

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr1, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 24. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr: Finanzamt Österreich/FAÖ) je vom 20. April 2016 betreffend

1. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2013 und
Festsetzung eines Verspätungszuschlages;
 2. Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 10-12/2013;
 3. Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2014 und
Festsetzung eines Verspätungszuschlages und
 4. Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2015 und
Festsetzung eines Verspätungszuschlages
- zu StrNr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insgesamt Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 3.3.2015 wurde bei ***Bf1*** (= Beschwerdeführerin, Bf) am Wohnsitz in A-Ort1-Nr1, durch die Finanzpolizei eine Nachschau durchgeführt und – neben dem vom Sohn A gelenkten Fahrzeug Marke1 mit deutschem Kennzeichen (Kz) X1 - in der Garage ein Fahrzeug der Marke Marke2 mit dem amtl. deutschen Kz Y1 vorgefunden. Die dazu im Akt erliegenden Lichtbilder zeigen ua. die Maut-Jahresvignetten für die Jahre 2014 und 2015 am Fahrzeug.

Anhand der Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister (ZMR) und eines Grundbuchauszuges wurde erhoben, dass die Bf an der genannten inländischen Adresse mit Hauptwohnsitz angemeldet sowie Alleineigentümerin der betr. Liegenschaft ist.

2. Mit der Bf wurde am 23.3.2015 eine Niederschrift auszugsweise folgenden Inhaltes (soweit verfahrensgegenständlich betr. Marke2) aufgenommen:

"... 1. ... Wie lange ist der PKW der Marke Marke2 mit dem ausländischen behördlichen Kennzeichen Y1 (D)... in Ihrem Besitz ? In welchem Verhältnis stehen Sie zum Zulassungsbesitzer ?

Antwort: Seit 23.10.2013. Es handelt sich um ein Leasingfahrzeug (Leasingsvertrag wird in Kopie vorgelegt).

Beide Fahrzeuge sind auf die X-GmbHuCoKG angemeldet.

2. Wann wurde der PKW nach Österreich verbracht ?

Antwort:

Mir wurde von meinem Steuerberater mitgeteilt, dass wenn das Fahrzeug mehr als 50 % im Ausland genutzt wird, keine NoVA anfällt.

Der Marke2 ... wurde von mir am 24.10.2013 das erste Mal nach Österreich verbracht. Das Fahrzeug wird hauptsächlich von mir genutzt. Ab und zu fährt auch mein Sohn mit diesem Fahrzeug.

Dieses Fahrzeug ist ein Leasingfahrzeug, bei dem die jährliche Kilometerleistung mit 30.000 km begrenzt ist. Der Leasingvertrag ist auf 4 Jahre abgeschlossen und ich darf auf dieses Fahrzeug nicht mehr als 120.000 km hinauffahren. Das ist auch mit ein Grund, warum ich zwei Firmenfahrzeuge habe.

.....

4. ... Zulassungen, Kauf- und Leasingverträge werden in Kopie übergeben. Das Fahrtenbuch für den Marke2 wird nachgereicht.

5. Wo ist der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen ?

Antwort: Mein Hauptwohnsitz ist in A-Ort1-Nr1.

6. Wie sind Ihre Familienverhältnisse ? ...

Antwort: geschieden seit 22.12.2007.

7. Haben Sie Kinder ? ...

Antwort: Ja, 2 Kinder, A, geb. ... 07.1995, wohnhaft in A-Ort1-Nr1; arbeitet als Lehrling beim FirmaB in A-Ort2.

C, geb. ... 01.2000, wohnhaft in A-Ort1-Nr1; geht in A-Ort1 in die Schule

8. Stellen Sie Ihre Wohnverhältnisse in Österreich und im Ausland dar ...:

Antwort: Ich besitze ein Eigenheim (Haus mit ca. 200m²) in A-Ort1-Nr1

9. Welche sozialen Anknüpfungspunkte haben Sie im In- und Ausland ?

Antwort: Meine Familie (Eltern, Geschwister) und Freunde leben in Bayern. Meine Kinder leben mit mir gemeinsam in A-Ort1-Nr1

10. Welche Tätigkeit üben Sie in Österreich aus ?...:

Antwort: Ich übe in Österreich keine berufliche Tätigkeit aus. Ich bin Geschäftsführerin der X-GmbHuCoKG mit Sitz in D-Ort1-Nr1 in Bayern.

