

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache N.N., Straße, Gemeinde, über die Beschwerde vom 15.04.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 18.03.2013, betreffend

Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2004,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2005,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2006,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2007,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2008,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2009,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2010,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2011,
Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012
zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Am 8.10.2011 wurde die Beschwerdeführerin iZm einer Geschwindigkeitsübertretung im Stadtgebiet von Wien mit dem Fahrzeug Typ mit dem deutschen Kennzeichen Kennzeichen_D aufgehalten und eine Halterauskunft beim deutschen Kraftfahrt-Bundesamt eingeholt. Laut dieser Auskunft war als Halterin dieses Fahrzeugs die Beschwerdeführerin unter der Adresse Adresse_D , eingetragen.

Am 8.1.2013 wurde die Beschwerdeführerin von der Finanzpolizei als Auskunftsperson vernommen. Laut Niederschrift gab die Beschwerdeführerin, an den gegenständlichen PKW der Marke Typ, mit dem deutschen behördlichen Kennzeichen Kennzeichen_D seit

ca. 2001 zu besitzen und im Jahr 2004 nach Österreich verbracht zu haben. Aktuell habe das Fahrzeug einen Kilometerstand von ca. 312.000 Km.

Auf die Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen gab die Beschwerdeführerin an:

"Ich bin seit 2004 in Österreich an ggstdl. Anschrift gemeinsam mit meinem Gatten Name , wohnhaft.

[...]

Mein Hauptwohnsitz ist in: in Österreich von 03.12.2003 bis März_2012 in Österreich, seit März_2012 befindet sich an ggstdl. Anschrift mein Nebenwohnsitz, ein Hauptwohnsitz befindet sich seit dem Umzug nach Österreich im Jahre 2004 auch in Deutschland; an unserer gemeinsamen Wohnsituation in Österreich hat sich durch die Ummeldung am März_2012 keine Änderung ergeben."

[...]

Durchschnittlich fahre ich nach einem Monat Aufenthalt in Österreich meistens für ca. 2 Wochen zur Betreuung meiner Angehörigen nach Deutschland. Mein Gatte befindet sich meistens an unserer Wohnanschrift in Österreich. Die Intervalle sowie die Dauer der Aufenthalte in Deutschland sind abhängig von der Notwendigkeit der Betreuung meiner Angehörigen."

Die Niederschrift wurde von der Beschwerdeführerin unterfertigt.

Mit Bescheiden vom 18.3.2013 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2004 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2005 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2006 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2007 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2008 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2009 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2010 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2011 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012 mit € 367,20 fest.

Die bekämpften Bescheide waren folgenden Inhalts:

„Die Kraftfahrzeugsteuer wird wie folgt festgesetzt:

*Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a KfzStG 1992 für Personen- und Kombinationskraftwagen bzw. andere Kraftwagen mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht bis 3,5 Tonnen
..... 367,20 €*

Kraftfahrzeugsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) 367,20 €

Für den Zeitraum bereits gebucht: 0,00 €

Nachzahlung: 367,20 €

Die Bemessungsgrundlage(n) und die Höhe der Abgabe(n) sind der Beilage zu entnehmen und gehören zum Spruch des Bescheides.

Die Kraftfahrzeugsteuer war bereits fällig. Die für die Entrichtung einer Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.“

In der „Beilage zum Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer“ zu den bekämpften Bescheiden wurde jeweils ausgeführt:

"Die festgesetzte Kraftfahrzeugsteuer berechnet sich wie folgt:

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a KfzStG 1992 für Personen- u. Kombinationskraftwagen sowie andere Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht bis 3,5 Tonnen. (Bemessungsgrundlage: Motorleistung in Kilowatt minus 24 kW; mindestens jedoch 10 kW)"

Beh. Kennzeichen	Grundlage	Steuersatz	Monatssteuer	Anzahl Tage	Anzahl Monate	Kraftfahrzeugsteuer
KO-XXX	75	0,6000 €	30,60 €		12	367,20 €
					Summe	367,20 €

