

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A.B., Anschr., vertreten durch RA Dr. Stefan Gloyer, Salurner Straße 16, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 14. Juni 2017, betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Dezember 2014 und Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume Jänner 2015 bis Dezember 2015, Jänner 2016 bis Dezember 2016 und Jänner 2017 bis März 2017, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Am 25.04.2017 wurde der Abgabenbehörde von der Bezirkshauptmannschaft Reutte eine am 21.04.2017 dort eingelangte anonyme Anzeige weitergeleitet, in der eine Person mitteilte, sie wohne in K und wundere sich sehr darüber, dass in ihrer Nachbarschaft eine Dame schon seit 2014 mit deutschem Kennzeichen XY herumfahre, obwohl sie doch fest in Österreich wohne. Deren Mutter habe das Haus in K gekauft und eigentlich müsste die Dame ihren Wohnsitz in Österreich gemeldet haben, da sie dort fest wohne. Das wisse sie ganz genau, da sie in unmittelbarer Nähe wohne. Die Dame arbeite in Deutschland, wohne aber in Österreich und zwar schon seit 2014.

Aufgrund dieser Anzeige fand am 09.06.2017 eine Befragung der Beschwerdeführerin durch die Abgabenbehörde statt. Anlässlich dieser Befragung gab die Beschwerdeführerin Folgendes an (vgl. Niederschrift vom 09.06.2017):

Sie sei seit Mai 2011 in Deutschland in einer Klinik als Ergotherapeutin angestellt. Dort arbeite sie 19,5 Stunden/Woche. In der Klinik hätte sie seit 3 Jahren einen fixen Dienstplan und arbeite von Montag bis Mittwochmittag. Dies könnte sich jedoch auch ändern. Weiters sei sie in Deutschland als Ergotherapeutin selbständig tätig und hätte eine eigene Praxis an der Adresse H. Sie biete auch eine mobile Ergotherapie an und deshalb sei auch ein Kraftfahrzeug auf ihre Firma in Deutschland zugelassen. In ihrer Praxis hätte sie fixe Öffnungszeiten und zwar am Montag ab 16:00 Uhr, Mittwoch ab 13:00 Uhr und am Donnerstag und Freitag ganztägig. Am Wochenende gehe sie keiner Beschäftigung nach. Hinsichtlich ihrer selbständigen Tätigkeit gebe sie an, dass sie ausschließlich in Deutschland tätig sei und auch nur deutsche Patienten betreue. In Österreich hätte sie keine Patienten und sei auch dort nicht tätig.

In Österreich hätte ihre Mutter ca. im Monat-X-2013 ein Haus an der Adresse K gekauft. Dort lebe sie seit Dezember 2014 mit Hauptwohnsitz zusammen mit ihrer Mutter.

In Deutschland hätte sie keinen Wohnsitz gemeldet. Es komme vor, dass sie aufgrund späterer Termine ab und zu in der Praxis nächtige. Ansonsten kehre sie täglich an ihren Hauptwohnsitz nach Österreich zurück.

Sie sei ledig und hätte keine Kinder. In Österreich lebe ihre Mutter. Ihr Bruder lebe in Deutschland.

Wo sich ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, könne sie nicht sagen. In Österreich lebe sie zusammen mit ihrer Mutter und verbringe dort ihre Freizeit, da ihr die Arbeit im Garten sehr gefalle. Anführen möchte sie aber auch, dass sie in Deutschland öfters mit Freunden essen gehe und in Deutschland einen Freund habe. Somit sage sie, dass sie ihre Freizeit zu 50% in Österreich und zu 50% in Deutschland verbringe. Sie sei weder in Österreich noch in Deutschland bei einem Verein.

Ihr zeitlich überwiegender Aufenthalt liege in Deutschland, da sie dort sowohl als Angestellte als auch selbständig tätig sei.

