgrund der Ermittlungsergebnisse der Finanzpolizei einen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Oktober 2010 betreffend das Fahrzeug ***1***, mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“, über € 6.421,00, wobei von einer Bemessungsgrundlage von € 31.700,00 ausgegangen wurde.

Ebenfalls am 5.5.2020 wurde ein Verspätungszuschlag betreffend die Normverbrauchsabgabe 10/2018 in Höhe von € 642,10 (10%) festgesetzt.

Diese Bescheide wurden wie folgt begründet:

Die Festsetzung wäre erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei.

Nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 würden unter den näher geregelten Bedingungen die erstmalige Zulassung von KFZ im Inland sowie die Verwendung eines KFZ im Inland, wenn es nach dem KFZ zuzulassen wäre („fiktive Zulassung“) der Normverbrauchsabgabe unterliegen. Die Steuerpflicht werde somit in diesen Fällen durch Zulassungen nach Eigenimporten, Übersiedlungen und dergleichen, aber auch dann ausgelöst, wenn eine Zulassung im Inland nicht erfolgt, obwohl diese nach den Bestimmungen des KFG erfolgen hätte müssen.

Insbesondere in Fällen der nicht erfolgten Zulassung wäre also entscheidend, wann eine solche zu erfolgen hätte.

Nach der VwGH-Entscheidung vom 1.5.1996, 95/11/0378, komme es für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes KFZ im Inland ohne inländische Zulassung verwendet werden darf, alleine darauf an, wo das Fahrzeug seinen Standort hat.

Nach § 40 Abs. 1 KFG würde als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) des Antragstellers gelten, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

In § 82 Abs. 8 KFG sei geregelt, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit einem Wohnsitz 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. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG sei nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet würde diese Frist nicht unterbrechen (BGBl I, 26/2014 vom 24.04.2014).

Stünde der inländische Wohnsitz des Verwenders des KFZ fest, würde es dem Abgabepflichtigen ((Zulassungsbesitzer) zur Vermeidung der Zulassungspflicht im Inland (und in

weiterer Folge der sich daran anknüpfenden Steuerpflichten) obliegen, einen Standort im Ausland nachzuweisen. Hierfür wären nach der Rechtsprechung des VwGH Feststellungen über den regelmäßigen Ort und Art und Weise der Verwendung notwendig, aus denen sich hinreichend Anhaltspunkte ergeben, ob das KFZ bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem Ort im Ausland zugeordnet werden kann.

Wenn der Wohnsitz im Inland bestehe und der Gegenbeweis des überwiegenden Verwendens bzw. des dauernden Standortes im Ausland nicht gelinge, müsse die Behörde nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes (laufende Ermittlungen und dienstliche Wahrnehmungen der Behörde, Niederschrift vom 11.03.2020, etc.) sei davon auszugehen, dass sich der Mittelpunkt Lebensinteressen des Bf. auf dem Gebiet der Republik Österreich befinden würde und somit ein inländischer Wohnsitz im Sinn des § 82 Abs. 8 KFG 1967 vorliegen würde. Da ein Gegenbeweis nicht erbracht werden hätte können, sei auch der dauernde Standort des Fahrzeuges als im Inland gelegen anzusehen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 wäre die Normverbrauchsabgabe mit 10/2018 festzusetzen, wobei als Bemessungsgrundlage der Kaufpreis/Gemeiner Wert des Fahrzeuges (ohne Umsatzsteuer) angesetzt worden wäre.

Ebenfalls am 5. Mai 2020 erließ das Finanzamt ***5***

Kraftfahrzeugsteuerfestsetzungsbescheide für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2018 (Festsetzungsbetrag: € 376,60), Jänner bis Dezember 2019 (Festsetzungsbetrag: € 1.506,38) und Jänner bis März 2020 (Festsetzungsbetrag: € 376,60).

Diese Bescheide wurden wie folgt begründet:

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

Nach der VwGH-Entscheidung vom 1. 5. 1996, 95/11/0378, käme es für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes KFZ im Inland ohne inländische Zulassung verwendet werden darf, alleine darauf an, wo das Fahrzeug seinen Standort hat.

Nach § 40 Abs. 1 KFG würde als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Wohnsitz des Antragstellers (Mittelpunkt der Lebensinteressen) gelten, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

In § 82 Abs. 8 KFG sei geregelt, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit dem Wohnsitz 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. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 sei nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet würde diese Frist nicht unterbrechen. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet wären der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht werde, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, dürfe das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach wären der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung würde keinen Anspruch auf Entschädigung begründen.

Stünde der inländische Wohnsitz des Verwenders des KFZ fest, würde es dem Abgabepflichtigen (Zulassungsbesitzer) zur Vermeidung der Zulassungspflicht im Inland (und in weiterer Folge der sich daran anknüpfenden Steuerpflichten) obliegen, einen Standort im Ausland nachzuweisen. Hierfür wären nach der Rechtsprechung des VwGH Feststellungen über den regelmäßigen Ort und Art und Weise der Verwendung notwendig, aus denen sich hinreichend Anhaltspunkte ergeben, ob das KFZ bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG einem Ort im Ausland zugeordnet werden kann. Bestünde der Wohnsitz im Inland und gelingt der Gegenbeweis des überwiegenden Verwendens bzw. des dauernden Standortes im Ausland nicht, müsse die Behörde nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht das überwiegende Verwenden im Inland nachweisen.

Hinsichtlich der weiteren Begründung werde auf die Begründung des Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 10/2018 verwiesen.

Der Tatbestand der Verwendung ohne kraftfahrrechtliche Zulassung im Inland, an den die Kraftfahrzeugsteuerpflicht anknüpft, sei zu dem Zeitpunkt erfüllt, zu dem die einmonatige Frist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 abläuft. Die Steuerpflicht würde im Falle der widerrechtlichen Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt (d.h., in dem der steuerpflichtige Tatbestand erfüllt ist), bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die (widerrechtliche) Verwendung endet (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG), dauern.

Am 27. Mai wurde beim Finanzamt ****5**** ein Ersuchen um Verlängerung der Frist für die Erhebung einer Beschwerde gegen den Normverbrauchsabgabebescheid 10/2018 sowie die Kraftfahrzeugsteuerbescheide 10-12/2018, 1-12/2019 und 1-3/2020 bis zum 30.6.2020 eingebracht.

Am 29.6.2020 wurde ein weiteres Fristverlängerungsansuchen bis 31.8.2020 gestellt.

Mit Fax vom 14. September 2020 wurde schließlich Beschwerde gegen den Normverbrauchsabgabebescheid 10/2018 sowie die Kraftfahrzeugsteuerbescheide 10-12/2018, 1-12/2019 und 1-3/2020 bis zum 30.6.2020 erhoben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.9.2020 wies das Finanzamt ***5*** diese Beschwerde wegen Verspätung zurück.

Am 30.9.2020 brachte der Bf. sodann einen Antrag auf Aufhebung des Normverbrauchsabgabebescheides 10/2018 sowie der Kraftfahrzeugsteuerbescheide 10-12/2018, 1-12/2019 und 1-3/2020 jeweils vom 5.5.2020 gemäß § 299 BAO ein und begründete diesen wie folgt, wobei die Begründung dieses Aufhebungsantrages ident ist mit der Beschwerde vom 14.9.2020, die wegen Verspätung zurückgewiesen wurde:

Die bescheiderlassende Behörde hätte in ihrer Begründung für die NOVA-Vorschreibung ausgeführt, dass der dauernde Standort des gegenständlichen KFZ mit dem Kennzeichen ***2*** in Österreich ist. Sie hätte dies unter anderem damit begründet, dass sie den Bf. als Verwender und Halter des obgenannten Fahrzeuges qualifiziert und aufgrund seinen Wohnsitzes in Österreich den dauernden Standort in Österreich vermutet hätte.

Die bescheiderlassende Behörde hätte es dabei unterlassen, die Prüfschritte gemäß 82 Abs. 8 KFG vorzunehmen: Es würde nämlich für die Vorschreibung der NOVA die bloße Verwendung eines Fahrzeuges in Österreich im Sinne einer physischen Nutzung auf österreichischen Straßen nicht genügen, sondern es müsse die Verwendung rechtlich einer bestimmten natürlichen oder juristischen Person zugerechnet werden {dem Verwender=Halter) und müsse in einem weiteren Schritt der ermittelte Verwender=Halter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland haben.

Nur wenn die obgenannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen würden, wäre die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG, auf die sich die bescheiderlassende Behörde stützt, anwendbar und würde ein dauernder Standort des Fahrzeuges im Inland (Österreich) vermutet werden können mit der Möglichkeit des Gegenbeweises.

Das kumulative Vorliegen der genannten Voraussetzungen hätte die Behörde nachzuweisen.

Die bescheiderlassende Behörde hätte es aber unterlassen, der Frage in ausreichender Art und Weise nachzugehen, welcher Person die Verwendung des obgenannten KFZ zuzurechnen ist und hat letztlich die Zurechnung zu Unrecht gegenüber dem Bf. vorgenommen. Bei rechtmäßiger Vorgangsweise hätte die Behörde die ausländische deutsche ***6*** GmbH als Halter und Verwender der KFZ ermitteln müssen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würde dabei die Zurechnung der Verwendung eines PKW an jene Person erfolgen, die als Halter im Sinne des § 5 Abs. 1 EKHG zu qualifizieren ist.

