

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kapferer Frei und Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Eduard-Wallnöfer-Platz 1, 6460 Imst, über die Beschwerden vom 4. September 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 14. August 2013, StrNr, betreffend

1. das Fahrzeug der Marke AA:

- a) Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Zeitraum Juli 2009 und Verspätungszuschlag
- b) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 07-12/2009 und Verspätungszuschlag
- c) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2010 und Verspätungszuschlag
- d) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2011 und Verspätungszuschlag
- e) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2012;

2. das Fahrzeug der Marke BB:

- a) Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Zeitraum Oktober 2011 und Verspätungszuschlag
- b) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 11-12/2011
- c) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2012;

3. das Fahrzeug der Marke CC:

- a) Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Zeitraum August 2012 und Verspätungszuschlag
- b) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer 09-12/2012,

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO insgesamt 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

1. Nach Mitteilung seitens der Fa. ***Bf1*** mit dem Sitz in A/Ort1 (= Beschwerdeführerin, Bf) hatte das Finanzamt der Bf mit (insgesamt 10) Festsetzungs-Bescheiden vom 14.8.2013, StrNr, betreffend drei von ihr verwendeter Kraftfahrzeuge mit ausländischem (deutschem) Kennzeichen Abgaben wie folgt vorgeschrieben:

a) zum Fahrzeug der Marke AA, Kz Nr1

(FIN A123, Diesel, 176 kW, Erstzulassung/EZ 06/2009):

- Normverbrauchsabgabe für Zeitraum 07/2009 € 6.227,64 + Verspätungszuschlag/Vz;
 - Kraftfahrzeugsteuern für die Monate 7-12/2009 + Vz, 1-12/2010 + Vz, 1-12/2011 + Vz und für die Monate 1-12/2012,
- dh. insgesamt Abgaben im Betrag von € 10.944,37.

b) zum Fahrzeug der Marke BB, Kz Nr2

(FIN B123, Benziner, 294 kW, EZ 10/2011):

- Normverbrauchsabgabe für Zeitraum 10/2011 € 18.390 + Vz;
 - Kraftfahrzeugsteuern für die Monate 11-12/2011 und 1-12/2012,
- insgesamt im Betrag von € 22.362.

c) zum Fahrzeug der Marke CC, Kz Nr3

(FIN C123, Diesel, 190 kW, EZ 08/2012):

- Normverbrauchsabgabe für Zeitraum 08/2012 € 10.224 + Vz;
 - Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 9-12/2012,
- insgesamt im Betrag von € 11.571,76.

Laut jeweiliger Bescheidbegründung werde der inländische Standort der Fahrzeuge nicht in Abrede gestellt. Die Ansicht der Bf, durch die Grenzübertritte nach Deutschland werde die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz/KFG unterbrochen, sei rechtsirrig und könne aus den von der Bf angeführten UFS-Entscheidungen nicht abgeleitet werden. Bei vorübergehenden Grenzübertritten liege keine Fristunterbrechung vor und seien somit die Tatbestände nach § 1 Z 3 NoVAG und § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG erfüllt ("widerrechtliche Verwendung"). Aufgrund einer Interpretation des Wortlautes wie auch nach Sinn und Zweck des Gesetzes sei die Einjahres-Frist des § 79 KFG hinsichtlich des Fristenlaufes und einer allfälligen Unterbrechung anders zu beurteilen als die Monatsfrist nach § 82 Abs. 8 KFG. Bei der Monatsfrist handle es sich lediglich um eine angemessene Frist, um die Zulassung eines Fahrzeuges zu ermöglichen.

2. In den gegen alle Bescheide rechtzeitig erhobenen (insgesamt 3) Berufungen (nunmehr Beschwerden) vom 4.9.2013 samt Ergänzungen vom 1.10.2013 wurde Stattgabe und Bescheidaufhebung beantragt und im Wesentlichen eingewendet:

Bei den gegenständlichen Pkw handle es sich um Fahrzeuge, die von den Geschäftsführern der Bf mit Hauptwohnsitz in Österreich als Dienstfahrzeuge gefahren und dabei mehrmals monatlich auch für Auslandsfahrten, meist nach Deutschland, verwendet würden. Aufgrund der mehrmaligen monatlichen Grenzübertritte werde die Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 KFG nie überschritten. Verwiesen wurde eingehend auf die UFS-Entscheidungen v. 14.9.2010, RV/0245-K/09, und v. 5.8.2008, RV/0377-I/06, und darauf beziehend festgehalten, dass aufgrund der mehrmaligen monatlichen Grenzübertritte die Monatsfrist nach § 82 Abs. 8 KFG jeweils unterbrochen werde und neu zu laufen beginne. Die Verwendung der Fahrzeuge ohne inländische Zulassung sei daher nicht unzulässig. Der vom Finanzamt vorgenommenen Interpretation der KFG-Bestimmungen könne nicht gefolgt werden. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes der gesetzlichen Bestimmungen nach §§ 79 und 82/8 KFG seien diese einer Interpretation gar nicht zugänglich. Es handle sich um inhaltlich gleichlautende Formulierungen, sodass die Monatsfrist durch jede Auslandsfahrt unterbrochen werde und neu zu laufen beginne. Bei dem gegebenen – unstrittigen - Sachverhalt hätten die Fahrzeuge zwar ihren dauernden Standort im Inland, wobei aber wegen der mehrmaligen monatlichen Auslandsfahrten jeweils ein Nutzungszeitraum von weniger als einem Monat vorliege; eine kraftfahrrechtliche Zulassung der Fahrzeuge in Österreich sei aus diesem Grund nicht erforderlich. Nach Ansicht der Bf sei daher weder ein Tatbestand nach dem NoVAG noch nach dem KfzStG verwirklicht worden.