Hinsichtlich des Kfz der Marke-X mit dem Kennzeichen XY gebe sie an, dass sie dieses im Februar 2010 gebraucht von einem Händler um € 12.300,-- brutto gekauft hätte. Beim Kauf hätte das Kfz einen KM-Stand von 34.300 km gehabt. Hierzu lege sie den Kontrollorganen den Kaufvertrag und die Zulassung vor. Das erste Mal hätte sie das gegenständliche Kfz mit der Meldung ihres Hauptwohnsitzes nach Österreich gebracht. Verwendet werde dieses Kfz sowohl beruflich als auch privat. Ein Fahrtenbuch führe sie, dieses sei jedoch nicht aktuell und nur bis Jänner 2017 geführt. Das Fahrtenbuch könne sie den Kontrollorganen nicht vorlegen, da sich dieses in Deutschland in der Praxis befindet. Dieses werde sie nach ihrer niederschriftlichen Einvernahme in Deutschland holen und direkt den Kontrollorganen ins Finanzamt Reutte bringen. Im Fahrtenbuch seien nur ihre privaten Fahrten und Fahrten in die Praxis und in die Klinik vermerkt. Die Fahrten zu Ergotherapien hätte sie darin nicht verzeichnet. Die Kosten betreffend das Kfz (laufende Kosten, Reparaturen, Versicherung, Treibstoff usgl.) trage sie und setze

diese steuerlich über ihre Firma in Deutschland ab. Sämtliche Reparaturen würden in Deutschland durchgeführt.

Die Begriffe Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer in Österreich sagten ihr etwas, da sie ihr Steuerberater vor 2 Tagen aufgeklärt hätte. Sie hätte sich auch bei der Gemeinde in K erkundigt. Dort hätte man ihr mitgeteilt, dass sie das Auto auf ein österreichisches Kennzeichen ummelden solle. Darum hätte sie sich aber nicht weiter gekümmert, da sie das Kfz auf ihre Firma in Deutschland angemeldet hätte.

Mit Bescheid vom 14.06.2017 setzte die Abgabenbehörde Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 12/2014 fest.

Diese Entscheidung begründete sie wie folgt:

Die Festsetzung sei erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei.

Die durchgeführten Erhebungen und die aufgenommene Niederschrift am 09.06.2017 durch die Finanzpolizei hätten ergeben, dass die Beschwerdeführerin seit 11.12.2014 bis laufend in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet sei und seither ein Kfz der Marke-X mit dem ausländischen Kennzeichen (D) XY beruflich wie privat in Deutschland und in Österreich verwende. Diesbezüglich hätte sie den Kontrollorganen auch ein Fahrtenbuch (Jahr 2016) ausgehändigt, aus welchem ersichtlich sei, dass sie meist täglich an ihren Hauptwohnsitz nach Österreich zurückkehre. Weiters hätte sie angegeben, dass sie in Deutschland keinen Wohnsitz hätte und als selbständige Ergotherapeutin eine Praxis in Deutschland betreibe. Unter anderem biete sie auch eine mobile Ergotherapie an, weshalb auf sie mit der Praxisadresse in Deutschland das in Rede stehende Kfz zugelassen sei.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 seien Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland nach Österreich eingebbracht oder im Inland verwendet werden würden, bis zum Gegenbeweis als Kfz mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 sei im Regelfall nur während eines unmittelbar auf ihre Einbringung in das Bundesgebiet folgenden Monats zulässig.

Der Hauptwohnsitz einer Person sei an jener Unterkunft begründet, an der sie sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen habe, diese zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu machen (§ 1 Abs. 7 MeldeG). Aufgrund dessen, dass die Beschwerdeführerin in Deutschland keinen Wohnsitz angemeldet hätte und lediglich den Hauptwohnsitz in Österreich erkläre, könne davon ausgegangen werden, dass sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich befindet.

Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin in Österreich liege, sei aufgrund der Standortvermutung davon auszugehen, dass das gegenständliche Kfz seinen dauernden Standort in Österreich hätte und daher nach dem Kraftfahrgesetz

zuzulassen sei. Die Abgabenschuld sei daher für dieses Kfz infolge widerrechtlicher Verwendung entstanden.

Nach ständiger Judikatur könne im Falle eines selbständigen (Handels-) Vertreters oder geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters, der eine juristische Person vertrete, grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass dieser selbst über das Fahrzeug verfüge, was zur Steuerpflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 führe.

In der Folge zitierte die Abgabenbehörde die Bestimmungen des § 1 Z 3, § 4 Z 3 und § 5 NoVAG 1991 (§ 1 Z 3 und § 5 auszugsweise), wobei zu § 5 noch nähere Ausführungen erfolgten.

Mit Bescheiden vom selben Tag setzte die Abgabenbehörde des Weiteren Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 01-12/2015, 01-12/2016 und 01-03/2017 fest.

