

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Anschrift Polen*****, vertreten durch Pallauf Meißnitzer Staindl & Partner, Rechtsanwälte, Petersbrunnstraße 13, 5020 Salzburg, über die drei Beschwerden vom 3. März 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land (numehr Finanzamt Österreich) vom 3. Februar 2020 betreffend die Festsetzung

- der **Normverbrauchsabgabe 01/2018** für den Audi A6, Fahrgestellnummer *****XXX###*****, sowie
- der **Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2018** und
- der **Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2019** für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen *****PL-Kennzeichen-Audi***** zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerden fallen in die Zuständigkeit des Fachgebietes FU 7 und damit in die Zuteilungsgruppe 7003. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

Das Finanzamt Österreich trat für seinen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des davor zuständig gewesenen Finanzamtes Salzburg-Land (§ 323b Abs. 1 BAO).

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) ist polnisch-deutscher Staatsbürger und verheiratet.

Ausgehend von einer Anzeige der Polizeiinspektion ***Dienststelle X*** vom 13. April 2017 führte die Finanzpolizei bei ihm eine Kontrolle betreffend den Verdacht auf widerrechtliche Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen in Österreich bezüglich eines Skodas (polnisches Kennzeichen ***PL-Kennzeichen-Skoda***) durch.

- Dabei wurde am Wohnsitz der Familie ***Familiename Bf1*** in ***Wohnort zuletzt*** am **6. Februar 2019** (Mittwoch) zwar niemand angetroffen, aber ein Audi A6 mit dem polnischem Kennzeichen ***PL-Kennzeichen-Audi*** gesichtet.
- Bei einer neuerlichen Kontrolle am **7. März 2019** (Donnerstag) wurden sowohl der oben genannte Skoda wie auch der Audi A6 gesichtet sowie der Bf. angetroffen. Mit dem Bf. wurde offenbar gesprochen, aber keine Niederschrift aufgenommen.
- Auf Basis der Vorladung vom 24. April 2019 wurde der Bf. am 10. Mai 2019 im Beisein einer Sprachmittlerin niederschriftlich einvernommen (siehe Sachverhalt).

Daraufhin erließ das FA die hier strittigen **Bescheide vom 3. Februar 2020** (Zustellung mit RSb am 5. Februar 2020) und setzte die Normverbrauchsabgabe (kurz NoVA) mit EUR 810,54 und die Kraftfahrzeugsteuer (kurz Kfz-Steuer) mit jährlich EUR 932,18 fest.

Dies bekämpfte der anwaltlich vertretene Bf. mit drei **Beschwerden vom 3. März 2020**, die das FA mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26. Jänner 2022** als unbegründet abwies und diese Bescheide gemeinsam mit zwei Bescheiden über die Festsetzung der Kfz-Steuer für die Monate 1-12/2020 und 1-12/2021 am 31. Jänner 2022 an seinen Vertreter zustellte (RSb).

Der beantragte daraufhin mit **25. Februar 2022 die Vorlage** der drei Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Nachdem das FA die Beschwerden mit **Vorlagebericht vom 1. Juli 2022** an das Bundesfinanzgericht vorgelegt hatte, zog der steuerlich vertretene Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung mit Schriftsatz vom 12. April 2024 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Akteninhalt

Der Bf. war von 28. Juni 2006 bis 30. Dezember 2021 durchgehend in Österreich mit „Nebenwohnsitz“ gemeldet und hier nichtselbständig beschäftigt. Seit 26. Juli 2012 bewohnte er diese Wohnsitze gemeinsam mit seiner Gattin ***Gattin***, die in Österreich ebenfalls einer nichtselbständigen Beschäftigung nachgeht.

Aus dem Vorlageantrag ergibt sich, dass das Ehepaar **Ende 2021 in das Haus in Polen verzog**. In Österreich liegt seitdem keine amtliche Meldung mehr vor.

Schon Anfang 2020 beurteilte das Bundesfinanzgericht die steuerliche Absetzbarkeit von Familienheimfahrten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen des Bf. für die Jahre **2013 bis 2018** (BFG 7.1.2020, RV/6100583/2019). Das Verwaltungsgericht kam dabei zum Schluss, dass der Bf. im Streitzeitraum zusammen mit seiner Gattin in Österreich lebte. Beide gingen demnach - ausschließlich - hier einer Erwerbstätigkeit nach und hatten keine minderjährigen oder anderweitig pflegebedürftigen Kinder in Polen zu versorgen. Da keine anderen besonderen Umstände vorgebracht worden seien, die eine gegenteilige Beurteilung zu rechtfertigen vermögen, habe sich sein Lebensmittelpunkt und Familienwohnsitz ohne Zweifel in Österreich befunden. Daran würden auch (möglicherweise durchaus häufigere) Besuche in Polen nichts zu ändern vermögen, solange dies nicht dazu führte, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen von Österreich wegverlagert. Das sei hier nicht der Fall gewesen. Der Bf. bekämpfte dieses Erkenntnis mit einer außerordentlichen Revision, die der Verwaltungsgerichtshof zurückwies (VwGH 22.12.2021, Ra 2020/15/0021).

