

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde der Verlassenschaft nach X., vertreten durch den Verlassenschaftskurator Y., gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgaben für die Zeiträume 11/2010 und 2/2013 sowie von Verspätungszuschlägen zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den **angefochtenen Bescheiden** setzte das Finanzamt Normverbrauchsabgaben gemäß § 1 Abs. 3 lit. b NoVAG für zwei Pkw mit ausländischen Kennzeichen, und zwar in Höhe von 1.332,35 Euro für einen Daimler-Chrysler Mercedes Benz 203 K C 22 CDI samt Verspätungszuschlag gemäß § 135 BAO in Höhe von 133,24 Euro und in Höhe von 3.346,66 Euro für eine Renault JD Master samt Verspätungszuschlag in Höhe von 334,67 Euro, fest.

Zur Begründung führte es aus, Erhebungen der Finanzpolizei hätten ergeben, dass der Bf. seit mehreren Jahren die Fahrzeuge in Österreich verwendet habe. Er sei zwar in Deutschland als Einzelunternehmer tätig und die beiden Fahrzeuge befänden sich im Betriebsvermögen seines Unternehmens, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befinde sich aber seit 2001 in Österreich, wo er an der Adresse¹ (bis 11.6.2003) und Adresse² (ab 11.6.2003) mit Hauptwohnsitz gemeldet sei. Da er für keines der Fahrzeuge ein Fahrtenbuch geführt habe, sei ihm der Gegenbeweis zur Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG, nämlich, dass er die beiden Fahrzeuge zu mehr als 80% für betriebliche Zwecke verwendete habe, nicht gelungen. Auch die Bezirkshauptmannschaft Bregenz sei nach einer Verwaltungsstrafanzeige zum selben Ergebnis gekommen. Für die Berechnungstichtage für die Normverbrauchsabgabe orientierte sich das Finanzamt an den Tagen des jeweiligen Erwerbs der Fahrzeuge am 20.10.2010 bzw. am 22.1.2013

und der Annahme, dass kurz danach die Fahrzeuge ins Inland verbracht wurden. Aufgrund der Aussage des Bf. anlässlich der Einvernahme durch die Finanzpolizei, ihm seien die Begriffe „Normverbrauchsabgabe“ und „Kraftfahrzeugsteuer“ bekannt, ging das Finanzamt von einer vorsätzlich begangenen Abgabenverkürzung aus und setzte die Normverbrauchsabgabe sowie den Verspätungszuschlag für den am 20.10.2010 erworbenen und vermutlich am 1.11.2010 ins Inland eingebrachten Mercedes Benz innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Beschwerde** wandte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung ein, das Finanzamt habe den Gegenbeweis allein deshalb als nicht erbracht angesehen, weil der Bf. kein Fahrtenbuch geführt habe. Ein derartiger Schluss sei aber rechtswidrig, weil der Gegenbeweis auch durch andere Beweismittel erbracht werden könne. Tatsächlich seien beide Fahrzeuge weit überwiegend, das heiße zu mehr als 80%, in Deutschland zu betrieblichen Zwecken verwendet worden. Der Renault sei ausschließlich betrieblich und nur gelegentlich für Fahrten von Deutschland in die Schweiz auf österreichischen Straßen gefahren worden. Lediglich den Mercedes Benz habe er in untergeordnetem Ausmaß privat und nur für die tägliche Nachhausefahrt in Österreich verwendet. Zudem sei der Berechnung der Normverbrauchsabgabe für den Renault eine falsche Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt worden, sie betrage tatsächlich lediglich 7.500,00 Euro und nicht wie vom Finanzamt angesetzt 9.941,89 Euro.

Schließlich seien die angefochtenen Bescheide auch deshalb rechtswidrig, weil selbst bei der Annahme der dauernden Standorte in Österreich die in § 82 Abs. 8 KFG vorgesehene Monatsfrist mit keinem der beiden Fahrzeuge jemals überschritten worden sei.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 11.1.2018 lud das Finanzamt den Bf. ein, geeignete Nachweise vorzulegen, aus denen die behauptete betriebliche Verwendung der beiden Fahrzeuge hervorgehe. Auf dieses Ersuchen hin legte der Bf. durch seine Steuervertretung eine Aufstellung der mit den beiden Fahrzeugen gefahrenen Kilometer für die Jahre 2013 bis 2017 (für den Renault) und 2014 bis 2017 (für den Mercedes) mit Angabe des jeweiligen Datums, der Zielorte und der Anzahl der mit diesen Fahrten zurückgelegten Kilometer vor.