In der Begründung dieser Bescheide führte die Abgabenbehörde aus wie in jener des NoVA-Festsetzungsbescheides, wobei sie anstelle jener Passagen, die sich auf die NoVA beziehen, die Bestimmungen des § 1 Abs. 1 Z 2 und Z 3, § 3 Z 2 und § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 wiedergab. Abschließend hielt die Abgabenbehörde fest, da das Fahrzeug mit der Fahrzeugidentifikationsnummer xx seit Jänner 2015 widerrechtlich verwendet worden sei, sei die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 festzusetzen. Den Bescheiden schloss die Abgabenbehörde jeweils als Beilage eine Aufstellung über die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer an.

Mit Schreiben vom 28.06.2017 erhab die Beschwerdeführerin Bescheidbeschwerde.

Darin bringt sie Folgendes vor:

Anlässlich ihrer Befragung am 09.06.2017 hätte sie sich enorm unter Druck gesetzt gefühlt. Einige Aussagen seien von der Behörde anders zu Papier gebracht worden, als sie sie als formuliert erachtet hätte. Das von ihr nebenbei erwähnte Fahrtenbuch/ihr Notizbuch hätte sie sofort in ihrer Praxis in H holen sollen.

Hiermit wolle sie bekräftigen, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen / Lebensbeziehungen nicht in Österreich liege. Ihre Freizeit sei vom geringen Umfang und daher von untergeordneter Bedeutung. Ihre 2. selbständige Tätigkeit, die separat in der deutschen Steuererklärung mit einem X-Studio angegeben werde, sei von der österreichischen Behörde nicht berücksichtigt worden, da hier keine fixen Termine bestünden, sondern individuelle Termine ausgemacht werden würden. Diese Tätigkeit werde individuell an den Tagen, an denen keine Öffnungszeiten in der Ergotherapie seien sowie auch an Wochenenden in Deutschland ausgeübt. Die Beschäftigung "Ergotherapie" werde bis jetzt an Wochenenden nicht durchgeführt. Ihr zeitlich überwiegender Aufenthalt liege daher in Deutschland. Die Aufenthaltsdauer in Deutschland sei mit 75% anzusetzen. Das Fahrzeug sei zudem ein Betriebsfahrzeug in Deutschland. Eine Anmeldung des Fahrzeuges in Österreich komme nicht in Betracht.

Ferner hätte die Gemeinde K die Aussage getätigt, sie könne ihr Auto in Österreich anmelden, meinte jedoch weiters, da es sich aber um ein betriebliches Fahrzeug in

Deutschland handle, sei es nicht erforderlich, das Auto in Österreich anzumelden. Die Sache sei deshalb so in Ordnung. Sie sei daher der Ansicht, dass die Strafverfügung ungerechtfertigt sei. Um die Sache abzuschließen, sei sie aber bereit, einen Teilbetrag von € 60,- einmalig zu leisten.

Der deutsche Steuerberater hätte bereits das Fahrtenbuch moniert, da hier für das betriebliche Fahrzeug sowieso die 1% Regelung anzuwenden sei. Das gegenständliche Fahrtenbuch sei nur ein grob gehaltenes Notizbuch, wo z.B. auch ihre Übernachtungen in H nicht notiert seien und auch sonst nur Teile der Realität aufzeigten. Dieses Notizbuch diene nur der persönlichen Kontrolle und entfalte keinerlei steuerliche Wirkung.

Mit Eingabe vom 22.11.2017 übermittelte die Beschwerdeführerin im Wege eines in H ansässigen Rechtsanwaltes (RA N.N.) eine Bestätigung ihres deutschen Steuerberaters (M.M.) vom 15.11.2017, wonach der Pkw Marke-X mit dem Kennzeichen XY im Anlagevermögen der von der Beschwerdeführerin betriebenen Praxis für Ergotherapie, H, geführt werde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31.01.2018 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide keine Folge.

In der Bescheidbegründung hielt sie Folgendes fest:

Die Beschwerdeführerin wende in der Beschwerde ein, der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liege nicht in Österreich. Ihre Freizeit sei von geringem Umfang und daher von untergeordneter Bedeutung. Ihr zeitlich überwiegender Aufenthalt sei in Deutschland. Die Aufenthaltsdauer in Deutschland sei mit ca. 75 % anzusetzen. Das Fahrzeug sei zudem ein Betriebsfahrzeug in Deutschland.

Wie bereits in den Erstbescheiden betr. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer ausgeführt, seien gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 Kraftfahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland nach Österreich eingebbracht oder im Inland verwendet werden würden, bis zum Gegenbeweis als Kfz mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen.