Schon in diesem Erkenntnis stellte das Bundesfinanzgericht zum Sachverhalt - soweit hier relevant - fest:

*„In der Niederschrift mit der Finanzpolizei vom **10. Mai 2019** wurde dem Bf. der folgende Sachverhalt vorgehalten:*

*„Ihre Frau ***Gattin*** wurde am 8.4.2017 gegen 15:05 Uhr von den Beamten der Polizeiinspektion ***Dienststelle X*** in ***Kontrollort*** kontrolliert. Dabei lenkte ihre Frau das auf sie zugelassene Kfz der Marke Skoda Oktavia mit dem polnischen Kennzeichen ***PL-Kennzeichen-Skoda***. Laut einer Abfrage beim Zentralen Melderegister sind Sie seit 18.6.2001 mit NWS in Österreich gemeldet. Im Zeitraum 13.9.2000 bis 18.6.2001 mit HWS. Im Zeitraum 19.4.2006 bis 13.3.2009 waren Sie mit HWS an der Adresse ***Wohnsitz alt*** gemeldet.*

*Bei einer Kontrolle durch die Organe der Finanzpolizei am 7.3.2019 gegen 08:40 Uhr wurden Sie und Ihre Frau in ihrer Wohnung in ***Wohnort zuletzt*** angetroffen und darüber informiert, dass Sie bei der Finanzpolizei hinsichtlich 2 Kfz mit polnischem Kennzeichen mit Wohnsitz in Österreich befragt werden. Bei dieser Kontrolle wurden 2 Kfz mit polnischem Kennzeichen auf dem Parkplatz vor ihrer Wohnung gesehen. Sie werden heute betreffend die Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen mit Wohnsitz in Österreich befragt.“*

Dazu machte der Bf. zusammengefasst die folgenden hier relevanten Angaben, die durch eine Dolmetscherin übersetzt wurden:

- *Er sei seit 1990 mit seiner Frau ***Gattin*** verheiratet und habe mit ihr zwei volljährige, selbsterhaltungsfähige Kinder.*
- *In Österreich verfüge er über eine ca. 60 m² große Mietwohnung. In Polen besitze er ein Haus mit ca. 120 m² Wohnfläche, das sein Sohn und fallweise seine Tochter bewohnen. Sonst wohne niemand dort.*

- Seine Frau arbeite in Österreich Vollzeit. Er arbeite in Österreich gewöhnlich von Montag bis Freitag im Dreischichtbetrieb und fahre zwei- bis viermal pro Monat nach Polen. Er und seine Frau verfügten in Österreich über jeweils ein Mobiltelefon mit österreichischer Handynummer. Weiters besitze er ein polnisches Wertkartentelefon.
- Er führe kein Fahrtenbuch und keine anderen Aufzeichnungen. In Polen zahle er meist bar und könne keine dortigen Bankabhebungen nachweisen.
- Sein Hauptwohnsitz sei in Polen. Dort habe er auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen, weil er dort alles habe, sein Haus, seine Kinder und seine besten Freunde. In Österreich sei er in keinen Vereinen tätig. Er habe 2001 niemals geglaubt, dass er einmal solange in Österreich bleiben würde.

In der Datenbank der Finanzverwaltung scheint im Bereich Familienbeihilfe die polnische Anschrift *****Straße Polen*** 1, ***PLZ PL*** ***Ort Polen***** auf. Das ist vom aktuellen Wohnsitz (*****Wohnort zuletzt*****) in etwa 600 Kilometer bzw. ca. 6 Stunden Fahrzeit entfernt (Quelle: Google.maps).