Die Begründung aller bekämpften Bescheide lautete jeweils:

„Die Festsetzung war erforderlich, da gem. § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge unterliegen, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Diese Festsetzung erfolgt aufgrund der Daten, die am 8.1.2013 von der Finanzpolizei erhoben worden sind. Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz im Inland im Bundesgebiet verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Der Gegenbeweis wurde nicht erbracht, da die behauptete Verwendung des Fahrzeuges in Deutschland nicht ausreicht, den dauernden Standort im Inland zu widerlegen. Das Fahrzeug wird laut eigenen Angaben seit 1.1.2004 im Inland verwendet.

Die Festsetzungsverjährung bei der Normverbrauchsabgabe und der Kraftfahrzeugsteuer beträgt 5 Jahre, sofern sie hinterzogen sind 10 Jahre.

Verwendet jemand ein Fahrzeug im Inland unter vorsätzlicher Verletzung der Anzeige, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten, und bewirkt so eine Abgabenverkürzung so macht er sich schuldig. Es ist allgemein bekannt, dass Fahrzeuge, die im Inland verwendet werden, zuzulassen und für diese Abgaben zu entrichten sind. Daran ändert auch nichts, dass im Ausland eine Kraftfahrzeugsteuer entrichtet worden ist.

Da die widerrechtliche Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen im Inland seit dem Jahr 2004 vorliegt, handelt es sich um hinterzogene Abgaben, weshalb eine Festsetzung für die Jahre ab 2004 erfolgt.“

Mit Schreiben vom 15.4.2013 erhob die Beschwerdeführerin Berufung gegen den NoVA-Bescheid für das Jahr 2004 und führte darin aus:

"... hiermit lehne ich die obengenannten Bescheide ab, da der Sachverhalt meiner Beweise zum Zeitpunkt der Anwesenheit der Kollegen von der Finanzpolizei, anscheinend nicht vollständig verstanden wurde bzw. nicht schriftlich aufgenommen wurde.

Weiterhin ist Ihre Behauptung, dass „Das Fahrzeug laut eigenen Angaben seit 1.1.2004 dauernd im Inland verwendet wird“ nicht korrekt. Korrekt ist, dass ein Umzug bzw. Einrichtung eines zweiten Wohnsitzes in Österreich Ende 2003/Anfang 2004 stattfand, d. h. nicht, dass der Wagen andauernd im Inland war.

Im März vorigen Jahres bekam ich von der Bundespolizeidirektion Wien eine Strafverfügung sowie eine Aufforderung zur Rechtfertigung über den gleichen Vorwurf, nämlich dass ich versäumt hätte, mein Fahrzeug nach einem Monat ab Einbringung ins Bundesgebiet, auf österreichische Kennzeichentafeln umzumelden.

Daher wurde ich aufgefordert zu beweisen, dass mein Wohnsitz in Österreich in den Jahren 2004 bis 2012 nicht mein Lebensmittelpunkt war.

Diesen Beweis habe ich erbracht und füge die entsprechenden Dokumente bei (Aufforderung zur Rechtfertigung inkl. meiner E-Mails). Am 16.04.2012 bekam ich eine Mitteilung von der Bundespolizeidirektion Wien, dass mein Strafverfahren eingestellt wurde (siehe Anlage). Demnach ist der Fall erledigt und ich kann weiterhin meine deutschen Tafeln behalten.

[...]

Zusammenfassend möchte ich feststellen, dass es sich in meinem Fall nicht um eine „vorsätzliche Verletzung der Anzeige“ handelt. Mein Hauptwohnsitz in Deutschland besteht nach wie vor (seit dem Jahre 2001) und daran wird sich auch nichts ändern.

Daher soll mein Fahrzeug weiterhin in Deutschland gemeldet bleiben."

[...]

Mit Schreiben vom 23.3.2012 hatte die Bundespolizeidirektion die Beschwerdeführerin wegen einer Verwaltungsübertretung gemäß § 82 Abs. 8 KFG zur Rechtfertigung aufgefordert.

