

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Richter ***Ri***, den Richter ***R*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R2*** und R3 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***987***, vertreten durch ***Vertreter***, über die Beschwerde vom 20.07.2017 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 22. Juni 2017 betreffend

die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 06/2015 und einen Verspätungszuschlag

die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 07-12/2015 und einen Verspätungszuschlag

die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-12/2016 und einen Verspätungszuschlag

die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 01-06/2017 und einen Verspätungszuschlag

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin S,
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

1. Das Fahrzeug Porsche 911, FIN 123, wurde ab 08.07.2015 von der Finanzpolizei ***X*** mehrmals im 3. Stock des Parkhauses West (***Z*** Center) parkend gesichtet und fotografiert.

3. Von der Ehefrau des Beschwerdeführers wurde mit 13.10.2016 schriftlich mitgeteilt, dass die Halterin des Fahrzeuges die ***A*** GmbH mit Sitz in ***BRD*** sei. Das Fahrzeug werde im Rahmen der Geschäftstätigkeit eingesetzt, zum Teil auch in Österreich.

4. Am 25.11.2016 erfolgte eine Besprechung mit der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers und dem Bruder der Ehefrau des Beschwerdeführers, ***B***, welcher als Vertreter der ***A*** GmbH und der Ehefrau des Beschwerdeführers auftrat. Es wurde vorgebracht, dass ***B*** als selbständiger Finanzdienstleistungsassistent das gegenständliche Fahrzeug praktisch ausschließlich selbst fahre.

Es handle sich um ein Leasingfahrzeug, welches auf die ***A*** GmbH zugelassen sei, welche für die Leasingraten aufkomme. Das Fahrzeug werde deshalb wiederholt in ***X*** gesichtet, weil ***B*** immer wieder in ***X*** bei Besprechungen der ***C*** Firmengruppe anwesend sei und dann in ***X*** an der Wohnadresse des Beschwerdeführers übernachte. Vorgelegt wurden unter anderem Tankbelege und Reparaturrechnungen.

5. Vorhalte der Abgabenbehörde vom 29.8.2017 und vom 13.9.2017 wurden vom Beschwerdeführer im Wesentlichen dahingehend beantwortet, dass der Behörde bestens bekannt sei, dass auch andere Personen Zugang zum gegenständlichen Fahrzeug hätten. ***B*** habe glaubhaft dargelegt, dass die Tankungen nachweislich in Deutschland durchgeführt wurden, weil das Fahrzeug einer besonderen Oktanzahl bedürfe. Dem Beschwerdeführer würden auch andere Fahrzeuge der österreichischen Gesellschaften zur Verfügung stehen.

6. Am 22.06.2017 erließ das Finanzamt folgende Bescheide:

- Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Bescheid über einen Verspätungszuschlag Zeitraum 06/2015
- Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-6/2017 und Bescheid über einen Verspätungszuschlag
- Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2016 und Bescheid über einen Verspätungszuschlag
- Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 7-12/2015 und Bescheid über einen Verspätungszuschlag

7. Mit Schriftsatz vom 20.07.2017 wurde gegen diese Bescheide Beschwerde erhoben und die ersatzlose Aufhebung beantragt. Sämtliche Bescheide seien Nicht-Bescheide, weil ihnen die Begründung fehle.

Beantragt wurde weiters die Entscheidung durch den Senat in einer mündlichen Verhandlung.

8. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.11.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt der Beschwerdeführer habe die volle Verfügungsmacht und sei der Verwender des Fahrzeuges. Einen Beweis gem. § 82 Abs 8 KFG 1967 über die weitaus überwiegende Verwendung im Ausland habe er nicht erbringen können. Von den vorgelegten Rechnungen aus Deutschland lassen sich nur die vier Rechnungen der ***D*** GmbH in ***Y*** dem gegenständlichen Fahrzeug zuordnen.

Es sei offensichtlich, dass das gegenständliche Fahrzeug das Nachfolgefahzeug des von 01.09.2014 bis 25.09.2015 im Inland zugelassenen Porsche Turbo darstellt.

