

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Str1 HNr, PLZ1 Ort1-D***, vertreten durch die Welte Rechtsanwalt GmbH, Bahnhofstraße 13, 6830 Rankweil, über die Beschwerden vom 12. September 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. August 2023 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe beschlossen:

- I. Die angefochtenen Bescheide vom 22. August 2023 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe betreffend a) das Kraftfahrzeug der Marke Porsche Cayenne mit der Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer) ***FG1*** und b) das Kraftfahrzeug der Marke Porsche Panamera mit der Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer) ***FG2*** sowie die Beschwerdeentscheidung vom 09.10.2023 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

1.1. Mit zwei (gesondert) ergangenen Bescheiden vom jeweils 22.08.2023 setzte das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) für das Kraftfahrzeug der Marke Porsche Cayenne mit der Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer) ***FG1*** und für das Kraftfahrzeug der Marke Porsche Panamera mit der Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer) ***FG2*** jeweils Normverbrauchsabgabe gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 (widerrechtliche Verwendung) fest (für das erstangeführte Kraftfahrzeug: „Bescheid(e) über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Bemessungszeitraum: 13.04.2017“; für das zweitangeführte Kraftfahrzeug: „Bescheid(e) über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Zeitraum: 22.03.2014“).

Als Begründung wurde unter Bezugnahme auf das jeweilige ausländische Kennzeichen gleichlautend angeführt: „Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz unterliegen der NoVA

die Verwendung eines Kraftfahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (widerrechtliche Verwendung), ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der NoVA erbracht.

Es konnte festgestellt werden, dass Sie das oben genannte KFZ mit ausländischem Kennzeichen ... im Inland verwenden.

Laut der Niederschrift der Finanzpolizei vom 16.05.2023 geben Sie an, dass Sie in der Wohnung, die sich an der ***Str2 HNr.*** in ***Ort2-Ö*** befindet, ein Zimmer haben, in dem Sie schlafen. Des Weiteren konnte festgestellt werden, dass Ihr Kind ***Kind1_S1*** aufrecht mit Hauptwohnsitz in Österreich an der gleichen Adresse seit zumindest ***Dat1*** gemeldet ist.

Somit liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich und die Normverbrauchsabgabe ist daher festzusetzen.

...“

1.2. Angemerkt wird, dass das Finanzamt bereits mit zwei vom jeweils 03.07.2023 an den Bf. ergangenen „Bescheiden“ die Normverbrauchsabgabe für diese zwei streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge festgesetzt hatte. Die gegen diese „Bescheide“ von der anwaltlichen Vertretung des Bf. eingebrachten Beschwerden vom jeweils 31. Juli 2023 wurden vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 28. März 2024 mangels rechtswirksamer Zustellung an die ausgewiesene bevollmächtigte Vertreterin und Zustellungsbevollmächtigte des Bf. (vgl. § 9 Abs. 3 ZustG; rechtsunwirksame direkte Zustellung an den Bf.) gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen (vgl. BFG 28.03.2024, GZ. RV/1100247/2023).

2. Gegen die beiden hier beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 22.08.2023 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe erhob der Bf. durch seine anwaltliche Vertreterin Beschwerde (mit zwei gesonderten Schriftsätzen vom jeweils 12. September 2023). In den beiden Beschwerdeschriftsätzen wurden auszugsweise folgende gleichlautende Einwendungen erhoben:

„IV. Gründe für die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides:

1. Verstoß gegen den Grundsatz "ne bis in idem":

...

2. Kein Lebensmittelpunkt in Österreich:

Der Beschwerdeführer hat seinen Lebensmittelpunkt nicht in Österreich. Der Beschwerdeführer hat seinen Lebensmittelpunkt in Deutschland. Er ist an der Adresse ***Str1 HNr.*** in ***PLZ1 Ort1-D*** wohnhaft. Er bewohnt an dieser Adresse eine im oberen Stock gelegene Wohnung. Im unteren Stock wohnt sein Vater. Seit dem Tod seiner Mutter bewohnt sein Vater die untere Haushälfte allein. Der Beschwerdeführer pflegt ein gutes Verhältnis zu

seinem Vater und ist dessen ständiger Ansprechpartner. Zudem hat der Beschwerdeführer seine Firma ***Bf1*** Handelsvertretung an der Adresse ***Str1 HNr.*** in ***PLZ1 Ort1-D*** angemeldet. Er ist mit dieser Firma sowohl in Deutschland als auch im übrigen europäischen Raum tätig und ständig unterwegs (Verkaufsstände, Messen etc). Er hat in Deutschland auch Lagerhallen angemietet. Auch die beiden Töchter des Beschwerdeführers, ***Kind2-T1*** (***Dat2***), und ***Kind3-T2*** (***Dat3***), wohnen in Deutschland bei einer ehemaligen Lebensgefährtin des Beschwerdeführers in ***PLZ3 Ort3-D***. Der Beschwerdeführer pflegt zu seinen Töchtern ein sehr gutes Verhältnis und besucht diese regelmäßig.

Der Beschwerdeführer hat mit ***A.B.*** einen gemeinsamen Sohn, ***Kind1-S1***. ***Kind1-S1*** wohnt mit seiner Mutter ***A.B.*** in einer Wohnung in ***Ort2-Ö***. Der Beschwerdeführer hat in dieser Wohnung ein Zimmer, damit er auch Zeit bei seinem Sohn in Österreich verbringen kann. Neben seiner Haupttätigkeit als Handelsvertreter ist der Beschwerdeführer auch als Geschäftsführer der ***F1*** GmbH mit dem Sitz in ***PLZ4 Ort4-Ö, Str4 HNr.***, beschäftigt. Diese Tätigkeit nimmt allerdings nicht den überwiegenden Anteil an der Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers ein.

Der Beschwerdeführer ist berufsbedingt in ganz Europa unterwegs und nur selten mehrere Tage an ein und demselben Ort. Selbstverständlich kommt es vor, dass er je nach Terminbelastung einige Tage in Österreich verbringt. Die überwiegende Zeit im Sinne eines dauernden Aufenthaltes verbringt er aber in Deutschland, zumal er in Deutschland sowohl seine hauptberufliche Tätigkeit ausübt als auch seine Kernfamilie dort lebt.

Im Ergebnis hat der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt nicht in Österreich, sondern in Deutschland.

3. Kein dauernder Standort in Österreich:

Das Fahrzeug Porsche Cayenne, mit der Fahrgestellnummer ***FG1*** hat keinen dauernden Standort in Österreich. Der Porsche Cayenne ist ein Firmenauto der Firma ***Bf1*** Handelsvertretung mit dem Sitz in ***PLZ1-Ort1-D*** (*Anmerkung: gleiches gilt laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera für das zweite verfahrensgegenständliche Kfz „Porsche Panamera“*). Das Fahrzeug wurde seit der Erstanmeldung am 25.04.2017 (*Anmerkung: laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera „Erstanmeldung am 22.03.2013“*) überwiegend als Firmenfahrzeug verwendet und auch in Österreich gefahren. Der dauernde Standort ist aufgrund des Lebensmittelpunkts des Beschwerdeführers ebenfalls in Deutschland und nicht in Österreich. Das Fahrzeug wird nur temporär in Österreich abgestellt, da der Beschwerdeführer trotz ernsthafter Bemühungen keine Abstellmöglichkeit in Deutschland ausfindig machen konnte.

4. Unrichtige Bemessungsgrundlage:

...

5. Verjährung:

Seit der Geburt des Sohnes des Beschwerdeführers im Jahr 2009 pendelt der Beschwerdeführer aufgrund der beruflichen und privaten Umstände unverändert zwischen Deutschland und Österreich. Daran hat sich seit dem Jahr 2009 nichts geändert. Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug wurde mit Rechnung vom 13.04.2017 im Jahr 2017 (*Anmerkung:* laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera „Rechnung vom 19.03.2023 im Jahr 2013“, gemeint wohl „Rechnung vom 19.03.2013“) angeschafft. Die Erstanmeldung erfolgte am 25.04.2017 (*Anmerkung:* laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera „Erstanmeldung erfolgte am 22.03.2013“). Da sich an den tatsächlichen Verhältnissen seit dem Jahr 2017 (*Anmerkung:* laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera „seit dem Jahr 2013“) nichts verändert hat, insbesondere sich der Aufenthalt in Österreich nicht intensiviert hat, wäre unter Zugrundelegung der Ansicht der belangten Behörde, wonach der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt in Österreich hat, davon auszugehen, dass er diesen bereits seit dem Jahr 2009 hatte.

Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 BAO). Die Steuerschuld hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe entsteht gemäß § 7 Abs 1 Z 2 Normverbrauchsabgabegesetz im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Das Fahrzeug wird vom Beschwerdeführer seit der Anschaffung am 25.04.2017 (*Anmerkung:* laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera „seit der Anschaffung im März 2013“) auch in Österreich verwendet. Hätte der Beschwerdeführer tatsächlich seinen Lebensmittelpunkt in Österreich, so wäre dies bereits im Jahr 2017 der Fall gewesen, sodass die Steuerschuld im April 2017 entstanden wäre (*Anmerkung:* laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera: „so wäre dies bereits im Jahr 2013 der Fall gewesen, sodass die Steuerschuld im März 2013 entstanden wäre.“).

Mit der Festsetzungsverjährung verjährt das Recht der Behörde, die Abgabe bescheidmässig festzusetzen (§ 207 BAO). Die Verjährungsfrist beträgt aufgrund der Generalklausel in § 207 Abs 2 BAO grundsätzlich 5 Jahre. Bei Annahme einer 5-jährigen Verjährungsfrist hätte die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe daher spätestens bis zum 30.04.2022 (*Anmerkung:* laut Beschwerde zum Kfz Porsche Panamera „spätestens bis zum 31.03.2018“) erfolgen müssen. Die Normverbrauchsabgabe wurde erst mit Bescheid vom 03.07.2023 festgesetzt, sodass die Festsetzungsverjährung eingetreten ist.“

Beantragt wurde, die Abgabenbescheide ersatzlos aufzuheben.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.10.2023 hat das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und als Begründung auszugsweise angegeben:

„Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Bf1 wurde am 11.09.2013 von der Finanzpolizei kontrolliert und dabei festgestellt, dass er in Österreich bei seiner Freundin mit gemeinsamem Kind in ***Ort2-Ö*** wohnt und das Kfz Porsche Cayenne GTS mit dem deutschen Kennzeichen ***KZ1***, im Inland sowohl privat als auch beruflich verwendet. Dieses Kfz ist nicht verfahrensgegenständlich.

Nach einer weiteren Kontrolle aufgrund einer anonymen Anzeige im Vorjahr wurde festgestellt, dass ***Bf1*** immer noch dort wohnt und im Inland zwei Kfz mit deutschen Kennzeichen in einer Tiefgarage in ***Ort2-Ö*** parkt bzw verwendet. Bei den zwei ggst Kfz handelt es sich um den Porsche Panamera, FIN ***FG2***, mit dem deutschen Kennzeichen ***KZ2***, gekauft am 19.03.2013, sowie den Porsche Cayenne, FIN ***FG1***, mit dem deutschen Kennzeichen ***KZ3***, gekauft am 13.04.2017.

...

Was die Ausführungen zum Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers betrifft, wird festgehalten, dass es sich im Wesentlichen um Behauptungen handelt. Der Beschwerdeführer wohne an der deutschen Adresse in einer Wohnung im selben Haus wie sein Vater, welcher mit seiner Mutter zusammengelebt habe. An derselbe Adresse befinde sich auch der Sitz seines Unternehmens.

Seine erwachsenen Töchter wohnen mit deren Mutter, seiner ehemaligen Lebensgefährtin, an einem anderen Ort, welche er regelmäßig besuche. Er sei auch Geschäftsführer der ***F1*** GmbH in ***Ort4-Ö***, jedoch sei dies nicht seine überwiegende Tätigkeit. In ***Ort2-Ö*** lebe sein Sohn mit seiner Mutter, wo er ein Zimmer habe. Sein Lebensmittelpunkt sei wegen berufsbedingter europaweiter Reisetätigkeit und deutscher Kernfamilie aber in Deutschland. Jedwede Beweismittel fehlen dem Vorbringen allerdings. Gegenüber der Finanzpolizei wurde eine Meldebestätigung der Gemeinde ***Ort1-D*** /D vom 03.02.2022 vorgelegt, eine niederschriftliche Einvernahme des Beschwerdeführers erfolgte am 25.09.2013 (FinPol-ZI ***FP***), nachdem er am 11.09.2013 im Zuge einer Kontrolle in ***Ort5-Ö*** mit dem Porsche Cayenne GTS erwischt wurde. Zu diesem Kfz gab er an, kein Fahrtenbuch zu führen, ledig zu sein, bei seiner Freundin bzw Lebensgefährtin und seinem Kind ***Kind1-S1*** in ***Ort2-Ö*** zu wohnen, in ***Ort1-D*** /D bei seinem Vater zu wohnen sowie in ***Ort3-D*** /D zwei Kinder zu haben, die laut Beschwerdevorbringen bei einer ehemaligen Lebensgefährtin wohnen. Die ggst Kfz sind auf ***Bf1*** in ***Ort1-D*** /D zugelassen. Das Einzelunternehmen ***Bf1*** Handelsvertretung hat seinen Sitz an seiner Wohnadresse im Wohnhaus seines Vaters. Seine beiden mittlerweile volljährigen Töchter wohnen bei ihrer Mutter in ***Ort3-D*** und nicht an seinem Wohnsitz in ***Ort1-D***. Als Handelsvertreter verkaufe er sämtliche Küchen auf Provisionsbasis für die ***F1*** GmbH mit Sitz in ***Ort5-Ö***, deren Geschäftsführer er auch ist. Er pflege regelmäßige Besuche zu seinen Angehörigen

in Deutschland und sei beruflich in ganz Europa unterwegs. Eine weitere niederschriftliche Einvernahme erfolgte am 16.05.2023 (FinPol-ZI ***FP2***), nachdem er zuvor wegen seiner Autos und seines Wohnsitzes in ***Ort2-Ö*** anonym angezeigt worden war. Dabei gab er an, dass Zulassungsbesitzerin der ggst Kfz seine deutsche Firma sei und dass die beiden Kfz im Wesentlichen seit der Anschaffung im Inland benutzt worden seien. Zu seinen Lebensumständen gab er an, offiziell nicht liiert zu sein, jedoch ein seriöses Verhältnis im Sinne des gemeinsamen Kindes ***Kind1-S1*** zu unterhalten. Er habe in ***Ort2-Ö*** in der Wohnung der Kindesmutter ein Zimmer, wo er schlafen könne. Miete für Wohnzwecke bezahle er keine, weder in ***Ort2-Ö*** noch bei seinem Vater in ***Ort1-D***, wo er in seinem Elternhaus den oberen Stock mit eigenem Eingang bewohne. Die Kosten trage dort zur Gänze sein Vater.

Es existieren zahlreiche Indizien, die seinen Lebensmittelpunkt in ***Ort2-Ö*** als erwiesen erscheinen lassen. ***A.B.***, Mutter des gemeinsamen Kindes ***Kind1-S1*** und Mitarbeiterin des Beschwerdeführers, lebt mit ihrem Kind an der Adresse in ***Ort2-Ö***, wo er herabwertend „nur“ bei seinem Sohn regelmäßig zu Besuch sei, in Wirklichkeit jedoch als „U-Boot“ wohnt, d.h. trotz gesetzlicher Verpflichtung nicht wohnsitzgemeldet zu sein. Nachbarschaftsbefragungen im April 2023 haben ergeben, dass der Beschwerdeführer dort bei seiner Lebensgefährtin und seinem Kind regelmäßig bzw dauerhaft wohnt. Beide ggst Kfz werden dort regelmäßig bzw dauerhaft abgestellt. Der inländische Wohnort in ***Ort2-Ö*** wird daher erwiesenermaßen als Familienwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers angenommen.

Zum dauernden Standort wird angemerkt, dass dieser vom Lebensmittelpunkt des Verwenders abhängt und aufgrund der Standortvermutung ebenso in ***Ort2-Ö***, sohin im Inland angenommen wird. Ein Gegenbeweis wurde nicht erbracht, es liegen bloße Gegenbehauptungen vor.

Was die Bestreitung der Höhe der Bemessungsgrundlage betrifft, konkretisiert die rechtliche Vertreterin nicht, in welcher Höhe diese gelegen sein soll. Lediglich die Kilometerleistung wird angeführt, diese jedoch ohne Stichtag.

Abschließend wendet die rechtliche Vertreterin unter Zuerkennung eines inländischen Lebensmittelpunktes Verjährung ein. In Verkennung der Rechtslage geht sie dabei von einer Verjährungsfrist von 5 Jahren aus und berechnet diese zudem noch unrichtig. Die Festsetzungsverjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres der Anspruchsentstehung und endet daher grundsätzlich auch immer auf ein volles Kalenderjahr. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt diese jedoch 10 Jahre. Bei der NoVA beginnt sie grundsätzlich nicht vor dem 31.12.2014, da die Einbringung aufgrund einer Änderung des § 82 Abs 8 KFG 1967 durch BGBl I Nr 2014/26 erst per In-Kraft-Treten am 24.04.2014 wirksam wurde und die Monatsfrist sohin nicht vor dem 24.05.2014 ablaufen konnte. Die Verjährung beginnt daher frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres 2014.