Aus dieser Aufforderung zur Rechtfertigung vom 21.3.2012 geht hervor, dass der Beschwerdeführerin folgende Tat zur Last gelegt wurde:

"Das Kraftfahrzeug mit dem ausländischen Kennzeichen Kennzeichen_D (D) wurde am 08.10.2011 um 08.24 Uhr in Wien 22., Wagramer Straße Höhe Kagraner Brücke Richtung stadtauswärts gelenkt. Als Zulassungsbesitzerin, welche den Hauptwohnsitz oder Sitz seit 03.12.2003 ohne Unterbrechung im Inland hat, haben Sie dieses Kraftfahrzeug in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet, obwohl die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gem § 37 KFG nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig ist. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein

und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet abzuliefern.

Sie werden aufgefordert einen Nachweis vorzulegen, dass der Wohnsitz in Österreich nicht der Lebensmittelpunkt war."

In ihrer E-Mail vom 9.3.2012 an die Bundespolizeidirektion Wien führte die Beschwerdeführerin aus:

"... hiermit erhebe ich Einspruch gegen die Strafverfügung Geschäftszahl .

Im Jahre 2003 haben wir einen zweiten Wohnsitz in Österreich eingerichtet. Der Wohnsitz in Deutschland blieb bestehen. Damals haben wir an mehreren Stellen angefragt, wie man das handhabt, wenn man in mehreren Ländern einen Wohnsitz hat. Niemand war in der Lage mir eine richtige Auskunft darüber zu geben, deswegen nahm ich an, dass ich in jedem Land jeweils mit Hauptwohnsitz gemeldet sein muss.

Als Sie uns nun informiert haben, habe ich meinen österreichischen Wohnsitz auf Nebenwohnsitz verändert (siehe Anlage). Ich hoffe, dass die Sache damit bereinigt ist. Ich bitte Sie, die Strafverfügung erneut zu bearbeiten und bitte um eine Ermäßigung der Strafe."

[...]

Mit Schreiben vom 16.4.2012 teilte die Bundespolizeidirektion Wien der Beschwerdeführerin mit, dass das gegen sie eingeleitete Verwaltungsstrafverfahren gemäß § 45 Abs. 1 VStG eingestellt worden sei.

Mit Vorlagebericht vom 8.5.2013 wurde die Beschwerde dem UFS vorgelegt.

In der Stellungnahme zur Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt:

"Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Nova und Kraftfahrzeugsteuer für ein Kfz mit deutschem Kennzeichen.

Laut Niederschrift und ZMR-Daten des betreffenden Zeitraum 2004 bis 2012 befindet sich der Hauptwohnsitz seit 03.12.2003 im Inland. Auch wurde angegeben, dass das fragliche Fahrzeug im Jahr 2004 nach Österreich verbracht worden sei. Eine Änderung im März 2012 auf Nebenwohnsitz ändert nichts daran, dass der Lebensmittelpunkt der Familie im Inland liegt. Genau so wenig ändern auch die - allerdings nur behaupteten und durch kein Fahrtenbuch oder dergleichen nachgewiesenen - Fahrten (durchschnittlich nach einem Monat Aufenthalt am Familienwohnsitz 14 Tage Aufenthalt bei der Angehörigen in BRD) ins Ausland nichts an der Nova-Pflicht im Inland. Die Kraftfahrzeugsteuer war vorzuschreiben, da das Fahrzeug nicht im Inland zugelassen worden ist.

Die Einstellung eines Verwaltungsstrafverfahrens der BPD Wien ist für die Finanzverwaltung nicht bindend.

Von der Erlassung einer BVE wurde abgesehen, da durch die Berufung keine neuen Tatsachen vorgebracht worden sind."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Feststellungen

Die Beschwerdeführerin war im Zeitraum vom 03.12.2003 bis zum März_2012 in Österreich, als Hauptwohnsitz gemeldet und dort auch wohnhaft. Am März_2012 änderte die Beschwerdeführerin diese Meldung auf Nebenwohnsitz.

