



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.^a Bamer, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Braunau Ried Schärding in 4910 Ried im Innkreis, Friedrich Thurner Straße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. April 2022, Zl. RV/5101769/2017, betreffend u.a. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 04/2014 (mitbeteiligte Partei: Dr. M N in S, vertreten durch Dr. Gerhard Holzinger und Dr. Monika Holzinger, Rechtsanwälte in 5280 Braunau/Inn, Stadtplatz 36), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Normverbrauchsabgabe betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheid vom 20. September 2016 setzte das Finanzamt Braunau Ried Schärding gegenüber dem Mitbeteiligten, der seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich im grenznahen Bereich zu Deutschland hat, die Normverbrauchsabgabe April 2014 für ein näher bezeichnetes Fahrzeug fest. Das Fahrzeug sei dem Mitbeteiligten von seinem deutschen Arbeitgeber aufgrund einer Gehaltsumwandlungserklärung sowohl für betriebliche als auch (uneingeschränkt) für private Zwecke zur Verfügung gestellt worden und der Mitbeteiligte sei der Aufforderung, den Gegenbeweis dafür zu erbringen, dass das Fahrzeug seinen dauernden Standort nicht im Inland habe, nicht nachgekommen.
- 2 Der Mitbeteiligte erhob Beschwerde und führte zur Begründung u.a. aus, der dauernde Standort des Fahrzeuges befinde sich am Sitz seines Arbeitgebers und das Fahrzeug sei „vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden“. Über Vorhalt des Finanzamts gab der Mitbeteiligte sodann bekannt, dass die Anzahl der Dienstreisen vernachlässigbar (0 Kilometer) sei und die einfache Wegstrecke zwischen Wohn- und Dienstort 13 Kilometer betrage. Für diese Strecke habe er von April 2014 bis Juli 2016 insgesamt



11.024 Kilometer zurückgelegt. Privat sei er 15.307 Kilometer gefahren, wobei die Privatfahrten aufgrund seiner Herkunft aus Deutschland sowie aufgrund der Nähe und Infrastruktur zu Deutschland überwiegend in Deutschland erfolgt seien. Ein Fahrtenbuch habe er nicht geführt.

- 3 Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin der Mitbeteiligte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 4 Nach Vorlage der Beschwerde an das BFG brachte der Mitbeteiligte eine ergänzende Stellungnahme vom 14. März 2022 ein und führte aus, die auf Tankabrechnungen basierende Schätzung der im Zeitraum April 2014 bis Juli 2016 gefahrenen Kilometer sei vielleicht nicht ganz richtig. Tatsächlich würde sich für diesen Zeitraum nicht ein Wert von 26.331 km, sondern ein solcher von 29.141 km ergeben. Die zwischen Wohn- und Dienstort zurückgelegte Strecke habe nicht 11.024 km, sondern 9.328 km ausgemacht, wovon 1.272 km auf die Wegstrecke in Deutschland entfielen. Für andere Fahrten verblieben somit 19.813 km (29.141 - 9.328). Der Mitbeteiligte stamme aus Deutschland und habe seine in Deutschland lebenden Eltern regelmäßig zumindest einmal pro Monat besucht. Im Zusammenhang mit diesen Besuchen habe er 9.184 km zurückgelegt. Weitere 7.038 km seien im Zusammenhang mit den Besuchen des ebenfalls in Deutschland lebenden Bruders angefallen. Bei Einkaufsfahrten in Deutschland seien 1.400 km und bei zwei Urlaubsreisen nach Italien weitere 1.600 km angefallen. Von den 29.141 gefahrenen Kilometern seien 20.772 km außerhalb Österreichs zurückgelegt worden. Der Mitbeteiligte habe 71,28 % der gefahrenen Gesamtkilometer außerhalb und nur 28,72 % innerhalb Österreichs zurückgelegt.
- 5 Der Stellungnahme lagen Bestätigungen der Eltern und des Bruders des Mitbeteiligten vom 9. März 2022 bei. Von den Eltern wurde bestätigt, dass sie ihr Sohn seit vielen Jahren regelmäßig an ihrem Wohnort besuche. „Auch im Zeitraum zwischen 2014 und 2016 fanden diese Besuche in der Regel monatlich statt.“ Vom Bruder wurde bestätigt, dass der Mitbeteiligte im Zeitraum 2014 bis 2016 „auf das Jahr gesehen geschätzt an die 8 Besuche“ bei ihm absolviert habe.



- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde statt, hob den angefochtenen Bescheid ersatzlos auf und führte zur Begründung aus, unstrittig sei, dass der Mitbeteiligte den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und seinen Wohnsitz in Österreich im grenznahen Bereich zu Deutschland habe und dass ihm sein deutscher Arbeitgeber von Mai 2013 bis Juli 2016 aufgrund einer Gehaltsumwandlungserklärung ein in Deutschland zugelassenes Fahrzeug überlassen habe. Erwiesen sei auch, dass der Mitbeteiligte mit dem Fahrzeug an nahezu jedem Werktag nach Deutschland gefahren sei und es danach wieder nach Österreich eingebracht habe. Die Verwendung des Fahrzeuges für berufliche und private Fahrten stehe ebenfalls fest. Für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsplatz seien laut Beschwerdevorentscheidung 8.056 km in Österreich und 1.272 km in Deutschland zurückgelegt worden. Dazu habe der Mitbeteiligte in der Beschwerdeergänzung vom 14. März 2022 vorgebracht, von 29.141 km seien im Streitzeitraum 20.772 km außerhalb von Österreich zurückgelegt worden. Wenn alle Fahrten vom Wohnsitz in Österreich zu den Grenzübergängen bei der Berechnung der Verwendung in Österreich mitberücksichtigt würden, habe der Mitbeteiligte rund 70 % der gefahrenen Gesamtkilometer außerhalb und nur rund 30 % innerhalb von Österreich zurückgelegt. Den in Deutschland zurückgelegten Kilometern liege auch zugrunde, dass der Mitbeteiligte aus Deutschland stamme und in regelmäßigem Kontakt mit Eltern und Bruder stehe, die in Deutschland lebten. Zusätzliche Einkaufsfahrten in Deutschland und Urlaubsreisen ins Ausland führten in einer Zusammenschau zu einer überwiegenden Nichtverwendung des Fahrzeugs in Österreich.
- 7 Gemäß § 138 Abs. 1 BAO hätten Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde (und des BFG) in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Offenbar unerfüllbare Aufträge zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Behauptungen dürften den Parteien nicht erteilt werden. Könne ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genüge die Glaubhaftmachung.





- 8 Die Sachverhaltsfeststellungen fußen auf den vorgelegten Aktenteilen und dem ergänzenden Beschwerdevorbringen. Die Eltern des Mitbeteiligten und sein Bruder hätten die wiederkehrenden Besuchsfahrten schriftlich bestätigt. Regelmäßige Kontakte zu den allernächsten Verwandten stünden in Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens. Dass dazu einfache Wegstrecken von rund 150 Kilometern in Kauf genommen würden sei in der heutigen Zeit nicht ungewöhnlich. Dass insgesamt ca. 50 Kilometer monatlich für Einkaufsfahrten in Deutschland zurückgelegt und im Streitzeitraum mit dem Fahrzeug zwei Urlaubsreisen nach Italien unternommen worden seien, erscheine dem BFG ebenfalls glaubhaft.
- 9 Fahrten zu nahen Angehörigen, Einkaufsfahrten und Urlaubsfahrten gehörten zweifelsfrei zur privaten Sphäre. Das BFG führte weiters aus es wäre „unzulässig, für den privaten Bereich im Zeitraum 2014 – 2015 noch weitere Nachweise (zB Fahrtenbuch, Kalendereinträge) über die Fahrten im Ausland abzuverlangen.“
- 10 Zusammenfassend sei glaubhaft nachgewiesen worden, dass der Mitbeteiligte rund 70 % der gefahrenen Gesamtkilometer außerhalb Österreichs und nur rund 30 % innerhalb Österreichs zurücklegt habe. Daher sei die in § 82 Abs. 8 KFG 1967 normierte Standortvermutung widerlegt.
- 11 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision des Finanzamts bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, das BFG weiche von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil es im angefochtenen Erkenntnis die bloße Glaubhaftmachung der überwiegenden Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeugs im Ausland für ausreichend angesehen habe. In § 82 Abs. 8 KFG 1967 werde ausdrücklich vom Gegenbeweis gesprochen. Eine Glaubhaftmachung reiche nicht aus.
- 12 Der Mitbeteiligte hat nach Einleitung des Vorverfahrens eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 14 Die Revision ist zulässig und begründet.