9. Mit Schriftsatz vom 12.12.2017 beantragte der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde wie folgt Stellung genommen:

*„Die Behörde leitet die Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges und ihre Standortvermutung (im Inland) aus der Tatsache ab, dass das Fahrzeug im Zeitraum vom 2.6.2015 bis 20.7.2017 an zehn Tagen in ***X*** gesichtet wurde. ... Eine Überprüfung der als Beweis für die Inlandsvermutung und Standortvermutung angeführten Sichtungen des gegenständlichen Fahrzeuges im Inland ergab Folgendes:*

Am 21.9.2015 war der Beschwerdeführer im Ausland (Beweis: Rechnung über Reiseternin 21.9.-22.9.2015, Flugtickets).

Am 4.8.2015 war der Beschwerdeführer im Ausland.

Am 22.9.2015 war der Beschwerdeführer im Ausland.

Am 5.9.2016 war der Beschwerdeführer im Ausland.

Dadurch, dass der Beschwerdeführer an den als Nachweis für die Inlandsverwendung und Standortvermutung herangezogenen Daten nachweislich gar nicht im Inland war, gibt es offensichtlich auch andere Verwender für das gegenständliche Fahrzeug.

*Den Aussagen von ***B***, der anlässlich seiner Einvernahme bei Herrn ***Finanzbeamter1*** im ***FA*** am 25.11.2016 erklärte, dass er das gegenständliche Fahrzeug im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit für die ***C***-Firmen verwende, kommt somit erhöhte Glaubwürdigkeit zu.*

*Die Standortvermutung des gegenständlichen Fahrzeuges in Deutschland ergibt sich neben den bereits vorgelegten Tankbelegen aus den mit gleicher Post vorgelegten Rechnungen der Fa. Porsche Zentrum Nürnberg-Fürth-Erlangen, Auto ***E*** GmbH Nürnberg, sowie der Fa. Auto ***D*** GmbH ***Y***, Deutschland an die Fa. ***A*** GmbH, ***BRD***. Insbesondere dürfte plausibel sein, dass man zum Wechsel der Winterreifen nicht 450 km weit fährt (Stecke ***X***-***Y***).“*

10. Am 4.1.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung unter Verweis auf die Begründung in der Beschwerdeentscheidung.

11. Am 08.11.2023 fand die mündliche Senatsverhandlung statt. Die Parteien wiederholten im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Der steuerliche Vertreter hob hervor, dass es keinen

Nachweis gäbe, dass der Beschwerdeführer das Fahrzeug verwendet hat. Der Wechsel der Reifen an einem von ***X*** ca. 400 km entfernten Standort spreche für eine Standortvermutung in Deutschland.

Die Ampspartei ergänzte dazu, dass das Fahrzeug von einer deutschen Gesellschaft geleast werde. Ein Reifenwechsel bei einem Partnerunternehmen in Deutschland sei daher naheliegend.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Aufgrund der Beweiswürdigung festgestellter Sachverhalt

1. Das gegenständliche Fahrzeug ist ein Porsche 911 Turbo S, FIN 123, Erstzulassung am 02.06.2015 auf die ***A*** GmbH mit Sitz in ***BRD***, mit dem behördlichen deutschen Kennzeichen ***1234***.

Die Finanzierung des Fahrzeuges erfolgte durch einen Leasingvertrag mit Beginn 09.06.2015. Der Anschaffungspreis beträgt laut Vertrag 197.234,99 Euro inkl. 19% deutsche Umsatzsteuer. Dies ergibt sich aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen.

2. Hinsichtlich der Zurverfügungstellung des Fahrzeuges an den Beschwerdeführer wurde ein „Vertrag über die Kraftfahrzeugbenutzung“ zwischen der ***A*** GmbH als Zulassungsbesitzerin und dem Geschäftsführer ***Bf1*** (Beschwerdeführer), datiert mit 10.06.2015, vorgelegt. Gemäß § 2 dieses Vertrages darf das Kfz grundsätzlich nur für betriebliche oder geschäftliche Zwecke in Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis benutzt werden. Dieser Nutzungsumfang beinhaltet auch die Fahrten von und zu der Wohnadresse. Der Beginn der Nutzung des Fahrzeuges im Inland wird mit 10.06.2015 angenommen.