In der Beschwerde ergänzte der Bf., er [...] sei in Österreich nur vorübergehend und ausschließlich aus beruflichen Gründen wohnhaft. Er habe seine Beschäftigung in Polen kündigen müssen, weil ihn sein österreichischer Dienstgeber direkt und persönlich hierher zum Arbeiten eingeladen habe. In seiner Heimat habe er ein Haus mit einem ca. 1.000 m² großen Grundstück, dort sei seine Familie (Kinder), seine ganzen Bekannten und Freunde. Alle Urlaube und Feiertage und sonstigen arbeitsfreien Tage sowie die meisten Wochenenden verbringe er in seiner Heimat, weshalb sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen dort befinde.“

Zusätzlich ergeben sich aus dieser **Niederschrift**, bei deren Abfassung eine Dolmetscherin anwesend war, die folgenden Aussagen:

Die Kinder der Familie *****Familiename Bf1***** sind 1990 und 1994 geboren und im hier strittigen Zeitraum volljährig. Die zweiköpfige Familie bewohnte in Österreich eine Wohnung mit ca. 60 m² und bezahlte dafür Miete von ca. EUR 650 zuzüglich Betriebskosten von etwa EUR 150. In Polen besaß das Ehepaar ein Haus mit ca. 120 m² Wohnfläche und 1.000 m² Grund, das vom Sohn und zeitweise der Tochter bewohnt wurde.

Eigenen Angaben zufolge fuhr der Bf. mindestens zweimal pro Monat nach Polen, maximal viermal. Er führte weder ein Fahrtenbuch noch machte er andere Aufzeichnungen über seine Fahrten nach Polen. Dort bezahlte er meist bar.

In die Arbeit in Österreich kamen er und seine Frau jeweils mit einem (der zwei) Autos.

Die Hausärztin des Bf. befand sich in *****Wohnort zuletzt*****. Er und seine Gattin hatten jeweils ein Mobiltelefon mit österreichischer Nummer sowie ein Mobiltelefon mit einer polnischen Wertkarten-Nummer.

Er gab an, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei in Polen gewesen. Dort habe er sein Haus, seine Kinder und seine besten Freunde. In Österreich sei er in keinen Vereinen.

Er habe niemals gerechnet, dass er solange in Österreich bleiben werde und rechne jederzeit damit, wieder zurückzufahren. In Polen habe er keine Arbeit, verbringe aber immer seinen Urlaub dort.

Zum hier strittigen Auto gab er an, er sei dessen Besitzer und habe es um EUR 5.000 bar gekauft. Auf die Frage, wann der Pkw nach Österreich verbracht worden bzw. wann der Bf. damit das erste Mal in Österreich gefahren sei, antwortete dieser, etwa im April 2018, er wisse es nicht mehr genau. Er habe ihn im Dezember 2017 gekauft und zuerst sei er in Polen repariert worden. Allgemein gab der Bf. an, mit diesem Auto fahre er auch nach Polen.

Aus den Akten ergeben sich weiters die folgenden Fakten:

Das Haus in Polen erhielt der Bf. gemeinsam mit seiner Gattin ***Gattin*** im Jahre 1997 im Schenkungsweg von seinen Eltern. Die Familie war dort gemeinsam ihren zwei Kindern zumindest ab Juli 2012 behördlich gemeldet (Bescheinigung vom 16. Juli 2012). Der Bf. bzw. seine Gattin trugen im Streitzeitraum offenbar die dortigen Betriebskosten (TV-Anschluss, Grundsteuer, Gas, Müllabfuhr, Telefon mit der Nummer ***0048 53####***; vgl. Beschwerden). Der Bf. legte eine mit 6. Februar 1987 datierte polnische Angelkarte vor.

Die Recherche des Bundesfinanzgerichts ergab, dass es in Polen keine Ortsvorwahl gibt, die mit 053... beginnt (vgl. <https://www.toolani.com/de-de/ins-ausland-telefonieren/auslandsvorwahlen/vorwahl-polen/>). Es muss sich dabei also um eine Mobilfunknummer und dabei höchstwahrscheinlich das erwähnte Wertkartenhandy handeln.

In seinen **Beschwerden vom 3. März 2020** wies der Bf. auf das damals beim VwGH anhängige Verfahren hin (siehe oben) und bestritt, dass sich sein Hauptwohnsitz in Österreich befunden habe. Dieser sei in Polen (***Ort Polen***, ***Straße Polen*** 1). Der Nebenwohnsitz in Österreich werde ausschließlich deshalb unterhalten, damit er und seine Frau in Österreich arbeiten können. Es sei evident, dass tägliche Fahrten von Polen nach Österreich und zurück zum Zwecke der Arbeit zeitlich nicht möglich und unzumutbar seien. Die österreichische Wohnsitznahme sei daher ausschließlich beruflich bedingt.