„Halter“ im Sinne der Rechtsprechung des OGH wäre jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Als Verwender und damit Zurechnungssubjekt für Zwecke der NOVA wäre daher der Halter im Sinne des § 5 Abs. 1 EKHG zu ermitteln. Desgleichen würde auch UFS bzw. das Bundesfinanzgericht in ständigen Judikatur auf die Haltereigenschaft im Sinne des EKHG bei Beurteilung von NOVA Fragen abstellen.

Es werde dabei in dieser Judikatur insbesondere darauf abgestellt, wer den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges im Inland erzielt, Halter im Sinne der Judikatur des OGH wäre also jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hätte (OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z).

„Eigene Rechnung“ würde bedeuten, dass der Halter den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht und die Kosten dafür trägt. Bei der Kostentragung werde vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Versicherung, Steuern etc. abgestellt. Freie Verfügung über das Fahrzeug wäre dann gegeben, wenn über das wie, wann und wo der Verwendung entschieden wird.

Im vorliegenden Fall wäre festzuhalten, dass das genannte KFZ sich im Eigentum der deutschen ***6*** GmbH befinden würde und in Deutschland zugelassen sei. Sämtliche in Zusammenhang mit dem genannten KFZ stehenden Kosten wie Steuern, Versicherungskosten, Reparaturkosten, Tankkosten wären ausschließlich von der deutschen ***6*** GmbH getragen worden. Eine Kostentragung durch den Bf. hätte zu keiner (Anmerkung: zu ergänzen wohl: Zeit) stattgefunden.

Weiters wäre klarzustellen, dass auch die ausländische juristische Person ***6*** GmbH diejenige wäre, die den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeugs in Österreich ziehen würde, da die ***6*** GmbH in Österreich eine Zweigniederlassung unterhalten würde, die auch im Firmenbuch eingetragen wäre und der PKW für den Aufbau dieser genutzt worden wäre.

Damit stünde aber auch fest, dass das genannte KFZ auf Rechnung der ausländischen juristischen Person (***6*** GmbH) betrieben worden wäre, das heißt den Nutzen aus der Verwendung ziehen und auch die Kosten tragen würde sowie auch die Verfügungsgewalt über dieses KFZ ausüben würde.

Die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG habe daher nicht zur Anwendung zu kommen, da die ausländische juristische Person (***6*** GmbH) als Halter anzusehen wäre und aber gleichzeitig keinen Sitz in Österreich hätte und die natürliche Person (der Bf.) mit Wohnsitz in Österreich wiederum nicht als Halter zu qualifizieren wäre, so dass dessen Wohnsitz in Österreich irrelevant wäre.

Es wäre daher festzuhalten, dass der Verwender im Sinne des Halters im Sinne des EKHG die ***6*** GmbH Deutschland wäre und nicht der Bf. Es wäre weiters zu erwähnen, dass das

genannte KFZ vom Bf. lediglich in einem sehr geringfügigen Ausmaß privat genutzt werde, nämlich nur dann, wenn er seine Eltern in ***7*** besuchen würde. Ansonsten wäre der Bf. ausschließlich betrieblich mit dem KFZ tätig im Interesse der deutschen ***6*** GmbH. Der Bf. würde daher weder einen relevanten oder signifikanten Nutzen ziehen noch würde er die Kosten des Fahrzeuges tragen. Der Bf. wäre daher nicht Halter und nicht Verwender, sondern ausschließlich die ausländische juristische Person ***6*** GmbH, die jedoch keinen Sitz in Österreich unterhalten würde.

So würde auch die Entscheidung des UFS vom 01.06.2010 hindeuten, wonach bei privater Nutzung eines Firmenfahrzeuges mangels jeglicher Kostentragung eine Haltereigenschaft und damit die Qualifikation als Verwender nicht denkbar wäre.

Auf die Frage des Hauptwohnsitzes des Bf. wäre gar nicht einzugehen mangels Halter/Verwendereigenschaft, und wäre daher die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG seitens der bescheiderlassenden Behörde zu Unrecht angewendet worden.

Da im vorliegenden Fall § 82 Abs. 8 KFG schon daher dem Grunde nach nicht anwendbar wäre (die Frage des Gegenbeweises würde sich daher im gegebenen Fall gar nicht stellen und wäre seitens der bescheiderlassenden Behörde zu Unrecht in Erwägung gezogen worden) wäre die Zulässigkeit der Verwendung des genannten KFZ mit dem deutschen Kennzeichen in Österreich einzig und allein gemäß § 79 KFG zu beurteilen und daher innerhalb eines Jahres ab der Einbringung des Fahrzeuges nach Österreich zulässig, wobei die Jahresfrist des § 79 KFG nach einhelliger Ansicht in der Literatur und auch nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des UFS mit jedem Grenzübertritt neu zu laufen beginnen würde.

Grenzübertritte hätte es in den Jahren 2018 - 2020 regelmäßig gegeben, sodass die Verwendung des genannten KFZ jedenfalls im Einklang mit dem KFG stehen würde und die genannten Bescheide (NOVA sowie auch die KFZ Steuerbescheide 2018-2020) ersatzlos aufzuheben wären.

Mit Bescheid vom 29.7.2021 wies das Finanzamt Österreich den Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO ab und begründete diese Abweisung nach Wiedergabe des Wortlautes von § 299 Abs. 1 BAO und § 40 Abs. 1 KFG wie folgt:

Für Kraftfahrzeuge (KFZ) mit ausländischer Zulassung würde § 82 Abs. 8 KFG 1967 den dauernden Standort im Inland in Form einer gesetzlichen Vermutung (Standortvermutung) normieren: Wenn ein KFZ von einer natürlichen Person mit einem Hauptwohnsitz oder juristischen Person mit Sitz im Bundesgebiet im Inland verwendet werde, hätte dieses KFZ seinen vermuteten dauernden Standort im Inland und es würde Zulassungspflicht bestehen. Entsprechend dieser Vermutung wäre somit entscheidend, wer das im Ausland zugelassene KFZ im Inland verwendet:

Wäre dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, würde § 79 KFG 1967 mit der Jahresregel, wäre es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, würde § 82 Abs. 8 KFG 1967 mit der Monatsregel zum Tragen kommen (vgl. Verwaltungsgerichtshof (VwGH) 21.05.1996, 95/11/0378).

Der Bf. hätte seit 26.6.2017 laut zentralem Melderegister einen Wohnsitz in ****9***, ****10*** begründet. Dabei würde es sich auch um den Wohnsitz seiner Eltern handeln. Zusätzlich wäre ab 1.5.2019 eine Wohnung bestehend aus Vorraum, Wohnküche, Schlafzimmer, Bad/WC, Kellerabteil und Loggia angemietet worden. Der Mietvertrag wäre auf „***Bf1*** ****6*** GmbH“ ausgestellt. Des Weiteren wäre am 26.4.2019 ein Mietvertrag für den Tiefgaragenplatz Nr. xxx im selben Objekt abgeschlossen worden. Dieser würde auf „***Bf1*** ****6*** GmbH geb. ****11***, ****3*** Top ****12***, ****13*** ****7***“ lauten. Anzumerken wäre, dass es sich dabei um einen gekennzeichneten Behindertenabstellplatz handeln würde. Der Bf. wäre körperlich behindert und hätte zum Zeitpunkt der Niederschrift mit den Kontrollorganen der Finanzpolizei nicht angeben können, ob dieser überhaupt von den Angestellten seiner Firma benutzt werden darf.

Der Begriff Hauptwohnsitz wäre im Sinne des § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 zu verstehen. Der Hauptwohnsitz eines Menschen wäre 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, hätte er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

Die Frage, welcher von mehreren Wohnsitzen eines Menschen als Hauptwohnsitz anzusehen sei, sei im Rahmen einer Gesamtschau zu beurteilen (vgl. VwGH 21.05.1996, 95/11/0256); bei mehreren Wohnsitzen würde jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich vereinigen; demnach würde es nur einen Mittelpunkt der Lebensbeziehungen geben (vgl. VwGH 16.05.1974, 0946/73).

Der Bf. würde über mehrere Wohnsitze verfügen und hätte in der Niederschrift vom 11.3.2020 angegeben, dass er nicht verheiratet sei, sich auch in keiner Lebenspartnerschaft befinde und keine Kinder habe. Seit der Neugründung der Niederlassung der ****6*** GmbH in Österreich (nunmehriger ****14****) sei seine erhöhte Aufmerksamkeit und Anwesenheit in Österreich erforderlich gewesen. In Anbetracht dieser Umstände sowie der Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz, sowie der Wohnsitz der Eltern, würde das Finanzamt von einem Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich ausgehen.

Der Eintragung ins amtliche Zentrale Melderegister würde eine Indizwirkung zukommen, diese würde aber lediglich besagen, dass meldebehördlichen Vorgaben Rechnung getragen wurde.

Der Bf. würde in seiner Stellungnahme angeben, dass die deutsche ***6*** GmbH Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges sei und nicht der Geschäftsführer (der Bf.). Er würde laut Angaben das Fahrzeug auch in einem „sehr geringfügigen Ausmaß“ privat nutzen. Er ziehe daher weder einen relevanten oder signifikanten Nutzen daraus. Beweise wie beispielsweise Fahrtenbücher wären vom Bf. nicht vorgelegt worden.