Bei Behörden habe er sich wegen der Verwendung des Kfz nicht informiert, lediglich seine

beiden Steuerberater haben ihm das Procedere als richtig vorgegeben, ohne konkreter zu werden. Die Gerstgrasser Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH als steuerliche Vertretung hat Erfahrung mit der NoVA-Pflicht und konnte daher vernünftigerweise keine derart unrichtige Auskunft erteilen. Das Argument, das Kfz werde in einer ausländischen Buchhaltung geführt, ist nicht nachvollziehbar. Die Zulassung ist für die steuerliche Abschreibung völlig irrelevant, denn dabei kommt es nur darauf an, ob wirtschaftliches Eigentum am Wirtschaftsgut besteht. Es dürfen dabei sowohl im Ausland angeschaffte als auch im Ausland zugelassene Wirtschaftsgüter im Inland abgeschrieben werden und umgekehrt. Das stellt Basiswissen jedes Steuerberaters dar. Von einem Verschulden der steuerlichen Vertreter wird daher nicht ausgegangen, sondern vielmehr um eine unbewiesene Schutzbehauptung. Die zuständige Behörde wurde nämlich nicht konsultiert.

Die Begriffe NoVA und Kraftfahrzeugsteuer seien ihm bekannt, er befinde sich aber im Zwiespalt mit dem deutschen und dem österreichischen Finanzamt, da er den ggst Porsche Cayenne in Deutschland geltend mache. Grundsätzlich sei er zu einem „Vergleich“ bereit. Diese Aussage ergibt nur dann Sinn, wenn er einen Wohnsitz in Österreich hat, sonst würde er ja nicht von einem „Zwiespalt“ sprechen müssen.

Die Umstände, dass er in der Niederschrift vom 16.05.2023 seine Beziehung zu ***A.B.*** herunterspielt, indem er aussagt „Ledig, ich weiß nicht welche Lebenspartnerin, offiziell habe ich gar keine“, aber dann weiter „es gibt eine in ***Ort2-Ö***, Frau ***A.B.***“, dabei zugibt „In Österreich habe ich ein Zimmer wo ich schlafen kann. Dieses Zimmer befindet sich in der Wohnung von Frau ***A.B.***“ sowie dass er dennoch keinen Wohnsitz dort angemeldet hat, sowie dass er ein gemeinsames Kind mit ihr hat „wir haben ein seriöses Verhältnis im Sinne des Kindes“, sprechen klar für den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in ***Ort2-Ö***, welchen er vermutlich vertuschen möchte. Dieser liegt nicht an der deutschen Adresse seines Elternhauses, wo seine anderen erwachsenen Kinder nicht mit ihm zusammenwohnen, sondern mit ihrer Mutter an deren Wohnsitz.

Dass er an seinem deutschen Wohnsitz bei seinem Vater lebt, wird schwächer gewertet als seine persönlichen Bindungen zum Wohnsitz in ***Ort2-Ö***, wo seine Lebensgefährtin und sein Kind mit ihm zusammenleben. An beiden Wohnsitzen fallen keine Kosten für ihn an.

Dem Beschwerdeführer waren die betreffenden Abgaben bekannt. Die beschriebene Wohnsitzsituation war für ihn ebenso klar, denn er versucht, diese zu verschleiern, indem er sich nicht anmeldet. Ihm war sohin auch bekannt, dass inländische Zulassungs- und Abgabepflicht besteht und er hat dennoch keine Anstalten unternommen, die Situation zu bereinigen, denn es handelt sich um Selbstberechnungsabgaben, bei welchen die Initiative von ihm selbst ausgeht bzw auszugehen hat. Er wurde 2013 und 2023 im Zuge der aufgenommenen Niederschriften mit der Problematik der Verwendung ausländischer Kfz konfrontiert, sodass ihm dabei klar werden musste, dass er für seine Kfz diese Abgaben anzumelden und abzuführen gehabt hätte. Jedwede Initiative in Richtung einer Selbstberechnung und Abgabenabfuhr hat er jedoch unterlassen. Da er es zumindest für

möglich hielt, dass die beiden Kfz der NoVA und der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen, sich aber damit abfind, anstelle eine Klärung mit der zuständigen Behörde herbeizuführen, liegt eine Abgabenhinterziehung vor. Da die beiden Abgaben sohin hinterzogen wurden, kommt die 10-jährige Verjährungsfrist für die Abgabenfestsetzung zur Anwendung, wobei aufgrund der Angaben in der Niederschrift von einem bedingten Vorsatz ausgegangen werden muss. Da er in Österreich nicht einmal seinen Nebenwohnsitz angemeldet hat, liegt zudem ein Meldevergehen gemäß §§ 2, 22 MeldeG 1991 vor.

Die Verjährung beginnt sohin für den Porsche Cayenne (gemeint wohl Porsche Panamera) 2015 und endet am 31.12.2024, jene für den Porsche Panamera (hier gemeint wohl Porsche Cayenne) beginnt 2018 und endet am 31.12.2027. Eine Gegenbeweissführung hinsichtlich der anzuwendenden Standortvermutung ist somit nicht erfolgt. Die Gegenprosa war - wie zuvor dargestellt - nicht geeignet, die beiden Bescheide der Abgabenbehörde infrage zu stellen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

4. Dagegen brachte die anwaltliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 27.10.2023 einen Vorlageantrag ein. Im Vorlageantrag wurden u.a. Einwendungen betreffend Verstoß gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ und weitergehend Einwendungen betreffend Verjährung erhoben (im Detail wird dazu auf die Ausführungen im Vorlageantrag vom 27.10.2023 verwiesen).

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 27.10.2023 wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 12.12.2023 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 12.12.2023).

II. Sachverhalt, Beweiswürdigung, Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Sachverhalt

1.1. Der Bf. ist deutscher Staatsbürger und seit Gründung der ***F1*** GmbH im Jahr 2008 (Geschäftsanschrift: ***Str5 HNr, PLZ5 Ort5-Ö***) deren 100%iger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer. Die Firma ***F1*** GmbH wurde am 07.03.2008 mit dem Sitz in der politischen Gemeinde ***Ort5-Ö*** vom Bf. gegründet und im Firmenbuch am 07.03.2008 neu eingetragen. Die ***F1*** GmbH war Komentärin der ebenfalls im Jahr 2008 neu gegründeten ***F1*** GmbH & Co KG mit Sitz in der politischen Gemeinde ***Ort5-Ö*** (neu eingetragen im Firmenbuch am 29.03.2008). Der Bf. war Kommanditist der ***F1*** GmbH & Co KG, die im Jahr 2020 im Firmenbuch gelöscht wurde (amtswegige Löschung im Firmenbuch eingetragen am 15.01.2020). Festgestellt im Zusammenhang mit der Alleingeschäftsführung des Bf. für die Firma ***F1*** GmbH wird, dass mit dieser Tätigkeit des Bf. ein nicht unerheblicher Zeitaufwand in Österreich verbunden ist. Bei der Firma ***F1*** GmbH ist Frau ***A.B.*** als Dienstnehmerin beschäftigt.

1.2. In Deutschland hat der Bf. seine Firma ***Bf1*** Handelsvertretung an der Adresse ***Str1 HNr.*** in ***PLZ1-Ort1-D*** (D) angemeldet. Er ist mit dieser Firma sowohl in Deutschland als auch im übrigen europäischen Raum tätig und unterwegs (Verkaufsstände, Messen etc). Der Bf. hat keine Angaben dazu gemacht, an welchen (datumsmäßig genauen) Tagen bzw. in welchen Zeiträumen er in Deutschland und im übrigen europäischen Raum tätig bzw. unterwegs gewesen ist.

2.1. Der Bf. ist Vater von drei Kindern. Die beiden Töchter des Bf. (im Zeitpunkt der ersten Einvernahme des Bf. am 25.09.2013 waren die Töchter 11 Jahre und 8 Jahre alt) wohnen in Deutschland und sind bei ihrer Mutter in ***Ort3-D*** wohnhaft. Der Bf. hat zu seinen beiden Töchtern ein gutes Verhältnis und besucht diese auch regelmäßig. Der Sohn des Bf., ***Kind1-S1***, geboren am ***Dat1***, wohnt bei seiner Mutter ***A.B.*** in der ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, wo sie Eigentümerin einer Eigentumswohnung samt Tiefgaragenplatz ist (bücherlich eingetragen ***KG***). An dieser Adresse sind ***A.B.*** und ihr Sohn auch im Zentralen Melderegister mit Hauptwohnsitz gemeldet.

