

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf.***, über die Beschwerde vom 20. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. April 2021 betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 2-12/2020 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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 12.11.2020 ging bei der Landespolizeidirektion Vorarlberg eine anonyme Anzeige folgenden Inhalts ein:

*„Familie ***H.***, Herr ***Bf1*** und Frau ***H.***, wohnen seit August 2018 in ***Do.***, ***Bf-Adr2***. Sie sind Besitzer eines Kfz der Marke Peugeot mit dem ausländischen behördlichen Kennzeichen ***Kz1*** (D) und eines Kfz der Marke BMW mit dem ausländischen behördlichen Kennzeichen ***Kz2*** (D). Der Tatbestand, dass die Familie ***H.*** bereits seit mehr als 2 Jahren den Hauptwohnsitz in Österreich hat, ihre beiden Autos mit heutigem Datum nach wie vor das deutsche Kennzeichen fährt, ist gesetzeswidrig“.*

Aufgrund dieser Anzeige führte die Landespolizeidirektion Vorarlberg Ermittlungen durch, über die es dem Finanzamt mit Schreiben vom 14.12.2020 wie folgt berichtete:

Sachverhaltsdarstellung:

[...]

Am 25.1.2021 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) vom Organen des Amtes für Betrugsbekämpfung zur Sache einvernommen. Laut Niederschrift über diese Einvernahme sagte des Bf. dabei Folgendes aus:

*„Das Kfz der Marke Peugeot mit dem ausländischen behördlichen Kennzeichen ***Kz1*** (D) habe ich ca. im Jahr 2017 in Deutschland von meiner Ehegattin übernommen. Inzwischen befindet sich dieses Kfz nicht mehr in Österreich. Ich habe es ca. im November 2020 abgemeldet und in Deutschland verkauft. Vom Verkauf habe ich keinen Vertrag. Ich habe es an „wir kaufen dein Auto.de“ um 150,00 € abgegeben. Deshalb kann ich zu gegenständlichem Kfz keine Zulassung oder sonstige Unterlagen vorlegen. Beim Peugeot 107 handelte es sich um ein altes Kfz, das Baujahr könnte 2010 gewesen sein oder aber noch älter, also zwischen Baujahr 2004 und 2010. Das Kfz war ein Benziner mit wenig PS und wenig cm³. Details weiß ich nicht mehr. Das Kfz wurde ab 2017 sowohl von mir als auch von meiner Frau verwendet. Meine Ehegattin zog im August 2018 nach Österreich, wo sie in ***Ho.*** auf der Stadtgemeinde zu arbeiten begann. Ich selbst behielt noch den Wohnsitz in Deutschland, da ich in Italien eine Art „Homekeeper“ in einer Villa war. Deshalb bin ich regelmäßig zwischen Österreich, Deutschland und Italien gependelt. In Österreich hatte ich mich bereits mit August 2018 angemeldet, da ich mich dort ja auch tageweise aufhielt, und das österreichische Gesetz in diesem Fall eine Anmeldung verlangt. Am 2.1.2020 bin ich fix zum meiner Ehegattin nach Österreich gezogen. Das Kfz der Marke BMW mit dem ausländischen behördlichen Kennzeichen ***Kz2*** (D) habe ich im November 2016 gekauft. Ich hatte das Kfz mit einem KM-Stand von 30.000 km gekauft. Inzwischen hat das Kfz einen KM-Stand von ca. 184.000 km. Zum BMW lege ich folgende Unterlagen vor: Kaufvertrag aus dem Jahr 2016, Beleg über die beglichene NoVA (12.1.2021) und die Zulassung, aus denen sie alle wichtigen Details entnehmen können. Der Peugeot wurde aufgrund seines Alters kaum mehr verwendet. Er stand die meiste Zeit in Österreich. Der BMW wurde sowohl von mir als auch von meiner Frau genutzt. 90 % war der BMW von mir in Verwendung. Ich bin ja die meiste Zeit gependelt, da ich fast jede Zeit und manchmal für längere Zeit ohne Unterbrechung in Italien war. Wenn ich nicht nach Österreich kommen konnte, kam meine Ehegattin zu mir nach Italien oder wir haben uns in Splügen getroffen. Sie ist dann entweder mit dem Peugeot oder dem BMW nach Italien gekommen. Dies hing davon ab, ob ich mit dem Kfz oder mit dem Zug nach Italien gefahren war. Die Villa befand sich in ***X***. Die Housekeeper-Tätigkeit beendete ich ca. mit dem fixen Umzug nach Österreich.*

Das genaue erstmalige Einbringungsdatum des BMW nach Österreich kann ich nicht mehr genau nennen. Das hängt auch davon ab, wie man meinen Sachverhalt beurteilt. Ab dem Zuzug meiner Ehegattin nach Österreich bin ich mit dem BMW ja hin und hergependelt. Nach Österreich gezogen bin ich dann am 2.1.2020.