Zur Beurteilung, wer als Verwender eines auf eine juristische Person zugelassenen KFZ auftritt, wäre zu klären, ob die Entscheidungen über den Einsatz (die Verfügung) des KFZ die natürliche Person oder das Unternehmen trifft. Steht wie in diesem Fall dem Geschäftsführer einer GmbH das KFZ nicht nur für dienstliche Zwecke, sondern auch für Privatfahrten uneingeschränkt zur Verfügung, wäre er als Verwender anzusehen; der dauernde Standort des KFZ werde daher am Wohnsitz des Geschäftsführers vermutet (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Nach der Rechtsprechung des VwGH würde die Beurteilung, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der in § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 normierten Standortvermutung nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraussetzen, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; vgl. VwGH 19.03.2003, 2003/16/0007; vgl. VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

Aus der Rechtsprechung des VwGH zum Erfordernis der Gesamtbetrachtung würde sich jedenfalls ergeben, dass die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 grundsätzlich eine weitaus überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland zur Voraussetzung hätte und die Frage der betrieblichen oder privaten Verwendung bzw. eine Unterscheidung dahingehend, ob mit dem Kraftfahrzeug betriebliche oder private Kilometer gefahren werden, - jedenfalls für sich allein betrachtet - nicht entscheidend wäre.

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre im Rahmen des Antrages auf Aufhebung der Bescheide kein Gegenbeweis erbracht worden, da sich keine hinreichenden Anhaltspunkte ergeben würden, dass das KFZ bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen sei.

Gegen diesen am 3.8.2021 dem Bf. zugestellten Abweisungsbescheid erhob der Bf. mit Schreiben vom 30.8.2021, das am selben Tag beim Finanzamt Österreich eingelangt ist, Beschwerde, mit dem Antrag diesen Bescheid aufzuheben.

In der Begründung dieser Beschwerde wird zunächst ausgeführt, dass der Bf. unverändert davon ausgehen würde, dass die Zurechnung an den Bf. auf einer unzutreffenden Auslegung des § 82 Abs. 8 (Anmerkung: gemeint wohl: KFG) beruhen würde. Es würde aber auch die

Anwendung der von der Finanzverwaltung nun ins Treffen geführten Monatsregel zu keinem anderen Ergebnis führen:

Nach der Judikatur des VwGH würde die Monatsfrist mit jedem Grenzübertritt des Fahrzeugs neu zu laufen beginnen. Wie der Bf. bereits dargelegt hätte, wäre er zwar etwa die Hälfte der Woche in Österreich, die andere Hälfte der Woche jedoch in Deutschland in seiner Wohnung gewesen. Während der (in der Regel wöchentlichen) Aufenthalte in Deutschland wären unter anderem nachweislich Pakete aufgegeben bzw. abgeholt und Termine in der deutschen Niederlassung wahrgenommen worden (Eine Zusammenstellung der entsprechenden Belege würde sich in der /1 Anlage finden).

Entsprechend wäre das Fahrzeug zu keinem Zeitpunkt länger als 1 Monat in Österreich gewesen, sodass eine Zulassung in Österreich weder nach § 82 Abs. 8 noch nach § 79 KFG geboten gewesen wäre. Die bekämpften Bescheide wären daher inhaltlich rechtswidrig, selbst wenn man der Argumentation der Behörde im beschwerdegegenständlichen Bescheid folgen sollte.

Der Vollständigkeit halber sei jedoch darauf hingewiesen, dass bereits die Annahme einer Zurechnung an den Bf. vor dem Hintergrund der Judikatur des VwGH rechtlich fragwürdig zu sein scheint, was im Ergebnis jedoch dahingestellt bleiben könne. Die Gründe sollen daher untenstehend lediglich in eventu neuerlich dargelegt werden.

Sodann wird in der Beschwerde wörtlich ident das Vorbringen des Aufhebungsantrages vom 30.9.2020, wonach nicht der Bf., sondern die ****6**** GmbH die Verwenderin des PKW ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ wäre, wiedergegeben.

Abschließend wird vorgebracht, dass der Nachteil, der aus der Rechtswidrigkeit erwachsen würde, wirtschaftlich erheblich wäre, sodass im Zuge der gebotenen Interessensabwägung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit zu gewähren wäre.

Am 17.11.2021 erließ das Finanzamt Österreich eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, die wie folgt begründet wurde:

Gemäß § 1 Z 3 lit b 2. Fall Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) 1991 würde auch die „Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz (KFG) 1967 zuzulassen wäre“ als erstmalige Zulassung gelten.

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

§ 40 Abs. 1 KFG (Antrag auf Zulassung) würde regeln, dass als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers gilt; bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Für KFZ mit ausländischer Zulassung würde § 82 Abs. 8 KFG den dauernden Standort im Inland in Form einer gesetzlichen Vermutung (Standortvermutung) normieren: Wenn ein KFZ von einer natürlichen Person mit einem Hauptwohnsitz oder juristischen Person mit Sitz im Bundesgebiet im Inland verwendet wird, hätte dieses KFZ seinen vermuteten dauernden Standort im Inland und es würde eine Zulassungspflicht bestehen. Entsprechend dieser Vermutung wäre somit entscheidend, dass eine physische Nutzung (Verwendung) des Fahrzeuges in Österreich vorliegt, diese Verwendung einer bestimmten natürlichen oder juristischen Person, dem sog. „Verwender“ zugerechnet wird und dass der Verwender seinen Hauptwohnsitz bzw. Sitz im Inland hat.

Bei Vorliegen aller oa Voraussetzungen werde der dauernde Standort des KFZ im Inland ab Überschreiten der Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 2. Satz KFG vermutet und eine dennoch fortgesetzte, widerrechtliche Verwendung würde zur Steuerpflicht gemäß § 1 Z 3 lit b 2. Fall NoVAG und § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG führen.

Unstrittig wäre, dass das gegenständliche Fahrzeug mit dem amtlichen ausländischen Kennzeichen „***2***“ vom Bf. im Inland auf öffentlichen Straßen (dazu würde auch das Halten und Parken zählen) physisch verwendet werde.

Zur Zurechnungsproblematik der Verwendung des Fahrzeuges zu einer bestimmten Person werde von der Abgabenbehörde Folgendes ausgeführt:

Als Verwender im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 wäre - unter Heranziehung des Halterbegriffs im Sinne des § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz - die Person zu verstehen, die das Kraftfahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat. Dies wäre nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen.

Maßgebend sei, dass der Halter tatsächlich in der Lage ist, die Verfügung über das Kraftfahrzeug auszuüben (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212; 27.01.2010, 2009/16/0107; vgl. OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z). Dabei könne als Verwender im Sinne dieser Bestimmungen nicht nur eine natürliche Person, die das Kraftfahrzeug lenkt, sondern auch eine juristische Person angesehen werden, die über das Kraftfahrzeug die Verfügungsgewalt gleich einem Halter im Sinne des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes ausübt (vgl. VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

Zur Beurteilung, wer als Verwender eines auf eine juristische Person zugelassenen Kraftfahrzeuges auftritt, wäre zu klären, ob die Entscheidungen über den Einsatz (die Verfügung) des Kraftfahrzeuges die natürliche Person oder das Unternehmen trifft. Der Betrieb

auf eigene Rechnung des Verwenders würde erfolgen, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt.

Der Nutzen könne dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Für die Kostentragung sei vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen (vgl. OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z). Verfügungsmacht würde der Verwender des Kraftfahrzeuges dann besitzen, wenn er tatsächlich in der Lage wäre, die Verfügung (wie, wann, wo) über das Kraftfahrzeug auszuüben. Wenn die Kriterien Nutzen, Kostentragung und Verfügungsmöglichkeit zur Feststellung des Verwenders des Kraftfahrzeuges in unterschiedlichem Ausmaß auf mehrere Personen zutreffen, wäre den Kriterien des Nutzens und der Verfügungsmöglichkeit der Vorrang gegenüber der Kostentragung einzuräumen.

Der Bf. wäre Geschäftsführer der Firma ***6*** GmbH Deutschland mit Firmensitz in der ***15***, ***16***. Laut eigenen Angaben (siehe Niederschrift vom 11.3.2020) würde der Bf. nur bedarfsgedeckt arbeiten, beispielsweise bei Besprechungen im angemieteten Büro des Businesscenters, ansonsten im Homeoffice. Eine Zweigniederlassung der deutschen GmbH (Tochterfirma) mit dem Namen ***14*** würde in der ***17*** in ***13*** ***7*** bestehen.

Der Bf. hätte lt. Zentralem Melderegister (ZMR) seit 16.6.2017 einen Wohnsitz in ***9***, ***10*** (auch Wohnsitz seiner Eltern), begründet. Ebenso wäre ab 26.4.2019 der Tiefgaragenparkplatz Nr. xxx, im selben Objekt wie die Wohnung, und ab 1.5.2019 in der ***3*** Top ***12*** in ***13*** ***7*** angemietet worden. In beiden Mietverträgen würde die „***Bf1*** ***6*** GmbH“ als Mieterin aufscheinen, welche nunmehr in ***14*** umbenannt worden wäre.

Laut eigenen Angaben wäre der Bf. nicht verheiratet (auch keine Lebenspartnerschaft) und hätte keine Kinder. Dem Bf. würde als Geschäftsführer der Firma ***6*** GmbH Deutschland das gegenständliche Fahrzeug alleine zur Verfügung stehen und werde vom Bf. ebenso privat genutzt und dies in Österreich an 3 bis 4 Tagen pro Woche. Ein Fahrtenbuch wäre nicht vorgelegt worden. Der Bf. würde kein weiteres Fahrzeug besitzen.