Am 8.10.2011 wurde die Beschwerdeführerin iZm einer Geschwindigkeitsübertretung im Stadtgebiet von Wien mit dem Fahrzeug Typ mit dem deutschen Kennzeichen Kennzeichen_D von der Polizei aufgehalten.

Halterin des genannten Fahrzeuges war die Beschwerdeführerin.

Dieses Fahrzeug weist eine Leistung von 74 Kilowatt auf.

Unstrittig ist, dass dieses Fahrzeug seit Ende des Jahres 2003 bzw Anfang des Jahres 2004 in Österreich verwendet wird.

Das Finanzamt hat der Beschwerdeführerin mit neun Bescheiden vom 18.3.2013 die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2004 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2005 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2006 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2007 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2008 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2009 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2010 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2011 mit € 367,20, die Kraftfahrzeugsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012 mit € 367,20 vorgeschrieben.

In diesen Bescheiden wird Kraftfahrzeugsteuer für ein Fahrzeug mit dem inländischen Kennzeichen "KO-XXX" und einer Leistung von 74 Kilowatt vorgeschrieben.

3. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, und zwar insbesondere aus den neun Kraftfahrzeugsteuerbescheiden vom 18.3.2013, der Beschwerde vom 15.4.2013, den ZMR-Abfragen, der Aufforderung zur Rechtfertigung durch die Bundespolizeidirektion Wien vom 23.3.2012, den Emails der Beschwerdeführerin an

die Bundespolizeidirektion Wien vom 9.3.2012 und 3.4.2012, der Mitteilung über die Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens durch die Bundespolizeidirektion Wien vom 16.4.2012, der Halterauskunft des deutschen Kraftfahrt-Bundesamtes vom 26.1.2012, der deutschen Zulassungsbescheinigung vom 2.7.2007.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören notwendigerweise jene Größen, von denen die Abgabe unmittelbar abgeleitet wird (Ritz, BAO Kommentar, § 198, Tz 16 ff). Die Bemessungsgrundlage ist als unabdingbarer Spruchbestandteil normiert.

Im gegenständlichen Fall wurde der Gegenstand der Besteuerung (§ 1 KfzStG), das Kraftfahrzeug, für welches Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben werden sollte, in den angefochtenen Bescheiden nicht angeführt und zwar weder im Spruch noch in der Begründung.

Im Spruch der bekämpften Bescheide wird das Kraftfahrzeug für welches Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben wird, eindeutig mit dem Kennzeichen behördlichen Kennzeichen „KO-XXX“ bezeichnet.

Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch ist maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist, und nicht, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand (VwGH 15.12.1994, 93/15/0243).

Die Festsetzung einer Kraftfahrzeugsteuer für ein Kraftfahrzeug mit dem behördlichen Kennzeichen „KO-XXX“, welches jedenfalls nicht das Fahrzeug der Beschwerdeführerin bezeichnet, für welches Kraftfahrzeugsteuer hätte vorgeschrieben werden sollen, ist nicht zulässig.

Die Abänderung eines fehlerhaften Bescheidspruches unter Heranziehung der Bescheidbegründung übersteigt die Grenzen der zulässigen Bescheidauslegung (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099 mit Verweis: vgl. etwa VwGH 20.2.2008, 2006/15/0026).

Im Spruch des angefochtenen Bescheides wird eindeutig ein anderes Fahrzeug (anhand des inländischen Kennzeichens „KO-XXX“) als das der Beschwerdeführerin genannt.

Im Übrigen wird auch in der Begründung des beschwerdegegenständlichen Bescheides das Fahrzeug der Beschwerdeführerin nicht erwähnt, sondern lediglich auf die Daten, die von der Finanzpolizei am 8.1.2013 erhoben wurden, verwiesen.

Im Beschwerdefall wäre also selbst eine solche unzulässige Abänderung des Bescheidspruches unter Heranziehung der Begründung nicht möglich.