- 15 Gemäß § 1 Z 3 des Normverbrauchsabgabegesetzes (NoVAG 1991), BGBl. Nr. 695/1991 in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 34/2010, unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach § 1 Z 1 oder Z 2 leg. cit. eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a leg. cit. erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt u.a. auch die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.
- 16 Bei Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, das nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, entsteht die Steuerschuld gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.
- 17 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (KfzStG 1992) unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).
- 18 Bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeugs gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 dauert die Steuerpflicht gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.
- 19 Gemäß § 79 des Kraftfahrzeuggesetzes 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 KFG 1967 eingehalten werden.
- 20 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.

- 21 Der Mitbeteiligte brachte in einem ergänzenden Schriftsatz zur Beschwerde vor, er habe im Streitzeitraum seine in Deutschland lebenden Eltern und seinen ebenfalls in Deutschland lebenden Bruder besucht, Einkäufe in Deutschland getätigt und er sei zweimal nach Italien in Urlaub gefahren. Im Hinblick darauf seien 71,28 % der im Streitzeitraum insgesamt gefahrenen Kilometer außerhalb und nur 28,72 % innerhalb Österreichs zurückgelegt worden. Zum Nachweis dafür legte er lediglich am 9. März 2022 erstellte Bestätigungen seiner Eltern und seines Bruders vor.
- 22 Das BFG wies im Rahmen der Beweismwürdigung zunächzt auf die in § 138 Abs. 1 BAO erwähnte Glaubhaftmachung hin und führte u.a. aus, dass Fahrten zu nahen Angehörigen, Einkaufsfahrten und Urlaubsfahrten zur privaten Sphäre gehörten. Für derartige Fahrten „noch weitere Nachweise (zB Fahrtenbücher, Kalendereinträge)“ abzuverlangen, erachtete es für unzulässig. Zusammenfassend vertrat es sodann den Standpunkt, der Mitbeteiligte habe „glaubhaft nachgewiesen“, dass er rund 70 % der gefahrenen Gesamtkilometer außerhalb und nur rund 30 % innerhalb Österreichs zurückgelegt habe.
- 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).

25 Vor dem Hintergrund der angeführten Rechtsprechung geht es nicht an, dass das BFG die Darstellungen des Mitbeteiligten in einem ergänzenden Schriftsatz zur Beschwerde ohne erkennbare eigene Beweiswürdigung ungeprüft als erwiesenen Sachverhalt übernimmt und den Gegenbeweis für erbracht ansieht. Das gilt umso mehr, als die Ausführungen im ergänzenden Schriftsatz zur Beschwerde im Widerspruch zu den Ausführungen in der Beschwerde stehen, in welcher der Mitbeteiligte angegeben hat, dass sich der dauernde Standort des Fahrzeuges am Sitz seines Arbeitgebers befinde und das Fahrzeug „vorwiegend zwingend für Dienstfahrten in Deutschland zu verwenden“ sei. Dazu kommt, dass für die vorgeblichen Einkaufs- und Urlaubsfahrten in Deutschland keine Nachweise vorgelegt und die vorgeblichen Fahrten zu Eltern und Bruder nur durch im Nachhinein erstellte Bestätigungen dokumentiert worden sind. Den Bestätigungen ist wiederum nur zu entnehmen, dass der Mitbeteiligte die Eltern im Zeitraum zwischen 2014 und 2016 in der Regel monatlich und den Bruder geschätzt acht Mal jährlich besucht habe. Anhaltspunkte dafür, dass das Fahrzeug in einer Gesamtbetrachtung einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zuzuordnen ist, ergeben sich aus den vorgelegten Bestätigungen nicht.

26 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es, soweit es die



Normverbrauchsabgabe betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , am 19. Dezember 2023