Bei der Einvernahme durch die Finanzpolizei hätte die Beschwerdeführerin angegeben, ihr einziger Wohnsitz sei in Österreich und zwar in K. Auch gegenüber ihrem deutschen Arbeitgeber, der Klinik-G, hätte sie als Wohnsitz ihre Adresse in Österreich bekanntgegeben. In der Beschwerde hätte sie ausgeführt, dass sie in Deutschland selbständig und nichtselbständig arbeite. Eine Tätigkeit begründe keinen Wohnsitz.

Dass es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug um ein Betriebsfahrzeug handle, sei nicht ausreichend, um für das Fahrzeug den Standort nicht im Bundesgebiet (Österreich) anzusehen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH setze die Beurteilung, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der in § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 normierten Standortvermutung nicht im Bundesgebiet habe, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeuges voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergäben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen

Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden müsse oder nicht. Weiters sei nach der Rechtsprechung des VwGH eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des Fahrzeuges (mindestens 80 % der Gesamtfahrten) nahezu ausschließlich im Ausland jedenfalls Voraussetzung. Solche Beweise hätte die Beschwerdeführerin nicht vorgelegt. Es sei daher von einem dauernden Standort im Inland (Österreich) auszugehen und das Fahrzeug somit im Inland zum Verkehr zuzulassen. Im Hinblick auf die Zulassungsverpflichtung sei für das Fahrzeug NoVA-Pflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 entstanden und unterliege das Fahrzeug der Kraftfahrzeugsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992.

Mit Eingabe vom 26.02.2018 beantragte die Beschwerdeführerin, nunmehr vertreten durch den im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten Rechtsvertreter, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

In dieser Eingabe bringt der Rechtsvertreter Folgendes vor:

In Ergänzung zur Beschwerde vom 28.06.2017 werde ausgeführt, dass es auf den **dauernden Standort** (Fettdruck im Original) des Kfz der Beschwerdeführerin ankomme. Gemäß § 40 Abs. 1 KFG gelte als dauernder Standort eines Fahrzeuges bei Fahrzeugen von Unternehmungen **der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfüge** (Fettdruck im Original).

Dieser Ort sei **H in Deutschland** (Fettdruck im Original). Die Beschwerdeführerin betreibe selbständig eine Praxis für Ergotherapie und X-Studio in H. Die Beschwerdeführerin hätte das Kfz in Deutschland angemeldet, bezahle dort jährlich eine Steuer in Höhe von € 108,-- und hätte in Deutschland auch eine Vollkaskoversicherung.

Das Fahrzeug der Beschwerdeführerin sei seit jeher auf die selbständig betriebene Praxis für Ergotherapie, X-Studio der Beschwerdeführerin zugelassen. Die Beschwerdeführerin betreibe das Dienstleistungsunternehmen als natürliche Person. Wie sich aus der mietvertraglichen Vereinbarung vom 10.11.2015 betreffend die Praxis der Beschwerdeführerin ergebe, hätte sie am Sitz ihres Unternehmens zwei Stellplätze zur alleinigen Benützung für sich und Patienten angemietet. Das Fahrzeug werde überwiegend beruflich und lediglich für die Fahrten nach K privat genutzt. Diese private Nutzung werde steuerlich über die 1 %-Regelung beim zuständigen Finanzamt berücksichtigt.

Die Beschwerdeführerin sei neben ihrer selbständigen Tätigkeit mit 19,5 Stunden wöchentlich bei der Institution-X angestellt, wobei sie in der Klinik-G arbeite. Es liege auf der Hand, dass sich die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer selbständigen und Angestelltentätigkeit tagsüber ausschließlich in Deutschland aufhalte. Lediglich abends gegen 22:00 Uhr fahre die Beschwerdeführerin zur Übernachtung nach K und fahre morgens gegen 7:00 Uhr wieder nach Deutschland. An ca. 2 Tagen in der Woche übernachte die Beschwerdeführerin auch in Deutschland.