*Zunächst hatte ich mein Kfz nicht umgemeldet, da ich im Internet gelesen hatte, dass ich für die Ummeldung 1 Jahr Zeit hätte, solange ich noch nicht in Österreich meinen Mittelpunkt der Lebensinteressen habe. Als ich dann im Jänner 2020 fix nach Österreich gezogen war, kam rasch die unsichere Zeit mit COVID 19. Im Sommer erfuhr dann meine Frau, dass sie den Job bei der Stadtgemeinde ***Ho.*** verlieren würde. Deshalb war für mich im Jahr 2020 noch nicht klar, ob wir wirklich in Österreich bleiben würden. Für uns war die Schweiz ebenfalls Thema, sofern dort ein Job gefunden werden könnte. Dann hat meine Ehegattin aber die Stelle bei der Gemeinde in ***Ha.*** erhalten. Deshalb haben wir uns entschieden, uns bis auf Weiteres in Österreich fix niederzulassen. Deshalb sind wir auch in die Nähe der Arbeitsstelle meiner Frau nach ***L.*** gezogen. Ich habe aufgrund der fixen Niederlassung in Österreich inzwischen die NoVA für den BMW mit Berechnungstichtag 12.1.2021 bezahlt. Die weiteren Schritte für die Ummeldung (TÜV) sind in Arbeit. Ich habe heute um 15.00 Uhr beim TÜV in ***Do.***/ATU einen Termin. In ***L.*** wohne ich gemeinsam mit meiner Ehegattin in einer Mietwohnung. Ich habe einen schriftlichen Mietvertrag erhalten. Diesen kann ich wenn erforderlich nachreichen. Der Vermieter heißt Herr Martin ***D.***. Ich bezahle die Miete (exklusive Betriebskosten) in Höhe von 994,00 € monatlich via Banküberweisung.*

In Deutschland habe ich keine eigene Immobilie mehr. Wenn ich nach Deutschland fahre, wohne ich bei meinen Eltern. Sowohl meine Ehegattin als auch ich haben aus 1. Ehe erwachsene Kinder. Die Tochter meiner Ehegattin studiert in Wien, meine Kinder leben in Deutschland. Die Begriffe Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer sind mir bekannt.“

Mit dem **angefochtenen Bescheid** setzte das Finanzamt Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 2-12/2020 in Höhe von 614,92 Euro fest. Zur Begründung wurde im Bescheid zusammengefasst ausgeführt, Ermittlungen der Finanzpolizei hätten ergeben, dass der Bf. seit dem 22.8.2018 im Inland mit Hauptwohnsitz gemeldet sei und das Kraftfahrzeug (Kfz) BMW 118d mit dem deutschen Kennzeichen ***Kz2*** seit zumindest 1.1.2020 im Inland verwendet habe. Das Kfz sei auf den Bf. zugelassen.

Aufgrund des Hauptwohnsitzes des Bf. im Inland sei gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz (KFG) zu vermuten, dass sich der dauernde Standort des Kfz in Österreich befunden habe und daher nach dem Kraftfahrgesetz im Inland zuzulassen gewesen wäre. Da der Bf. diese Zulassung im Inland unterlassen habe, sei der Abgabentatbestand der widerrechtlichen Verwendung eines Kfz auf inländischen Straßen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verwirklicht worden. Die Kraftfahrzeugsteuerpflicht sei gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 mit Beginn des auf die Einbringung folgenden Kalendermonats (ab 2/2020) entstanden und habe bis 31.12.2020 angehalten. Da der Bf. das Fahrzeug verwendet habe, sei er gemäß § 3 Z 2 KfzStG Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer. Die Abgabenfestsetzung erfolge gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO im Rahmen des Ermessens, bei der dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit der Vorrang gegenüber jenem der Billigkeit einzuräumen sei.

In der **Beschwerde** wandte der Bf. gegen die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer ein, er sei weiterhin mit Erstwohnsitz in Deutschland, ***G***, gemeldet und pendle, wegen der andauernden Corona-Maßnahmen eingeschränkt, zwischen ***G*** und ***L.***. Gemäß beigefügtem Schreiben der Finanzverwaltung NRW Düsseldorf vom 10.11.2020 sei er weiterhin in gemäß § 1 Abs. 1 dt. EStG in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Am 10.3.2021 sei sein Vater nach langer, schwerer Krankheit verstorben. Er sei vor dem Sterbefall wie auch in der Zeit danach immer von ***G*** nach ***L.*** gefahren, um seine Eltern an seinem Erstwohnsitz in Deutschland unterstützen zu können. Gegenwärtig benötige seine 83 Jahre alte Mutter besondere Hilfe und Unterstützung.

Er habe bereits bei der Vernehmung durch die Finanzpolizei (Niederschrift vom 25.1.2021, GZ: FinPol-Az 037/10009/7021) angegeben, dass er sich in Österreich angemeldet habe, um die entsprechenden Meldegesetze für Personen, die sich rechtmäßig in Österreich aufhielten, einzuhalten.