Weiters ist auch die Angabe der Bemessungsgrundlage im Spruch (75 Kilowatt) nicht auf das Fahrzeug der Beschwerdeführerin bezogen, denn letzteres hat eine Leistung von 74 Kilowatt.

Die Identität der "Sache" wird abgabenrechtlich in erster Linie und ausschlaggebend nach dem Inhalt des Spruches und seiner Elemente bestimmt. Eine Sanierung der Mängel des Spruches der angefochtenen Bescheide kann im Rechtsmittelverfahren nicht vorgenommen werden, weil die Änderungsbefugnis gemäß § 279 Abs. 1 BAO ("nach jeder Richtung") nur innerhalb der "Sache" besteht. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (Ritz, BAO⁶ § 279, Tz 10).

Schon aus diesem Grund waren die bekämpften Bescheide mit denen der Beschwerdeführerin für ein Fahrzeug mit dem inländischen Kennzeichen „KO-XXX" und einer Leistung von 75 Kilowatt Kraftfahrzeugsteuer vorgeschrieben wurde, ersatzlos aufzuheben.

Festzuhalten ist, dass sich die ersatzlose Aufhebung nur auf die Vorschreibung von Kraftfahrzeugsteuer gegenüber der Beschwerdeführerin für das im Spruch der bekämpften Bescheide bezeichnete Kraftfahrzeug bezieht.

Es war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Ergänzend ist noch folgendes anzumerken:

Voraussetzung für eine Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer nach § 201 BAO ist, dass der Abgabepflichtige gesetzlich verpflichtet ist, dem Finanzamt den selbst berechneten Betrag im Wege einer Steuererklärung bekanntzugeben.

Für Kfz-Steuerpflichtige gilt eine Bekanntgabeverpflichtung nur im Wege der Jahreserklärung (§ 6 Abs. 4 KfzStG 1992). Eine Festsetzung gemäß § 201 BAO ist deshalb erst dann zulässig, wenn die Jahresklärungsfrist (31. März des Folgejahres) ungenützt verstrichen ist (vgl. zB BFG 28.06.2018, RV/5101871/2017; BFG 10.04.2018, RV/7102402/2013; BFG 08.04.2014, RV/6100464/2013).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1-12/2012 erst hätte erlassen werden dürfen, wenn bis zum 31.3.2013 keine Erklärung eingereicht worden wäre. Da der besagte Bescheid bereits davor, nämlich am 28.5.2013, ergangen ist, wäre er auch aus diesem Grund – allerdings nicht ersatzlos – aufzuheben gewesen (vgl. zB BFG 28.06.2018, RV/5101871/2017; BFG 10.04.2018, RV/7102402/2013; BFG 08.04.2014, RV/6100464/2013; BFG 3.4.2014, RV/6100464/2013).

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Für die Kraftfahrzeugsteuer beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs 2 BAO daher fünf Jahre.

§ 323 Abs. 27 BAO sieht vor, dass die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs 2 BAO idF BGBl. I Nr. 105/2010 für Abgaben, für die der Abgabeananspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist, gilt.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs 3 FinStrG, § 32 Abs 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Im Beschwerdefall sind solche Unterbrechungshandlungen hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2007 nicht ersichtlich. Die erste aus dem Akt ersichtliche Unterbrechungshandlung erfolgte am 8.1.2013 durch die Finanzpolizei. Denkbar wäre, dass bereits im Jahr 2012 Verfolgungshandlungen gesetzt wurden. Dies würde bedeuten, dass der Zeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2007 noch nicht verjährt wäre.

Somit waren die Abgabeanprüche aus Kraftfahrzeugsteuer bei Zugrundelegung einer fünfjährigen Verjährungsfrist für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2006 bzw. 31.12.2007 zum 31.12.2012 bereits verjährt.

Im Beschwerdefall ist das Finanzamt hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer unzweifelhaft von einer Verlängerung des Verjährungszeitraums über die Frist von fünf Jahren hinaus ausgegangen und hat sich auf das Vorliegen der Voraussetzungen der längeren (zehnjährigen) Frist für hinterzogene Abgaben gestützt.