Auf die ausführlichen Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich des Wohnsitzes bzw. dem Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich im Bescheid vom 11.6.2021 sowie in der Niederschrift der Finanzpolizei vom 11.3.2020 werde verwiesen.

In Anbetracht der genannten Umstände wie z.B. der Aufenthaltsdauer in Österreich, kein weiteres Fahrzeug auf den Bf. angemeldet, Lage des Arbeitsplatzes (***7***/Homeoffice), Wegstrecke von der Wohnung in ***7*** bzw. dem Wohnsitz der Eltern zum Arbeitsplatz in ***7*** und die uneingeschränkte Verfügung des Bf. über das Fahrzeug auch für Privatfahrten, wäre der Bf. als Verwender des gegenständlichen Fahrzeuges anzusehen. Im

konkreten Fall wäre der überwiegenden Nutzung und der Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug durch den Bf. dem Vorzug der Kostentragung durch die deutsche ***6*** GmbH zu geben. Aus den genannten Gründen werde der dauernde Standort des KFZ iSd § 82 Abs. 8 KFG daher am Wohnsitz des Bf. (Geschäftsführers) folglich in Österreich vermutet (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Zum Beweis regelmäßiger Grenzübertritte in den Jahren 2018 bis 2020 (monatliches Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland) hätte der Bf. in seiner Beschwerde vom 30.8.2021 beispielhafte Belege für diesen Zeitraum über Paketversendungen in Deutschland durch die ***18*** vorgelegt.

Entgegen der Ansicht des Bf. wäre für Zeiträume ab dem 24.4.2014 aufgrund der Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG durch BGBl I 2014/26 jedoch unzweifelhaft, dass die Monatsfrist mit der erstmaligen Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet zu laufen beginnt und durch vorübergehende Verbringungen aus dem Bundesgebiet nicht unterbrochen werde (vgl. VwGH 28.2.2019, Ra, 2018/16/0190).

Im Rahmen der Beschwerde auf Aufhebung des Bescheides vom 11.6.2021 wäre kein Gegenbeweis bzw. wurden keine hinreichenden Anhaltspunkte erbracht worden, dass das KFZ in Anbetracht der Gesamtumstände einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen sei. § 79 KFG würde in diesem Fall nicht zur Anwendung gelangen.

Am 19.11.2021 stellte der Bf. den Antrag die Beschwerde vom 30.8.2021 betreffend Abweisung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO vom 30.9.2020 mit Bescheid vom 29.7.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Vorhalt vom 23.12.2021 wurde der Bf. ersucht folgende Unterlagen für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen „***2***“ nachzureichen:

- 1) Service-, Werkstattrechnungen/Reparaturnachweise /Versicherungspapiere
- 2) Tankrechnungen
- 3) Fahrtenbuch

Mit Schreiben vom 18.3.2022 wurde dieser Vorhalt wie folgt beantwortet:

In der Anlage werde ein Konvolut an deutschen Service- und Tankrechnungen übermittelt, aber auch Strafmandate, aus deren die bereits in der Beschwerde dargestellten Grenzübertritte neuerlich untermauert würden.

Tankrechnungen aus Österreich wären vorhanden und könnten auf Wunsch vorgelegt werden, wenn gleich eine Nutzung auch in Österreich und stetige Grenzübertritte unbestritten wären. Gerade in Hinblick auf das Tanken wäre bewusst versucht worden, dies in Österreich zu erledigen, da hier die Treibstoffpreise signifikant niedriger wären.

Ein Fahrtenbuch wäre nicht vorhanden, da es sich um ein Dienstfahrzeug handeln würde, für welches nach deutschem Steuerrecht gemäß § 8 Abs. 2, 3 und 5 dEStG ein Wahlrecht bestehen würde, ob ein solches geführt werden soll. Statt des Fahrtenbuchs könne die Ein-Prozent-Regelung für Arbeitnehmer bzw. für Nichtarbeitnehmer bei mehr als 50 %-iger betrieblicher Nutzung angewendet werden. Diesfalls wäre ein geldwerter Vorteil von 1 % des Bruttolistenpreises des Wagens anzusetzen, wovon im vorliegenden Fall Gebrauch gemacht worden wäre.

Dem Schreiben waren insgesamt 18 Belege angeschlossen, wobei sich ein Großteil auf das Jahr 2017 bezogen hat.

Am 26.4.2022 wurde sodann an den Bf. ein weiterer Vorhalt gerichtet, in dem ersucht wurde, folgende Unterlagen für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen „***2***“ nachzureichen:

Angabe der Gesamtjahreskilometer-Laufleistung aufgeschlüsselt nach den streitgegenständlichen Jahren 2018-2020 (2017 als Vergleichsjahr)

Angabe der auf Österreich entfallenen Gesamtkilometer pro Jahr 2017 – 2020 samt Belegen (TÜV Prüfungen in Deutschland/Österreich in den Jahren 2017-2020)

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 19.5.2022 – teilweise unter Hinweis auf das Schreiben vom 18.3.2022 – wie folgt beantwortet:

Es würden in der Anlage - ergänzend zu den bereits beispielhaft übermittelten TÜV-Belegen - weitere Belege vom TÜV übermittelt.

Tatsächlich wurde ein (und nicht mehrere) Beleg der ***19*** vom 8.10.2021 übermittelt, der also nicht den beschwerdegegenständlichen Zeitraum betroffen hat.

Zu den sonstigen Fragen dürfe neuerlich auf die bereits erteilten Auskünfte verwiesen werden, es würde bedauerlicherweise - mangels entsprechender Verpflichtung in Deutschland - kein Fahrtenbuch vorliegen, sodass die gewünschten Daten zur Laufleistung in den einzelnen Jahren und den Anteil der in Österreich gefahrenen Kilometer in den einzelnen Jahren nicht zweifelsfrei zur Verfügung stehen würden. Anhaltspunkte zur Größenordnung würden aber sicherlich die ohnedies bereits übermittelten Service-Rechnungen der Kfz-Werkstätte geben, auf welcher jeweils der Kilometerstand ersichtlich wäre.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass mit Schreiben vom 18.3.2022 lediglich zwei TÜV-Berichte vorgelegt wurden und zwar einer vom 18.6.2018 und einer vom 8.8.2017. Aus beiden Berichten – und auch aus den übrigen Belegen – ist kein Kilometerstand ersichtlich.

Mit Vorlagebericht vom 10.6.2022 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 30.8.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in der Stellungnahme zur Beschwerde wie folgt aus:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG würde der NoVA die erstmalige Zulassung zum Verkehr im Inland unterliegen [...]. Als erstmalige Zulassung würde gemäß lit. b leg. cit. u.a. auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland gelten, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre. Ob ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen zum Verkehr zuzulassen ist oder nicht, würde sich nach dem KFG richten, worin eine Unterscheidung zwischen Fahrzeugen mit und ohne dauerndem Standort im Inland getroffen werde.

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

§ 82 Abs. 8 KFG normiere, dass Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen wären (widerlegbare Standortvermutung). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG wäre nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist würde dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung iSd § 37 KFG fehlen. Werde das Fahrzeug trotzdem weiterverwendet, würde es sich nicht um ein ordnungsgemäß zugelassenes Fahrzeug handeln, dessen Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr den Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfüllen würde. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet würde diese Frist von einem Monat nicht unterbrechen.

Zur Zurechnungsproblematik der Verwendung des Fahrzeuges zu einer bestimmten Person werde auf die ausführliche Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2021 verwiesen.

Aus der Rechtsprechung des VwGH zum Erfordernis der Gesamtbetrachtung würde sich jedenfalls ergeben, dass die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 grundsätzlich eine weitaus überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland zur Voraussetzung hätte und die Frage der betrieblichen oder privaten Verwendung bzw. eine Unterscheidung dahingehend, ob mit dem Kraftfahrzeug betriebliche oder private Kilometer gefahren werden, - jedenfalls für sich allein betrachtet - nicht entscheidend sei.

Der Bf. wäre zum Zeitpunkt der Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges auch im Inland ansässig gewesen (Wohnung in ***7***, Nebenwohnsitz in ***9***). Unstrittig wäre, dass das gegenständliche Fahrzeug (***1***) mit dem amtlichen ausländischen Kennzeichen „***2***“ vom Bf. im Inland auf öffentlichen Straßen (dazu würde auch das Halten und Parken zählen) physisch verwendet werde bzw. worden wäre. Das KFZ wäre mehrmals von der FinPol in Österreich gesichtet worden (siehe Fotos).

Um den Gegenbeweis nach § 82 Abs. 8 KFG erbringen zu können, hätte der Bf. von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischen Standort anzusehen ist und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (vgl. Haller NoVAG, 2. Aufl., § 1 Rz 127ff; vgl. VwGH 3.10.2016 Ra 2016/02/0151).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) würde in Fällen, in denen ein Sachverhalt mit Auslandsbezug entscheidungsrelevant ist, die Partei überdies eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffen (siehe Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. 2021, § 115 Rz 10ff mwN).

Im Vorhalt vom 23.12.2021 wäre um Vorlage von Unterlagen wie Service-, Werkstattrechnungen/Reparaturnachweise/ Versicherungspapiere, Tankrechnungen und ein Fahrtenbuch ersucht worden.