Ferner sei bereits in die Niederschrift zur Vernehmung festgehalten worden, dass er das Kfz am 29.11.2016 gebraucht und mit einem Kilometerstand von 30 000 km gekauft habe. Am 25.1.2021 habe das Kfz einen Kilometerstand von 184.000 km gehabt, der aktuelle Kilometerstand betrage 195.000 km. Aus dieser Entwicklung beim Kilometerstand sei ersichtlich, dass das Fahrzeug keinen dauernden Standort in (Österreich) gehabt haben könne. Das Kfz sei in Österreich im Wesentlichen auf den Strecken ***Do.*** - ***L.*** - ***A*** oder ***Do.*** - ***L.*** - Schweizer Grenze verwendet worden. Die dabei zurückgelegten Kilometer seien verschwindend gering.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 4.5.2021 ab. Begründend dazu wurde ausgeführt, die inländische Hauptwohnsitzmeldung des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin sei zum 22.8.2018 erfolgt. Seit diesem Zeitpunkt sei seine Ehegattin im Inland durchgehend wohnhaft und beschäftigt. Er sei zwischen dem Elternwohnsitz in Deutschland, einem Arbeitswohnsitz in Italien und dem gemeinsamen Familienwohnsitz in Österreich gependelt. Er und seine Gattin haben erwachsene Kinder aus jeweils erster Ehe, Sorgepflichten seien nicht erwähnt worden. Der Bf. bringe insbesondere seine Einkommensteuerpflicht in Deutschland sowie seine Eltern ins Spiel, um seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland zu dokumentieren. Er sei mit Erstwohnsitz in Deutschland gemeldet und habe sich in Österreich nur der Meldepflicht wegen angemeldet, allerdings mit Hauptwohnsitz, welcher als Mittelpunkt der Lebensinteressen des Meldepflichtigen gesetzlich definiert sei. Ausschlaggebend für den Mittelpunkt der Lebensinteressen seien jedoch nicht formale Aspekte, sondern die tatsächlichen Verhältnisse.

An beiden Wohnsitzen in ***Do.*** und in ***L.*** habe der Bf. unstrittig einen Wohnsitz im Sinne des Meldegesetzes gehabt. Diese Wohnsitze seien für beide von Anfang an Anknüpfungspunkte persönlicher, für seine Ehegattin auch beruflicher Beziehungen. Die

persönlichen Beziehungen bestünden jeweils zum anderen Ehepartner. Beide inländischen Wohnsitze seien daher als Familienwohnsitze zu qualifizieren. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. werde daher seit der Begründung des Hauptwohnsitzes seiner Ehegattin am 22.8.2018, jedenfalls aber seit dem 2.1.2020, dem Zeitpunkt, zu dem er zu seiner Ehegattin nach Österreich gezogen sei, angenommen. Das Kfz sei seit 22.8.2018 im Inland verwendet worden. Die Kilometerleistung sei dabei irrelevant, weil die Verwendung aufgrund der Zulassung des Kfz auf den Bf. jedenfalls diesem zuzurechnen sei. Aufgrund der Standortvermutung habe das Kfz seinen dauernden Standort seit diesem Zeitpunkt im Inland.

Im **Vorlageantrag** vom 14.5.2021 wandte sich der Bf. zunächst gegen die Feststellung in der Beschwerdevorentscheidung, sein Mittelpunkt der Lebensinteressen habe sich nach den tatsächlichen Verhältnissen beurteilt im Inland befunden. Er habe sich in Österreich lediglich deshalb mit Hauptwohnsitz in Österreich angemeldet, weil er keinen weiteren Wohnsitz in Österreich habe und in diesem Fall nach den melderechtlichen Vorschriften eine Anmeldung mit Nebenwohnsitz nicht möglich gewesen sei. Bereits während seiner Vernehmung durch die Finanzpolizei am 25.1.2021 habe er angegeben, dass er sich in Österreich mit August 2018 angemeldet habe, weil er sich dort tageweise aufgehalten habe und das österreichische Gesetz eine Anmeldung verlangte habe.

Nach Zitierung einer Passage über die melderechtlichen Begriffen Hauptwohnsitz und Nebenwohnsitz auf der Internetseite [österreich.gv.at](https://www.oe-gv.at) führte er weiter aus:

Er sei pensionierter Berufssoldat, gehe in Österreich keinem Arbeitsverhältnis nach, habe deshalb keine österreichische Sozialversicherungsnummer oder E-Card. Seine ärztliche Versorgung werde aus berufsspezifischen Gründen weiterhin durch in Deutschland ansässige Ärzte durchgeführt. In Österreich habe er lediglich zu einer Familie näheren Kontakt. Selbst die Mitbewohner im näheren Wohnumfeld seien ihm nicht näher bekannt, weil er zu selten vor Ort sei.

Seine Frau und er führten seit Beginn ihrer Ehe eine Nah-Fern-Beziehung. Er habe als Berufssoldat mehrmals an Einsätzen auch im Ausland teilgenommen und sei deshalb für unbestimmte Zeiträume von seiner Familie getrennt gewesen, wie schon aus seinen Angaben vor der Finanzpolizei vom 25.1.2021 ersichtlich sei („...*Ich bin ja die meiste Zeit gependelt... Wenn ich nicht nach Österreich kommen konnte, kam meine Ehegattin zu mir nach Italien oder wir haben uns in Splügen getroffen*“).