Wie der beiliegenden Gesamtfahrten-Aufstellung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2015 bis 2017 entnommen werden könne, liege eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland vor, nämlich über 80 % der Gesamtfahrten. Die Beschwerdeführerin nutze das Kfz nur dann in Österreich, wenn sie von der Wohnung in K, nach Deutschland zur Arbeit fahre. Von ihrer Wohnung seien es bis zum Grenztunnel-X genau 3,7 km. Hin und retour wären das 7,4 km. Selbst wenn die Beschwerdeführerin jeden Tag nach Deutschland fahren würde, was sie nicht tue, da sie 2 Tage in der Woche in Deutschland bleibe, wären das für die Wegstrecke bis zur Grenze lediglich 2.701 km. Tatsächlich sei jedoch die Beschwerdeführerin 2015 insgesamt 16.643 km, im Jahre 2016 17.042 km und im Jahre 2017 15.781 km gefahren. Bis auf die Wegstrecken, die die Beschwerdeführerin bis zur Grenze in Österreich zurückgelegt habe, sei das Kfz fast ausschließlich nur in Deutschland verwendet worden, zumal es sich eben um ein betriebliches Fahrzeug handle.

Somit sei die Voraussetzung der nahezu ausschließlichen Verwendung des Fahrzeuges im Ausland erfüllt.

Fast die gesamte Familie einschließlich Bruder, Onkel und Tanten der Beschwerdeführerin lebe in **Deutschland** (Fettdruck im Original). Zu ihnen habe die Beschwerdeführerin einen engen persönlichen Kontakt. Auch ihre Freundschaften unterhalte die Beschwerdeführerin in Deutschland. In Österreich habe die Beschwerdeführerin so gut wie keine Freunde und nehme auch an keinen Freizeitveranstaltungen teil. Die Beschwerdeführerin habe somit auch ihren **Lebensmittelpunkt** (Fettdruck im Original) nicht in Österreich, sondern in Deutschland.

Als sich die Beschwerdeführerin im Jahre 2014 in K im Bezirk Reutte bei der Meldebehörde habe anmelden wollen, habe sie angegeben, dass sie ihren zweiten Wohnsitz in K nehmen werde, da sie sich mit dem ersten Wohnsitz in Deutschland eintragen lassen wolle. Bei der Gemeinde sei der Beschwerdeführerin jedoch erklärt worden, dass dies nicht möglich sei, wenn sie eine Wohnung in Österreich nehme, müsse sie hiefür auch den ersten Wohnsitz anmelden. Somit könne daraus nicht geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin ihren Lebensmittelpunkt in Österreich habe.

Beweis:

wie vor

Bestätigung des Landratsamtes S vom 16.01.2018

Bestätigung des Landratsamtes S vom 17.09.2015

Vereinbarung zum Mietvertrag vom 10.11.2015

Arbeitsvertrag mit der Institution-X vom 13.12.2013

Aufstellung vom 19.02.2018 über die Gesamtfahrten

Einvernahme der Beschwerdeführerin

Dem Vorlageantrag schloss die Beschwerdeführerin als Beilagen die unter "Beweis" angeführten Unterlagen an.

Mit Beschluss vom 17.08.2018 trug das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin auf, die der Bescheidbeschwerde vom 28.06.2017 anhaftenden Mängel zu beheben.

Diesem Auftrag kam die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 22.08.2018 nach.

Gleichzeitig wies sie noch einmal daraufhin, dass der dauernde Standort des KFZ in H, sei und brachte ergänzend zu den Ausführungen im Vorlageantrag vom 26.02.2018 vor, sämtliche Dispositionen über das Fahrzeug würden von diesem Unternehmensstandort in Deutschland aus getroffen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Die Beschwerdeführerin, eine deutsche Staatsangehörige, geb. am xy1961, ist seit 11.12.2014 mit Hauptwohnsitz an der Adresse K gemeldet.

Die an dieser Adresse befindliche Liegenschaft steht im Eigentum der Mutter der Beschwerdeführerin, C.B., einer ebenfalls deutschen Staatsangehörigen, die diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom xy2013 erworben hat und dort mit Hauptwohnsitz lebt.

Beim Ort K handelt es sich um eine im Bezirk Reutte gelegene Gemeinde mit ca. xxx Einwohner, die im unmittelbaren Grenzbereich zu Deutschland liegt. Die Entfernung von der Adresse K zum Grenztunnel-X (Grenze zwischen Österreich und Deutschland) beträgt 3,7 km.

Die Beschwerdeführerin betreibt in der Stadt H, die ca. 9 km von der Liegenschaft in K entfernt liegt, eine Praxis für Ergotherapie und ein X-Studio. Dazu wurden von der Beschwerdeführerin am Standort H Räumlichkeiten samt 2 Pkw-Abstellplätzen angemietet (Mietbeginn 01.09.2014). Die Praxis für Ergotherapie wird auch in mobiler Form betrieben. Die Praxis für Ergotherapie hat fixe Öffnungszeiten: Montag ab 16.00 Uhr, Mittwoch ab 13.00 Uhr, Donnerstag und Freitag ganztägig. Am Wochenende ist die Praxis geschlossen. Die Tätigkeit im X-Studio übt die Beschwerdeführerin außerhalb der Öffnungszeiten der Praxis für Ergotherapie und am Wochenende aus.