Die Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO setzt eine Hinterziehung von Abgaben voraus, eine solche Hinterziehung verlangt nach § 33 Abs. 1 FinStrG Vorsatz. Eine (allenfalls auch grob) fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) bewirkt keine Verlängerung der Verjährungsfrist (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Ein nicht entschuldbarer Rechtsirrtum (vgl. zur Gleichstellung von Rechtsirrtum und Tatirrtum im Bereich des Finanzstrafrechts: VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260) schließt nach § 9 FinStrG Vorsatz aus und bewirkt lediglich das Vorliegen von (grober) Fahrlässigkeit (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf - festzustellen,

dass Abgaben iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt aber konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus.

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027).

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (Ritz, BAO⁶, § 207 Rz 15 unter Hinweis auf ua VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083, 0084; VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078; VwGH 30.3.2016, Ra 2016/13/0007).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (Ritz, BAO⁶, § 207 Rz 15 unter Hinweis auf ua VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (VwGH 27.2.2014, 2012/15/0168).

Die Abgabenbehörde hat diesfalls die maßgeblichen Hinterziehungskriterien des Straftatbestandes nachzuweisen (vgl. VwGH 25. März 1999, ZI. 97/15/0056).

Für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gilt die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190).

Das Finanzamt hat zur Frage, ob eine hinterzogene Abgabe - also vorsätzliches Handeln - vorliegt, lediglich ausgeführt: *"Verwendet jemand ein Fahrzeug im Inland unter vorsätzlicher Verletzung der Anzeige, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten, und bewirkt so eine Abgabenverkürzung so macht er sich schuldig. Es ist allgemein bekannt, dass Fahrzeuge, die im Inland verwendet werden, zuzulassen und für diese Abgaben zu entrichten sind. Daran ändert auch nichts, dass im Ausland eine Kraftfahrzeugsteuer entrichtet worden ist."*

Da die widerrechtliche Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen im Inland seit dem Jahr 2004 vorliegt, handelt es sich um hinterzogene Abgaben, weshalb eine Festsetzung für die Jahre ab 2004 erfolgt."

Diese allgemeinen Aussagen der Behörde nehmen keinen Bezug auf das Verhalten der Beschwerdeführerin, die der Wertung des Finanzamtes ausdrücklich widersprochen und erläutert hat, dass ihr eine sie treffende Verpflichtung zur Anmeldung des Fahrzeugs

in Österreich – auf Grund der konkreten Umstände - nicht bekannt war. Nach ihren Aussagen ging die Beschwerdeführerin ua davon aus, dass in Folge der Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland keine Verpflichtung zur Anmeldung des Fahrzeuges in Österreich bestanden hätte. Weiters gab sie an, Erkundigungen eingezogen zu haben und immer wieder nach Deutschland zu fahren. Letzteres ist ein Umstand den der Kilometerstand des Fahrzeuges (zum 8.1.2013 ca. 312.000 Km) zumindest als glaubhaft erscheinen lässt.

Eine nähere Begründung, warum im konkreten Fall der Beschwerdeführerin Vorsatz vorliegen soll, ist durch das Finanzamt nicht erfolgt. Das Finanzamt hat nicht nachvollziehbar dargestellt, wieso die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Verwendung des Kraftfahrzeuges im Inland vorsätzlich gehandelt haben soll .

Gegen das Vorliegen vorsätzlichen Handelns seitens der Beschwerdeführerin spricht jedenfalls, dass die Bundespolizeidirektion Wien das Verwaltungsstrafverfahren gegen die Beschwerdeführerin eingestellt hat.

Auf Grund der zwingenden Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Bescheides waren die dargestellten Erwägungen hinsichtlich Vorliegens einer hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO aber nicht mehr relevant.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB die Erkenntnisse vom 15.12.1994, 93/15/0243; 20.2. 2008, 2006/15/0026; 27.2.2008, 2005/13/0099) abgewichen.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG zu entscheiden, dass eine Revision im Beschwerdefall nicht zulässig ist.

Wien, am 27. September 2018