Seine Familie und Freunde lebten nördlich von ***Z*** oder in den USA/Nord-Italien (Verweis auf Anlage 1: Beispiel „Einladung zum Treffen in ***P.***“ E-Mail vom 2.3.2020).

Sein Hauptwohnsitz und der Wohnsitz der Familie in Deutschland befänden sich in einem Einfamilienhaus in ***G***. Dieses Haus sei von seinen Eltern erworben und bis zum Tod seines Vaters im Eigentum seiner Eltern gestanden.

Seine Kinder und sein Enkelkind aus erster Ehe wohnten in der Nähe von Bremen sowie in Hamburg. Die Tochter seiner Frau habe nördlich von Berlin studiert. Seine Schwester lebe in Berlin. Seine Mutter sei über 80 Jahre alt, sein Vater sei nach langer schwerer Krankheit im März 2021 verstorben. Während der letzten Jahre hätten sich alle Familienangehörige häufig an seinem Hauptwohnsitz in ***G*** aufgehalten. Die emotionale Bindung aller Familienmitglieder sei wesentlich durch persönliche Begegnungen am Wohnsitz der Familie in ***G*** und durch die gemeinsame Sorge und Pflege der Eltern bestimmt. Im Corona-Jahr 2020 sei die emotionale Verbundenheit mit seinen Eltern besonders groß gewesen, obwohl aufgrund der Reise-Restriktionen der Kontakt über einige Zeiträume nur über elektronische Kommunikationsmittel erfolgen habe können. Nach der Verschärfung der Corona-Maßnahmen im Frühjahr 2020 sei er dazu gezwungen gewesen, sich längere Zeit in Österreich aufzuhalten.

Da sich sein Elternhaus im Besitz der Familie befinde und die Wartung und Pflege von Haus und Grundstück aus Kostengründen eigenverantwortlich wahrgenommen werde, bestünden zusätzliche Verpflichtungen, die auch hauptsächlich und wesentlich seine wirtschaftlichen Beziehungen dorthin begründeten. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege gegenwärtig immer noch nicht in Österreich.

Gegen weitere Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung wandte er ein:

Das Haus seiner Eltern sei zwar nicht in seinem Eigentum, aber eben doch sein Elternhaus gewesen.

Er habe bereits bei der Vernehmung durch die Finanzpolizei angegeben, dass nach dem Stellenverlust seiner Gattin in ***Ho.*** noch unklar gewesen sei, ob sie wirklich in Österreich bleiben würden. In dieser Zeit hätten sie Stellenanzeigen für den gesamten Bodenseebereich in Zeitungen und im Internet durchsucht und über persönliche Kontakte versucht, eine entsprechende Arbeitsstelle zu finden. Viele Kontakte fanden durch telefonische Kontakte oder Gespräche vor Ort statt.

Die Ehegattin habe ihren Hauptwohnsitz in Konstanz aufgegeben, um eine neue berufliche Tätigkeit in ***Ho.*** zu beginnen. Die Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit sei jeweils mit Probezeiten verbunden, in der ein Arbeitsverhältnis mit relativ sehr kurzen Kündigungsfristen beendet werden könne. Das führe zu weiteren Unsicherheiten für die weitere Lebensplanung. Die jetzige Probezeit seiner Ehefrau betrage zum Beispiel 2 Jahre. Die Verlegung des eigenen Hauptwohnsitzes von Deutschland an einen Ort in Österreich, bei dem der längerfristige Verbleib an diesem Ort in Österreich ungesichert sei, sei für ihn unsinnig. Sein eigener Hauptwohnsitz in ***G*** bestehe deshalb weiter.

Die Behauptung in der Beschwerdeentscheidung, er habe angegeben, am 2.1.2020 fix zu seiner Ehegattin nach Österreich gezogen zu sein, stimme so nicht. Er habe angegeben, das am 2.1.2020 Haushaltsgegenstände von seiner Unterkunft in Norditalien nach Österreich

transportiert worden seien. Das bedeute aber noch nicht, dass er beabsichtigt habe, seinen Lebensmittelpunkt nach Österreich zu verlegen.

Die Feststellung schließlich, die Kilometerleistung sei für die Frage des Hauptwohnsitzes irrelevant, bedeute abermals, die tatsächlichen Lebensumstände nicht zur Kenntnis zu nehmen. Das Kfz sei von ihm hauptsächlich für die Zurücklegung von Langstrecken gefahren worden. Die zurückgelegte Kilometerleistung zeige deutlich, dass diese Kilometer nicht in Österreich zurückgelegt werden konnten. Außerdem werde dadurch ersichtlich, dass der Lebensmittelpunkt bis zum Umzug nach ***L.*** nicht in Österreich gewesen sein könne.