Er gab an, er könne nachweisen, dass er in Polen sozialisiert sei und sich dort hauptsächlich, und zwar zu Hauptwohnzwecken aufhalte. Im dortigen Haus (Hälfteigentum mit Gattin) lebe seine Familie. In ***Ort Polen*** seien auch seine Verwandten und Freunde. Er sei Mitglied der Wasserrettung ***Ort Polen 2*** und löse dort seit 1987 die Anglerkarte.

Der Bf. gab an, er fahre - trotz der weiten Strecke - regelmäßig an Wochenenden und in längeren Arbeitspausen nach Hause, dies zumindest jedes zweite Wochenende und an Feiertagen. In Polen habe er Kontakt zu Tochter und Schwiegertochter, Sohn und Schwiegersohn und anderen Familienmitgliedern.

Er mache in Polen den Autoservice, nutze die kulturellen Angebote (Theater, Kino) und besuche dort auch die Gottesdienste. Der Lebensmittelpunkt sei eindeutig sein Haus in Polen.

Den österreichischen Nebenwohnsitz in einer kleinen Mietwohnung nutze er ausschließlich, um seiner Arbeit nachgehen zu können, was auch für seine Frau gelte.

Daher sei der dauernde Standort seines Fahrzeuges in Polen zugrunde zu legen, wo es auch überwiegend verwendet werde. Schon aufgrund bestehender Sprachbarrieren seien bisher die Angaben und Beweise hierfür nicht aufgenommen worden. Sie würden nun vorgelegt.

Dazu legte der Bf. die folgenden Kopien vor:

- ./1 Übersetzung notarieller Schenkungsvertrag aus 1997
- ./2 Übersetzung Wohnsitzbescheinigung ***Ort Polen*** aus 2012
- ./3 Anmeldebestätigung für Polen aus 1987
- ./4 Grundsteuervorschreibung 2016
- ./5 Grundsteuervorschreibung 2018
- ./6 Wasserrechnungen in Polen
- ./7 Gaszahlungen in Polen
- ./8 TV Zahlungen In Polen
- ./9 Müllgebühreenvorschreibungen in Polen
- ./10 Nebenwohnsitzmeldung in Österreich
- ./11 Mitgliedsnachweis Wasserrettung ***Ort Polen 2***
- ./12 Anglerkarte

Nicht vorgelegt wurden Zahlungen hinsichtlich des behaupteten Telefonanschlusses.

Der Bf. rügte, die bekämpften Vorschriften verletzten sein Grundrecht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 EUV). Bürgerinnen und Bürgern der Mitgliedstaaten stehe es zu, in einem anderen EU-Land Arbeit zu suchen, dort zu arbeiten, ohne eine Arbeitserlaubnis beantragen zu müssen, zu diesem Zweck dort zu wohnen, selbst nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses dort zu bleiben und hinsichtlich Zugang zu Beschäftigung, Arbeitsbedingungen und aller anderen Sozialleistungen und Steuervorteile genauso behandelt zu werden wie die Staatsangehörigen des Aufnahmelandes. Ausschließlich Beschränkungen aus Gründen der öffentlichen Sicherheit, Ordnung und Gesundheit als auch Beschränkungen im Bereich der Beschäftigung im öffentlichen Dienst seien zulässig, wenn diese verhältnismäßig und notwendig sind, um den damit verfolgten Zweck zu erreichen. Sonstige Innerstaatliche Vorschriften, die dieses Recht einschränken oder auch nur erschweren, seien, da im Widerspruch zum primären Gemeinschaftsrecht stehend, hingegen nicht anzuwenden. Ebenso seien die Behörden und Gerichte jedes Mitgliedsstaates verpflichtet, ihre Entscheidungen am Gemeinschaftsrecht zu orientieren und diese nicht zu verletzen.

Die Auslegung der Bestimmungen der §§ 37, 40 Abs. 1 und § 82 Abs. 8 KFG dahingehend, dass schon die Verwendung des Fahrzeuges zur Berufsausübung in Österreich als jener Ort gilt, an dem über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt werde und dass in einer solchen Situation

nachgewiesen werden müsse, dass der hauptsächliche Standort im Ausland sei, sowie dass in diesem Fall von der Einbringung des Fahrzeuges in das Bundesgebiet und damit der Kfz-Steuerpflicht ausgegangen werde, sei daher gemeinschaftswidrig und nicht anzuwenden. Sie führe zu einer doppelten steuerlichen Belastung, da der Bf. dieselben Abgaben auch in Polen zu leisten habe. Dadurch werde die Berufsausübung im EU-Ausland fiskalisch belastet und erschwert.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung stellte das FA fest, es sei unbestrittenermaßen erwiesen, dass das strittige Fahrzeug im Streitzeitraum auf inländischen Straßen verwendet worden sei (Dienstverhältnis zu einem österreichischen Arbeitgeber, Anmietung einer Wohnung in Österreich, Beschäftigungsort Österreich, Bezug von Arbeitslosengeld).