2.2. In Deutschland besitzt der Vater des Bf. ein Haus an der Adresse ***Str1 HNr.*** in ***PLZ1-Ort1-D*** (D), an welcher Adresse die Firma ***Bf1*** Handelsvertretung angemeldet ist. Seit dem Tod der Mutter des Bf. bewohnt sein Vater die untere Haushälfte allein. Der Bf. hat die Möglichkeit, eine im oberen Stock gelegene Wohnung des Hauses zu benutzen. In Deutschland ist der Bf. in der Gemeinde ***Ort1-D*** mit alleiniger Wohnung unter der Anschrift ***Str1 HNr, PLZ1 Ort1-D*** gemeldet. Die Kosten für das Haus in Deutschland trägt der Vater des Bf. allein.

3. In Österreich ist der Bf. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin ***A.B.*** und seinem Sohn an der Adresse ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, in der Eigentumswohnung von ***A.B.*** wohnhaft. Die Feststellung, dass der Bf. an dieser Adresse in der Eigentumswohnung von ***A.B.*** wohnt, ist spätestens seit der Geburt des gemeinsamen Sohnes am ***Dat1*** und in späterer Folge andauernd gegeben. Für die Wohnung in ***Ort2-Ö*** hat der Bf. keine Zahlungen an ***A.B.*** zu leisten. Der Bf. ist an dieser Wohnadresse in Österreich im Zentralen Melderegister nicht gemeldet.

4. Die beiden beschwerdegegenständlichen Kraftfahrzeuge wurden vom Bf. in Deutschland von der in Deutschland ansässigen Firma A. GmbH gekauft (beide Fahrzeuge als Neufahrzeug) und wurden die beiden Fahrzeuge nach der erstmaligen kraftfahrrechtlichen Zulassung in Deutschland auf den Bf. (Porsche Cayenne: erstmalig zugelassen in Deutschland am 25.04.2017 auf den Bf. mit dem Kennzeichen ***KZ3***; Porsche Panamera: erstmalig zugelassen in Deutschland am 22.03.2013 auf den Bf. mit dem Kennzeichen ***KZ2***) vom Bf. nach Österreich eingebracht und in der Folge in Österreich verwendet. Seit Einbringung der beiden Kraftfahrzeuge nach Österreich werden diese vom Bf. auch grenzüberschreitend zwischen Österreich, Deutschland und dem übrigen europäischen Raum verwendet. Beide Fahrzeuge

werden seit deren Anschaffung vom Bf. sowohl beruflich als auch privat verwendet. Der Bf. hat keine Angaben dazu getätigt, wann und wo die beiden Fahrzeuge seit deren Anschaffung datumsmäßig und kilometermäßig genau verwendet wurden (kein Fahrtenbuch). Festgestellt wird, dass die beiden Fahrzeuge in der Wohnanlage per Adresse ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, wo sich die Eigentumswohnung seiner Lebensgefährtin befindet und wo der Bf. wohnt, regelmäßig parkend abgestellt sind.

2. Beweiswürdigung

5. Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat im übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

6. Die Feststellungen zu den Gesellschaftsverhältnissen an der ***F1*** GmbH und der ***F1*** GmbH & Co KG ergeben sich aus den vorliegenden Verfahrensakten und wurden durch Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in das Firmenbuch bestätigt. Dass ***A.B.*** bei der Firma ***F1*** GmbH arbeitet, ergibt sich aus den Angaben des Bf. und der Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung.

7. Die Feststellung, dass die beiden Töchter des Bf. bei deren Mutter in Deutschland wohnen, ergibt sich aus den Angaben des Bf. Die Feststellung, dass sein Sohn zusammen mit seiner Mutter an der Wohnadresse ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, wohnt, ergibt sich aus den Angaben des Bf. und sind diese auch an dieser Adresse im Zentralen Melderegister mit Hauptwohnsitz gemeldet.

8. Die Feststellungen zur Firma ***Bf1*** Handelsvertretung und zu den persönlichen Verhältnissen des Bf. in Deutschland ergeben sich aus den eigenen Angaben des Bf. (siehe dazu auch Beschwerden vom 12. September 2023).

9. Die Feststellungen zu den beiden beschwerdegegenständlichen Fahrzeugen ergeben sich aus den eigenen Angaben des Bf. (siehe dazu auch Beschwerden vom 12. September 2023 und (deutsche) Zulassungsbescheinigungen).

10. Strittig und entscheidungsrelevant im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist vor allem die Frage, wo der Bf. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat. Während das Finanzamt vom Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich ausgeht, wird beschwerdegegenständlich vorgebracht, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Deutschland befinde.

Dazu hat der Bf. bei seiner ersten Einvernahme am 25.09.2013 angegeben, gemeinsam mit der Lebensgefährtin ***A.B.*** und dem gemeinsamen Sohn in der Eigentumswohnung von ***A.B.*** zu wohnen, wogegen er diese erste Version später bei seiner zweiten Einvernahme am 16.05.2023 abänderte und wo diesbezüglich nur noch von einem Zimmer, wo er schlafen könne und einem seriösen Verhältnis im Sinne des Kindes die Rede ist.

11.1. Die Feststellung, dass der Bf. in Österreich gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin ***A.B.*** und seinem Sohn an der Adresse ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, in der Eigentumswohnung von ***A.B.*** spätestens seit der Geburt des gemeinsamen Sohnes am ***Dat1*** wohnt, ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage, den eigenen Angaben des Bf. und den von der Finanzpolizei vorgenommenen Ermittlungen.

In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Bf. im Jahr 2008 die ***F1*** GmbH mit Sitz in ***PLZ5 Ort5-Ö*** gegründet hat und seit der Gründung durchgängig deren Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer ist. Auszugehen ist dabei davon, dass die Alleingeschäftsführertätigkeit einen zeitlich nicht unerheblichen Zeitaufwand beansprucht und damit einhergehend eine wesentliche Aufenthaltsdauer in Österreich verbunden ist. In diesem Sinne hat der Bf. bei seiner Einvernahme am 25.09.2013 zur Frage, wo sich der zeitlich überwiegende Aufenthalt befinde, auch angegeben: „Tagsüber in der Regel von 7.30 bis 18.00 Uhr im Studio in ***Ort5-Ö*** mit ab und an Ausmessterminen in der Schweiz und Österreich wo ich zu diesen Zwecken das Studio verlasse.“

11.2. Festzustellen ist, dass der Bf. bereits im Jahr 2013 im Zuge einer Kontrolle durch Organe der Finanzpolizei (konkret am 11.09.2013, um 20.54 Uhr, in ***PLZ3 Ort2-Ö***, Autobahnkontrollstelle A 14) mit dem Kraftfahrzeug Porsche Cayenne GTS, behördliches Kennzeichen ***KZ1***, angehalten worden war (dieses Kraftfahrzeug ist hier nicht verfahrensgegenständlich). Zu dieser Anhaltung wurde der Bf. in der Folge im Finanzamt durch die Finanzpolizei einvernommen (vgl. Niederschrift vom „Datum: 25.09.2019“, richtig 25.09.2013).

11.3. Bei der Einvernahme am 25.09.2013 gab der Bf. zum Mittelpunkt der Lebensinteressen niederschriftlich an, er habe in beiden Ländern (Deutschland und Österreich) Verpflichtungen privater Natur. In Deutschland habe er zwei Kinder, in Österreich habe er „eine Freundin, mit der ich auch ein Kind habe“. In beruflicher Hinsicht sei er tagsüber in Österreich im ***f2*** am Arbeiten und nach der Arbeit mindestens 3 oder 4 Arbeitstage in Deutschland ohne Berücksichtigung der Wochenenden. An Wochenenden sei er im Jahr 6 bis 7 Wochenenden auf Messen (München, Frankfurt, Bielefeld, Köln, Offenbach, Mailand usw.), ansonsten verbringe er die Zeit mit seinen Kindern in Deutschland sowie auch mit seinem Sohn ***Kind1-S1*** und seiner Freundin ***A.B.*** in Österreich und nehme diese auch mit nach Deutschland. Weiters sei er beruflich durch die Warenanlieferung in ***Ort1-D*** gezwungen, 3 bis 4 Abende in der Woche auf Grund der Lagerordnung und Kommissionierung der angelieferten

Küchenwaren dort zu verbringen. Die Fahrzeit von ***Ort5-Ö*** nach ***Ort1-D*** betrage ca. 50 Minuten.

Wenn er im Lager in ***Ort1-D*** gewesen sei, habe er die Nacht im Haus seines Vaters verbracht.