Der Sachverhalt lasse sich somit wie folgt zusammenfassen:

Er habe sich im August 2018 den Wohnsitz in ***Do.*** angemeldet, um der Meldepflicht in Österreich nachzukommen.

Am 2.1.2020 habe er verschiedene Haushaltsgegenstände aus seiner Unterkunft in Norditalien nach ***Do.*** verbracht. Das habe aber nicht bedeutet, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach ***Do.*** verlagert habe.

Nachdem seine Ehefrau eine neue Arbeitsstelle bei der Gemeinde in ***Ha.*** gefunden habe, sei am 17.12.2020 der Wohnsitz von ***Do.*** nach ***L.*** verlegt worden, mit der Absicht, dort ab sofort den gemeinsamen Mittelpunkt seiner Lebensinteressen zu begründen zu errichten (mit Verweis auf Anlage 2 „Meldebestätigung“)

Am 3.1.2021 habe er den Ummeldeprozess für sein Fahrzeug durch Abschluss einer Kfz-Versicherung gestartet (Verweis auf Anlage 3 „VAV Kfz-Versicherungsabschluss“).

Am 5.1.2021 seien die notwendigen Papiere für die Ummeldung des Kfz bereitgestellt worden (Verweis auf Anlage 4 „Eigenimportpapiere“)

Am 21.1.2021 sei das Anmeldegutachten erstellt und eine Rechnung über 2.636,79 Euro für durchzuführende Arbeiten am Kfz ausgestellt worden (Verweis auf Anlage 5 „BMW Service Kostenvoranschlag“)

Am 11.1.2021 sei die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe beim Finanzamt Feldkirch eingereicht worden (Verweise auf Anlage 6 „Erklärung über die Normverbrauchsabgabe“).

Am 3.2.2021 sei das Kfz bei der Zulassungsstelle in ***Ha.*** zum Verkehr zugelassen worden.

Seine Ausführungen über tatsächlichen Lebensumständen würden hinreichend erklären, weshalb das Kfz erst am 3.2.2021 zum Verkehr zugelassen worden sei.

In der im **Vorlagebericht** vom 19.8.2021 abgegebenen Stellungnahme zum Vorlageantrag bekräftigte das Finanzamt seine Ansicht, der dauernde Standort des Kfz habe sich im Inland

befunden. Die Ehegattin lebe und arbeite in Österreich, der Bf. sei seit 22.8.2018 in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet und dort, wenn auch nicht durchgehend, aufhältig und habe keine unterhaltsberechtigten Kinder oder persönliche Verpflichtungen im Ausland. Teilweise widerspreche sich der Bf. selbst, wenn er z.B. die Verwendung des Begriffs "Erstwohnsitz" kommentiere mit "das muss Hauptwohnsitz heißen", obwohl er selbst in seiner Beschwerde den Begriff "Erstwohnsitz" verwendet habe, ansonsten dieser in der Beschwerdeentscheidung auch nicht hätte verwendet werden können.

In einer **Stellungnahme** zur Stellungnahme brachte der Bf. erneut vor, er habe in den bisherigen Schriftsätzen ausführlich dargelegt, dass nach den tatsächlichen Verhältnissen beurteilt der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sich im Jahr 2020 nicht in Österreich befunden habe. Widersprüche könne er in seinen Ausführungen nicht erkennen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf., ein pensionierter Berufssoldat, ist deutscher Staatsbürger und verheiratet mit ***H.***. Vom 22.8.2018 bis zum 17.12.2020 war er in ***Bf-Adr2***, seit 17.12.2020 ist er in ***Bf-Adr1***, mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Zwischen 2018 und 2020 hielt er sich überwiegend in Italien auf, wo er als „Housekeeper“ in ***X*** am ***Ysee*** tätig war. In dieser Zeit pendelte er zwischen Italien und seinem Wohnsitz in Österreich. Seit Beginn des Monats Jänner 2020 wohnt er ständig mit seiner Ehefrau in den Wohnungen an den oben angegebenen Adressen.

Seine Ehefrau ***X*** war vom 1.9.2018 bis zum 31.8.2020 bei der Stadt ***Ho.*** angestellt, seit dem 1.9.2020 ist sie bei der Marktgemeinde ***Ha.*** tätig.

Der Bf. unterhielt im Jahr 2020 auch in Deutschland einen Wohnsitz, und zwar in ***Bf-Adr.3***. An dieser Anschrift befindet sich ein Wohnhaus, das im Streitjahr noch im Eigentum seiner Eltern stand. Diesen Wohnsitz hat er aufgrund des Bezuges des Pensionsgeldes als Berufssoldat beibehalten. Seine betagten Eltern hat er immer wieder besucht, im Streitjahr 2020 allerdings aufgrund der pandemiebedingten Reisebeschränkungen nur selten.