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.4.2018 insoweit teilweise statt, als es die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe für den Renault im Sinne der Ausführungen der Steuervertretung des Bf. abänderte und die Normverbrauchsabgabe auf 2.640,00 Euro verringerte. Im Übrigen wies es die Beschwerde als unbegründet ab. Die im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufstellungen über die mit den beiden Fahrzeugen gefahrenen Kilometer seien nachträglich erstellt worden und wiesen zudem weder den Ausgangs- noch den Endpunkt noch die Namen und Adressen der aufgesuchten Kunden auf und seien schon deshalb als Gegenbeweis zur Standortvermutung im Sinne des § 82 Abs. 8 KFG nicht geeignet. Was die behauptete laufende Unterbrechung der Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 KFG angehe sei darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung mit Bundesgesetz BGBl. Nr. I Nr. 26/2014 vom 23.4.2014 mit rückwirkender Wirkung ab 14.8.2002 dahingehend geändert worden sei,

dass eine vorübergehende Verbringung eines Fahrzeugs aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbreche.

Mit Schriftsatz vom 18.5.2018 stellte der Bf. durch seine Steuervertretung den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung. In der Sache brachte die Steuervertretung vor, dass nie bestritten worden sei, dass der Bf. kein Fahrtenbuch geführt habe, diese aber nichts daran ändere, dass die Angaben in den anhand interner Unterlagen erstellten Aufstellungen glaubwürdig seien. Die rückwirkende Inkraftsetzung der Gesetzesänderung des § 82 Abs. 8 KFG, wonach eine vorübergehende Verbringung eines Fahrzeugs aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbreche, sei verfassungsrechtlich unhaltbar und im Beschwerdefall daher nicht anzuwenden.

Am 24.7.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 15.1.2020 zog der Verlassenschaftskurator den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zurück.

II. Sachverhalt

Der Bf. war vom 11.6.2003 bis zu seinem Tod am tt.mm.2019 in Adresse2 mit Hauptwohnsitz gemeldet (vgl. Abfrage im Zentralen Melderegister). Daneben verfügte er über eine deutsche Wohnanschrift in der Adresse5.

Der Bf. war in Deutschland als Gesundheitsberater tätig. Diese Tätigkeit bestand v.a. im Verkauf von Gesundheitsergänzungsmitteln und in der Durchführung von Seminaren im Bereich Psychologie. Die betrieblichen Standorte befanden sich in L., zuerst in der Adresse3, später und zuletzt in der Adresse4. Am Betriebsstandort wurden die Seminare durchgeführt und die Produkte versendet. Beratungen fanden zum überwiegenden Teil über Telefon oder Skype, daneben aber am Betriebsstandort statt (vgl. die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Bf. anlässlich der Vernehmung des Bf. durch die Finanzpolizei am 15.10.2017).

Auf das Unternehmen des Bf. in L. waren zwei Fahrzeuge zugelassen, der mit Kaufvertrag vom 20.10.2010 um einen Kaufpreis in Höhe von 5.882,35 Euro netto erworbene Mercedes Benz 203 K C 22 CDI mit dem deutschen Kennzeichen K1 und der mit Kaufvertrag vom 22.1.2013 um einen Kaufpreis in Höhe von 7.500,00 Euro erworbene Renault JD Master mit dem deutschen Kennzeichen K2).

Der Bf. hat beide Fahrzeuge unstrittig im Inland verwendet. Aufgrund der Tatsache, dass er seine betrieblich Tätigkeit von den Standorten in L. aus ausübte, die beiden Fahrzeuge sich in seinem Betriebsvermögen befanden und sich sein Wohnort in Grenznähe zu Deutschland befand, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf. die Fahrzeuge regelmäßig, zumindest aber einmal im Monat, auch in Deutschland verwendet hat. Zu

diesem Ergebnis gelangt das Bundesfinanzgericht im Wege der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen angenommen wird, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 6 und 8 mit der dort zitierten hg. Rechtsprechung). Die Annahme, dass der Bf. die Fahrzeuge regelmäßig auch in Deutschland verwendet hat, hat aus den oben genannten Gründen die höchste Wahrscheinlichkeit für sich.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 1 Z 3 lit. a Normverbrauchsabgabengesetz BGBl 1991/695 idF BGBl. I 1999/122 (NoVAG) unterliegt der Normverbrauchsabgabe auch die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 und Z 2 leg. cit. eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 leg. cit. erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt gemäß § 1 Z 3 lit. b NoVAG auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 36 Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllen.