11. Wo befindet sich Ihr zeitlich überwiegender Aufenthalt ?

Antwort: In Österreich. Ich lebe in Österreich, jedoch arbeite ich in Deutschland. Auch in meiner Freizeit verbringe ich sehr viel Zeit bei meinen Angehörigen und Freunden. Prozentuell kann ich nicht sagen, wieviel Zeit ich in Österreich bzw. in Deutschland verbringe...

12. Führen Sie für das betreffende Fahrzeug ein Fahrtenbuch ? ...:

Antwort: ... Das Fahrtenbuch für den Marke2 wird nachgereicht. ...

13. Sind Ihnen die Begriffe Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer bekannt?

Antwort: Ja, da ich mich bei meinem Steuerberater darüber erkundigt habe.

14. Gibt es hinsichtlich der Privatnutzung eine schriftliche Vereinbarung ?

Antwort: gibt es nicht, da ich die Geschäftsführerin bin.

15. Sind Sie im Besitz eines Privat-PKWs ?

Antwort: Nein.

16. Wer trägt die Kosten des betreffenden PKWs ? (laufende Kosten, Reparaturen, Versicherung, Steuern etc.)

Antwort: Die Kosten trägt bzw. trug für alle genannten Fahrzeuge die X-GmbHuCoKG.

17. Gibt es eine Betriebsstätte in Österreich ?

Antwort: nein."

Die Niederschrift wurde zur Durchsicht vorgelegt und der Bf eine Kopie ausgehändigt; die Bf hat mit ihrer Unterschrift die gemachten Angaben als richtig und vollständig bestätigt.

3. Im Schreiben vom 24.4.2015 wurde ua. mitgeteilt, mit dem Fahrzeug Marke2 seien ab Anschaffung 2013 bis März 2015 gesamt rund 37.000 km, davon 55,12 % im Ausland, zurückgelegt worden. Sämtliche Belege zu Tankabrechnungen befänden sich in der Buchhaltung der X-GmbHuCoKG; diese werden auszugsweise vorgelegt. Die Betankung habe lediglich aus Kostengründen vorwiegend in Österreich stattgefunden.

4. An Unterlagen wurden ua. beigebracht:

a) Abmeldung von der deutschen Meldeadresse am 28.9.2012 und Ummeldung nach A-Ort1;

b) Leasingvertrag v. 5.11.2013 betr. Marke2 Kz Y1, FIN Nrxxxx1, Preis rund € 59.000 + USt, Leasingnehmer X-GmbHuCoKG, Übernahme (= Erstzulassung)

23.10.2013, Laufzeit 4 Jahre,

mtl. Leasingrate € 983,31;

c) Aufstellung gefahrene Kilometer Marke2:

	Inland	Ausland	gesamt
2013 (10-12)	2.180	2.655	4.835
2014	10.989	13.113	24.102

2015 (01-03)	3.418	4.606	8.024
Gesamt Jahre	16.587	20.374	36.961
%-Verteilung	44,88	55,12	100,00

d) detailliertes Fahrtenbuch Zeitraum 24.10.2013 bis 20.4.2015:

Darin sind monatlich Fahrten zB nach A-Ort3, A-Ort4, D-Ort2, D-Ort1 und D-Ort3 und überwiegend monatlich mehrere Fahrten zu deutschen Zielorten verzeichnet;

e) Konvolut mtl. Tankabrechnungen einer Tankstelle in A-Ort3 betr. die Fahrzeuge Marke2 Y1 und Marke1 X1, Zeitraum 08/2013 – 02/2015, gerichtet an die X-GmbHuCoKG;

f) deutsche XY-Kfz-Haftpflichtversicherung + Versicherungskarte (Kopie), Versicherungsnehmer X-GmbHuCoKG;

g) 2 Schreiben der XY-Versicherung betr. Kfz-Schaden v. 10/2014 + mehrere Reparaturrechnungen der FaY-Niederlassung D-Ort2 aus 10 + 11/2014 an die X-GmbHuCoKG;

h) Rechnungen der Fa. DD in D-Ort3 v. 14.11.2013 und 5.4.2014, gerichtet an die X-GmbHuCoKG, über Reifenmontage und so. Serviceleistungen am Fahrzeug mit dem Kz Y1;

i) Versicherungsschein und Beitragsabrechnungen der EE/D-Ort2 für 2014 und 2015.

5. Vom Finanzamt wurde weiters erhoben:

a) Abfrage im Zentralen Melderegister (ZMR), demnach die Bf, deutsche Staatsbürgerin, seit 24.4.2012 mit Hauptwohnsitz in A-Ort1-Nr1 gemeldet ist;

b) Internet-Abfrage der Entfernung zu verschiedenen angegebenen Fahrtzielen im Fahrtenbuch;

c) Internetrecherche zur X-GmbHuCoKG, demnach die Bf einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der Komplementärgesellschafterin X-GmbH ist;

d) EKIS-Abfrage, wonach auf die Bf kein Fahrzeug zugelassen ist;

e) Einholung ZEVIS-Abfrage aus 2016: daraus gehen an Fahrzeugdaten zu Marke2 noch hervor: Kombi, Diesel, komb. CO2-Wert 159, Leistung 190 kW.

6. Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Festsetzungs-Bescheiden vom 20.4.2016, StrNr, samt beil. Berechnungsblättern zum Fahrzeug Marke2, FIN Nrxxxx1 - jeweils wegen widerrechtlicher Verwendung des Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland – vorgeschrieben:

a) ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 58.983,17 (Mittelwert netto) die Normverbrauchsabgabe (NoVA) für den Zeitraum 10/2013 im Ausmaß von 16 %, unter

Berücksichtigung von Malus (§ 6a NoVAG) und Abgabenerhöhung (§ 6 Abs. 6 NoVAG), im Betrag von € 11.924,77 sowie

- b) hievon einen 7%igen Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO in Höhe von € 834,73 wg. unentschuldbarer Nichtentrichtung der Abgabe;
- c) die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 10-12/2013 iHv € 132,00;
- d) die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2014 iHv € 932,00 und
- e) davon einen 7%igen Verspätungszuschlag iHv € 65,24;
- f) die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2015 iHv € 960,00 und
- e) davon einen 7%igen Verspätungszuschlag iHv € 67,20.

In der Begründung führt das Finanzamt nach Darstellung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen und des erhobenen Sachverhaltes, insbes. aufgrund der eigenen Angaben der Bf, aus, es sei vom Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf und ihrer Familie in Österreich auszugehen. Es stehe fest, dass das Fahrzeug seit Oktober 2013 in Österreich verwendet werde. Die Verwendung des Fahrzeuges sei der Bf als Geschäftsführerin der deutschen X-GmbHCoKG zuzurechnen, da sie selbst über das Fahrzeug verfüge.

7. In der gegen alle Bescheide rechtzeitig erhobenen Beschwerde (samt nachgereichter Begründung) wird die ersatzlose Bescheidaufhebung begehrt und im Wesentlichen eingewendet:

Das betr. Fahrzeug sei am 24.10.2013 nach Österreich eingebracht worden. Eigentümerin und Zulassungsbesitzerin sei jedoch die X-GmbHCoKG in D-D-Ort1; das Fahrzeug befinde sich in deren Betriebsvermögen. Zusage der hg. Rechtsprechung zum "Halter" wäre die X-GmbHCoKG und nicht die Bf als Halterin bzw. Steuerschuldnerin anzusehen, da sie das Fahrzeug nicht auf eigene Rechnung in Gebrauch habe und sämtliche Kosten (Tanken und Service) von der Firma getragen würden; diesbezügliche Nachweise lägen vor. Die Bf als geschäftsführende GmbH-Gesellschafterin verfüge nicht vom Privathaus, sondern vom Firmensitz aus über das Fahrzeug. Dauernder Standort bei Fahrzeugen von Unternehmen sei iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 als lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg. cit. der Ort, von dem aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt werde. Der Gegenbeweis zur Standortvermutung sei zudem erbracht, wenn die Nutzung des Fahrzeuges "weitaus überwiegend", wozu mehr als 50 % genügen, nicht in Österreich stattgefunden habe. Damit werde untermauert, dass es sich bei der NoVA um eine Verbrauchssteuer handle. Laut vorgelegten Fahrt-Aufstellungen sei die Verwendung des Fahrzeuges (gefahrte Kilometer) im Jahr 2013 zu 55 % und im Jahr 2014 zu 58,8 % im Ausland erfolgt.

8. Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 2.8.2016 wurde die Beschwerde zur Gänze abgewiesen. Das Finanzamt stützt seine Begründung ua. auf den inländischen Hauptwohnsitz/Familienwohnsitz der Bf als ihren Lebensmittelpunkt und auf das vorgelegte Fahrtenbuch insofern, als demnach viele Zielorte in Bayern angegeben seien, die betr. Fahrten jedoch alle am inländischen Wohnsitz starten und enden würden. Daher sei kein erforderlicher Gegenbeweis erbracht, dass das Fahrzeug bei einer Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort

in Bayern, etwa am Firmensitz, als Standort zugeordnet werden könne. Die Bf als alleinige Geschäftsführerin der X-GmbHCoKG habe die volle Verfügungsmacht und verwende das Fahrzeug sowohl beruflich als auch privat. Nach der VwGH-RSpr habe eine "überwiegende Verwendung im Ausland" zu zumindest 85 % zu erfolgen. Das Fahrtenbuch sei zudem nicht lückenlos geführt, da die genauen Fahrtziele öfters fehlten und sich die angegebenen Kilometerzahlen oftmals wiederholten (im Einzelnen: siehe die BVE v. 2.8.2016).

9. Im Vorlageantrag vom 23.8.2016 wurde die Nachreichung einer ausführlichen Stellungnahme zur BVE angekündigt, die bis dato nicht erfolgte.

10. Nach Vorlage wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Kenntnis gebracht, dass das betr. Kennzeichen (Y1) am 20.10.2017 entstempelt und die Zulassung in der Folge eingezogen wurde.

11. Das BFG hat noch erhoben durch

- aktuelle ZMR-Abfragen:

Demnach ist die Bf – wie auch der Sohn A - an der inländischen Adresse in A-Ort1 ab 24.4.2012 mit Hauptwohnsitz und ist sie seit Juli 2015 dort mit Nebenwohnsitz gemeldet.

- Internetrecherche zu Fa. X-GmbHCoKG:

Unternehmensgegenstand ist die Verwaltung eigenen Vermögens, Erwerb, Halten und Veräußerung von Beteiligungen; der Firmensitz wurde im Dezember 2020 von D-Ort1 nach D-Ort4 verlegt; es sind 2 Gesellschafter beteiligt: als Komplementär die X-GmbH, als Kommanditistin ***Bf1***, zugleich alleinige Geschäftsführerin.

- zwecks Überprüfung des Fahrtenbuches:

Internetabfragen (Routenplaner) zur Entfernung zwischen A-Ort1 und den angegebenen Zielorten A-Ort3 (rund 12 km), A-Ort4 (rund 23 km), A-Ort5 (rund 65 km), D-Ort3 (rund 102 km), D-Ort1 (rund 150 km).