Einen Antrag des Bf. auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer gemäß § 1 Abs. 3 dt. Einkommensteuergesetz (dt. EStG) für das Kalenderjahr 2020 wurde vom Finanzamt Düsseldorf-Nord mit Erledigung vom 10.11.2020 abgewiesen, weil er aufgrund des eingetragenen Wohnsitzes in ***Bf-Adr.3***, nach § 1 Abs. 1 dt. EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sei. Nach § 1 Abs. 3 dt. EStG können auf Antrag

natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 dt. EStG haben.

Im November 2016 erwarb der Bf. das streitgegenständlich Fahrzeug der Marke BMW 118d (in der Folge: Kfz), das in Deutschland mit dem Kennzeichen ***Kz2*** auf seinen Namen zum Verkehr zugelassen wurde. Das Kfz wies im Zeitpunkt seiner Erstzulassung im Jahr 2012 einen Kilometerstand von 31.000 km auf, im Jänner 2021, zur Zeit der Einvernahme durch die Finanzpolizei, hatte es einen Kilometerstand von 185.000 km. Das Fahrzeug wurde nahezu ausschließlich (zu 90%) vom Bf. verwendet. Am 3.2.2021 wurde das Kfz auf Antrag und auf Rechnung des Bf. in Österreich zum Verkehr zugelassen. Ferner wurde vom Bf. für das Kfz Normverbrauchsabgabe erklärt und abgeführt.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen zum Sachverhalt gründen im Wesentlichen auf den niederschriftlich festgehaltenen Angaben des Bf. während der Einvernahme durch die Finanzpolizei sowie seinen Ausführungen in den Beschwerdeschriftsätzen. Die Meldedaten wurden dem Zentralen Melderegister entnommen. Die Feststellungen betreffend den Wohnsitz und die Steuerpflicht in Deutschland stützen sich auf das Schreiben des Finanzamtes Düsseldorf-Nord vom 10.11.2020, GZ. Vbz 62/X, die Angaben zur Beschäftigung der Gattin des Bf. auf die Eintragungen unter der Steuernummer der Gattin im Abgabensinformationssystem. Für die Feststellungen betreffend die Zulassung des Kfz und die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe liegen Beweisunterlagen (Rechnungen über Servicierung des Kfz; NoVA-Erkärung NoVA 2) vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 3 Z 2 KfzStG 1992 ist bei der widerrechtlichen Verwendung die Person Steuerschuldner, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 dauert die Steuerschuld bei der widerrechtlichen Verwendung eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Monats, in dem die Verwendung endet.

Die Frage, wann ein Kraftfahrzeug widerrechtlich verwendet wird, richtet sich nach den Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG).

§ 36 KFG 1967 sieht für Kraftfahrzeuge, die auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr zugelassen werden sollen, eine Zulassungsverpflichtung vor, § 37 KFG 1967 regelt die Voraussetzungen für die Zulassung, § 40 KFG 1967 das Zulassungsverfahren.

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 und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 KFG eingehalten wurden.

Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I 2019/104 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. 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 örtlichen Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb eines 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.

Die Entstehung der Kraftfahrzeugsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG in Verbindung mit § 82 Abs. 8 KFG knüpft daher an folgende Voraussetzungen:

- Es muss ein Kraftfahrzeug in Österreich auf Straßen mit öffentlichem Recht verwendet werden.
- Diese Verwendung muss einer natürlichen oder juristischen Person als Verwender zuzurechnen sein.
- Der Verwender muss seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland haben.

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird der dauernde Standort des Fahrzeugs im Inland vermutet. Diese Vermutung kann durch einen Gegenbeweis widerlegt werden.

Daraus folgt für den Beschwerdefall:

Verwendung des Kfz im Inland

Es steht außer Streit, dass das in Rede stehende Kfz vom Bf. im Streitzeitraum tatsächlich im Inland auf Straßen mit öffentlichem Recht gefahren wurde. Es wurde daher im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG im Inland verwendet.

Verwender des Kfz

Wem die Verwendung des Fahrzeugs zuzurechnen ist, ist in § 82 Abs. 8 KFG nicht geregelt. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, aber auch des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes orientiert sich dafür am Halterbegriff des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes (EKHG). Halter ist danach jene Person, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.

Das Kfz stand im Streitjahr 2020 im Eigentum des Bf., war auf ihn zugelassen und wurde auf seine eigenen Kosten gehalten. Er hat das Kfz auch weit überwiegend gefahren. Die Verwendung der Kfz war daher dem Bf. zuzurechnen.

Hauptwohnsitz

Diese Frage ist aufgrund folgender Rechtslage zu entscheiden.

Der Begriff "Hauptwohnsitz" im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG ist nach den Bestimmungen des Meldegesetzes (MeldeG) in der Fassung des Hauptwohnsitzgesetzes auszulegen.

Gemäß § 1 Abs. 6 MeldeG ist ein Wohnsitz eines Menschen an einer Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, dort bis auf weiteres einen Anknüpfungspunkt von Lebensbeziehungen zu haben.

Gemäß § 1 Abs. 7 MeldeG 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.

Gemäß § 1 Abs. 8 MeldeG sind für den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen insbesondere folgende Kriterien maßgeblich: Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an

dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften.