Gemäß § 79 KFG ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen 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 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Mit vom 21.11.2013, 2011/16/0221 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs. 8 KFG der Einbringung gemäß § 79 KFG entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit

jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginne.

Die in Reaktion auf das Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/16/0221 mit BGBl I 2014/26 erfolgte, am 23.4.2014 kundgemachte und rückwirkend bis 14.8.2002 in Kraft getretene Änderung des § 82 Abs. 8 KFG dahingehend, dass nur die erstmalige Einbringung eines Kfz in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst, innerhalb derer ein Verwenden eines Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr ohne Zulassung zulässig ist, ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2.12.2014, G72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Die Entscheidung, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG mit jeder Verbringung ins Ausland unterbrochen wird, hat der VwGH mit Erkenntnis vom 25.04.2016, 2015/16/0031, bestätigt.

Damit ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG im Sinne des vorzitierten Erkenntnisses des VwGH zu verstehen.

Wie oben zum Sachverhalt festgestellt wurde, hat der Bf. beide Fahrzeuge regelmäßig, zumindest aber einmal im Monat auch in Deutschland verwendet. Damit wurde die Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 KFG jedenfalls bis zum Inkrafttreten der Anwendung der Gesetzesänderung iSd BGBl. I 2014/26 am Tag der Kundmachung, also am 24.4.2014, immer wieder unterbrochen und konnte bis zu diesem Zeitpunkt keine Normverbrauchsabgabepflicht für die beiden Fahrzeuge entstehen.

Dennoch hat das Finanzamt mit den angefochtenen Entscheidungen Normverbrauchsabgaben für die Zeiträume 11/2010 und 02/2013 festgesetzt.

Wurde die Normverbrauchsabgabe für einen Zeitraum vor dem April 2014 infolge "widerrechtlicher Verwendung" festgesetzt, obwohl das betreffende Kraftfahrzeug regelmäßige monatlich ausgebracht und wieder eingebracht wurde, ist die Normverbrauchsabgabe-Festsetzung ersatzlos aufzuheben und darf mangels Sachidentität durch das Bundesfinanzgericht nicht durch eine Festsetzung mit verminderter Bemessungsgrundlage für einen Zeitraum ab April 2014 ersetzt werden (vgl. BFG 3.11.2016, RV/5101419/2014) .

Aufgrund der Festsetzung von Normverbrauchsabgaben für Zeiträume vor dem 24.4.2014 trotz regelmäßiger Unterbrechung der Monatsfrist waren die angefochtenen Bescheide aufzuheben, ohne dass auf die Standortfrage weiter einzugehen war.

Dem Finanzamt steht es aber frei, die Normverbrauchsabgaben für Verwendung der Fahrzeuge und Zeiträume nach dem 23.4.2014 festzusetzen, falls die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen dafür vorliegen. Der Grundsatz *ne bis in idem* stünde dem nicht entgegen.

Gleichzeitig mit den angefochtenen Normverbrauchsabgabebescheiden waren auch die damit zusammenhängenden Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen aufzuheben. Einen Verspätungszuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe

kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO festsetzen, wenn Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung oder Selbstberechnung einer Abgabe nicht wahren und die Verspätung nicht entschuldbar ist. Da zumindest für die vom Finanzamt in den angefochtenen Normverbrauchsabgabebescheiden angegebenen Zeiträume keine Pflicht zur Abgabe einer Abgabenerklärung bzw. zur Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe bestanden hat, war auch die Festsetzung der Verspätungszuschläge rechtswidrig.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Dieses Erkenntnis beruht maßgeblich auf den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.2013, 2011/16/0221 sowie vom 25.4.2016, 2015/16/0031. Es hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 22. Jänner 2020