II. Sachverhalt:

Die Bf, deutsche Staatsbürgerin, ist Alleineigentümerin der Liegenschaft an der inländischen Adresse in A-Ort1-Nr1. Sie ist seit 24.4.2012 zunächst mit Hauptwohnsitz und seit Juli 2015 mit Nebenwohnsitz an diesem Wohnort gemeldet, wo sie mit ihren, dort ebenso mit Wohnsitz gemeldeten, zwei Kindern lebt (siehe Grundbuchs- und ZMR-Abfragen).

Die Bf ist (alleinige) Kommanditistin und Geschäftsführerin der X-GmbHCoKG mit Sitz in D-Ort1 (bis 12/2020) wie auch Geschäftsführerin der Komplementärin X-GmbH (siehe mehrere Internet-Recherchen zum Unternehmen; NS v. 23.3.2015).

Das streitgegenständliche Fahrzeug der Marke Marke2, FIN Nrxxxx1, ist in Deutschland auf das Kz Y1 zugelassen (EZ 23.10.2013). Es wurde von der Fa. X-GmbHCoKG mit Leasingvertrag vom

5.11.2013, Vertragsbeginn 23.10.2013, als Leasingfahrzeug, neu, angeschafft, am 24.10.2013 nach Österreich eingebracht und hauptsächlich von der Bf gefahren (siehe Leasingvertrag; Beschwerdevorbringen; Fahrtenbuch). Auf die Bf selbst ist sonst kein Fahrzeug zugelassen (lt. Abfrage EKIS-Daten).

Der PKW befand sich im Betriebsvermögen der X-GmbHCoKG; die beispielsweise vorgelegten Rechnungen über in Deutschland vorgenommene Reparaturen und Serviceleistungen lauten auf die X-GmbHCoKG (siehe Rechnungen der Fa. DD in D-Ort3 v. 14.11.2013 und 5.4.2014; Rechnungen der Fa. FaY/D-Ort2 v. 28.10.2014 und 12.11.2014). Das Fahrzeug ist in Deutschland versichert; die Beitragsvorschreibungen ergehen an die X-GmbHCoKG (siehe XY-Versicherungskarte; EE-Schutzbrief und Vorschreibungen). Die Betankung erfolgte aus Kostengründen weitgehend in Österreich, die diesbezüglichen Abrechnungen lauten auf die Firma der Bf (siehe Konvolut an Tankabrechnungen; eigene Angaben).

Ab Einbringung bis April 2015 wurden im beigebrachten Fahrtenbuch, ausgehend vom inländischen Wohnsitz, monatlich Fahrten zu Zielorten im In- und Ausland im Umfang von gesamt rund 37.000 Kilometern aufgezeichnet, wobei auf Fahrten im Ausland im Jahr 2013 ca. 54,9 %, im Jahr 2014 ca. 54,4 % und im Jahr 2015 rund 57,4 % der jeweils gefahrenen Gesamtkilometer entfielen (siehe Fahrtenbuch und zusammengefasste Aufstellung der Fahrten; vgl. oben unter Pkt. I.4.c).

III. Beweiswürdigung:

Ob ein Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen. Das Gericht hat dabei gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen zu erachten, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132). Den erstmaligen Angaben der Abgabepflichtigen vor der Abgabenbehörde kommt dabei durchwegs eine höhere Glaubwürdigkeit zu.

Obige Sachverhaltsfeststellungen konnten auf die eigenen Angaben seitens der Bf, die beigebrachten Unterlagen sowie auf die im Zuge des Verfahrens durchgeführten Erhebungen gestützt werden und sind insoweit unbestritten.

Zum beigebrachten Fahrtenbuch gilt festzuhalten, dass als objektiv überprüfbar zunächst nur die angeführten Fahrtstrecken zu erachten sind. Diese wurden, anhand eines Vergleiches mit den im Internet abgefragten Entfernungen, jeweils zutreffend angegeben. Abgesehen davon sprechen folgende Indizien für das BFG dafür, dass das Fahrtenbuch insgesamt wohl als glaubwürdig zu betrachten sein wird:

- die am 14.11.2013 und 5.4.2014 sowie am 28.10.2014 angeführten Fahrten stimmen mit den vorgelegten PKW-Servicerechnungen der Fa. DD bzw. der Fa.