Eine natürliche Person kann daher mehrere Wohnsitze, aber nur einen Hauptwohnsitz haben. Für die Beurteilung, ob es sich bei einem Wohnsitz um den Hauptwohnsitz oder um einen Nebenwohnsitz handelt, ist die Eintragung in das Zentrale Melderegister lediglich ein Indiz (vgl. BFG 14.11.2018, RV/102602; BFG 25.2.2021, RV/3100248/2018). Das Gericht hat vielmehr von sich aus zu beurteilen, ob es sich bei einem Wohnsitz um einen Hauptwohnsitz oder um einen Nebenwohnsitz im Sinne des Meldegesetzes handelt.

Nach der ständigen Rechtsprechung richtet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Regel nach dem Familienwohnsitz (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz², § 1 Tz 115). Familienwohnsitz ist jener Wohnsitz, an dem eine Person mit seinem Lebenspartner oder seiner Lebenspartnerin und den minderjährigen Kindern lebt. Im Übrigen ist der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen im Wege einer Gesamtbetrachtung sämtlicher Umstände des Einzelfalles zu bestimmen (vgl. VwGH 21.5.1996, 95/11/0256; *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz², § 1 Tz 116).

Der Bf. hat seit August 2018 Wohnsitze in Österreich, zunächst in ***Bf-Adr2***, dann in ***Bf-Adr1***, an denen er seit Jänner 2020 ständig mit seiner Gattin wohnt. Diese Wohnsitze sind als Familienwohnsitze zu werten, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes typischerweise die stärkste persönliche Bindung an einen Ort vermitteln. Der weitere Wohnsitz in ***G*** erscheint demgegenüber von weit geringerer Bedeutung. Der Bf. hat seinen eigenen Angaben zufolge diesen Wohnsitz lediglich aufgrund seiner Pension als Berufssoldat beibehalten (vgl. dazu die Sachverhaltsdarstellung der Landesdirektion Vorarlberg vom 14.12.2020). Im Oktober 2020 hat er einen Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 dt. EStG für das Kalenderjahr 2020 an das Finanzamt Düsseldorf-Nord gestellt, dem entnommen werden kann, dass der Bf. im Jahr 2020 in Deutschland seiner eigenen Ansicht nach keinen Wohnsitz in Österreich gehabt hat. Das Finanzamt Düsseldorf-Nord hat diesen Antrag auch nur aufgrund von Abfragen in Datenbanken abgewiesen, ohne Untersuchungen über die konkreten Wohnverhältnisse des Bf. an diesem Wohnsitz vorgenommen zu haben.

Der Bf. mag durchaus die Möglichkeit gehabt haben, Räume im Elternhaus zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen und diese bei den Besuchen der Eltern auch tatsächlich dazu genutzt haben, eine dem Familienwohnsitz auch nur annähernd vergleichbare Bindung an diesen Ort wurde damit aber nicht bewirkt. Auch die im Streitjahr bereits erwachsenen Kinder des Bf. sowie weitere Verwandte, Bekannte oder Freunde des Bf. in Deutschland bewirkten keine dem Familienwohnsitz vergleichsweise persönliche Bindung an den Wohnsitz in ***G***. Die Annahme, dass sich der Hauptwohnsitz des Bf. im Jahr 2020 an den Familienwohnsitzen befunden hat, wird ferner dadurch bestätigt, dass er sich im Streitjahr 2020, jedenfalls im

Vergleich zum Wohnsitz in ***G***, auch überwiegend an den Wohnsitzen in Österreich aufgehalten hat. Dies ergibt sich schon aus seinen Aussagen gegenüber der Landespolizeidirektion Vorarlberg und der Finanzpolizei, wonach er im Jänner 2020 „fix“ zu seiner Ehegattin gezogen sei und nur „ab und zu“ seine Eltern besuche.

Dass der Bf. und seine Frau sich im Laufe des Jahres 2020, insbesondere in der Zeit des Stellenwechsels der Gattin von der Gemeinde ***Ho.*** zur Gemeinde ***Ha.***, nicht immer sicher gewesen sind, ob sie in Österreich bleiben oder ins benachbarte Ausland ziehen würden, ändert nichts am Hauptwohnsitz in Österreich, wird doch mit der nur vagen Absicht, möglicherweise den Wohnsitz zu wechseln, weder ein bestehender Wohnsitz aufgelöst noch ein neuer Wohnsitz geschaffen.

Auch sonstige, insbesondere wirtschaftliche Gründe, die für den Hauptwohnsitz in ***G*** sprächen, liegen nicht vor. Der Bf. unterhielt wirtschaftliche Beziehungen zu Deutschland nur in der Weise, dass er dort eine Pension bezog. Eine besondere Beziehung zum Wohnsitz in ***G*** wurde damit aber nicht bewirkt. Auch das Wohnhaus in ***G*** bewirkte keine wirtschaftliche Bindung des Bf. an diesen Ort, befand es sich doch im Jahre 2020 noch im Eigentum seiner Eltern.