Das seien die letzten zwei Jahre sicher mehr als 180 Nächte pro Jahr gewesen, die er in Deutschland verbracht habe, dies auf Grund der Gesamtsituation: Handelsvertretung, Lagerbewirtschaftung sowie Wareneinkauf für das ***F1*** für die Messebesuche und die Pflege seiner damals kranken und seit Juli dieses Jahres verstorbenen Mutter. Ebenso auch in Bezug auf seine beiden Töchter in Deutschland.

Zu den Familien- und Wohnverhältnissen gab der Bf. bei dieser Einvernahme am 25.09.2013 an: „Ich bin ledig. Meine Freundin/Lebensgefährtin und mein Kind ***Kind1-S1*** sind in ***Ort2-Ö*** zuhause. Meine Freundin arbeitet bei der Fa. ***F1a***. Das ist ein Teilbereich der Fa. ***F1*** GmbH. ... In Österreich wohne ich bei meiner Freundin in ***Ort2-Ö***. In Deutschland habe ich im Hause meines Vaters in der ***Str1 HNr.*** eine bewohnbare Unterkunft. Gehören tut allerdings noch alles meinem Vater.“

11.4. Auf Grund dieser Angaben des Bf. anlässlich seiner Einvernahme am 25.09.2013 ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts, dass eine wesentliche Aufenthaltsdauer und der Wohnort des Bf. in Österreich gelegen sind, wobei diese Sichtweise sowohl aus den persönlichen als auch aus den wirtschaftlichen Verhältnissen des Bf. abzuleiten ist. Wenn der Bf. dagegen im Zuge der Einvernahme vom 16.05.2023 zur Frage der Familienverhältnisse und der Wohnverhältnisse angegeben hat – „Ledig, ich weiß nicht welche Lebenspartnerin, offiziell habe ich gar keine, es gibt eine in ***Ort2-Ö***, Frau ***A.B.*** arbeitet in ***Str4 HNr.*** in ***Ort4-Ö***, beim ***F1***, wir haben ein seriöses Verhältnis im Sinne des Kindes.“ ... „In Österreich habe ich ein Zimmer wo ich schlafen kann. Dieses Zimmer befindet sich in der Wohnung von Frau ***A.B.***. ...“ –, so erscheinen diese Angaben nicht glaubwürdig. Diese Angaben widersprechen der allgemeinen Lebenserfahrung und widersprechen auch den eigenen früheren Angaben des Bf. und konnten daher den Feststellungen nicht zugrundegelegt werden. Diese Angaben des Bf. sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nur damit erklärbar, dass der Bf. mit dem Wissen, dass er von der Finanzpolizei zur Frage der österreichischen Abgabepflicht der beiden beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge am 16.05.2023 einvernommen wurde, wohl ein Interesse an der Vermeidung der Besteuerung hinsichtlich der beiden Fahrzeuge hatte. Im Übrigen erscheint es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts geradezu lebensfremd, dass der Bf. in der von ***A.B.*** und dem gemeinsamen Sohn bewohnten Wohnung lediglich ein Zimmer habe, wo er schlafen könne. Im Übrigen ist zu dieser Sichtweise stimmig, dass der Bf. für die Benutzung dieser Wohnung keine Zahlungen zu leisten hat.

Wenig glaubwürdig sind für das Bundesfinanzgericht auch die Angaben des Bf. in der Einvernahme vom 16.05.2023, dass er als Geschäftsführer der ***F1*** GmbH 2 Stunden in der Woche in Österreich beschäftigt sei und sein privater überwiegender Aufenthalt zu

geschätzt 80 % in Deutschland sei. Der Bf. hat dazu verschiedene Angaben gemacht und stehen diese Angaben des Bf. mit seinen früheren Angaben anlässlich der ersten Einvernahme am 25.09.2013 in Widerspruch und war diesbezüglich auch den übereinstimmenden u.a. Angaben der dazu befragten Nachbarn zu folgen. Festzustellen ist dazu auch, dass der Bf. für beide beschwerdegegenständlichen Kraftfahrzeuge kein Fahrtenbuch führt und auch sonst keine Beweismittel beigebracht hat, die für die spätere Version des Bf. im Sinne seiner Angaben vom 16.05.2023 und der Beschwerdeausführungen sprechen.

11.5. Dass der Bf. in Österreich wohnt bzw. in ***Ort2-Ö*** gemeinsam mit ***A.B.*** und dem gemeinsamen Sohn in der Eigentumswohnung von ***A.B.*** wohnt, wird auch durch die von der Finanzpolizei vorgenommenen Befragungen von Nachbarn als Auskunftspersonen bestätigt, die übereinstimmend angegeben haben, dass die beschwerdegegenständlichen Kraftfahrzeuge regelmäßig in der Wohnanlage abgestellt seien. ***Z1*** gab in der Niederschrift vom 5.04.2023 an, dass der Bf. seit ca. 15 Jahren in der Wohnanlage „ein und aus“ gehe. Seit der Bf. mit ***A.B.*** ein Kind habe, sei er „eigentlich immer hier. Wenn ich gefragt werde, ob Hr. ***Bf1*** seinen Lebensmittelpunkt hier in ***Str2 HNr.*** bei Frau ***A.B.*** und Sohn ***Kind1-S1*** hat, so würde ich das eindeutig bejahen.“ Aufgefallen sei ihr auch, dass der Bf. auch seinen Sohn zur Schule gebracht habe. Mit diesen Angaben übereinstimmend gibt die Nachbarin ***Z2*** in der Niederschrift vom 05.04.2023 u.a. an: „Wenn ich als Nachbarin nach dem von mir vermuteten Lebensmittelpunkt des Hrn. ***Bf1*** gefragt werde, kann ich nur sagen, dass Hr. ***Bf1*** seine Lebenspartnerschaft mit Frau ***A.B.*** und ihrem gemeinsamen Kind ***Kind1-S1*** hat. Hr. ***Bf1*** hat meiner Meinung nach hier seine Familie und ist halt ab und zu ein paar Tage auf Geschäftsreise aber ist immer wieder hier zuhause. Hr. ***Bf1*** spielt auch ab und zu mit seinem Kind auf dem Vorplatz.“ Der Nachbar ***Z3*** gab niederschriftlich am 14.04.2023 bekannt, dass er dem Bf. ab 2020 einen Parkplatz in der Wohnanlage vermietet habe, wobei bei der Bewerkstelligung der Parkplatzüberlassung auch Frau ***A.B.*** eingebunden war. Die Nachbarin Mag. ***Z4*** gab niederschriftlich am 14.04.2023 an, dass sie seit 2012 hier wohne und noch nie das Gefühl hatte, dass der Bf. nicht hier bei Frau ***A.B.*** und ihrem gemeinsamen Sohn wohne.

Diese Angaben der Mitbewohner der Wohnanlage stehen im Einklang und liegen auch keine Anhaltspunkte vor, diese Angaben für unwahr zu halten. Diese Aussagen wurden dem Bf. auch anlässlich seiner Einvernahme am 16.05.2023 bekannt gegeben bzw. vorgehalten, allerdings hat der Bf. dazu keine Angaben gemacht („kann ich dazu nichts sagen“, vgl. Niederschrift vom 16.05.2023) bzw. vermochte er diese nicht zu widerlegen.

12. Insgesamt ist somit die Feststellung zu treffen, dass der Bf. den wesentlichen Teil seiner Arbeitszeit für die Geschäftsführertätigkeit der Firma ***F1*** GmbH in Österreich aufwendet und der Bf. spätestens seit der Geburt seines Sohnes am ***Dat1*** gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin ***A.B.*** und dem gemeinsamen Sohn in der Eigentumswohnung von

A.B., ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, wohnt und in dieser Wohnanlage regelmäßig die beiden Fahrzeuge abgestellt werden.

3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

a) Zustellung

13. Was zunächst den Beschwerdeeinwand der anwaltlichen Vertretung betrifft, wonach das Finanzamt in der gleichen Rechtssache bereits am 03.07.2023 „Bescheide“ über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe erlassen und mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 22.08.2023 über eine bereits entschiedene Rechtssache abgesprochen habe (Verstoß gegen den Grundsatz "ne bis in idem"), ist auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28.03.2024, GZ. RV/1100247/2023, hinzuweisen, wo das Bundesfinanzgericht über diese Frage abgesprochen hat. Danach haben die „Bescheide“ vom 03.07.2023 mangels rechtswirksamer Zustellung keine Rechtswirkung entfalten können (im Detail wird auf dieses BFG-Erkenntnis 28.03.2024 verwiesen). Der nunmehrige Beschwerdeeinwand betreffend Verstoß gegen den Grundsatz "ne bis in idem" ist somit nicht stichhaltig.