Zudem liege eine zeitlich überwiegende Verwendung im Inland vor. Wenn der Bf. jedes zweite Wochenende eine Heimfahrt nach Polen antrat, würde sich das Fahrzeug an 52 Tagen pro Jahr im Ausland und an 313 Tagen im Inland befinden. Damit sei jedenfalls ein zeitliches Überwiegen im Inland gegeben. Für die **Aufteilung der Kilometerleistung** auf das In- und Ausland und das daraus ermittelbare Überwiegen seien geeignete **Nachweise** (z.B. lückenloses Fahrtenbuch) zu erbringen, was nicht erfolgt sei. Die im Beschwerdeverfahren versuchte Glaubhaftmachung reiche nicht aus. Es sei daher von einer überwiegenden Nutzung des Fahrzeuges sowohl in zeitlicher wie auch auf Basis „gefahrte Kilometer“ im Inland auszugehen. Auch die Zurechnung des Fahrzeuges an den Bf. stehe außer Streit.

Hinsichtlich der Frage des Hauptwohnsitzes bzw. des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bf. verwies das FA auf BFG 7.1.2020, RV/6100583/2019 (siehe oben) und die Zurückweisung der Revision (VwGH 22.12.2021, Ra 2020/15/0021). Die vom Bf. vorgebrachten Argumente sowie beigebrachten Unterlagen wurden vom FA im Rahmen der freien Beweiswürdigung (nur) als Indizien für einen Ferienwohnsitz bzw. Zweitwohnsitz in Polen gewertet. Der Beweis einer überwiegenden Nutzung des Kraftfahrzeuges im Ausland habe deshalb nicht erkannt werden können. Im Übrigen verwies das FA auf die Begründung der bekämpften Bescheide (siehe vor allem Begründung zur Vorschreibung der NoVA).

Als Bemessungsgrundlage setzte das FA den Eurotax-Mittelwert zwischen der An- und Verkaufsliste (ohne Umsatzsteuer und NoVA) an, was unwidersprochen blieb.

2. Beweiswürdigung allgemein

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, liefert dabei eine von der Abgabenbehörde ordnungsgemäß aufgenommene Niederschrift Beweis über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden

Amtshandlung (§§ 87 und 88 BAO).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - 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. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP 24) trifft dies etwa dann zu, wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert ist. Dies gilt grundsätzlich bei Auslandssachverhalten und wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann bzw. wenn der Abgabepflichtige zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Weiters gilt dies dann, wenn der Abgabepflichtige Unübliches oder Außergewöhnliches behauptet. In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es etwa am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen und alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind. Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat zur Folge, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde endet, den Sachverhalt über das von ihr aufgrund einer ordentlich durchgeführten Ermittlung zu prüfen und sie den so ermittelten Sachverhalt als erwiesen annehmen darf.

Schon bisher wies *Ritz* zu Recht darauf hin (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 13), dass den Bf. auch dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061). Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus entsprechende Nachweise oder zumindest Unterlagen für eine Glaubhaftmachung vorzulegen (vgl. etwa auch VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

Es entspricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Lebenserfahrung, dass Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in aller Regel am nächsten kommen (vgl. z.B. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; 31.10.1991, 90/16/0176).

Eine in der Begründung einer Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt und es obliegt dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. zumindest deren Unrichtigkeit zu behaupten (vgl. VwGH 8.10.1985, 83/14/0237 etc.). Im Übrigen befreit der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens den Revisionswerber nicht von seiner Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen (VwGH 25.7.2018, Ro 2016/13/0031 mit weiteren Nachweisen).

3. Rechtsgrundlagen, Rechtliche Beurteilung

3.1. Normverbrauchsabgabe

Der NoVA unterliegen gem. § 1 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG 1991) 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 NoVA 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 NoVA in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.*

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4.

Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Gemeinden Mittelberg und Jungholz.“

Hier ist unstrittig, dass nur der Tatbestand der **widerrechtlichen Verwendung** des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland (§ 1 Z 3 lit. b NoVAG 1991) von Relevanz sein kann.