Es wurde keine Verwendungsvereinbarung über das gegenständliche Fahrzeug bezüglich einer anderen Person vorgelegt.

3. Die Geschäftsführer der ***A*** GmbH sind der Beschwerdeführer und seine Ehefrau, welche auch jeweils 50% der Gesellschaftsanteile halten.
Seit 10.10.2018 ist eine Zweigniederlassung in ***X*** im Firmenbuch eingetragen. Die beschwerdeführende Partei brachte mit E-Mail vom 24.07.2023 vor, dass in Österreich keine Betriebsstätte (keine Tätigkeit und keine Mitarbeiter) vorliegen würde.

4. Der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers ist seit 1986 durchgehend im Inland, seit 2004 an der ***Bf1-Adr***. Dort befindet sich das Eigenheim des Beschwerdeführers und seiner Familie. Dies ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen.
5. Mit dem Fahrzeug wurden am 18.09.2015 und am 11.04.2016 im Stadtzentrum von ***X*** Verwaltungsübertretungen (Parken ohne Parkschein) verübt. Dies geht hervor aus den vom Finanzamt vorgelegten Auszügen aus der Anzeigenverwaltung der mobilen Überwachungsgruppe.
6. Von den Organen der Finanzpolizei wurde das Fahrzeug an folgenden Tagen in der Tiefgarage ***Z*** Center (in dem sich das Büro der ***C***-Unternehmensgruppe befindet) vorgefunden und fotografiert:

08.07.2015

31.07.2015

04.08.2015

22.09.2015

24.09.2015

05.09.2016

21.09.2016

Für 04.08.2015 ist auf dem Terminplan des Beschwerdeführers ein Auslandsaufenthalt eingetragen.

Laut vorgelegter Liste der Dienstreisen befand sich der Beschwerdeführer von 21. bis 22.09.2015 auf einer Dienstreise, für die ihm ein Taggeld von 65,40 Euro verrechnet wurde. Vorgelegt wurde weiters eine Taxirechnung aus Paris, datiert mit 21.09.2015, ohne Angabe des Fahrgastes.

Bezüglich des 05.09.2016 wurde belegt, dass der Beschwerdeführer um 6:30 Uhr nach Frankfurt geflogen ist und erst um 13:45 Uhr wieder in ***X*** landete.

Dies ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen.

7. Am 03.04.2017 um 08:31 Uhr wurde das Fahrzeug in der Innenstadt von ***X*** von ***Finanzbeamter1***, der als Mitarbeiter des Finanzamtes den Fall bearbeitet hat, gesichtet und fotografiert. Am Steuer sei der Beschwerdeführer gesessen. Dem Mitarbeiter

des Finanzamtes sind Bilder vom Beschwerdeführer auf der Website der ***C***-Gruppe bekannt. Jedenfalls habe er erkannt, dass es sich nicht um ***B*** handelte, der ihm von der Besprechung am 25.11.2016 bekannt war.

8. Nach dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum gab es mehrere Sichtungen des Fahrzeuges durch Mitarbeiter des Finanzamtes:

8.8.2018: Um ca. 8:30 Uhr sei das Fahrzeug laut Aktenvermerk in ***X*** beim Marktplatz gesichtet worden. Der Beschwerdeführer sei von Mag.a ***F*** als Fahrer erkannt worden.

Der Beschwerdeführer gab allerdings an, zu dieser Zeit nicht im Inland gewesen zu sein und belegte dies mit einer Rechnung über einen Flug nach Frankfurt am 08.08.2018 um 06:36 Uhr, aus der er selbst als Fluggast hervorgeht.

12.08.2020: im Bereich der ***W_Straße***. Als Fahrer sei der Beschwerdeführer von Mag.a ***F*** erkannt worden.

15.08.2020: Um 14:22 Uhr wurde das Fahrzeug auf der ***X*** von einem Organ der Finanzpolizei gesichtet und fotografiert. Als Lenker sei der Beschwerdeführer erkannt worden.

