

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, über die Beschwerden vom 15.05.2013 und 10.07.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 07.05.2013 und 02.07.2014 betreffend Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 05.10.2012, 22.09.2011 und 12/2010 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 05.10.2012 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Verspätungszuschlag wird mit € 53,50 festgesetzt.

II.) Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 22.09.2011 und 12/2010 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

1.) Der Bf (Beschwerdeführer) hat in A bis zum Jahr 2013 eine E1 in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben.

2.) Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2010-2012 umfassenden Außenprüfung wurden ua. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 4 NoVA 2010 und 2011

Im Zuge der durchgeführten Bp wurde festgestellt, dass von den in Deutschland zugelassenen in Österreich verwendeten Fahrzeugen (jeweils B1) xxx bzw. yyy (Nutzungsbeginn 13.12.10 bzw. 22.9.11) im Jahr 2010 und 2011 noch keine NoVA entrichtet wurde.

Die Fahrzeuge haben jeweils ca. dieselben Anschaffungskosten, wie das ab 5.10.12 genutzte Fahrzeug, für welches bereits NoVA iHv 5.350,08 entrichtet wurde, nämlich netto 55.700 und beträgt somit die NoVA im Jahr 2010 und 2011 je 5.347,20 (55.700+ 20 % USt/davon 8 %). Der Standort der Fahrzeuge war jeweils Österreich. Die Leasingraten (Miete) und Betriebskosten wurden als Betriebsausgaben abgesetzt.“

3.) Mit Ausfertigungsdaten 7. Mai 2013 bzw. 2. Juli 2014 ergingen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung) für die Zeiträume 5.10.2012 (B Fahrgestellnummer 222), 22.9.2011 (B Fahrgestellnummer 111) und 12/2010 (B Fahrgestellnummer 3333) sowie die Bescheide betreffend Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Normverbrauchsabgabe (vgl. BFG-Akt, S. 7, 8, 9). Die Verspätungszuschläge wurden in Höhe von 3 % der jeweiligen Bemessungsgrundlage festgesetzt.

4.) Mit Eingabe vom 10. Juli 2014 wurde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 12/2010 und 09/2011 fristgerecht Beschwerde erhoben. Der Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2012 vom 7. Mai 2013 blieb bekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

5.) Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Normverbrauchsabgabe wurde am 15. Mai 2013 (Zeitraum 05.10.2012) bzw. am 15. Juli 2014 (Zeiträume 12/2010 und 09/2011) Beschwerde erhoben.

6.) Mit Ausfertigungsdaten 3. August 2016 wurden die Beschwerdeentscheidungen betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe hinsichtlich der Zeiträume 12/2010 und 9/2011 erlassen.

Die (abweisenden) Beschwerdeentscheidungen betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 9/2011 und 12/2010 ergingen am 9. August 2016. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages zur Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2012 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 9. August 2016 teilweise Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag wurde mit einem Prozent (bislang drei Prozent) der Abgabe (€ 5.350,08), sohin mit einem Betrag von € 53,30, festgesetzt.

7.) Mit Eingabe vom 11. August 2016 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Normverbrauchsabgabe durch das Verwaltungsgericht gestellt.

8.) Zusammengefasst wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Bf nutze einen Pkw, der ihm von seiner Gattin (D) zur Verfügung gestellt werde. D sei Mitarbeiterin bei C in Deutschland. Der Pkw werde von einer deutschen Leasingfirma (einer Tochtergesellschaft von C) durch D geleast. Mit dem Finanzamt ABC sei folgende Vorgangsweise vereinbart worden: Es bestehe NoVA-Pflicht für diese Leasingfahrzeuge, die spätestens nach einem Jahr wieder an die Leasinggesellschaften in Deutschland zurückgestellt würden. Mit jeder Rückgabe könne die Vergütung der NoVA auf Basis des Rückgabewertes

beantragt werden. Darüber hinaus bestehe eine doppelte Kraftfahrzeugsteuerpflicht für diese Fahrzeuge (in Deutschland und Österreich). Entsprechend dieser Abmachung habe der Bf gehandelt. Es sei laufend Kraftfahrzeugsteuer bezahlt worden und seien Jahreserklärungen für 2011 und 2012 eingereicht. Hinsichtlich der NoVA seien Erklärungen mit gleichzeitigen Vergütungsanträgen zum Zeitpunkt der Rückgabe des jeweiligen Fahrzeuges eingebracht worden. Dieser Vorgangsweise werde nunmehr vom Finanzamt bzw. vom Fachbereich bzw. vom BMF abgelehnt.

II.) Sachverhalt:

1.) Bf1 ist mit D verheiratet und wohnt einerseits in Adresse1 andererseits in Adresse2. Bf1 ist sowohl in ort1 als auch in Ort2 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Eine Zweitwohnsitzmeldung in Deutschland war nicht möglich.