Ob eine solche vorlag, richtet sich nach § 82 Abs. 8 KFG und stellt eine Vorfrage für die hier zu beurteilenden Abgaben dar. Das ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung das FA bzw. das Bundesfinanzgericht zwar nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung über die Abgaben eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005; vgl. auch *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 116 Tz 1, mwN). Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde (vom zuständigen Gericht) noch nicht entschieden ist, so liegt diese Beurteilung gem. § 116 Abs. 1 BAO beim FA bzw. in Verbindung mit § 269 Abs. 1 BAO beim Bundesfinanzgericht (vgl. auch BFG 16.3.2022, RV/3100195/2019). Das Höchstgericht stellte zuletzt in VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012, klar, dass bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, das nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, die Steuerschuld gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland entsteht.

Gemäß § 79 des Kraftfahrgesetzes 1967 (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 leg. cit. eingehalten werden. Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967, BGBl. Nr. 267/1967 idF 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 leg. cit. ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Nach § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 kann sich- abweichend von der in § 40 Abs. 1 KFG 1967 aufgestellten Regel, nach der sich der dauernde Standort eines Fahrzeuges jeweils nach dem Hauptwohnsitz des Zulassungsbesitzers (bzw. bei Fahrzeugen von Unternehmungen nach dem Ort, von dem aus hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt wird) richtet - im Rahmen des zulässigen **Gegenbeweises** trotz Hauptwohnsitzes des Zulassungsbesitzers (oder Sitzes) im Inland ein anderer dauernder Standort, und zwar außerhalb des Bundesgebietes, ergeben.

Die Beurteilung der Rechtsfrage, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der Vermutung des § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 nicht im Bundesgebiet hat, setzt

Feststellungen über den regelmäßigen **Ort sowie die Art und Weise** der Verwendung des Fahrzeugs voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen **Gesamtbetrachtung** für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (VwGH 19.12.2023, Ra 2022/15/0055).

§ 82 Abs. 8 KFG 1967 enthält damit 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 (vgl. VwGH 30.1.2020, Ra 2019/16/0215). 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 zwar unbegrenzt, **bloße Behauptungen oder die Glaubhaftmachung sind zur Erbringung des Gegenbeweises aber nicht ausreichend** (VwGH 19.12.2023, Ra 2022/15/0055; vgl. auch *Hochsteiner* in BFGjournal 2024, 71). Auf Basis der vorgebrachten Argumente für die Widerlegung der Standortvermutung haben Abgabenbehörde bzw. Bundesfinanzgericht sodann entsprechende Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Kraftfahrzeugs zu treffen (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

Die Widerlegung der Standortvermutung und damit der Gegenbeweis nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 gilt regelmäßig als erbracht, wenn das Fahrzeug **nachweislich weitaus überwiegend nicht in Österreich** verwendet wird (vgl. VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; 16.6.2021, Ra 2018/16/0171; 28.10.2009, 2008/15/0276). Dabei macht es keinen Unterschied, ob das Kraftfahrzeug überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird (vgl. VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152). Ob der Bf. mit dem verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeug regelmäßig an seinen österreichischen Wohnsitz zurückkehrt, das Kraftfahrzeug dort parkt oder garagiert und dort über die Verwendung des Kraftfahrzeugs entscheidet, ist damit zwar für die Gesamtbetrachtung von Relevanz, aber nicht allein entscheidend. So verneinte das Höchstgericht die Steuerpflicht eines Fahrzeuges, für das vom Bundesfinanzgericht aufgrund des Vorbringens des Revisionswerbers festgestellt wurde, dass es zu ca. 90% außerhalb Österreichs gefahren und damit weitaus überwiegend nicht in Österreich verwendet wurde (vgl. VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012). Irrelevant ist dabei, ob das Kraftfahrzeug im Ausland zuzulassen war.

Ist der Tatbestand mit der widerrechtlichen Verwendung eines Fahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG und § 1 Z 3 NoVAG) erfüllt, so knüpft das Gesetz daran die Rechtsfolge des Entstehens einer Steuerschuld zu einem zurückliegenden Zeitpunkt. Dies war schon früher im KfzStG der Fall, indem § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG die Steuerpflicht vom Beginn des Kalendermonats an bestehen

lässt, in dem die Verwendung einsetzt, also von **einem Monatsersten und nicht vom Tag der widerrechtlichen Verwendung** an, was der Verwaltungsgerichtshof mit VwGH 23.3.2006, 2006/16/0003, festhielt. Ähnliches gilt seit dem AbgÄG 2010 für die **NoVA**, bei welcher die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung (des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG) dazu führt, dass die NoVA gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG **rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung** in das Inland entsteht (VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031).

Bemessungsgrundlage ist dabei gem. § 5 Abs. 2 und 3 NoVAG 1991 der ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelte **gemeine Wert des Kraftfahrzeuges**. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis (ohne NoVA) als gemeiner Wert.