FaY überein;

- ab der Zeit eines mehrmonatigen Aufenthaltes der Bf in den USA ab April 2014, welcher Umstand sich aus den Angaben des Sohnes A ergibt (siehe das BFG-Beschwerdeverfahren zu RV/3100481/2016, dortige NS v. 23.4.2014), wurde das Fahrzeug offenkundig vom Sohn in geringerem Umfang (im Wesentlichen zu seinem Arbeitsplatz) gefahren und das Fahrtenbuch, wie sich deutlich aus der geänderten Handschrift ergibt, ab April 2014 von ihm, erst ab August 2014 wiederum – nach Rückkehr der Bf – von der Bf geführt;
- die zahlenmäßigen Angaben samt Aufsummierungen (auch lt. Aufstellung) sind insgesamt zutreffend.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes (siehe in der BVE v. 2.8.2016), das Fahrtenbuch sei mangels genauer Bezeichnung der Zielorte lückenhaft und es wiederholten sich auffällig die angeführten Kilometer, wurden aber zu jeder Fahrt Zielorte, teils auch samt Zweck der jeweiligen Fahrt, angeführt; die Km-Entfernungen wiederholen sich im Wesentlichen dort, wo es sich um gleichbleibende Strecken handelt, beispielweise bei einer Fahrt nach D-Ort2 die jeweils gleichbleibende Inlands-Strecke vom Wohnsitz bis zur Grenze in A-Ort5 mit hin und retour von 130 km. Im Übrigen ist nicht zu übersehen, dass das Finanzamt daneben die Angaben im Fahrtenbuch sehr wohl seiner BVE-Begründung zugrunde gelegt und ua. dahin argumentiert hat, aus dem Fahrtenbuch ergebe sich der Beginn und die Beendigung aller Fahrten ausgehend vom inländischen Wohnsitz.

Aus vorgenannten Gründen ist das Fahrtenbuch – mangels offenkundiger Widersprüche oder grober Lücken – nach dem Dafürhalten des BFG sohin durchaus als plausibel und damit glaubwürdig zu erachten.

IV. Rechtslage:

A) Normverbrauchsabgabe:

Gemäß **§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz 1991** (NoVAG), BGBl 1991/695 idgF., unterlag im hier gegenständlichen Zeitraum der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Abgabenschuldner gem. **§ 4 Z 3 NoVAG 1991** sind im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und der Verwender des Fahrzeuges als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Nach **§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991** entsteht die Steuerschuld, wenn das Fahrzeug im Inland zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

B) Kraftfahrzeugsteuer:

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG)**, BGBl 1992/449 idGF., unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer: Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Steuerschuldner ist die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (**§ 3 Z 2 KfzStG**, "in allen anderen Fällen").

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

C) Kraftfahrgesetz:

Die hier jeweils zum Tragen kommenden Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG) 1967, BGBl 267/1967 idGF., haben folgenden Inhalt:

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz (KFG) 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG 1967 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr [Anm.: im Inland] zugelassen sind (§§ 37 bis 39).

Gemäß § 40 Abs. 1 KFG 1967 gilt als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die *keinen dauernden Standort* im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 KFG 1967 eingehalten werden.

Gemäß **§ 82 Abs. 8 KFG 1967** idGF. sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in

diesem verwendet werden, *bis zum Gegenbeweis* als Fahrzeuge mit *dauerndem Standort im Inland* anzusehen (= Standortvermutung). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren öffentlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.