2.) D wohnt in Deutschland (Ort2, Straße1) und ist bei B3 beschäftigt. Sie hat die Möglichkeit über die GmbH1 für sich und nahe Angehörige bis zu drei Neufahrzeuge zu mieten. D machte von diesem Recht insofern Gebrauch als sie zwei Fahrzeuge gemietet hat, wovon sie eines Bf1 zur Nutzung überlassen hat. Es wurde keine Verwendungsbeschränkung (Zwecke, Kilometerleistung) mit Bf1 vereinbart und es bestand auch keine Verpflichtung zur Fahrtenbuchführung (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, S. 113).

3.) Die Fahrzeuge B mit den Fahrgestellnummern 222, 111 und 3333 wurden vom Bf für private und betriebliche Zwecke (E1) verwendet. Die Verwendung erfolgte überwiegend in Österreich und zwar im Bezirk A (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, S. 113).

Die aus der Gebrauchsüberlassung auflaufenden Kosten wurden nach Abzug eines Privatanteiles von der E1 bezahlt bzw. D ersetzt und sind als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.

4.) Der Mietvertrag für das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer 3333 (Typ B2) begann am 17. Dezember 2010 und sollte am 16. Dezember 2011 enden. Tatsächlich endete der Mietvertrag mit 22. September 2011. Der Mietvertrag wurde zwischen D und der GmbH1 abgeschlossen. Der angeführte B3 wurde in Deutschland auf D angemeldet und zwar mit dem Kennzeichen xxx (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 22.09.2011, BFG-Akt, S. 74 ff, S. 124 ff).

5.) Der Mietvertrag für das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer 111 (Typ B2) begann am 22. September 2011 und sollte am 21. September 2012 enden. Tatsächlich endete der Mietvertrag am 5. Oktober 2012. Auch dieser Mietvertrag wurde zwischen D und der GmbH1 abgeschlossen. Der B3 wurde in Deutschland auf D angemeldet und zwar mit dem Kennzeichen yyy (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 05.10.2012, BFG-Akt, S. 82 ff und S. 132 ff).

6.) Der Mietvertrag für das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer 222 (Typ B2) begann am 5. Oktober 2012 und sollte am 4. Oktober 2013 enden. Tatsächlich endete der

Mietvertrag am 16. Dezember 2013. Der Mietvertrag wurde zwischen D und der GmbH1 abgeschlossen. Der B3 wurde in Deutschland auf D angemeldet und zwar mit dem Kennzeichen xxx (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 20.12.2013).

7.) Die Fahrzeuge wurden von Bf1 nach Ablauf des (jeweiligen) Mietvertrages an die GmbH1 (Rückgabeort Z Deutschland) zurückgestellt. Für das Verwenden der Kraftfahrzeuge wurde von der E1 sowohl österreichische als auch deutsche Kraftfahrzeugsteuer bezahlt (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 22.09.2011, BFG-Akt, S. 74, S. 124 ff, und S. 132 ff, Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, Abrechnung Mietvertrag vom 05.10.2012, BFG-Akt, S. 82 ff und S. 132 ff).

8.) Bezüglich des Kraftfahrzeuges Marke B3 mit der Fahrgestellnummer 222 wurde am 19. April 2013 eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe eingereicht (Eingangsstempel Finanzamt 19. April 2013). In der Erklärung vom 19. April 2013 wurde zudem die NoVA-Vergütung für den B3 mit der Fahrgestellnummer 111 beantragt (vgl. BFG-Akt, S. 90 Rückseite).

9.) Eine am 1.6.2012 unterfertigte Erklärung zur Normverbrauchsabgabe, die keinen Eingangsstempel des Finanzamtes aufweist, weist auszugsweise nachstehenden Inhalt auf (vgl. BFG-Akt, S. 115):

„B4

Betrieb E

Beginn der Vermietung 17.12.2010“.

10.) Mit Eingaben vom 24. August 2014 wurden Anträge auf NoVA-Vergütungen betreffend die Fahrzeuge der Marke B3 mit den Fahrgestellnummern 3333 und 111 gestellt. Diese Anträge beinhalten jedoch keine NoVA-Erklärungen (vgl. BFG-Akt, S. 47 und 84).

11.) Die vom Bf eingebrachten Vergütungsanträge vom 24. August wurden mit Bescheiden des Finanzamtes ABC vom 9. August 2016 abgewiesen (vgl. Bescheide vom 9. August 2016, BFG-Akt, S. 10 ff). Der gegen die genannten Bescheide erhobenen Beschwerde wurde mit Erkenntnis des BFG vom 30. April 2020, RV/3101145/2016, Folge gegeben (BFG-Akt, S. 196 ff).