Der gemeine Wert ist dabei der fiktive Einzelveräußerungspreis im Inland (VwGH 18.3.1997, 97/14/0074) ohne Umsatzsteuer und die NoVA selbst (VwGH 30.9.1999, 98/15/0106). Es ist grundsätzlich als schlüssiger und denkfolgerichtiger Schätzungsvorgang anzusehen, wenn bei Ermittlung des gemeinen Wertes vom in Österreich bestehenden Euro-Tax Listenpreis ausgegangen wird (vgl. auch VwGH 4.11.1994, 94/16/0156). Relevant ist dabei der Preis, der bei seiner Veräußerung zu erzielen wäre (VwGH 18.3.1997, 96/14/0075).

3.2. Kraftfahrzeugsteuer

Das Höchstgericht stellte mit VwGH 12.11.2021, Ro 2019/16/0012, klar, dass Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden, gem. § 1 Abs. 1 Z 3 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (KfzStG 1992) der Kfz-Steuer unterliegen. Dabei dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeugs gem. § 4 Abs. 1 Z 3 leg. cit. vom **Beginn des Kalendermonats**, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum **Ablauf des Kalendermonats**, in dem die Verwendung endet.

Diese widerrechtliche Verwendung ist gleich zu beurteilen wie bei der NoVA.

3.3. Konkrete Beweiswürdigung und rechtliche Subsumtion des Sachverhaltes

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Hier steht fest, dass das strittige Fahrzeug mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 2017 in Tschechien erworben wurde. Der Kaufpreis wird mit 20.000 angegeben, wobei die Währung nicht klar lesbar ist. Der Bf. selbst bezifferte den Preis mit etwa EUR 5.000, was zum einen darauf hindeutet, dass es sich um polnische Zloty (PLN) handelt (=EUR 4.755), sich aber zum

anderen auch weitgehend mit dem vom FA ermittelten den Eurotaxmittelwert (EUR 5.195,80) deckt. Dieser **gemeine Wert** blieb unwidersprochen und steht damit unstrittig fest.

Das Bundesfinanzgericht hat keine Zweifel, dass der Bf. seinen **Hauptwohnsitz** und Mittelpunkt der Lebensinteressen im streitgegenständlichen Zeitraum in Österreich hatte.

- Hier war er – wie auch seine Gattin - ausschließlich nichtselbständig in Vollzeit tätig und hier hielt er sich zusammen mit ihr auch dauerhaft auf.
- Hier befand sich seine Hausärztin und hier verfügte er – wie auch seine Gattin – über einen Mobiltelefonanschluss.
- Nach eigenen Angaben fuhr er zwar zwei- bis viermal im Monat nach Polen und verbrachte dann dort das Wochenende bzw. seinen Urlaub, nachgewiesen wurde das von ihm aber nicht. Nachweise über die Anzahl und Dauer der Aufenthalte und vor allem der Nutzung des strittigen Fahrzeuges in Polen, für das weder ein Fahrtenbuch noch Tankrechnungen vorgelegt wurden, fehlen trotz der Nachweispflicht des Bf. zur Gänze. Der Bf. gab an, er mache das Service des Fahrzeuges in Polen, legte aber auch dafür keine Nachweise vor. Aus den Akten ergibt sich, dass er (jedenfalls) 2019 Mitglied des österreichischen ÖAMTC war und den Schutzbrief abschloss. Dort finden sich auch zwei Belege vom 7. und 14. November 2018 über einen Reifenkauf bzw. Reifenwechsel in Österreich.
- In Polen besaßen er und seine Gattin ein Haus mit 120 m², das wurde im Streitzeitraum aber seinen eigenen Angaben zufolge vom gemeinsamen Sohn und zeitweise auch der Tochter bewohnt. Das und die vorgelegten Zahlungsbelege deuten nur auf die (zusätzliche) Nutzung durch den Bf. und seine Gattin als Wochenendunterkunft hin, nicht aber auf ein die Aufenthalte in Österreich überwiegendes Maß. Dazu passt auch, dass das Ehepaar in Polen nur über ein Mobiltelefon mit einer Wertkarte verfügte, zu dem keine Rechnungen vorgelegt wurden. Weder sind damit das Ausmaß und die Zeitpunkte seiner Nutzung in Polen nachvollziehbar, noch deutet das auf einen größeren Umfang hin. Das gilt auch für die Teilnahme am dortigen Vereinsleben. Die vorgelegte (übersetzte) Angelkarte aus 1987 und die (nicht übersetzte) Bescheinigung einer Rettungsorganisation treffen dazu keine Aussagen. Der anwaltlich vertretene Bf. führte darüber keine Aufzeichnungen und zahlte in Polen eigenen Angaben zufolge meist bar. Das verhindert Nachweismöglichkeiten über Bankbelege.