Mit dem Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs. 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG 1967 entspricht, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginnt. Diese Rechtsprechung bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031. Die mit BGBl I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist am 24.4.2014 in Kraft getreten. Der durch das BGBl I 2014/26 in diese Bestimmung eingefügte Satz "*Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht*" ist daher erst auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 23.4.2014 verwirklicht wurden. Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung beginnt somit in Fällen, in denen ein Fahrzeug regelmäßig monatlich in das Ausland bzw. übrige Gemeinschaftsgebiet ausgebracht wird, die Monatsfrist immer wieder neu zu laufen und es entsteht keine Zulassungsverpflichtung im Inland. Solche Fahrzeuge "wären somit nicht zuzulassen" im Sinne des NoVAG bzw. werden nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" im Sinne des KfzStG 1992 im Inland verwendet. In derartigen Fällen liegt daher keine widerrechtliche Verwendung vor, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG oder nach dem KfzStG anknüpft.

D) Verspätungszuschlag:

Gemäß **§ 135 Bundesabgabenordnung** (BAO), BGBl 1961/194 idgF., kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

V. Erwägungen:

1. Dauernder Standort, widerrechtliche Verwendung:

Hat ein Fahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich, was nach § 82 Abs. 8 KFG bei *Verwendung* durch eine Person mit dem *Hauptwohnsitz* oder Sitz im Inland - unabhängig von einem allfällig weiteren Wohnsitz im Ausland - grundsätzlich (Standortvermutung) anzunehmen ist, so ist die Verwendung ohne inländische Zulassung nur für die Dauer von einem Monat nach Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Der "ordentliche Wohnsitz" einer Person ist an dem Ort begründet, an dem sie sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, ihn bis auf weiteres zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu wählen. Bei mehreren Wohnsitzen vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (VwGH 16.5.1974, 946/73). Dies trifft im Normalfall für den Familienwohnsitz zu bzw. ist dort zu sehen, wo jemand mit den nächsten Familienangehörigen zusammenlebt, zu dem oder denen wohl die engsten persönlichen Verhältnisse bestehen.

Im Hinblick auf den im Streitzeitraum zunächst gemeldeten alleinigen Hauptwohnsitz und ab Juli 2015 gemeldeten Nebenwohnsitz der Bf im Inland, in A-Ort1, wo sie zusammen mit beiden Kindern als nächsten Angehörigen wohnt, sowie auf die auch nach eigenen Angaben erwiesene und unstrittige Verwendung des Fahrzeuges im Inland wären sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen nach § 82 Abs. 8 KFG erfüllt und läge vorderhand eine "widerrechtliche Verwendung" iSd § 1 Z 3 NoVAG bzw. nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG vor.

2. Steuerschuldner:

Es ist weiters davon auszugehen, dass der Bf als alleinig geschäftsführender Gesellschafterin der X-GmbHuCoKG die uneingeschränkte Nutzungsberechtigung über das gegenständliche Fahrzeug, das sie beruflich und privat umfassend – mangels sonstigem auf sie zugelassenen Fahrzeug – gefahren hat, zugekommen ist. Sie ist aus diesem Grund – entgegen dem Beschwerdevorbringen - als Verwenderin (Halterin im Sinne des § 5 EKHG) und damit als Steuerschuldnerin der NoVA und der Kraftfahrzeugsteuer zu qualifizieren (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212). Daran vermag auch die nachgewiesene Kostentragung durch die X-GmbHuCoKG nichts zu ändern:

Nach dem Normzweck des § 1 Z 3 NoVAG ist in Fällen, in denen die vom Obersten Gerichtshof (vgl. OGH 18.10.2000, 9 Ob A 150/00z) zur Bestimmung der Person des Halters herausgearbeiteten Kriterien (Nutzen, Kostentragung, Verfügungsmöglichkeit) in unterschiedlicher Ausprägung auf mehrere Personen zutreffen, der tatsächlichen Nutzung und der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit mehr Bedeutung beizumessen als der Kostentragung (vgl. zB BFG 7.7.2020, RV/3100066/2015 mwN).

3. Widerlegung der Standortvermutung:

Auf der Grundlage der (jüngsten) Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 16.6.2021, Ra 2018/16/0171; VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012) ist davon auszugehen, dass bei einer weitaus überwiegenden Nichtverwendung des Kraftfahrzeuges in Österreich der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG jedenfalls als erbracht anzusehen ist, dass aber auch eine *bloß überwiegende* Nichtverwendung in Österreich (demnach ab 51 %) ausreichend ist. Dabei wird unionsrechtskonform auf ein kilometermäßiges und nicht ein zeitliches Überwiegen außerhalb

des Bundesgebietes abzustellen sein.