23.10.2020: Um ca. 8:30 Uhr wurde das Fahrzeug parkend auf der ***W_Straße*** vom Amtsfachbereich gesichtet und fotografiert.

28.10.2020: Laut Aktenvermerk sei um ca. 8:25 Uhr das Fahrzeug auf der ***W_Straße***, gelenkt vom Beschwerdeführer, von Mag.a ***F*** gesichtet worden.

30.10.2020: Um ca. 8:45 wurde das Fahrzeug parkend in der ***W_Straße*** gesichtet und fotografiert.

Mit dem Fahrzeug wurden am 05.04.2019, am 11.11.2019, am 21.10.2020 und am 18.03.2021 im Stadtzentrum von ***X*** Verwaltungsübertretungen (Parken ohne Parkschein) verübt. Dies geht hervor aus den vom Finanzamt vorgelegten Auszügen aus der Anzeigenverwaltung der mobilen Überwachungsgruppe.

9. Auf den Beschwerdeführer, seine Ehefrau und seine Tochter war im relevanten Zeitraum weder im Inland noch im Ausland ein Fahrzeug zugelassen.

Es wurde vorgebracht, dass dem Beschwerdeführer Fahrzeuge aus anderen Gesellschaften der ***C***-Unternehmensgruppe zur Verfügung stehen würden.

Auf die Dr. W. ***C*** Reisen GmbH war im streitgegenständlichen Zeitraum ein Fahrzeug der Marke Audi A8, Erstzulassung 22.08.2003 mit Kennzeichen ***234*** zugelassen. Dem Beschwerdeführer sei dieser Audi A8 zur Verfügung gestellt worden, eine schriftliche

Vereinbarung dafür konnte nicht vorgelegt werden, aber laut vorgelegter Lohnabrechnung von August 2015 wurde dafür ein Sachbezug (geldwerter Vorteil) iHv. 300 Euro angesetzt. Im September 2016 und im März 2017 wurden 458 Euro angesetzt.

Bezüglich der Ehefrau des Beschwerdeführer ist ein vergleichbares Beschwerdeverfahren beim Bundesfinanzgericht anhängig. Der Ehefrau wurde als Verwenderin eines Porsche Cayenne, welcher auf die ***V*** GmbH mit Sitz in ***BRD*** zugelassen ist, die NoVA und Kfz-Steuer vorgeschrieben. Die ***V*** GmbH ist Teil der ***C*** Unternehmensgruppe.

10. ***B*** ist der Bruder der Ehefrau des Beschwerdeführers. Er ist nicht bei der ***A*** GmbH angestellt. Lt. eigenen Angaben ist er aber für diese Gesellschaft im Bereich der Finanzdienstleistung tätig. Er ist unter anderem Geschäftsführer der ***U*** GmbH und ***T*** GmbH mit Sitz in ***BRD***.

Es wurde keine rechtliche Grundlage (vertragliche Vereinbarung) für die Verwendung des Fahrzeuges durch ***B*** vorgelegt oder deren Bestehen behauptet.

11. In der Besprechung am 25.11.2016 wurde ein Schreiben von der deutschen Steuerberatungsgesellschaft Küspert & Rahn vorgelegt, wonach ***B*** als selbständiger Finanzdienstleistungsassistent das gegenständliche Fahrzeug „praktisch ausschließlich“ selbst fahre. Sichtungen in ***X*** würden Besprechungen bei der ***C***-Firmengruppe betreffen, für die er Leistungen erbringe.

12. Es wurden vom Beschwerdeführer Reparaturrechnungen und Tankbelege aus Deutschland vorgelegt.

Nur die ***D*** GmbH in ***Y*** gibt das Kennzeichen auf der Rechnung an, die anderen Rechnungen lassen sich keinem Fahrzeug zuordnen.