Zum weiteren Einwand der anwaltlichen Vertreterin, dass die angefochtenen Bescheide vom 22.08.2023 mangels Zustellung an die anwaltliche Vertreterin und Zustellungsbevollmächtigte nicht rechtswirksam ergangen seien, wird in § 9 ZustG auszugsweise bestimmt:

„§ 9. (1) Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

(2) ...

(3) Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

(4) Haben mehrere Parteien oder Beteiligte einen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten, so gilt mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung des Dokumentes an ihn die Zustellung an alle Parteien oder Beteiligte als bewirkt. Hat eine Partei oder hat ein Beteiligter mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist.

...“

Eine allgemeine Vertretungsbefugnis schließt (im Allgemeinen) eine Zustellungsbevollmächtigung mit ein. Dies gilt auch, wenn sich ein dazu befugter (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 83 Tz 10) Vertreter auf die ihm erteilte Vollmacht beruft (vgl. VwGH 05.06.2023, Ra 2023/13/0019, uHa VwGH 7.12.2021, Ra 2021/13/0094, mwN). Die Kündigung oder der Widerruf einer Vollmacht wird der Behörde gegenüber erst wirksam, wenn dies der Behörde mitgeteilt wird (vgl. VwGH 05.06.2023, Ra 2023/13/0019, uHa VwGH 29.6.2016, 2013/15/0245, mwN).

Es steht fest, dass im Zeitpunkt der Abfertigung bzw. Erlassung der beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 22.08.2023 eine allgemeine Zustellvollmacht des Bf. an die GERSTGRASSER Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Werdenbergerstraße 39a, 6700 Bludenz, bestand.

Wenn mit den Eingaben („Erst“-Beschwerden) vom 31. Juli 2023 mitgeteilt wurde, der Bf. habe für das gegenständliche Verfahren betreffend Normverbrauchsabgabe die anwaltliche Vertreterin bevollmächtigt, so berief sich damit die anwaltliche Vertretung auf die Bevollmächtigung; diese schließt auch eine Zustellvollmacht mit ein. Dem Schreiben kann aber auch nicht entnommen werden, dass damit eine bereits bestehende allgemeine Zustellvollmacht widerrufen oder auch nur eingeschränkt würde; die Zustellvollmacht wird in den Eingaben mit keinem Wort erwähnt. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass damit eine weitere Bevollmächtigung bekannt gegeben wurde.

Hat eine Partei mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt nach § 9 Abs. 4 Zustellgesetz die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist (vgl. wiederum VwGH 05.06.2023, Ra 2023/13/0019, uHa z.B. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0078; 16.10.2020, Ra 2020/13/0066).

Die Zustellung der Bescheide vom jeweils 22.08.2023 an den Bf. zu Händen der GERSTGRASSER Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH erfolgte damit wirksam an einen Zustellungsbevollmächtigten des Bf.. Die Bescheide sind somit rechtswirksam ergangen.

b) Normverbrauchsabgabe

14. § 1 NoVAG 1991 lautet:

„§ 1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

2. Der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung.

3. a) Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

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

4. ...“

Nach § 7 Abs. 1 Z 1a NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbes mit dem Tag des Erwerbes. Nach § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

15. Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der Fassung des BGBl. I Nr. 26/2014 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

16. Zum Begriff Hauptwohnsitz wird in § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 (in der Folge auch kurz: MeldeG) bestimmt, dass der Hauptwohnsitz eines Menschen an jener Unterkunft begründet ist, 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. In § 1 Abs. 8 MeldeG wird bestimmt: „Für den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen sind 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.“

17. Nicht entscheidend ist, dass der Bf. bei der österreichischen Meldebehörde den Wohnsitz in Österreich (***Ort2-Ö***) nicht gemeldet hat. Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist gemäß § 1 Abs. 7 erster Satz MeldeG 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. Bei der Beurteilung, ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist die Meldung nach dem MeldeG nicht von entscheidender Bedeutung (vgl. zB VwGH 28.02.2013, 2010/10/0004, unter Hinweis auf VwGH 21.06.2007, 2004/10/0109; VwGH 21.05.1996, 95/11/0256). Liegt bezüglich einer Person keine Hauptwohnsitzmeldung vor, ist die Frage des Vorliegens eines Hauptwohnsitzes anhand der tatsächlichen Lebensverhältnisse zu klären (vgl. VwGH 17.10.2017, Ro 2016/01/0011).

18. Für den vorliegenden Fall gilt die o.a. sachverhaltsmäßige Feststellung, dass der Bf. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin ***A.B.*** und dem gemeinsamen Sohn seit spätestens der Geburt seines Sohnes am ***Dat1*** bis andauernd in der Eigentumswohnung von ***A.B.***, ***Str2 HNr, PLZ 2 Ort2-Ö***, wohnt. In beruflicher Hinsicht ist der Bf. bei der von ihm im Jahr 2008 gegründeten Firma ***F1*** GmbH mit Sitz in ***Ort5-Ö*** tätig, an der er seit Gründung 100%iger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer ist.

19. Die Beurteilung der Frage, in welchem Staat ein Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, ist im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu ermitteln und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. VwGH 21.04.2020, Ro 2017/13/0014, unter Hinweis auf etwa VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008; 15.9.2016, Ra 2016/15/0057).

Aus dem gemeinsamen Wohnen des Bf. mit seiner Lebensgefährtin ***A.B.*** und dem gemeinsamen Sohn seit spätestens 2009 ergibt sich, dass seine engsten persönlichen Beziehungen in Österreich bzw. in ***Ort2-Ö*** gelegen sind. Der gemeinsame Wohnsitz gründet sich auf das familiäre und persönliche Verhältnis zu seinem Sohn und zu seiner Lebensgefährtin und Mutter seines Sohnes und ist durchgängig seit ca. 15 Jahren gegeben. Auch wenn der Bf. glaubwürdig zu seinen Töchtern ein sehr gutes Verhältnis pflegt und diese in Deutschland regelmäßig besucht, ist dieser Umstand bei der Gesamtabwägung seiner persönlichen Beziehungen im Verhältnis zum inländischen gemeinsamen Wohnsitz in ***Ort2-Ö***

Ö*** als nachrangig zu betrachten, zumal der Bf. mit seinen Töchtern auch keinen gemeinsamen Wohnsitz hat. Ähnliches gilt auch hinsichtlich seiner persönlichen Beziehung zu seinem Vater, der in Deutschland ein Haus besitzt und seit dem Tod der Mutter des Bf. die untere Haushälfte allein bewohnt und wo der Bf. die Möglichkeit hat, eine im oberen Stock gelegene Wohnung des Hauses zu benutzen. Weitere persönliche Beziehungen des Bf. nach Deutschland bzw. ins Ausland wurden vom Bf. nicht aufgezeigt und sind solche für das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennbar.

In wirtschaftlicher Hinsicht wird in der Beschwerde vorgebracht, dass der Bf. seine Haupttätigkeit für die in Deutschland angemeldete Handelsvertretung (Firma ***Bf1*** Handelsvertretung, an der Adresse ***Str1 HNr.*** in ***PLZ1-Ort1-D*** (D) angemeldet) ausübe. Abgesehen davon, dass für diese Behauptung keinerlei Nachweise beigebracht wurden, ist der Bf. bei der von ihm im Jahr 2008 gegründeten Firma ***F1*** GmbH mit Sitz in ***Ort5-Ö*** tätig und an dieser seit Gründung 100%iger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass nach den o.a. Feststellungen mit der Alleingeschäftsführung des Bf. für die Firma ***F1*** GmbH ein nicht unerheblicher Zeitaufwand in Österreich verbunden ist.

20. Auf Grund der o.a. getroffenen sachverhaltsmäßigen Feststellungen und der dazu dargelegten Erwägungen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen bzw. der Hauptwohnsitz des Bf. seit 2009 bis andauernd in Österreich (***Ort2-Ö***) befindet.

21. Nach § 1 Z 2 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung. § 1 Z 2 NoVAG 1991 wurde mit BGBl. I Nr. 34/2010 in Anlehnung zur Umsatzsteuer neu eingeführt.

Die umsatzsteuerliche Erfassung neuer Fahrzeuge folgt ausnahmslos dem Bestimmungslandprinzip (vgl. VwGH 25.01.2006, 2001/14/0125). Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 definiert den Begriff des Fahrzeugs. Nach Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 gilt ein Fahrzeug als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs bei motorbetriebenen Landfahrzeugen nicht mehr als sechs Monate zurückliegt oder das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat. Nach Art. 3 Abs. 8 UStG 1994 wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Voraussetzung ist, dass das neue Fahrzeug bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt (Art. 1 Abs. 7 iVm Art. 1 Abs. 2 Z 1 UStG 1994). Nach dem vorliegenden Sachverhalt hat der Bf. die beiden beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge als Neufahrzeuge in Deutschland bei der Firma A. GmbH entgeltlich erworben und nach der kraftfahrrechtlichen Zulassung in Deutschland nach Österreich verbracht.