Der Bf. hätte in seiner Vorhaltsbeantwortung hiezu im Wesentlichen vorgebracht:

Es werde ein Konvolut an deutschen Service- und Tankrechnungen ebenso wie Strafmandate vorgelegt, woraus die bereits in der Beschwerde dargestellten Grenzübertritte neuerlich untermauert werden würden. Es seien Tankrechnungen aus Österreich vorhanden. Diese könnten auf Wunsch vorgelegt werden, wenngleich eine Nutzung in Österreich und stetige Grenzübertritte unbestritten seien.

Ein Fahrtenbuch sei nicht vorhanden, da es sich um ein Dienstfahrzeug handle, für welches nach deutschem Steuerrecht gem. § 8 Abs. 2, 3 und 5 dEStG ein Wahlrecht bestehe, ob ein solches Fahrtenbuch geführt werde; statt des Fahrtenbuchs könne die Ein-Prozent-Regelung für Arbeitnehmer bzw. für Nichtarbeitnehmer bei mehr als 50%-iger betrieblicher Nutzung angewendet werden. Diesfalls sei ein geldwerter Vorteil von 1 % des Bruttolistenpreises des Wagens anzusetzen, wovon im vorliegenden Fall Gebrauch gemacht worden sei.

Konkret wären vom Bf. Tankrechnungen und Quittungen vom ***19*** sowie Rechnungen der Fahrschule ***20*** aus den Jahren 2017 und 2018 vorgelegt worden. Auf den übermittelten Tankrechnungen sind weder die Fahrgestellnummer noch das amtliche Kennzeichen ersichtlich, sodass eine Zuordnung der Tankrechnungen zum konkreten Fahrzeug nicht möglich wäre. Des Weiteren wären weder auf den Quittungen des ***19*** noch auf den Rechnungen der Fahrschule ***20*** Kilometerstände ersichtlich. Ebenso wäre kein Fahrtenbuch geführt

worden, sodass die Frage des dauernden Standorts des Fahrzeuges im Ausland zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig geklärt werden hätte können.

Aus diesem Grund wäre ein zweiter Vorhalt am 26.4.2022 mit nachfolgendem Inhalt erlassen worden:

"Sie werden ersucht, die folgenden (noch fehlenden) Unterlagen für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen ***2*** und der Fahrgestellnummer ***21*** nachzureichen:

- die Gesamtjahreskilometer-Laufleistung aufgeschlüsselt nach den streitgegenständlichen Jahren 2018-2020 (2017 als Vergleichsjahr)
- die auf Österreich entfallenen Gesamtkilometer pro Jahr 2017 – 2020
- samt Belegen (TÜV Prüfungen in Deutschland/Österreich in den Jahren 2017-2020)".

Der Bf. hätte im Zuge der 2. Vorhaltsbeantwortung hiezu im Wesentlichen vorgebracht:

Wie bereits in der ersten Vorhaltsbeantwortung erörtert wurde, liege in Deutschland keine Verpflichtung zur Führung eines Fahrtenbuches vor, sodass kein Fahrtenbuch geführt werde. Die gewünschten Daten zur Laufleistung in den einzelnen Jahren und den Anteil der in Österreich gefahrenen Kilometer stünden daher in den einzelnen Jahren nicht zweifelsfrei zur Verfügung. Anhaltspunkte zur Größenordnung würden sich aber ohnedies aus den bereits übermittelten Service-Rechnungen der Kfz-Werkstätte, auf welcher jeweils der Kilometerstand ersichtlich sei, ergeben.

Hiebei wäre an die Abgabenbehörde noch eine Quittung der ***19*** sowie der dazugehörige Kundenbeleg hinsichtlich der Zahlung dieser Quittung übermittelt worden.

Weder ließen sich aus der Quittung noch aus dem Kundenbeleg die konkreten Kilometerstände bzw. der dauernde Standort des gegenständlichen KFZ im Ausland ableiten. Nachgewiesen worden wäre lediglich, dass die Kostentragung über die dt. ***6*** GmbH erfolgt. Dies wäre auch seitens der Abgabenbehörde nicht bestritten worden.

Den Kriterien des Nutzens und der Verfügungsmöglichkeit wäre der Vorrang gegenüber der Kostentragung einzuräumen. Die Verfügungsmacht über das gegenständliche Fahrzeug würde der Bf. besitzen, denn er wäre in der Lage, die Verfügung (wie, wann, wo) über das KFZ auszuüben. Hiezu werde auf die ausführliche Begründung in der Beschwerdeentscheidung vom 17.11.2021 verwiesen.

Angesichts des Gesetzeswortlautes ("Gegenbeweis") würde es nicht genügen, eine überwiegende Verwendung in einem anderen Staat glaubhaft zu machen (vgl. Haller NoVAG, 2. Aufl., § 1 Rz 127ff mwN).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde hätten sich keine hinreichenden Anhaltspunkte ergeben, dass das KFZ bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen ist, sodass vom dauernden Standort des Fahrzeuges im Inland ausgegangen werde ("Standortvermutung"). Der Bf. hätte weder im Rahmen der Anträge auf Aufhebung der Bescheide noch durch die in den Vorhaltsbeantwortungen vorgelegten Unterlagen einen Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG erbringen können.

Der bekämpfte § 299 BAO Bescheid vom 11.6.2021 wäre nach Ansicht der Abgabenbehörde aus den genannten Gründen nicht rechtswidrig ergangen.

Es werde ersucht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In der Folge wurde vom Bf. der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf., der am ***11*** geboren ist, ist deutscher Staatsangehöriger.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Juni 2014 wurde die ***6*** GmbH gegründet, die zu HRB ***22*** des Amtsgerichts ***23*** in das deutsche Handelsregister eingetragen wurde. Das Stammkapital dieser Gesellschaft beträgt € 25.000,00. Zunächst war die Geschäftsanschrift in ***24***, ***25*** und ab 26.4.2017 in ***16***, ***15***. Alleingeschäftsführer und einziger Gesellschafter der ***6*** GmbH war seit deren Gründung der Bf.

Die ***6*** GmbH hat mit der ***26*** im April 2017 mit Beginn 1.5.2017 einen Büroservicevertrag abgeschlossen, der folgende Leistungen beinhaltet hat:

Zurverfügungstellung von Teamassistenten/Empfangsdamen

Anbringung von einem Firmenschild im Eingangsbereich

Werktägliches Postservice

Einen von 35 variablen Arbeitsplätzen in einem der sechs Großraumbüros mit Schreibtisch, Bürostuhl, Telefon, Internetzugang und eigenes Fach mit abschließbaren Stahlschrank, wobei die Nutzungszeit des Arbeitsplatzes extra berechnet wird

Dieser Büroservice wurde der ***6*** GmbH an der Anschrift ***16***, ***15***, angeboten. Es wird daher festgestellt, dass die ***6*** zumindest ab dem 1.5.2017 in Deutschland über keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten verfügt hat, sondern an der Anschrift ***16***, ***15*** lediglich die Erreichbarkeit der ***6*** GmbH für Kunden, Behörden, Banken etc. sichergestellt wurde.

Am 4. August 2017 hat die ***6*** GmbH von der ***47*** Niederlassung ***23*** ein Gebrauchtfahrzeug „***1***“ inklusive Sonderausstattung (wie zB Navigationssystem, Komforttelefonie; multifunktionales Instrumentendisplay) um netto € 57.983,19 (inkl. deutscher MwSt: € 69.000,00) erworben. Die Erstzulassung dieses Fahrzeuges ist am 4.4.2016 erfolgt. Der Kilometerstand zum Zeitpunkt des Kaufes hat 13.508 betragen. Dieses Fahrzeug wurde am 11.8.2017 auf die ***6*** GmbH zugelassen.

Dem Bf. wurde der PKW ***1*** mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ von der ***6*** GmbH zu dessen freier Verfügung überlassen. Der Bf. konnte daher selbst bestimmen inwieweit er diesen PKW für betriebliche bzw. private Zwecke verwenden konnte.

Insbesondere gab es weder örtliche, zeitliche noch umfangmäßige (Anzahl der Kilometer) Beschränkungen der Verfügungsmöglichkeit des Bf. über die Verwendung des Kfz ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ auch für private Zwecke zu bestimmen. Der Bf. durfte das Kfz ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ ohne Einschränkung auch für private Zwecke nutzen. Der Bf. war ab der Zulassung dieses Fahrzeuges auf die ***6*** GmbH der einzige Nutzer und besitzt der Bf. neben diesem Pkw der Marke ***27*** kein weiteres Fahrzeug.

Die ***6*** GmbH hat die mit dem Betrieb des Kfz ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ verbundenen Kosten (Versicherungskosten, Reparaturkosten, Tankkosten) getragen.

Am 19.9.2018 hat die ***6*** GmbH mit der ***28*** einen Mietvertrag betreffend das Büro Nr. ***29*** (reine Nutzfläche von ca. 25,60 m²) in der ***30***, ***4*** abgeschlossen und dort eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) begründet, wobei das Mietverhältnis am 1. Oktober 2018 begonnen hat.

Das Fahrzeug ***1*** mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ wurde vom Bf. im Oktober 2018 in das Bundesgebiet eingebracht.