Die Rechnungen der ***D*** GmbH weisen folgende Leistungen aus:

- 12.06.2015: Kauf Satz Kennzeichenhalter um 36,77 Euro
- 29.06.2015: Radwechsel, Einlagerung der Reifen
- 02.12.2015: Kauf Winterräder um 6.985 Euro zuzüglich 19% dt. USt; Radwechsel, Einlagerung der Reifen
- 18.04.2016: Kauf von zwei Pirelli-Reifen, Radwechsel, Einlagerung
- 21.11.2016: Radwechsel, Einlagerung, Winterdurchsicht

Vom Autohaus ***S*** wurden bei 5 von 8 Rechnungen Betankungen von 2-3 Fahrzeugen gleichzeitig in Rechnung gestellt. Bei zwei Rechnungen vom 21.11.2016 wurde am selben Tag drei Mal getankt, zwei Fahrzeugwäschen sowie eine Fahrzeugwäsche intensiv durchgeführt. Bei den vorgelegten Tankrechnungen fällt auf, dass am selben Tag oder nach

kürzester Zeit wieder betankt wurde und dass es sich um verschiedene Treibstoffsorten handelt. Dies ist ein Indiz, dass die Ausgaben verschiedene Fahrzeuge betreffen.

13. Es wurde kein Fahrtenbuch oder vergleichbare Aufzeichnungen über die Verwendung des Fahrzeuges geführt.

2. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 1 Z 3 des Normverbrauchsabgabengesetzes 1991 (NoVAG) in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, unterlag die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung galt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wurde ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Auch § 3 Z 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) stellt im Fall des § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG auf den Verwender des Fahrzeuges ab.

Die Frage, wann ein Kraftfahrzeug widerrechtlich verwendet wird, richtet sich sowohl bei der Normverbrauchsabgabe, als auch bei der Kraftfahrzeugsteuer nach den Bestimmungen des Kraftfahrzeuggesetzes, BGBl. 1967/267 idF BGBl. 2015/27 (KFG).

Ob eine widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen vorliegt, ist primär von den für die Vollziehung des KFG zuständigen (Verwaltungs)Behörden zu beurteilen. Im Abgabenverfahren handelt es sich um eine Vorfrage iSd § 116 BAO. Liegt keine verwaltungsbehördliche Entscheidung vor, so hat die Abgabenbehörde die Vorfrage gem § 116 Abs 1 BAO nach eigener Anschauung zu beurteilen.

Nach § 36 des Kraftfahrzeuggesetzes (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 leg.cit. über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten durchgeführt werden und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

Das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, ist auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften gemäß § 79 KFG nur zulässig, wenn die

Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften u. a. des § 82 KFG eingehalten werden.

§ 82 Abs. 8 KFG lautet:

"(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 Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. ..."

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das gegenständliche Fahrzeug ab Juni 2015 in Österreich verwendet wurde (auch das Abstellen auf öffentlichen Straßen genügt; BFG 20.1.2015, RV/5100690/2013, BFG 20.11.2017, RV/2100425/2012).

Strittig ist, wem die Verwendung zuzurechnen ist und ob das Fahrzeug weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet wird.

Zunächst ist daher die Frage zu beantworten, ob der Beschwerdeführer das Fahrzeug im Sinne des § 3 Z 1 NoVAG iVm § 82 Abs. 8 KFG verwendet hat, also ob er Verwender mit Hauptwohnsitz im Bundesgebiet war.

Das KFG enthält wie das NoVAG keine Regelung darüber, wem die Verwendung des Fahrzeuges zuzurechnen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.01.2010, 2009/16/0107, ausgeführt, dass dabei auf den Begriff des Halters iSd § 5 Abs. 1 des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) zurückzugreifen ist. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes sei dazu die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.01.2010, 2009/16/0107, ausgesprochen, dass es für die Frage des Verwenders eines Kraftfahrzeuges nicht darauf ankommt, ob der Person, welche ein Fahrzeug im Inland verwendet, der rechtmäßige Besitz an diesem Fahrzeug zukommt. Die Steuerschuld gem § 1 Z 3 lit b 2. Fall NoVAG entsteht unabhängig davon, ob das Kraftfahrzeug für die als Steuerschuldner herangezogene Person kraftfahrrechtlich überhaupt zugelassen werden kann.