Die Beschwerdeführerin ist weiters seit dem Jahre 2011 in der Psychosomatischen Klinik-G, die ca. 20 km von der Adresse K entfernt liegt, als Ergotherapeutin nichtselbstständig tätig. Die Arbeitszeit im Rahmen dieses Dienstverhältnisses beläuft sich auf 19,5 Stunden in der Woche. Die Beschwerdeführerin unterliegt einem fixen Dienstplan, sie arbeitet von Montag bis Mittwochmittag.

Die Beschwerdeführerin kehrt nach ihrer beruflichen Tätigkeit an die Adresse K zurück, wo sie übernachtet. Ab und zu nächtigt sie auch in der Praxis in H.

Die Beschwerdeführerin verbringt ihre Freizeit zu 50 % in Österreich und zu 50 % in Deutschland. In der in Österreich verbrachten Freizeit arbeitet sie im Garten, an Freizeitveranstaltungen nimmt die Beschwerdeführerin in Österreich nicht teil. Die Beschwerdeführerin ist weder in Österreich noch in Deutschland bei einem Verein.

Die Mutter der Beschwerdeführerin lebt in Österreich. Der Bruder, Onkel und Tanten der Beschwerdeführerin, zu denen sie einen engen persönlichen Kontakt hat, leben in Deutschland. Ihr Deutschland lebt auch ihr Freund. Die Beschwerdeführerin unterhält ihre Freundschaften in Deutschland, in Österreich hat sie so gut wie keine Freunde.

Das von der Beschwerdeführerin in Österreich und Deutschland verwendete Fahrzeug mit dem deutschen Kennzeichen XY, ist auf ihren Namen unter der Adresse der von ihr betriebenen Praxis für Ergotherapie, H, zugelassen. Das Fahrzeug gehört zum Betriebsvermögen des in Deutschland geführten Einzelunternehmens.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben der Beschwerdeführerin und die von ihr vorgelegten Unterlagen, die von der Abgabenbehörde durchgeföhrten Ermittlungen hinsichtlich der örtlichen Distanzen und die Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Zentrale Melderegister, das Grundbuch und die website des Landes Tirol ( [www.tirol.gv.at/gemeinden/Gemeinde/70822/](http://www.tirol.gv.at/gemeinden/Gemeinde/70822/) ).

### **Rechtslage und rechtliche Beurteilung:**

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt u.a. die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

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

Nach § 36 KFG 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet u.a. des § 82 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen behördlich bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und weitere im Gesetz genannte Voraussetzungen gegeben sind.

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

Zufolge des § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das

Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 eingehalten werden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 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.

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer zu Recht erfolgt ist.

Die Abgabenbehörde geht bei der von ihr vorgenommenen Festsetzung davon aus, da die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz in Österreich habe und in Deutschland über keinen Wohnsitz verfüge, sei der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich anzusiedeln. Im Hinblick auf diesen Umstand sei aufgrund der in § 82 Abs. 8 KFG 1967 normierten Standortvermutung als dauernder Standort ihres Fahrzeuges das Inland anzusehen. Ein Gegenbeweis sei nicht erbracht worden. Da das Fahrzeug über die gesetzlich zulässige Frist von einem Monat in Österreich verwendet worden sei, liege der Fall einer widerrechtlichen Verwendung vor.

Dieser Auffassung vermag sich das Gericht nicht anzuschließen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, kommt es für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes KFZ im Inland verwendet darf, darauf an, wo das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Bei der Bestimmung des dauernden Standortes (vgl. § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG) ist maßgebend, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so kommt § 79 KFG 1967 (mit seiner Jahresregel) zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland verwendet, so ist dies nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zu beurteilen (vgl. VwGH 21.05.1996, 95/11/0378, VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107).

In § 82 Abs. 8 KFG 1967 spricht der Gesetzgeber von Hauptwohnsitz.

Gemäß Art. VIII Z. 1 und 5 des Hauptwohnsitzgesetzes, BGBl. Nr. 505/1994, wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 1995 der Begriff "ordentlicher Wohnsitz" in Bundesgesetzen - somit auch im KFG 1967 - durch den Begriff "Hauptwohnsitz" ersetzt (vgl. VwGH 21.05.1996, 95/11/0256).