Ab der Einbringung des PKW mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ durch den Bf. im Oktober 2018 hat der Bf. dieses Fahrzeug weitaus überwiegend im Inland (weit mehr als 50%) für Privatfahrten bzw. betriebliche Fahrten in Österreich auf öffentlichen Straßen verwendet. Insbesondere hat es sich dabei um Fahrten vom Wohnsitz in ***9*** bzw. ab 1.5.2019 auch von der Wohnung in der ***3***, ***13*** ***7*** zur Zweigniederlassung der ***6*** GmbH in der ***30***, ***4***, bzw. zur ***14*** bis Juni 2019 an diese Adresse gehandelt. Ab Juli 2019 hat es sich auch um Fahrten von den angeführten Wohnsitzen zur neuen Anschrift der ***14*** in der ***17***, ***13*** ***7*** gehandelt. Das Fahrzeug ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ wurde dabei ab Juli 2019 auf einem Parkplatz im Freien bzw. in der Tiefgarage an der Anschrift ***Bf1-Adr*** abgestellt.

Zumindest ab der Begründung der Zweigniederlassung der ***6*** GmbH am Standort ***30***, ***4*** war der Hauptwohnsitz des Bf. bei seinen Eltern in ***9***, ***10***. Ab

dem Aufbau der Zweigniederlassung der ***6*** GmbH im Inland war der Bf. fast ausschließlich für die ***6*** GmbH an der Anschrift ***30***, ***4***, tätig.

Die ***6*** GmbH ist im Online-Handel tätig und hat über einen Webshop ***31*** betrieben. In Deutschland war der Bf. ab dem Oktober 2018 bis März 2020 für die ***6*** GmbH nur insoweit tätig als er Pakete für die Kunden zum Paketversender ***32*** in ***33*** brachte bzw. im März 2020 an der Anschrift ***34***, ***35***, Teleworking verrichtete.

Mit Wirkung ab 1. Mai 2019 hat die ***6*** GmbH von der ***36*** eine Zweizimmerwohnung in der ***3***, ***13*** ***7***, (Top Nr. ***12***) im Ausmaß von 45,91 m² samt Loggia (5,48 m²) und einem Kellerabteil angemietet und zwar befristet auf fünf Jahre. Diese Wohnung (Top Nr. ***12***) hat ab Mietbeginn ausschließlich der Bf. bewohnt.

Mit Bestandvertrag vom 24. April 2019 hat die ***6*** GmbH von der ***36*** einen Tiefgaragenplatz mit der Nummer xxx ab dem 1. Mai 2019 angemietet. Diese Tiefgarage befindet sich unter dem Gebäude ***3***.

Der Tiefgaragenplatz Nr. xxx darf nur von Personen mit Behinderung benützt werden (Behindertenstellplatz). Der Bf. ist aufgrund seiner körperlichen Behinderung berechtigt diesen Tiefgaragenplatz Nr. xxx zu benutzen und wurde dieser Tiefgaragenplatz ausschließlich vom Bf. ab Mai 2019 zum Abstellen des PKW ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ verwendet.

Am 27.6.2019 wurde die ***14*** zu FN ***37*** des Landesgerichts ***7*** eingetragen. Einziger Kommanditist dieser KG ist die ***6*** GmbH. Komplementärin ist die ***38***, die mit Gesellschaftsvertrag vom ***41***2019 gegründet und zu FN ***39*** des Landesgerichts ***7*** am 25.6.2019 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Geschäftsanschrift der ***40*** war zunächst ***4***, ***30***. Im November 2019 wurde die Anschrift an die Adresse ***Bf1-Adr*** verlegt. Seit März 2021 ist die Geschäftsanschrift der ***14*** die ***42***, ***43***. Alleingesellschafterin der ***38*** ist die ***6*** GmbH und Geschäftsführer der ***38*** ist der Bf.

Im Oktober 2018 wies das Fahrzeug ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ einen Marktwert von € 43.000,00 auf.

Am 11.3.2020 hat der ***1*** einen Kilometerstand von 45.283 aufgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die ***6*** GmbH, deren Zweigniederlassung, sowie die ***14*** sowie die ***38*** gründen sich auf das Firmenbuch (Eintragung der Zweigniederlassung der ***6*** GmbH zu FN ***44*** des Landesgerichts ***7***) und sind zwischen den Parteien auch nicht strittig.

Der Inhalt des von der ***6*** GmbH mit der ***26*** im April 2017 abgeschlossenen Büroservicevertrages gründet sich auf diesen Vertrag.

Die Feststellungen betreffend den am 4. August 2017 durch die ***6*** GmbH erworbenen ***1*** gründen sich auf die ebenfalls vom Bf. vorgelegte Rechnung vom 4.8.2017.

Die Feststellung, dass dem Bf. der PKW ***1*** mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ von der ***6*** GmbH zu dessen freier Verfügung überlassen wurde, gründet sich auf dessen Aussage in der Einvernahme vom 11.3.2020. Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass das genannte KFZ vom Bf. lediglich in einem sehr geringfügigen Ausmaß privat genutzt werde, nämlich nur dann, wenn er seine Eltern in ***7*** besucht, ist festzuhalten, dass mangels jeglichen Nachweises für die Richtigkeit dieses Vorbringens, eine solche Feststellung nicht zu treffen war. Überdies würde eine solche Feststellung angesichts des Umstandes, dass die Nutzung dieses Kfz keinerlei Beschränkungen unterlegen ist, der Lebenserfahrung widersprechen, weil ein von der Gesellschaft an dessen Alleingesellschafter und einzigen Geschäftsführer überlassenes Kfz naturgemäß auch für private Verrichtungen wie Einkäufe, Inanspruchnahme von Dienstleistungen (Frisör, Arzt, Bank, Restaurantbesuch etc.) genutzt wird. Schließlich ist auch zu bedenken, dass dem Bf. neben dem ***1*** kein weiteres Fahrzeug zur Verfügung gestanden ist.

Dem Vorbringen, dass die ***6*** GmbH die mit dem Betrieb des Kfz ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ verbundenen Kosten (Versicherungskosten, Reparaturkosten, Tankkosten) getragen hat, ist das Finanzamt nicht entgegen getreten (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen auf Seite 2 der Beschwerdeentscheidung vom 17.11.2021).

Die Feststellung, dass am 19.9.2018 die ***6*** GmbH mit der ***28*** einen Mietvertrag betreffend das Büro Nr. ***29*** (reine Nutzfläche von ca. 25,60 m²) in der ***30***, ***4*** abgeschlossen und dort eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) begründet hat, wobei das Mietverhältnis am 1. Oktober 2018 begonnen hat, gründet sich auf den Mietvertrag vom 19.9.2018.

Die Feststellung, dass das Fahrzeug ***1*** mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ vom Bf. im Oktober 2018 in das Bundesgebiet eingebracht wurde, gründet sich auf die Aussage des Bf. in der Einvernahme vom 11.3.2020. So hat der Bf. ausgesagt, dass mit der Gründung der Zweigniederlassung der Firma ***6*** in Österreich das Fahrzeug in Österreich betrieben wurde, woraus sich ergibt, dass die Einbringung im Oktober 2018 erfolgt ist. Betreffend die Aussage des Bf., dass die Gründung der Zweigniederlassung im November 2018 erfolgt wäre, ist davon auszugehen, dass der Bf. den genauen Zeitpunkt der Gründung nicht mehr exakt in Erinnerung gehabt hat. Darum hat er auch ausgesagt, dass er glaube, dass dies im November 2018 gewesen wäre. Aufgrund des bereits angeführten Mietvertrages über das Büro in der ***30***, ***4***, mit Mietbeginn 1.10.2018, sowie auch der Anmeldung von ***45*** bei der ***46*** Gebietskrankenkasse am 4.10.2018 (mit Beginn des Dienstverhältnisses am

8.10.2018, das bis 12.10.2018 gedauert hat), ist davon auszugehen, dass die Einbringung des Kfz ***1*** in das Inland im Oktober 2018 erfolgt ist.

Die Feststellung, dass ab der Einbringung des PKW mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ durch den Bf. im Oktober 2018 der Bf. dieses Fahrzeug weitaus überwiegend im Inland (weit mehr als 50%) für Privatfahrten bzw. betriebliche Fahrten in Österreich auf öffentlichen Straßen verwendet hat, gründet sich auf die mit der Beschwerde vorgelegten Unterlagen, in denen vom Bf. die Grenzübertritte mit dem Fahrzeug ***1*** nach Deutschland in den Monaten September 2018 bis Februar 2021 angeführt sind, wobei für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nur der Zeitraum September 2018 bis März 2020 von Relevanz ist.