12.) Nicht nachgewiesen worden ist, dass Erklärungen über die Normverbrauchsabgabe betreffend die Fahrzeuge B mit den Fahrgestellnummern 3333 und 111 der Abgabenbehörde übermittelt worden sind bzw. bei dieser eingelangt sind.

III.) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammern angeführten Beweismitteln sowie aufgrund nachstehender Überlegungen (§ 167 BAO):

1.) Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 30. Dezember 2019 wurde der Bf aufgefordert, die Erklärungen über die Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 22.09.2011 und 12/2010 vorzulegen (vgl. BFG-Akt, S. 110). Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020 wurde mitgeteilt, die Erklärung betreffend das am 17.12.2010

angemeldete Fahrzeug (gemeint B3 mit der Fahrgestellnummer 3333, Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes) werde nunmehr übermittelt. Die Erklärung betreffend das am 22.09.2011 angemeldete Fahrzeug (gemeint B3 mit der Fahrgestellnummer, 111 Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes) liege dem steuerlichen Vertreter nicht vor (vgl. BFG-Akt, S. 113 ff). Letztgenannter Verweis stellt keinen Nachweis des (tatsächlichen) Erstellens einer NoVA-Erklärung für den B3 mit der Fahrgestellnummer 111 dar. Ebenso wenig wurde damit das Einlangen eines derartigen Dokumentes bei der Abgabenbehörde nachgewiesen.

2.) Was den B3 mit der Fahrgestellnummer 3333 anbelangt, hat der steuerliche Vertreter das Formular NoVA 2 (Datum 1.6.2012) unterfertigt. Einen Eingangsstempel des Finanzamtes weist dieses Formular jedoch nicht auf.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf auf ein sog. „Finanzamt-Evidenzheft“ verwiesen. In diesem Evidenzheft seien die im Info-Center persönlich eingereichten Dokumente erfasst, welche einem Mitarbeiter des Finanzamtes persönlich ausgefolgt worden seien. Der Eingang bei der Abgabenbehörde werde mit einem Stempel im Evidenzheft bestätigt (vgl. BFG-Akt, S. 169 ff).

Dem vorgelegten Auszug aus dem Evidenzheft ist ua. folgender Eintrag zu entnehmen: nnnn Bf2 Nova + Beilage. Ein Stempel des Finanzamtes befindet sich jedoch nicht neben diesem Vermerk, weshalb allein mit der Vorlage der angeführten Dokumente nicht nachgewiesen worden ist, dass das Formular NOVA 2 (Datum 1.6.2012) tatsächlich in die Sphäre des Finanzamtes gelangte.

3.) Hinzu kommt noch, dass die NoVA-Festsetzung für die Kraftfahrzeuge B3 mit den Fahrgestellnummern 3333 und 111 erst nach Durchführung einer Außenprüfung erfolgte (Bescheide vom 2. Juli 2014). In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde vom 10. Juli 2014 wurde aber lediglich vorgebracht, für das im Jahr 2012 verwendete Fahrzeug sei die NoVA ordnungsgemäß angemeldet (Formular NOVA 2) und abgeführt worden. Die Übermittlung von weiteren NoVA Erklärungen wurde in diesem Schriftsatz nicht erwähnt. Auffallend ist weiters, dass in der Eingabe vom 15. Mai 2013 ausgeführt worden ist, dass NoVA-Erklärungen mit gleichzeitigem Vergütungsantrag zum Zeitpunkt der Rückgabe des jeweiligen Fahrzeuges eingebracht worden seien. Dass dieses Vorbringen nicht den Tatsachen entspricht, wurde bereits dargestellt. Auf Punkt II. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

IV.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Hinsichtlich der Normverbrauchsabgabepflicht der Fahrzeuge Marke B3 mit den Fahrgestellnummern 3333 und 111 wird auf das Erkenntnis des BFG vom 3. März 2020, RV/3101135/2016, verwiesen. Der Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2012 vom 7. Mai 2013 blieb – wie bereits dargelegt - unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

2.) Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe

(Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag (§ 135 BAO).

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt im Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Die Festsetzung setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. die Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (vgl. Ritz-BAO, 6. Aufl., § 135, Rz 1ff und die dort angeführte Judikatur).

3.) § 11 NoVAG regelt neben der Finanzamtszuständigkeit, die Fälligkeit der NoVA, die Verpflichtung zur Abgabe von Anmeldungen durch den Abgabenschuldner sowie den Charakter der NoVA als Selbstbemessungsabgabe. Bei Tatbeständen gemäß § 1 Z. 3 NoVAG ist für die Abgabenerhebung gemäß § 11 Abs. 2 NoVAG vorzugehen. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe selbst zu berechnen und diese beim Finanzamt anzumelden und an dieses zu entrichten. Die Abgabe muss spätestens einen Monat nach der Zulassung angemeldet und entrichtet (Fälligkeitstag) werden. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung.