Der Begriff Hauptwohnsitz wird in § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 (MeldeG) definiert. Diese Bestimmung lautet:

Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche

Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

Gemäß § 1 Abs. 8 MeldeG sind für den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen insbesondere folgende Kriterien maßgeblich: Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Hauptwohnsitzgesetzes (1334 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR. XVIII. GP, S. 12) bedarf es für die Annahme eines Hauptwohnsitzes einer solchen Verdichtung der Lebensbeziehungen, dass bei Einbeziehung sämtlicher (also der gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und beruflichen) Lebenumstände des Betroffenen in die Betrachtung von einem "Mittelpunkt der Lebensbeziehungen" gesprochen werden kann.

Auf diese erforderliche Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen einer Person bei der Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensbeziehungen als wesentliches Tatbestandsmerkmal des Hauptwohnsitzes gemäß § 1 Abs. 7 MeldeG 1991 weist der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Judikatur auch hin (vgl. z.B. VwGH 13.11.2001, 2001/05/0930, VwGH 13.11.2001, 2001/05/0932 u.a.).

Die Meldung nach dem Meldegesetz 1991 ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung in der Frage des Hauptwohnsitzes nicht von entscheidender Bedeutung. Es kann daher die Annahme, eine Person habe in einem bestimmten Ort ihren Hauptwohnsitz, weder auf den Umstand der Meldung in diesem Ort als Hauptwohnsitz alleine gegründet noch durch den Hinweis auf die Meldung in einem anderen Ort widerlegt werden. Maßgebend ist vielmehr der nach tatsächlichen Anknüpfungspunkten zu ermittelnde Mittelpunkt der Lebensbeziehungen einer Person (vgl. VwGH 21.06.2007, 2004/10/0109, VwGH 26.02.2007, 2005/10/0051 u.a.).

Dass im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin mit Hauptwohnsitz an der Adresse K gemeldet ist und in Deutschland eine Wohnsitzmeldung nicht vorliegt, bedeutet noch nicht, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen in Österreich anzusiedeln ist.

Die 57jährige, ledige, kinderlose Beschwerdeführerin ist in Deutschland beruflich tätig. Sie betreibt dort eine Praxis für Ergotherapie und ein X-Studio und geht einer nichtselbstständigen Tätigkeit nach. Sie verbringt auch die Hälfte ihrer Freizeit in Deutschland. In Deutschland lebt ihr Bruder sowie Onkel und Tanten, zu denen sie einen engen persönlichen Kontakt hat. Auch ihr Freund lebt in Deutschland. In Deutschland befindet sich auch ihr Freundeskreis. Die erforderliche Gesamtbetrachtung verleiht

im gegenständlichen Fall den beruflichen und wirtschaftlichen sowie persönlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen der Beschwerdeführerin zu Deutschland ein ganz entscheidendes Übergewicht. Daran vermag auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die tägliche Arbeit, abgesehen von jenen Tagen, in denen sie nicht ohnehin in Deutschland nächtigt, von der Adresse K antritt, dort einen Teil (Hälfte) ihrer Freizeit verbringt und dort auch ihre Mutter lebt, nichts zu ändern. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung tritt die familiäre Bindung einer ledigen Person zu den Eltern umso mehr in den Hintergrund, je mehr sich ihr Alter vom Erreichen der Volljährigkeit entfernt hat (vgl. VwGH 27.02.2002, 2001/05/1115, VwGH 27.02.2002, 2001/05/1146, VwGH 27.02.2002, 2001/05/0946). Dies gilt umso mehr dann, wenn – wie im vorliegenden Fall – die betreffende Person eine neue persönliche Bindung geknüpft hat (die Beschwerdeführerin hat in Deutschland einen Freund). Im Beschwerdefall nehmen die beruflichen und wirtschaftlichen sowie persönlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen der Beschwerdeführerin zu Deutschland einen solchen Raum ein, dass für das Gericht kein Zweifel besteht, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen nicht in Österreich (an der Adresse K) anzusiedeln ist und dort von einem Hauptwohnsitz iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967 bzw. § 40 leg. cit. nicht ausgegangen werden kann.