Auch wenn es schwer zu klären ist, **wann** der Bf. den strittigen Audi A6 genau nach Österreich verbrachte, um ihn hier zu nutzen, ist die Tatsache unstrittig, dass das Fahrzeug hier genutzt und bei einer Kontrolle der Finanzpolizei hier auch vorgefunden wurde. Der Bf. selbst gab an, er wisse nicht mehr genau, wann er den Audi das erste Mal nach Österreich verbrachte bzw. wann der damit das erste Mal in Österreich fuhr, er bestritt diese Tatsachen an sich aber niemals. Aus dem vorliegenden Zulassungsschein ergibt sich die erstmalige Zulassung in Polen mit 20. Dezember 2017 und der Bf. gab an, er habe ihn etwa April 2018 nach Österreich

verbracht, nachdem er ihn im Dezember 2017 gekauft habe und nachdem er in Polen repariert worden sei. Weitere Nachweise für seine Behauptungen blieb der Bf. schuldig.

Da sich der Kaufpreis laut tschechischem Kaufvertrag weitgehend mit dem inländischen Eurotaxmittelwert deckt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es sich nicht um gravierende Reparaturen gehandelt haben kann, die in Polen durchgeführt worden sein sollen. Das und die Zulassung in Polen im Dezember 2017 sprechen für eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür, dass das Fahrzeug – wie schon vom FA unwidersprochen unterstellt – tatsächlich schon **ab Jänner 2018** in Österreich genutzt wurde, wo es der Bf. auch für seinen Weg von der Wohnung zur Arbeit benötigte. Das Bundesfinanzgericht sieht dies deshalb als erwiesen an.

Ob der **Gegenbeweis** iSd § 82 Abs. 8 erster Satz KFG als erbracht anzusehen ist, ist eine Frage der Beweismwürdigung (zuletzt VwGH 5.10.2023, Ra 2023/16/0084, unter Hinweis auf VwGH 23.9.2021, Ra 2019/16/0152; 28.10.2009, 2008/15/0276). Hier ist das – wie oben ausreichend dargestellt - klar zu verneinen, da der Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung durch das FA (zuletzt in der Beschwerdeentscheidung) keinen einzigen **konkreten Nachweis** über die Nutzung des Fahrzeuges in Polen vorlegte. Selbst zu seinen eigenen sowie den Aufenthalten seiner Gattin in Polen existieren trotz wiederholter Aufforderungen und Vorhaltungen (unter anderem im Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung) keine konkreten Nachweise, sondern nur vage Angaben und Behauptungen. Damit ist dem Bf. ein Gegenbeweis nicht gelungen.

Damit konnte auch den Beschwerden kein Erfolg beschieden sein. Aufgrund seines Hauptwohnsitzes in Österreich wäre der Bf. verpflichtet gewesen, den hier strittigen Audi spätestens im Jänner 2018 in Österreich zuzulassen. Da dies unterblieb, das Fahrzeug aber dennoch hier genutzt wurde, ist der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung erfüllt. Damit erfolgte sowohl die Festsetzung der NoVA wie auch der Kfz-Steuern zu Recht und die Beschwerden waren als unbegründet abzuweisen.

Zum Vorbringen, die bekämpften Vorschriften würden das Grundrecht des Bf. auf Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 EUV) verletzen, ist zu sagen, dass die beiden hier relevanten Tatbestände der widerrechtlichen Verwendung nicht danach unterscheiden, wer die Fahrzeuge nutzt und welchem Mitgliedstaat derjenige angehört, der die Zulassung im Inland zu veranlassen hätte. Sie finden in einem reinen „Inlandsfall“ ohne Beteiligung eines ausländischen Arbeitnehmers in gleicher Weise Anwendung. Damit ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, dass die Regelung eine verbotene Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit iSd Art. 45 AEUV darstellen könnten (vgl. dazu auch wie bereits erwähnt VwGH 22.12.2021, Ra 2020/15/0021).

3.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt im Allgemeinen auch dann nicht vor, wenn sich das Verwaltungsgericht in seiner Entscheidung auf einen eindeutigen Gesetzeswortlaut zu stützen vermag (VwGH 16.2.2023, Ra 2020/16/0015 mit weiteren Nachweisen) bzw. die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die oben zitierte Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 17. Juni 2024