Das Abstellen auf die Zulassung für den Fristbeginn ist nach Ansicht von Haller verfehlt, weil bei der widerrechtlichen Verwendung gerade Tatbestandsvoraussetzung ist, dass keine Zulassung des Fahrzeuges in Österreich erfolgt ist. In Analogie zum Tatbestand der Erstzulassung gemäß § 1 Z. 3 lit. a NoVAG würde sich nach Meinung des genannten Autors daher anbieten, die Monatsfrist ab der Tatbestandsverwirklichung zu berechnen (vgl. Haller, NoVAG, Normverbrauchsabgabengesetz Kommentar, § 11, RZ 9 ff).

4.) Die Auffassung des Bf, wonach ihm kein Verschulden an der verspäteten Abfuhr der NoVA für die nach Ablauf des (jeweiligen) Mietvertrages an die Leasinggesellschaft zurückgestellten Fahrzeuge treffe, weil die Abgabenbehörde bzw. der Gesetzgeber eine Rückforderung der NoVA-Beträge „verunmöglicht habe“, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen. Die NoVA ist nämlich bei Verwirklichung eines normverbrauchabgabepflichtigen Tatbestandes (§ 11 NoVAG) zeitgerecht zu entrichten. Im Falle einer widerrechtlichen Verwendung entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt der Einbringung des Kraftfahrzeuges in das Inland (§ 7 Abs. 1 Z. 2 NoVAG). Ein Vergütungsantrag kann aber erst nach dem Verbringen eines Kraftfahrzeuges ins Ausland gestellt werden.

5.) Eine Rechtsansicht, wonach eine NoVA-Erklärung abweichend von den Bestimmungen des § 11 NoVAG erst zu einem späteren Zeitpunkt (zB Zeitpunkt des Stellens eines Vergütungsantrages) erfolgen kann, findet im Gesetz und in der Literatur keine Deckung. Hält ein Steuerpflichtiger die Abweisung seiner Anträge auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe durch die Abgabenbehörde für unrechtmäßig, hat er den

Rechtsweg zu bestreiten. Gleiches gilt bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen einzelne Bestimmungen des NoVAG 1991.

Der Umstand, dass Bedienstete des Finanzamtes dem Abgabepflichtigen (als widerrechtlichen Verwender) möglicherweise einen Vergütungsanspruch nach § 12a NoVAG (persönlich) zugesichert haben, entbindet ihm nicht von seiner gesetzlichen Verpflichtung zur zeitgerechten Anmeldung und Entrichtung der Normverbrauchsabgabe; dies auch dann nicht, wenn die Abgabenbehörde zu einem späteren Zeitpunkt von der mündlich mitgeteilten Rechtsansicht abweicht. Die NoVA-Erklärungspflicht kann nicht einfach – wie der Bf im Ergebnis vermeint – von einem positiven Erledigen von Vergütungsanträgen abhängig gemacht werden. Dass die Abgabenbehörde selbst von einer derartigen Junktimierung ausgegangen ist, wurde im Beschwerdefall nicht behauptet. Von einer entschuldbaren Verspätung kann im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden, weshalb die strittigen Verspätungszuschläge dem Grunde nach zu Recht verhängt worden sind.

6.) Bezüglich des Ausmaßes der Verspätung wurden in den Beschwerdeentscheidungen nachstehende Ausführungen getätigt:

B3 222: 7 Monate

B3 111: 2 Jahre und 10 Monate

B3 3333: 3 Jahre und 7 Monate

Bezüglich des B3 mit der Fahrgestellnummer 222 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 9. August 2016 der Verspätungszuschlag im Rahmen des Ermessens auf ein Prozent (bisher drei Prozent) der festgesetzten Abgabe herabgesetzt.

7.) Nachdem der Bf den Eingang von NoVA-Erklärungen bei der Abgabenbehörde für die Kraftfahrzeuge mit den Fahrgestellnummern 111 und 3333 nicht nachzuweisen vermochte, erfolgte die Verhängung der Verspätungszuschläge auch der Höhe nach zu Recht. Die Fristüberschreitung zur Anmeldung und Entrichtung der NoVA muss als erheblich bezeichnet werden. Das Verschulden geht über einen minderen Grad des Versehens hinaus. Das Finanzamt hat daher in Ausübung des ihm zustehenden Ermessens zu Recht einen Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe von jeweils von 3 % der Abgabe verhängt.

8.) Bezüglich des Kraftfahrzeuges B3 mit der Fahrgestellnummer 222 wird auf die Beschwerdeentscheidung vom 9. August 2016 verwiesen. Der Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe wird mit einem Prozent der Abgabe festgesetzt.

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt, und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 12. Mai 2020