Da die Beschwerdeführerin im Inland über keinen Hauptwohnsitz verfügt, findet auch § 82 Abs. 8 KFG 1967 und die dort geregelte Standortvermutung im gegenständlichen Fall keine Anwendung. Diese Standortvermutung besitzt nicht nur für von Privatpersonen verwendete Fahrzeuge, sondern auch für von Unternehmungen verwendete Fahrzeuge Gültigkeit. § 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967 ist als lex specialis zu § 40 Abs. 1 leg. cit. zu sehen (siehe dazu VwGH 28.10.2009, 2008/15/0276).

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

Ist der Zulassungsbewerber eine physische Person, so gilt nach der zu § 40 Abs. 1 KFG 1967 ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn ein Gewerbe (Unternehmen) betrieben wird, als dauernder Standort des Fahrzeuges iSd § 43 Abs. 4 lit. b KFG immer der "Hauptwohnsitz", wogegen in jedem anderen Fall, wo ein solcher nicht in Betracht kommt - wie etwa bei einer juristischen Person (selbst wenn kein Gewerbe betrieben wird) - der dauernde Standort jener ist, von dem aus der Zulassungsbewerber über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt (vgl. VwGH 05.07.1996, 96/02/0094).

Wenngleich im Hinblick auf die angeführte Rechtsprechung auch für den Fall, dass ein Zulassungsbewerber (natürliche Person) ein Gewerbe (Unternehmen) betreibt, als dauernder Standort des Fahrzeuges sein Hauptwohnsitz (gemeint Hauptwohnsitz iSd § 1 Abs. 7 MeldeG) anzusehen ist, so kann dies nur dann gelten, wenn der Zulassungsbewerber auch über einen Hauptwohnsitz verfügt. Verfügt der Zulassungsbewerber über keinen Hauptwohnsitz, so ist als dauernder Standort seines Unternehmensfahrzeuges jener Ort anzusehen, von dem er aus über das Fahrzeug

hauptsächlich verfügt. Darunter ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur jener Ort zu verstehen, der Ausgangspunkt der Dispositionen des Unternehmens über das Fahrzeug ist, und dieser Ort ist – im Zweifel – der Unternehmenssitz (vgl. VwGH 20.11.2007, 2006/11/0024, VwGH 09.07.1998, 98/03/0117).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass das in Rede stehende Fahrzeug auf die Beschwerdeführerin unter der Anschrift ihres Einzelunternehmens (Praxis für Ergotherapie) in Deutschland zugelassen ist. Bei der Zulassungsbesitzerin handelt es sich zwar um eine physische Person, diese Person verfügt jedoch über keinen Hauptwohnsitz (an der Anschrift in K kann allenfalls ein Wohnsitz aber nicht ein Hauptwohnsitz iSd § 1 Abs. 7 MeldeG erblickt werden). Als dauernder Standort des gegenständlichen Fahrzeugs ist daher jener Ort maßgebend, von dem aus die Beschwerdeführerin über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Dieser Ort ist H in Deutschland. Dort betreibt die Beschwerdeführerin mit Sitz in der Straße-X eine Praxis für Ergotherapie sowie ein X-Studio. Das in Rede stehende Fahrzeug befindet sich im Betriebsvermögen der Praxis für Ergotherapie. Sämtliche Entscheidungen, die das Fahrzeug betreffen, werden vom Sitz dieses Unternehmens aus getroffen.

Beim gegenständlichen Pkw handelt es sich um ein Kraftfahrzeug mit ausländischem Kennzeichen, das seinen dauernden Standort nicht im Bundesgebiet hat. Es verbleibt im vorliegenden Fall noch zu prüfen, ob allenfalls eine Zulassungspflicht des Fahrzeugs mit den daran anknüpfenden Steuerpflichten im Inland im Hinblick auf § 79 KFG gegeben ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung erkennt, ist die in § 79 KFG normierte Einjahresfrist unterbrechbar d.h. die Frist beginnt im Fall der Verbringung des Fahrzeugs in das Ausland und der neuerlichen Einbringung in das Inland neuerlich zu laufen (vgl. z.B. VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221).

Da die Beschwerdeführerin nahezu täglich (ausgenommen an jenen Tagen, an denen sie in Deutschland nächtigt) mit dem gegenständlichen Fahrzeug zwischen Deutschland und Österreich verkehrt und somit die Jahresfrist des § 79 KFG mit jeder dieser Fahrten unterbrochen und neu zu laufen beginnt, scheidet auch unter Bedachtnahme auf diese Bestimmung eine Zulassungspflicht im Inland aus.

Die Vorschreibung von Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer erweist sich daher als zu Unrecht, sodass die angefochtenen Bescheide aufzuheben sind.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg-Aigen, am 19. September 2018