Anhand dieser Aufstellung von deren Richtigkeit das Bundesfinanzgericht ausgeht ergibt sich, dass im Zeitraum September 2018 bis März 2020 insgesamt nur rund 1.868 km in Deutschland mit dem Kfz ***1*** zurückgelegt wurden:

Datum	km in BRD	Gegenstand
02.09.2018	5,6	***32*** (***33***)
02.09.2018	0	nicht lesbare Tankrechnung (es ist davon auszugehen, dass diese Tankstelle auf der Route nach ***33*** gewesen ist)
02.09.2018	0	***50*** (Standort in ***33***)
02.10.2018	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
04.10.2018	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
21.10.2018	5,6	***32*** (***33***)
17.11.2018	5,6	Sendung ***52*** (***33***)
29.11.2018	81,2	Tanken (Grabenstätt)
? 12.2018	350,6	***23*** (Flug nach ***53***)
02.01.2019	5,6	***32*** (***33***)
23.01.2019	5,6	Sendung ***52*** (***33***)
07.02.2019	5,6	***32*** (***33***)
12.02.2019	5,6	***32*** (***33***)
09.03.2019	5,6	***32*** (***33***)

? 3.2019	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
01.04.2019	5,6	***32*** (***33***)
03.04.2019	5,6	Sendung ***52*** (***33***)
08.04.2019	5,6	***32*** (***33***)
? 4.2019	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
03.05.2019	5,6	***32*** (***33***)
08.05.2019	5,6	***32*** (***33***)
27.05.2019	258,6	(***32*** ***34***)
? 5.2019	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
12.06.2019	5,6	***32*** (***33***)
22.06.2019	5,6	***32*** (***33***)
01.07.2019	5,6	***32*** (***33***)
27.07.2019	5,6	***32*** (***33***)
? 7.2019	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
02.08.2019	5,6	***32*** (***33***)
03.09.2019	5,6	Sendung ***52*** (***33***)
04.09.2019	5,6	***32*** (***33***)
16.09.2019	5,6	***32*** (***33***)
23.09.2019	5,6	***32*** (***33***)
? 9.2019	5,6	***50*** (Standort in ***33***)
09.10.2019	5,6	***32*** (***33***)
03.11.2019	5,6	***32*** (***33***)
08.11.2019	5,6	***32*** (***33***)
20.11.2019	5,6	***32*** (***33***)
21.11.2019	252,6	Tankstelle (***49***)
11.12.2019	5,6	***32*** (***33***)

13.12.2019	5,6	***32*** (**33**)
09.01.2020	5,6	***32*** (**33**)
? 1.2020	5,6	***50*** (Standort in ***33**)
? 1.2020	5,6	***50*** (Standort in ***33**)
05.02.2020	5,6	***32*** (**33**)
12.02.2020	448,6	Tankstelle (**51**)
01.03.2020	258,6	***34***
	1868,6	

Die Differenz zwischen dem Kilometerstand zum Zeitpunkt des Kaufes im Jahr 2017 (13.508) und am 11.3.2020 (Kilometerstand durch ein von der Finanzpolizei gemachtes Foto dokumentiert) beträgt 31.775 km. Dies ergibt für den Zeitraum September 2018 bis März 2020 eine geschätzte Gesamtkilometerleistung von 18.866,4 km (Anzahl Monate zwischen Erwerb und März 2020: 32: ergibt Kilometerschnitt pro Monat von 992,97; Anzahl Monate September 2018 bis März 2020: 19: $19 \times 992,97 = 18.866,4$). Daraus ergibt sich, dass der Anteil der in Deutschland zurückgelegten Kilometer lediglich 9,90% der gefahrenen Gesamtkilometer betragen hat und 90,1% der Gesamtkilometer auf Strecken im Inland entfallen sind.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass der Bf. etwa die Hälfte der Woche in Österreich, die andere Hälfte der Woche jedoch in Deutschland in seiner Wohnung gewesen wäre, ist festzuhalten, dass der Bf. in seiner Aussage vom 11.3.2020 nicht angegeben hat, er wäre, die Hälfte der Woche in seiner Wohnung in Deutschland, sondern nur, dass er üblicherweise 3 bis 4 Tage der Woche in Österreich wäre. Wo er die übrige Zeit verbringt, hat er nicht angegeben. Angesichts des Umstandes, dass es sich bei der Wohnung in ***34*** um eine Zweizimmerwohnung handelt, in der sein Bruder wohnt, und ***34*** von ***7*** (dort wo sich die Zweigniederlassung der ***6*** GmbH bzw. die Geschäftsanschrift der ***14*** befunden hat) über 135 km entfernt liegt, hingegen das Wohnhaus der Eltern in ***9*** lediglich circa 45 km, widerspricht es der Lebenserfahrung, dass der Bf. die Hälfte der Woche in der Wohnung des Bruders verbracht hat. Dazu kommt, dass das Wohnhaus in ***9*** über ein Erdgeschoß und ein Obergeschoß verfügt, wie sich das aus dem Einheitswertbescheid vom 20.10.2005, ***54***, ergibt und sich daher weit mehr für Wohnzwecke eignet als die Zweizimmerwohnung in ***34***, die zudem vom Bruder des Bf. bewohnt wird. Darüber hinaus ist auch der Umstand zu berücksichtigen, dass der Bf. im Jahr 2018 im Wesentlichen alleine die Zweigniederlassung der ***6*** GmbH in ***7*** betreiben musste (inklusive deren Aufbau), weil die einzige Angestellte im Jahr ***45*** nur am 8.10. bis 12.10.2018 für die ***6*** GmbH (die Zweigniederlassung) tätig gewesen ist, wie sich aus einer durchgeführten Hauptverbandsabfrage ergibt. Schließlich ist auf die der Beschwerde

beigelegte Aufstellung der Grenzübertritte für den Zeitraum September 2018 bis Februar 2021 zu verweisen, in der sich eine Nutzung der Wohnung in ***34*** erst ab März 2020 ergibt. Daher ist davon auszugehen, dass sich der Bf. und damit auch das Kfz ***1*** bis auf die aus der in der Aufstellung ergebenden Zeiten im Inland aufgehalten bzw. befunden hat. Daher geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Aussage des Bf. in seiner Einvernahme vom 11.3.2020, dass er sich nur drei bis vier Tage in der Woche in Österreich aufhalten würde, nicht den Tatsachen entspricht, zumal er bei Angabe, dass er sich durchgehend in Österreich aufhält, die Verfolgung wegen eines Meldevergehens befürchten musste, da er an der Anschrift in ***9*** nur einen Nebenwohnsitz gemeldet hatte.

Dass die ***6*** GmbH im Online-Handel tätig ist und über einen Webshop ***31*** vertrieben hat, ergibt sich aus einer von der Finanzpolizei durchgeführten Online-Recherche am 15.1.2020 auf „***55***“ sowie aus einer vom Bf. für die ***6*** GmbH an das Finanzamt versendeten Antwort vom 2.3.2019 betreffend eine im Februar 2019 durchgeführte Nachschau. Dass der Bf. in Deutschland ab dem Oktober 2018 bis März 2020 für die ***6*** GmbH nur insoweit tätig war als er Pakete für die Kunden zum Paketversender ***32*** in ***33*** brachte bzw. im März 2020 an der Anschrift ***34***, ***35***, Teleworking verrichtete, ergibt sich aus der mit der Beschwerde übermittelten Unterlagen. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es sich bei der deutschen Geschäftsanschrift der ***6*** GmbH (***15*** in ***56***) lediglich um eine Kontaktanschrift gehandelt hat um mit der ***6*** GmbH in Verbindung treten zu können, dort aber – mangels jeglicher Büroinfrastruktur – die ***6*** GmbH keine operative Tätigkeit entfaltet hat. Diesbezüglich ist auch darauf zu verweisen, dass laut der vom Bf. mit der Beschwerde vom 30.8.2021 übermittelten Aufstellung im Zeitraum September 2018 bis Februar 2021 lediglich ein einziges Mal der von der ***26*** angebotene Arbeitsplatz in einem der 6 Großraumbüros tatsächlich in Anspruch genommen wurde und zwar im November 2020.

Die Feststellung, dass die ab 1.5.2019 angemietete Wohnung in der ***3***, ***13***, ***7***, (Top Nr. ***12***) ab Mietbeginn ausschließlich der Bf. bewohnt hat, ergibt sich zum einen daraus, dass am Postkasten nicht der Name der ***6*** GmbH angebracht ist, sondern der Nachname des Bf. Auch der Mietvertrag selbst stützt diese Feststellung, weil als Mieter neben der ***6*** GmbH auch der Bf. angeführt ist und zwar nicht als Vertreter der ***6*** GmbH. Soweit der Bf. in seiner Einvernahme vom 11.3.2020 ausgesagt hat, diese Wohnung werde auch von Angestellten seines Betriebes genutzt, bleibt der Bf. dafür jeden Nachweis schuldig. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Aussage auch insoweit unglaubwürdig ist als von Angestellten – also Mehrzahl – die Rede ist. Tatsächlich war bei der ***6*** GmbH im Jahr 2018 nur eine einzige Mitarbeiterin angemeldet und zwar nur für den Zeitraum 8.10. bis 12.10.2018 (***45***) und im Zeitraum 2019 ein Mitarbeiter (***57***). Schließlich spricht auch der Umstand, dass der Tiefgaragenplatz für diese

Wohnung ein Behindertenparkplatz ist und ***7*** eine Stadt mit Parkraumbewirtschaftung ist, dafür, dass nur der Bf. diese Wohnung bewohnt hat.

Dass der Tiefgaragenplatz an der Anschrift ***3*** ausschließlich vom Bf. ab Mai 2019 zum Abstellen des PKW ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ verwendet wurde, gründet sich auf die Aussage des Bf. in seiner Einvernahme vom 11.3.2020 und den Umstand, dass es sich um einen Behindertenabstellplatz handelt.

Dass das Fahrzeug ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ Im Oktober 2018 einen Marktwert von € 43.000,00 aufwies, gründet sich auf die von der Finanzpolizei durchgeführte Ermittlung des Eurotax-Wertes sowie auf Anzeigen in „***58***“ für Fahrzeuges des gleichen Fahrzeugtyps und wird dieser Wert im Aufhebungsantrag vom 30.9.2020 auch nicht in Abrede gestellt.

Dass am 11.3.2020 der ***1*** einen Kilometerstand von 45.283 aufgewiesen hat, ergibt sich aus einem von der Finanzpolizei gemachten Foto des Fahrzeuges in den Fahrzeuginnenraum, das dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 1 Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge

3. a) 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
- b) Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

....