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. Die freie Verfügung ermöglicht es, über die Verwendung des Kraftfahrzeuges zu entscheiden und korreliert mit der Möglichkeit zur Gefahrenabwendung. Unerheblich ist der rechtliche Besitz am Fahrzeug (OGH, 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z; so auch VwGH 27.1.2010, 2009/16/0107). 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.

Nach der Judikatur des UFS und des BFG (UFS 29.6.2012, RV/0416-L/11; 30.1.2013, RV/0399-L/12; BFG 15.7.2021, RV/1100450/2018) reicht es für die Verwendereigenschaft aus, wenn jene Kriterien in ausreichender Zahl gegeben sind, die nach dem Zweck des NoVAG und des KfzStG für das Entstehen der Abgabenschuld maßgeblich sind. Zu prüfen ist, welchen Kriterien nach dem Zweck der maßgeblichen Bestimmungen die wesentliche Bedeutung zukommt und bei wem diese Kriterien überwiegend erfüllt sind.

Es kommen dabei ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den Kriterien des Nutzens, des tatsächlichen Lenkens und des tatsächlichen Bestimmens des Einsatzes des Fahrzeuges größere Bedeutung zu als der bloßen Kostentragung (VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212; siehe auch BFG 21.4.2016, RV/7100338/2015; BFG 7.7.2020, RV/3100066/2015; BFG 16.2.2022, RV/3100745/2021).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist der Beschwerdeführer aus folgenden Gründen als Verwender des Fahrzeuges anzusehen:

- Auf den Beschwerdeführer, seine Ehefrau und seine Tochter war im relevanten Zeitraum weder im Inland noch im Ausland ein Fahrzeug zugelassen. Es wurde dem Beschwerdeführer allerdings von der Dr. W. ***C*** Reisen GmbH ein Audi A8, Erstzulassung 2003, zur Verfügung gestellt, wofür in der Steuererklärung ein geldwerter Vorteil berücksichtigt wurde.
- Der Beschwerdeführer ist aufgrund des Vertrages mit der ***A*** GmbH über die Kraftfahrzeugbenutzung vom 10.06.2015 zur Verwendung des Fahrzeuges berechtigt. Dieser Nutzungsumfang beinhaltet auch die Fahrten von und zur Wohnadresse. Unterlagen, wonach auch andere Personen zur Verwendung des Fahrzeugs berechtigt wären, wurden nicht vorgelegt. Die Vorlage des Vertrages über die Kraftfahrzeugbenutzung erfolgte erst im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht und lässt einen Widerspruch zu dem ursprünglichen Vorbringen des Beschwerdeführers erkennen, wonach ***B*** das Fahrzeug „praktisch ausschließlich“ verwende.
- Für eine tatsächliche Privatnutzung des Fahrzeugs durch den Beschwerdeführer spricht der Umstand, dass das Fahrzeug öfters in der ***X*** Innenstadt fahrend und parkend gesichtet wurde. Beruflich veranlasst sind nur die Fahrten vom Wohnsitz zum Firmensitz in ***BRD*** bzw. dem Büro der ***C***-Unternehmensgruppe im ***Z***-Center. Eine unternehmerische Fahrt für die deutsche Zulassungsbesitzerin, die nach dem

Vorbringen des Beschwerdeführers keine Tätigkeit in Österreich ausübt, ist nicht anzunehmen, wenn das Fahrzeug in der ***W_Straße*** geparkt wird.

- Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau sind die Gesellschafter und Geschäftsführer der ***A*** GmbH, auf welche das Fahrzeug zugelassen ist. Die Entscheidung über den Einsatz des Fahrzeuges wird also niemals ohne Zustimmung des Beschwerdeführers getroffen.

Nach dem Vertrag über die Kfz-Benutzung darf das Fahrzeug zwar nur für betriebliche oder geschäftliche Zwecke in Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis benutzt werden, dabei handelt es sich aber um eine sanktionslose Vereinbarung. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Beschwerdeführer als nicht weisungsgebundener Organwalter dieser Gesellschaft sich selbst vom Sitz in Deutschland aus Anordnungen über die Verwendung des Fahrzeuges geben würde. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer die freie Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug hatte und es auch privat nutzen konnte. Im Rahmen dieser Verfügungsmöglichkeit konnte er auch anderen Personen (z.B. seiner Ehefrau, seiner Tochter und dem Bruder seiner Ehefrau) einzelne Fahrten mit dem Fahrzeug gestatten.