Zusammengefasst ist daher zu sagen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. im Jahr 2020 aufgrund seiner nach objektiven Gesichtspunkten gegebenen starken persönlichen Bindung an die Familienwohnsitze in ***Do.*** und ***L.*** und der überwiegenden Aufenthaltsdauer an diesen Orten ebendort befunden hat. Dort waren daher auch seine Hauptwohnsitze im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG.

Aufgrund der Hauptwohnsitze im Inland war nun gemäß § 82 Abs. 8 KFG zu vermuten, dass sich auch die dauernden Standorte des Kfz an den Wohnsitzen im Inland befunden haben.

Die Vermutung ist widerlegbar, wenn der Gegenbeweis erbracht wird, dass die Verfügungsgewalt über das Kfz vom Ausland aus ausgeübt wurde. Aus dem Gesetzesbegriff „Gegenbeweis“ ist abzuleiten, dass der Steuerpflichtige, auf den die Standortvermutung zutrifft und der den Gegenbeweis antreten möchte, die Behauptungs- und Beweislast trifft. Das heißt, er hat von sich aus zu behaupten, dass der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges sich im Ausland befand und hat dies auch zu beweisen. Der dauernde Standort liegt im Ausland, wenn nachgewiesen wird, dass die Verfügungsgewalt über das Kraftfahrzeug von einem Standort im Ausland aus getroffen wird. Ist das der Fall, befindet sich der dauernde Standort auch dann im Ausland, wenn das Fahrzeug überwiegend im Inland verwendet wird.

Wird die Verfügungsgewalt über ein Kraftfahrzeug hingegen im Inland ausgeübt, liegt der dauernde Standort auch dann im Inland, wenn das Fahrzeug tatsächlich überwiegend im Ausland verwendet wird (vgl. dazu *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz² § 1 Rz 136).

Im Beschwerdefall hat der Bf. keinen Gegenbeweis zur Standortvermutung erbracht. Der Sachverhalt lässt keinen andern Schluss zu, als dass er von den Familienwohnsitzen aus über das Kfz verfügt hat. Ob der Bf. mit dem Kfz überwiegend im In- oder im Ausland gefahren ist, ist demgegenüber nachrangig. Dennoch wird angemerkt, dass der vom Bf. ins Treffen geführte Kilometerstand keinen Nachweis darüber liefert, dass der Bf. im Streitjahr 2020 das Kfz überwiegend im Ausland verwendet hätte, denn der Großteil der Kilometer kann auch in den Jahren vor 2020 zurückgelegt worden sein, als er noch in Italien beschäftigt war und ist mit dem Kilometerstand auch nicht gesagt, dass das Kfz nicht auch auf längeren Fahrtstrecken im Inland verwendet wurde.

Da sich der dauernde Standort des Kfz seit Jänner 2020 im Inland befunden hat, durfte der Bf. das Kfz ohne Zulassung nach § 37 KFG nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet verwenden. Mit Ablauf des Monats Jänner hat er das Kfz widerrechtlich verwendet. Damit war der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG verwirklicht. Die Kraftfahrzeugsteuerschuld aufgrund der widerrechtlichen Verwendung entstand am 1.2.2020 und endete mit Ablauf des Monats, in dem das Kfz zugelassen wurde, also am 28.2.2021. Steuerschuldner ist gemäß § 3 Z 2 KfzStG der Bf. als Verwender des Kfz.

Gemäß § 6 Abs. 1 KfzStG hat der Steuerschuldner bei der widerrechtlichen Verwendung jeweils für einen Kalendermonat die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen. Wenn die Selbstberechnung unterlassen wird oder wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen.

Auf Antrag des Steuerschuldners oder von Amts wegen kann nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Steuerschuldner, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt, oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 6 Abs. 4 KfzStG hat der Steuerschuldner für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauffolgenden Jahres dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben.

Der Bf. hätte somit für jeden Kalendermonat der widerrechtlichen Verwendung des Kfz die Kraftfahrzeugsteuer selbst berechnen und abführen müssen. Da er das nicht getan hat, war die Abgabenbehörde berechtigt, die Steuer selbst festzusetzen. Die Abgabenbehörde kann die Festsetzung auch in einem Jahresbescheid vornehmen und in diesem die Kalendermonate, für die die Steuerpflicht bestand, zusammenfassen. Ein Jahresbescheid darf aber frühestens ergehen, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung für das Kalenderjahr abgegeben hat, also frühestens im April des Folgejahres.

Der angefochtene Festsetzungsbescheid ist am 9.4.2021 ergangen und hat die Kalendermonate 2-12/2020 zusammengefasst. Die Abgabenbehörde war zur Erlassung dieses Bescheides berechtigt, da der Bf. keine Steuererklärung abgegeben hatte. Auch das Ermessen hat das Finanzamt begründet. Der angefochtene Bescheid ist daher zu Recht ergangen, weshalb die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen war.

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.

Eine Revision gegen dieses Erkenntnis hinge nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab und ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 16. Februar 2023