Der Steuertatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen soll es ermöglichen, die Umsatzsteuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in welchem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt. Es ist anhand objektiver Umstände im Zeitpunkt der Lieferung festzustellen, in welchem Mitgliedstaat die endgültige und dauerhafte Verwendung eines Fahrzeugs stattfinden wird. Zu diesen objektiven Umständen gehören insbesondere Wohnsitze des Mitbeteiligten im Zeitpunkt des Erwerbes des Fahrzeuges und die (persönlichen) Verbindungen des Mitbeteiligten zu den in Frage kommenden Mitgliedstaaten (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Auch die tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges kann als Indiz für die beim Erwerb vorgelegene Verwendungsabsicht herangezogen werden (vgl. VwGH 22.10.2015, 2013/15/0277, uHa VwGH 26.01.2012, 2009/15/0177 und EuGH 18.11.2010, C-84/09 X).

Nach dieser Rechtslage und den sachverhaltsmäßigen Feststellungen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass hinsichtlich der beiden beschwerdegegenständlichen (neuen) Fahrzeuge ein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich anzunehmen ist. Die Erfüllung des Steuertatbestandes nach der Z. 2 des § 1 NoVAG 1991 schließt eine Steuerpflicht nach Z. 3 des § 1 NoVAG 1991 aus.

22. Festzustellen ist, dass das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe in den beschwerdegegenständlichen Bescheiden nicht nach § 1 Z 2 NoVAG 1991, sondern nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 festgesetzt hat.

Zu den angefochtenen Bescheiden und zu den Beschwerdeausführungen wird seitens des Bundesfinanzgerichts angemerkt: Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der geltenden Fassung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen.

Das Bundesfinanzgericht geht zwar grundsätzlich sachverhaltsmäßig davon aus, dass die beiden beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge nicht nur in Österreich, sondern auch grenzüberschreitend zwischen Österreich, Deutschland und dem übrigen europäischen Raum verwendet wurden. Allerdings gilt sachverhaltsmäßig, dass vom Bf. keine konkreten Angaben zur zeitlichen und örtlichen bzw. kilometermäßigen Verwendung der beiden Fahrzeuge gemacht wurden. Für beide Fahrzeuge wurde kein Fahrtenbuch geführt. Seitens des Bf. bzw. seiner anwaltlichen Vertretung wurden zudem auch keine Anhaltspunkte bzw. Nachweise angeführt, welche halbwegs zuverlässige Rückschlüsse über ein überwiegendes Ausmaß der Verwendung der Fahrzeuge in Deutschland bzw. allgemein im Ausland zuließen.

23. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 19.12.2023, Ra 2022/15/0055, klargestellt:

„....

„23 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes enthält § 82 Abs. 8 KFG

1967 eine widerlegliche Rechtsvermutung, die der Person, die das Kraftfahrzeug in das Bundesgebiet eingebracht hat oder in diesem verwendet, die Möglichkeit einräumt, den Gegenbeweis zu erbringen, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort tatsächlich nicht im Inland hat. Die diesbezügliche Beweislast trifft den Verwender. Dieser muss, wenn er den Gegenbeweis erbringen möchte, entsprechend vorsorgen (Beweisvorsorge) und er hat von sich aus initiativ und umfassend darzulegen, aus welchen Gründen das Fahrzeug nicht als ein Fahrzeug mit dauerndem inländischem Standort anzusehen ist, und dafür auch die erforderlichen Beweise anzubieten (vgl. VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0215). Die für den Gegenbeweis erforderlichen Beweismittel sind unbegrenzt. Reine Behauptungen oder die Glaubhaftmachung sind zur Erbringung des Gegenbeweises nicht ausreichend (vgl. *Haller*, NoVAG² § 1 Rz 128).

24 Der Verwaltungsgerichtshof hat auch schon wiederholt ausgesprochen, dass die Beurteilung der Frage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 nicht im Inland hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraussetzt, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, dass das Fahrzeug in einer Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen ist (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276, ebenso *Grubmann*, KFG⁵ § 82 Rz 21; sowie *Haller*, NoVAG² § 1 Rz 127).

...“

24. Seitens des Bf. bzw. seiner anwaltlichen Vertretung wurden nun im gesamten Beschwerdeverfahren keinerlei substantiierten (Gegen-)Beweise aufgezeigt, und sind auch sonst keine Anhaltspunkte erkennbar, wonach die beiden Kraftfahrzeuge seit deren (erstmaliger) Einbringung durch den Bf. nach Österreich in einer Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb Österreichs zuzuordnen sind.

c) Aufhebung der Bescheide

25. Trotz dieser o.a. Ausführungen bzw. des jeweiligen Vorliegens eines dauernden Standortes der beiden beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge im Inland kann im vorliegenden Beschwerdeverfahren eine abschließende Sachentscheidung durch das Bundesfinanzgericht nicht getroffen werden.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 278 Rz 9).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterlassen hat, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden (vgl. zB VwGH 29.03.2022, Ra 2021/05/0159, unter Hinweis auf VwGH 26.06.2014, Ro 2014/03/0063; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 278 Anm 2a (Stand 15.4.2018, rdb.at)).

26. Nach § 7 Abs. 1 Z 1a NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbes mit dem Tag des Erwerbes. Nach § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Hinzuweisen ist darauf, dass der Porsche Panamera (Rechnung vom 19.03.2013 mit Leistungserbringungsdatum: "19.03.13") erstmalig in Deutschland am 22.03.2013 auf den Bf. zugelassen wurde. Für dieses Fahrzeug hat das Finanzamt mit Bescheid vom 22.08.2023 die Normverbrauchsabgabe für den „Zeitraum: 22.03.2014“ festgesetzt. In der Begründung zur Bemessungsgrundlage ist im Bescheid angeführt: „Da die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe unterblieb, ist diese festzusetzen. Als Bemessungsgrundlage für die NOVA-Festsetzung gilt der angepasste netto Kaufpreis (abzüglich 15% von der Erstanmeldung sowie 1% pro Monat für den Stichtag 22.03.2014) laut vorgelegter Rechnung vom 19.03.2013.“ Allerdings ist eine Begründung für die Festsetzung per 22.03.2014 nicht ersichtlich.

Zu berücksichtigen ist dabei, dass für den Porsche Panamera vorab § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der Fassung vor Änderung durch BGBl. I Nr. 26/2014 zu beachten ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.02.2019, Ra 2018/16/0190, die Rechtslage gemäß § 82 Abs. 8

KFG 1967 vor und nach der Gesetzesänderung mit BGBl. I Nr. 26/2014 dargelegt und dazu ausgeführt:

„13 Gemäß § 79 des Kraftfahrgesetzes 1967 (KFG) 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 leg. cit. eingehalten werden.

14 § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967 in der (bis zum 23. April 2014 geltenden) Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes (2. AbgÄG 2002) BGBl. I Nr. 132, lautete:

"(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. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung."

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 21. November 2013, 2011/16/0221, VwSlg. 8868/F, und vom 25. April 2016, Ro 2015/16/0031, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF des 2. AbgÄG 2002 beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellte wie § 79 leg. cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeugs, und lediglich eine andere Dauer der Frist normierte. Auch für die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF des 2. AbgÄG 2002 normierte Monatsfrist galt daher, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeugs ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeugs in das Bundesgebiet die Frist mit der neuerlichen Einbringung neu zu laufen begann.

16 Der Gesetzgeber änderte aufgrund dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erläuterungen des Initiativantrags vom 17. Dezember 2013, 113/A XXV. GP) § 82 Abs. 8 KFG durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014.

17 § 82 Abs. 8 KFG, BGBl. Nr. 267/1967 iF BGBl. I Nr. 26/2014, lautet nunmehr wie folgt:

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

18 Da der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014, G 72/2014, VfSlg. 19.920, die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG, womit der durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 26/2014 geänderte § 82 Abs. 8 KFG rückwirkend mit 14. August 2002 in Kraft gesetzt wurde, aufgehoben und ausgesprochen hat, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, gilt § 82 Abs. 8 KFG idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2014 gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages seiner Kundmachung, somit mit Ablauf des 23. April 2014."

27. Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 für den Porsche Panamera per 22.03.2014 hätte somit (unter Ausblendung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1 Z 2 NoVAG 1991) zur Voraussetzung, dass das Fahrzeug, das im Sinne der Beschwerde bereits unmittelbar nach der Zulassung in Deutschland vom Bf. nach Österreich eingebracht wurde, zunächst wiederholend innerhalb der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 aus Österreich ausgebracht wurde und in der Folge (nach der wiederholten Einbringung) am 22.03.2014 endgültig in Österreich verblieben wäre. Eine solche Sachverhaltsfeststellung wurde vom Finanzamt allerdings nicht getroffen, was im Hinblick auf die Beschwerdeausführungen (regelmäßig grenzüberschreitende Ein- und Ausbringung der Fahrzeuge) erforderlich gewesen wäre.

Was den Porsche Cayenne betrifft, hat das Finanzamt mit Bescheid vom 23.08.2024 die Normverbrauchsabgabe nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 für den „Bemessungszeitraum: 13.04.2017“ festgesetzt. Dieses Fahrzeug wurde allerdings erstmalig in Deutschland erst am 25.04.2017 auf den Bf. zugelassen. Auch dazu ist im Bescheid keine Begründung angeführt.

28. Zu dem in der Beschwerde erhobenen Einwand, dass hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe bereits Verjährung eingetreten sei, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass im Zeitpunkt der Erlassung der beschwerdegegenständlichen Bescheide am 22.08.2023 für beide Fahrzeuge auf Grundlage der grundsätzlichen Verjährungsfrist von 5 Jahren (§ 207

Abs. 2 BAO) Verjährung eingetreten wäre. Nach den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenteilen ist für beide Fahrzeuge keine „erkennbare Amtshandlung“ ersichtlich, welche die 5-jährige Verjährungsfrist verlängern würde (§ 209 BAO), was über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts (vgl. e-mail vom 15.01.2024) vom zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes auch bestätigt wurde (vgl. e-mail des Finanzamtes vom 08.02.2024).

Das Finanzamt hat erstmals in der Beschwerdevorentscheidung vom 09.10.2023 ausgeführt, dass die 10-jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung gelange.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Die Verjährungsfrist für die Festsetzung einer Abgabe beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO bei näher genannten Abgaben - eine solche liegt hier nicht vor - drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zehn Jahre.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind (vgl. zB VwGH 18.09.1991, 91/13/0064, mwN). Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Ob eine Abgabe hinterzogen, somit vorsätzlich ihre Verkürzung bewirkt wurde und ob daher die zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist zur Anwendung gelangt, hat die Abgabenbehörde, wenn noch kein Finanzstrafverfahren durchgeführt worden sein sollte, als Vorfrage (§ 116 BAO) zu beurteilen (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 207 Anm 17, (Stand 15.4.2018, rdb.at)). Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist grundsätzlich nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Eine Abgabenhinterziehung liegt somit nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen und in der Begründung entsprechend darzulegen sind (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 207 Anm 17a, (Stand 15.4.2018, rdb.at), unter Hinweis auf VwGH 22. 2. 2012, 2009/16/0032 und VwGH 28. 11. 2007, 2007/15/0165, mwN).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde.

Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 207, Rz 15, uHa VwGH-Judikatur).

29. Konkret ist hierzu darauf hinzuweisen, dass seitens des Finanzamtes dem Bf. der Vorwurf der Abgabenhinterziehung nicht vorgehalten bzw. der Bf. dazu auch nicht befragt wurde.

Bei der ersten Einvernahme des Bf. am 25.09.2013 hat der Bf. zur Frage, bei welcher Behörde er sich bezüglich der Verwendung des Kraftfahrzeuges mit ausländischem behördlichem Kennzeichen in Österreich informiert habe, angegeben, dass er sich bei Behörden nicht informiert habe. „Es wurde mir eindeutig von meinen beiden Steuerberatern, vom Deutschen sowie vom Österreichischen so als richtig vorgegeben.“

Seitens des Finanzamtes wurde dazu in der Beschwerdevorentscheidung angeführt, bei Behörden habe sich der Bf. wegen der Verwendung des Kfz nicht informiert, lediglich seine beiden Steuerberater „haben ihm das Procedere als richtig vorgegeben, ohne konkreter zu werden.“ Die steuerliche Vertretung in Österreich „hat Erfahrung mit der NoVA-Pflicht und konnte daher vernünftigerweise keine derart unrichtige Auskunft erteilen.“ Von einem Verschulden der steuerlichen Vertreter werde daher nicht ausgegangen, sondern vielmehr um eine unbewiesene Schutzbehauptung. Die zuständige Behörde sei nämlich nicht konsultiert worden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist diese Begründungserwägung für sich allein betrachtet nicht geeignet, eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung des Bf. anzunehmen. Es ist bekannt bzw. aus der Rechtsprechung des VwGH und BFG ersichtbar, dass abgesehen von der Frage des Mittelpunkts der Lebensinteressen auch hinsichtlich der Frage des dauernden Standortes im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG 1967 steuerliche Vertretungen und das Finanzamt durchaus nicht immer der gleichen Rechtsmeinung sind. Nicht hinterfragt wurde vom Finanzamt auch, welche konkrete Sachverhaltsschilderung des Bf. der von ihm behaupteten Rechtsauskunft der steuerlichen Vertretung zu Grunde lag. Dazu wurden vom Finanzamt keine Ermittlungen vorgenommen bzw. wurde der Bf. hiezu seitens des Finanzamtes nicht befragt bzw. mit dem Vorwurf der Abgabenhinterziehung bis zur Erlassung der Beschwerdevorentscheidung nicht konfrontiert. Zur Klarstellung wird auch angemerkt, dass über Nachfrage des Bundesfinanzgerichts (vgl. e-mail vom 15.01.2024) vom zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt wurde, dass ein Finanzstrafverfahren bis dato nicht eingeleitet worden sei (vgl. e-mail des Finanzamtes vom 08.02.2024). Missverständlich zum Vorliegen einer Abgabenhinterziehung ist die Begründungserwägung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - „Da er es zumindest für möglich hielt, dass die beiden Kfz der NoVA und der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen, sich aber damit abfand, anstelle eine Klärung mit der zuständigen Behörde herbeizuführen, liegt eine Abgabenhinterziehung vor.“ -, wird damit doch seitens des

Finanzamtes ein allfälliger Irrtum des Bf. angesprochen bzw. nicht ausgeschlossen (vgl. § 9 FinStrG und dazu zB VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Im Ergebnis hat sich das Finanzamt mit den in der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen zur Verjährung nicht ausreichend auseinandergesetzt.

Hiezu ist seitens des Bundesfinanzgerichts festzustellen, dass das Finanzamt gegen die in § 115 Abs. 1 BAO normierte Ermittlungspflicht verstoßen hat. Dies deshalb, da schon vor Erlassung der beiden Bescheide vom 22.08.2023 und weiters nach Einlangen der vom Bf. erhobenen Beschwerde vom 12. September 2023 sachverhaltsmäßige Feststellungen zur Verjährung bzw. zur verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zu treffen gewesen wären. Dies wurde seitens des Finanzamtes unterlassen.

Eine Entscheidung anhand der vorliegenden vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Akten ist vor diesbezüglich vorzunehmenden Ermittlungsschritten bzw. Feststellungen nicht möglich. Zudem ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch zweifelsfrei nicht ausgeschlossen, dass bei Vornahme der gebotenen Sachverhaltsermittlungen seitens des Finanzamtes ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderledigung betreffend Normverbrauchsabgabe unterbleiben hätte können.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gem. § 278 Abs 1 BAO steht im Ermessen (§ 20) des Gerichts (vgl. VwGH 09.09.2015, Ra 2015/16/0037).

Hingewiesen sei auch darauf, dass es angesichts des Grundsatzes, dass das Bundesfinanzgericht nach der Sach- und Rechtslage zu entscheiden hat, welche im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegt (vgl. etwa VwGH 22.12.2016, Ro 2016/16/0020), es nicht darauf ankommt, ob eine Rechtsansicht oder Rechtsauslegung der Abgabenbehörde schon im Zeitpunkt deren Entscheidung bekannt gewesen ist (vgl. VwGH 15.10.2021, Ra 2019/16/0136-8, Rn 15).

Zur Ermessensübung (zu § 66 Abs 2 AVG) weist der VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315, ZfV B 2004/234) darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 278 Rz 5; vgl. zB auch BFG 15.05.2019, RV/5200027/2015, uHa *Ritz*, BAO⁶, Tz 5 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur des VwGH und des UFS; vgl. auch *Achatz*, SWK 2015, S 1248ff [1252f]; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 278 Anm 2a (Stand 15.4.2018, rdb.at)).

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung spricht für den vorliegenden Fall weiters, dass dem Bf. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll (vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 278 Rz 5; *Fellner*, BFGjournal 2015, 441 f, mwN). Im vorliegenden Fall müsste das Bundesfinanzgericht allerdings erstmals über die an den Bf. ergangenen Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe entscheiden.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Mai 2024