Daher kommt als der Ort, von dem aus über die Verwendung des Fahrzeuges verfügt wird, nur der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers in Frage.

- Wenn die ***A*** GmbH, wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, keine Betriebsstätte und Tätigkeit in Österreich hat, können die Fahrten in Österreich auch nicht der ***A*** GmbH als unternehmerische Fahrten zugeordnet werden. Die Fahrten zwischen dem Wohnsitz des Beschwerdeführers und dem Sitz der ***A*** GmbH sind zwar betriebliche Fahrten des Beschwerdeführers, nicht aber unternehmerische Fahrten der ***A*** GmbH.
- Dem Kriterium der Verfügungsmöglichkeit des Beschwerdeführers ist der Vorrang einzuräumen gegenüber dem Kriterium der Kostentragung (Leasingraten, Reparaturen, Treibstoff) durch die ***A*** GmbH oder teilweise durch seinen Schwager, wenn dieser das Fahrzeug nutzte.

Hauptwohnsitz im Inland

Unstrittig befindet sich sowohl der Hauptwohnsitz, als auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers im streitgegenständlichen Zeitraum in Österreich am Familienwohnsitz.

Nach der ständigen Rechtsprechung richtet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Regel nach dem Familienwohnsitz. 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 Lebensinteressen im Wege einer Gesamtbetrachtung sämtlicher Umstände des Einzelfalles zu bestimmen (VwGH 21.5.1996, 95/11/0256).

Der Beschwerdeführer ist als Halter und Verwender des streitgegenständlichen Fahrzeuges anzusehen. Es tritt daher die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ein, dass das Fahrzeug als mit dauerndem Standort im Inland anzusehen ist.

Widerlegung der Standortvermutung

Die Beweislast für die Erbringung des Gegenbeweises trifft den Verwender des Fahrzeuges. Zur Erbringung des Gegenbeweises hat der Verwender von sich aus und initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als Fahrzeug mit dauerndem inländischen Standort anzusehen ist und dafür auch die erforderlichen Beweise einzureichen (VwGH 3.10.2016, Ra 2016/02/0151).

Die Beweismittel sind diesbezüglich unbegrenzt. Reine Behauptungen reichen nicht aus (VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212), ebenso wenig eine bloße Glaubhaftmachung (BFG 15.7.2021, RV/1100450/2018).

Für die Widerlegung der Standortvermutung bedarf es entsprechender Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Kraftfahrzeuges (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorgepflicht der Partei dann gegeben, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (siehe etwa BFG 30.10.2020, RV/2100532/2018).

Auf der Grundlage der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.6.2021, Ra 2018/16/0171) ist davon auszugehen, dass bei einer weitaus überwiegenden Nichtverwendung des Kraftfahrzeuges in Österreich der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG jedenfalls als erbracht anzusehen ist, dass aber auch eine bloß überwiegende Nichtverwendung in Österreich (demnach ab 51 %) ausreichend ist. Dabei wird unionsrechtskonform auf ein kilometermäßiges und nicht ein zeitliches Überwiegen außerhalb des Bundesgebietes abzustellen sein. Bei tatsächlichem Nachweis einer überwiegenden (ab 51%) kilometermäßigen Verwendung des Kraftfahrzeuges im Ausland ist der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG erbracht und besteht in Österreich keine Zulassungspflicht. Die Standortvermutung und deren Widerlegung gilt zudem unabhängig davon, ob das Kraftfahrzeug überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012; VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; BFG 22.2.2022, RV/5100523/2021; BFG 18.3.2022, RV/3100307/2019 und BFG 29.4.2022, RV/3100110/2019).