Bei tatsächlichem Nachweis einer überwiegenden (ab 51 %) kilometermäßigen Verwendung des Kraftfahrzeuges im Ausland ist der Gegenbeweis iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG erbracht und besteht in Österreich keine Zulassungspflicht. Die Standortvermutung und deren Widerlegung gilt zudem unabhängig davon, ob das Kraftfahrzeug überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276; VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012; VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; BFG 31.12.2021, RV/5100691/2021; BFG 22.2.2022, RV/5100523/2021; BFG 18.3.2022, RV/3100307/2019; BFG 29.4.2022, RV/3100110/2019; BFG 9.11.2023, RV/3100002/2018).

Wie oben dargelegt wurden in dem – als plausibel und durchaus glaubwürdig anzuerkennenden – Fahrtenbuch die im Ausland zurückgelegte Kilometer im Umfang von 54,9 % aller Fahrten im Jahr 2013, von 54,4 % im Jahr 2014 sowie von 57,4 % im Jahr 2015 verzeichnet, dh. eine in obigem Sinne kilometermäßig überwiegende Verwendung des Fahrzeuges im Ausland nachgewiesen.

Nach vorzitiertener Judikatur wurde damit der Gegenbeweis zur Standortvermutung iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 erbracht; dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen kommt daher Berechtigung zu.

4. Unterbrechung der Monatsfrist:

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass bei den gegenständlich in Streit gezogenen Festsetzungszeiträumen zudem zu beachten wäre, dass nach der bis 23.4.2014 geltenden Fassung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 die Monatsfrist bei regelmäßiger monatlicher Verbringung ins Ausland immer wieder neu zu laufen begonnen hatte.

Wie oben dargelegt wurden im Fahrtenbuch jeweils monatlich teils mehrere Auslandsfahrten (zu verschiedenen Orten in Deutschland) verzeichnet. Das bedeutet, für Zeiträume bis inklusive April 2014 wäre sohin aufgrund der monatlichen Auslandsverbringung keine Zulassungsverpflichtung im Inland entstanden und damit keine "widerrechtliche Verwendung" vorgelegen, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG oder nach dem KfzStG anknüpft.

5. Verspätungszuschlag/Vz:

Aufgrund des formell akzessorischen Charakters des Verspätungszuschlages ist dieser an die bescheidmäßige Festsetzung einer Stammabgabe gebunden.

Mangels Verwirklichung von NoVA- und KfzSt-pflichtigen Tatbeständen hat weder eine Selbstberechnung noch eine bescheidmäßige Festsetzung der betreffenden Abgaben zu erfolgen, folglich keine der gemäß § 135 BAO erforderlichen Voraussetzungen für die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages vorliegt und einer solchen jede Grundlage entzogen ist.

VI. Ergebnis:

Im Hinblick auf die nachgewiesene überwiegende Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Ausland wurde der Gegenbeweis zur Standortvermutung iSd § 82 Abs. 8 KFG erbracht, sodass keine Zulassungsverpflichtung im Inland entstanden und folglich der Tatbestand der "widerrechtlichen Verwendung" im Inland nicht verwirklicht worden ist. Der Bf war daher zu Unrecht Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer samt (teils) einem Verspätungszuschlag vorgeschrieben worden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer 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.

Maßgeblich für das Ergebnis des Verfahrens war primär die im Einzelfall relevante Würdigung der erstatteten Parteivorbringen und vorgelegten Beweismittel, dh. die Klärung von *Tatfragen*. Hinsichtlich der Frage der "überwiegenden Auslandsverwendung" des Fahrzeuges liegt obzitierte zahlreiche VwGH- und BFG-Judikatur vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Belehrung und Hinweise

Innsbruck, am 6. Dezember 2023