§ 2 Als Kraftfahrzeuge gelten:

....

2. Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur

§ 4 Abgabenschuldner ist

Z 1 ...

Z 3 im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz

zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

§ 5 (1)

(2) Die Abgabe ist in allen anderen Fällen (§ 1 Z 3 und Z 4) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Wird das Fahrzeug im übrigen Unionsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.

(3) Die Normverbrauchsabgabe gehört nicht zur Bemessungsgrundlage

Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen aus dem Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, BGBl. 1992/449 (KfzStG), lauten:

§ 1 (1) Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen...

3. Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung)

§ 3 Steuerschuldner ist

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

§ 4 (1) Die Steuerpflicht dauert:

...

3. 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.

§ 6 Abs. 3: Der Steuerschuldner hat jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) den auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonates an das Finanzamt zu entrichten. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den im ersten Satz genannten Fälligkeitstag.

(4) Der Steuerschuldner hat für jedes Kalenderjahr bis zum 31. März des darauffolgenden Kalenderjahres dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben.

Die Frage, wann ein Kraftfahrzeug widerrechtlich verwendet wird, richtet sich bei der Normverbrauchsabgabe als auch bei der Kraftfahrzeugsteuer nach den Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 (KFG).

Gemäß § 36 lit. a KFG dürfen Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland u.a. nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind.

Das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist gemäß § 79 KFG 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 und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten wurden.

Für die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen und dauerndem Standort im Inland gilt gemäß § 82 Abs. 8 KFG (mit Wirkung ab 24.04.2014) Folgendes:

§ 82 Abs. 8: Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im Rahmen eines Verfahrens über einen Antrag nach § 299 Abs. 1 BAO ist lediglich der geltend gemachte Aufhebungsgrund zu prüfen (vgl. VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014; VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056; VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Im Aufhebungsantrag vom 30.9.2020 wird vom Bf. vorgebracht, dass das Finanzamt in den vom Aufhebungsantrag umfassten Bescheiden zu Unrecht davon ausgegangen wäre, dass der Bf. als Verwender des Kfz ***1*** mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ anzusehen wäre, weil Verwender nämlich die ***6*** GmbH wäre.

Damit ist die Sache des Beschwerdeverfahrens abgesteckt. Eine Erweiterung der Aufhebungsgründe im Rechtsmittelverfahren ist nicht möglich. Soweit in der Beschwerde – in Erweiterung des gestellten Aufhebungsantrages – auch die unrichtige Anwendung des § 82 Abs. 8 KFZ ins Treffen geführt wird (Seite 2 f der Beschwerde: Der Bf. wäre etwa die Hälfte der Woche in Österreich und die andere Hälfte der Woche in Deutschland in seiner Wohnung gewesen und hätte die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG mit jedem Grenzübertritt neu zu laufen begonnen), ist dieses Vorbringen nicht vom Aufhebungsantrag umfasst und daher nicht im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens zu prüfen.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird auf den festgestellten Sachverhalt verwiesen. Außerdem ist festzuhalten, dass mit BGBl I Nr. 26/2014 mit Wirkung ab 24.4.2014 § 82 Abs. 8 KFG dahingehend abgeändert wurde, dass eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbricht.

In der Folge ist daher lediglich zu untersuchen, ob in den Bescheiden vom 5.5.2020 betreffend Normverbrauchsabgabe für Oktober 2018, Kraftfahrzeugsteuer für 10-12/2018, für 1-12/2019 und 1-3/2020, zu Recht davon ausgegangen wurde, dass der Bf. als Verwender des ***1*** mit dem deutschen Kennzeichen „***2***“ angesehen wurde.

Gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 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).

Auch § 3 Z 2 KfzStG stellt im Fall des § 1 Abs. 1 Z 3 leg.cit. auf den Verwender des Fahrzeuges ab.

Diese als Klarstellung gedachte Regelung (vgl. die Materialien zu dieser Novelle 113 BlgNR XXIV. GP 79) wurde mit BGBl. I Nr. 52/2009 in das NoVAG 1991 aufgenommen.

Auf Grund der gleichartigen Zielsetzung - nämlich die Person zu bestimmen, die für die durch die Verwendung des Fahrzeuges entstandenen Folgen einzustehen hat, - ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den bundesrechtlich geregelten Begriff des Halters des Kraftfahrzeugs nach § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz - EKHG zurückzugreifen (VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107).

Halter ist nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes derjenige, der 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. zB OGH, 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z). Es ist darauf abzustellen, wer den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht und die Kosten dafür trägt. Die freie Verfügung über das Fahrzeug ist dann gegeben, wenn über das „wie, wann und wo“ der Verwendung entschieden werden kann. Genau diese freie Verfügung über

das Kfz PKW ***1*** mit dem Kennzeichen „***2***“ kommt aufgrund des festgestellten Sachverhaltes alleine dem Bf. zu, weil nur er dieses Fahrzeug nutzt und er alleine darüber bestimmt, wann, wo und zu welchem Zweck (private Fahrten oder Fahrten zu betrieblichen Zwecken der ***6*** GmbH bzw. offenbar auch der ***14***).

Treffen die Kriterien der Verfügungsmöglichkeit und der Kostentragung auf mehrere Personen zu, so ist dem Kriterium der Verfügungsmöglichkeit gegenüber dem Kriterium der Kostentragung der Vorrang einzuräumen. Dies ergibt sich aus der Entscheidung des VwGH vom 24.11.2011, 2009/16/0212, in der dieser folgendes ausführt:

„Angesichts der nicht bekämpften Feststellungen im angefochtenen Bescheid, dass die Eigentümerin des Fahrzeuges, die K. GmbH in Deutschland, dem Beschwerdeführer das Fahrzeug als Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt habe, welches nicht nur für dienstliche Zwecke dieses Unternehmens, sondern auch für eine uneingeschränkte Nutzung für Privatfahrten und andere Dienstfahrten ohne weitere Vorgaben verwendet werden dürfe, durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer Verwender des Fahrzeuges war.“

Kommt es zu einem Auseinanderfallen der Verwendungsmöglichkeit und der Kostentragung ist letztlich entscheidend, wem der Nutzen des Verwendens zukommt und wer bestimmt wie das Fahrzeug verwendet wird (vgl. zB BFG 15.7.2021, RV/1100450/2018). Soweit im Aufhebungsantrag vorgebracht wird, dass der Bf. dem ***1*** nur in einem „sehr geringfügigen Ausmaß“ privat verwenden würde, ist festzuhalten, dass eine solche Feststellung nicht getroffen werden konnte. In diesem Zusammenhang ist auch der Umstand zu berücksichtigen, dass Bf. kein Fahrtenbuch geführt hat. Soweit der Bf. diesbezüglich im Schreiben vom 18.3.2022 darauf verweist, dass von der „1%-Regelung“ des deutschen Steuerrechts Gebrauch gemacht wurde, ist darauf zu verweisen, dass diese Regelung (§ 6 I Nr. 4 Satz dEStG iVm § 8 Abs. 2 2. Satz dEStG) voraussetzt, dass der deutschen Finanzverwaltung ein betrieblicher Nutzungsanteil von mehr als 50% dargelegt wird (vgl. Kulosa in Schmidt, dEStG40, Rz 532 zu § 6 dEStG). Ein solcher Nachweis wurde dem Finanzamt und auch dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

In den vom Aufhebungsantrag vom 30.9.2020 umfassten Bescheiden wurde daher der Bf. zu Recht als Verwender des ***1*** angesehen und nicht die deutsche ***6*** GmbH, weil das Kriterium der Kostentragung gegenüber dem Kriterium der dauernden und unbeschränkten Verfügung über das Fahrzeug durch den Bf. in den Hintergrund tritt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Lediglich der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass aufgrund des festgestellten Sachverhaltes der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Hauptwohnsitz im Sinn des § 82 Abs. 8

KFG) des Bf. im Inland gelegen ist, weswegen als dauernder Standort des ***1*** das Inland anzusehen ist.

Auch wurde der Gegenbeweis, nämlich einer überwiegenden Nutzung des Fahrzeuges im Ausland, nicht erbracht. Vielmehr wurde – trotz Aufforderung durch das Finanzamt mit Vorhalt vom 26.4.2022 – nicht einmal die auf das Inland entfallenden Gesamtkilometer pro Jahr 2017 – 2020 samt entsprechenden Belegen bekanntgegeben. Daher hat der Bf. nicht einmal im Entferntesten den vom VwGH aufgestellten Anforderungen an die Führung eines Gegenbeweises entsprochen. Um den in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehenen Gegenbeweis erbringen zu können, hat nämlich der Beschwerdeführer selbst von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeugen nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischem Standort anzusehen ist und dafür auch die erforderlichen Nachweise anzubieten. Reine Behauptungen sind jedenfalls nicht ausreichend (vgl. VwGH 3.10.2016, Ra 2016/02/0151; sowie auch BFG 10.4.2018, RV/7102402/2013). Überdies besteht eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung, weil maßgebliche Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben (Ausmaß der Nutzung des Kfz im Deutschland; vgl. zB VwGH 13.9.2006, 2006/13/0100, 0101).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Bundesfinanzgericht ist betreffend der Bedeutung des Begriffes des Verwenders iS des § 4 Z 3 NoVAG 1991 bzw. des § 3 Z 2 KfzStG der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen waren lediglich Sachverhaltsfragen zu lösen, weswegen die Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 6. September 2022