Ein Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist aus folgenden Gründen nicht gelungen:

- Fahrtenbücher oder vergleichbare Aufzeichnungen über die Nutzung des Fahrzeuges liegen nicht vor.
- Die Eingaben des Beschwerdeführers beschränkten sich größtenteils auf Behauptungen, geeignete Beweismittel wurden –abgesehen von den Rechnungen ***D*** GmbH über Wechsel und Einlagerung der Reifen- nicht vorgelegt. Nur fünf Rechnungen aus Deutschland lassen sich dem gegenständlichen Fahrzeug zuordnen, davon vier Rechnungen über Reifenwechsel. Der Wechsel und die Einlagerung der Reifen in Deutschland alleine vermögen nicht den Nachweis einer überwiegenden kilometermäßigen Verwendung des Kraftfahrzeuges im Ausland zu erbringen. Es können damit nur vier Fahrten nach Deutschland innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren belegt werden.
- Im streitgegenständlichen Zeitraum war kein Fahrzeug auf den Beschwerdeführer, seine Ehefrau oder seine Tochter zugelassen. Es wurde dem Beschwerdeführer allerdings von der Dr. W. ***C*** Reisen GmbH ein Audi A8, Erstzulassung 2003, zur Verfügung gestellt.

Ermessen Gesamtschuldnerschaft

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

Bei der Ermessensübung sind die Intensität der Bindung und Gemeinsamkeit, die in der Folge zur Gesamtschuldnerschaft führte, die jeweilige Situation, die das Gesamtschuldverhältnis auslöste und die Besonderheiten der Tatbestandsverwirklichung, ferner das Ausmaß der Verantwortlichkeit des Einzelnen aber auch die Vorteile (Bereicherung), die aus dem die Gesamtschuld auslösenden Sachverhalt hervorgehen, zu berücksichtigen.

Da der Beschwerdeführer als Verwender anzusehen ist und völlig frei über das Kraftfahrzeug verfügte, hatte er die deutlich engeren Bindung und Verantwortlichkeit zum verwirklichten Tatbestand als die GmbH als ausländische Zulassungsbesitzerin.

Die Vorschreibung der NoVA an den Beschwerdeführer erging daher nicht rechtswidrig.

Die Beschwerde gegen den NoVA-Bescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

Kraftfahrzeugsteuer

Die widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges hat mit Juli 2015 begonnen, weshalb die Kraftfahrzeugsteuer ab diesem Tag festzusetzen war.

Die Beschwerde war auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Verspätungszuschlag

§ 135 BAO lautet wie folgt:

„Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag.“

Der Verspätungszuschlag gehört nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und ist zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch, seine Festsetzung ist jedoch isoliert anfechtbar (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167).

Im Hinblick auf die Festsetzung der Verspätungszuschläge wurden vom Beschwerdeführer dem Grunde und der Höhe nach keine konkreten Einwendungen gemacht.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält (oder der Pflicht zur Selbstberechnung einer Abgabe nicht nachkommt) und dies nicht entschuldbar ist.

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

- das Ausmaß der Fristüberschreitung;
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen;
- der Grad des Verschuldens (Ritz, BAO 6, § 135 Tz 13).

Die Kfz-Steuerpflicht für das Fahrzeug begann mit Juli 2015, eine Anmeldung bzw. Selbstberechnung der NoVA hätte spätestens im August 2015 erfolgen müssen (§ 11 Abs. 2 NoVAG). Die angefochtenen Bescheide sind am 22.06.2017 ergangen.

Die Fristüberschreitungen betragen ca. zwei Jahre.

Aufgrund der dargelegten Umstände war die Festsetzung von Verspätungszuschlägen dem Grunde nach jedenfalls gerechtfertigt.

Eine Verhängung im Ausmaß von je 5 % erscheint wegen der langen Fristüberschreitungen, der Höhe des erlangten finanziellen Vorteils und der Berücksichtigung der guten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers angemessen.

Die Beschwerden gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen für die NoVA-Vorschreibung und die Kraftfahrzeugsteuer waren folglich als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Fragen, wer der Verwender des Fahrzeuges ist und ob ein Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 gelungen ist, sind Sachverhaltsfragen, die im Rahmen freier Beweiswürdigung zu lösen waren. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Innsbruck, am 9. November 2023