3. Die Berufungen wurden dem (vormals) Unabhängigen Finanzsenat (UFS) direkt, dh. ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen durch das Finanzamt, im November 2013 zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht wird unter dem Abschnitt "*Streitpunkte*" vom Finanzamt ausgeführt:

"Strittig ist, ob die Einmonatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG durch jeden Grenzübertritt unterbrochen wird und neu zu laufen beginnt. Es wird beantragt, die Berufung abzuweisen."

4. Im Mai 2014 wurde ein Schreiben der Bf samt drei NoVA-Erklärungen nachgereicht, wonach die gegenständlichen (Gebraucht)Fahrzeuge im April 2014 durch die Bf von der in Deutschland ansässigen Fa. X-GmbH innergemeinschaftlich erworben wurden; die Fahrzeuge seien von der Bf verwendet worden und hätten als Dienstfahrzeuge für die Geschäftsführer der Bf gedient. Zur strittigen Monatsfrist werde auf das aktuelle VwGH-Erkenntnis Zl. 2011/16/0221 samt Änderung des § 82 Abs. 8 KFG ab 24.4.2014 verwiesen. Da sohin (erst) ab Mai 2014 die Zulassungsverpflichtung und damit die NoVA-Pflicht bestehe, würden die entsprechenden NoVA-Erklärungen in der Anlage eingereicht.

Die Normverbrauchsabgabe für alle drei Fahrzeuge, gesamt in Höhe von € 34.841,64, wurde am 20.5.2014 entrichtet.

5. Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch wird die Bf seit Juli 2009 von zwei Geschäftsführern, Herren D und E, beide mit Hauptwohnsitz in A/Ort1, vertreten.

6. Die vormals gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung über die Berufungen durch den Gesamtsenat wurden zwischenzeitig zurückgezogen.

II. Sachverhalt

Die drei streitgegenständlichen Fahrzeuge standen im Eigentum der in Deutschland ansässigen Firma X-GmbH und waren auf diese in Deutschland zugelassen (FzAA Kz Nr1, dte. Zulassung/EZ 06/2009; FzBB Kz Nr2, dte. EZ 10/2011; FzCC Kz Nr3, dte. EZ 08/2012).

In den jeweils streitgegenständlichen Zeiträumen hat die Zulassungsbesitzerin die Fahrzeuge der Bf mit Sitz in Österreich/Ort1 zur Nutzung zur Verfügung gestellt, die sohin die Verfügungsgewalt über die Fahrzeuge ausgeübt hat.

Die Fahrzeuge wurden von den Geschäftsführern der Bf, die ihren Hauptwohnsitz in Österreich haben, als Dienstfahrzeuge ua. auch für regelmäßige monatliche Fahrten nach Deutschland verwendet.

III. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem eingangs dargestellten Akteninhalt, insbesondere auch aus den im Mai 2014 eingereichten NoVA-Erklärungen samt Begleitschreiben der Bf, und ist seitens der Verfahrensparteien unbestritten.

IV. Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Normverbrauchsabgabe:

Gemäß **§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG)**, BGBl 1991/695, unterlag der Normverbrauchsabgabe:

- idF BGBl I 2007/24 im Zeitraum bis 1.7.2010:

die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht;

- idF BGBl I 2010/34 ab 1.7.2010:

die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, 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 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), sind der Zulassungsbesitzer und der Verwender des Fahrzeuges als Gesamtschuldner (**§ 4 Z 3 NoVAG** 1991 ab 18.6.2009).

Die Steuerschuld entsteht bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre, mit dem Tag an dem die Zulassung zu erfolgen hat (alte RL) bzw. mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland (§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 idF BGBl I 2010/34 ab 16.6.2010).

2. Kraftfahrzeugsteuer:

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992** (KfzStG), BGBl 1992/449 idGF., unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer:

Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Steuerschuldner ist die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (§ 3 Z 2 KfzStG 1992, "*in allen anderen Fällen*").

Die Steuerpflicht dauert bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges (§ 1 Abs. 1 Z 3) vom Beginn des Kalendermonats, in dem die Verwendung einsetzt, und dauert bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992).

3. Kraftfahrgesetz:

Die hier jeweils zum Tragen kommenden Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG) 1967, BGBl 267/1967 idGF., haben folgenden Inhalt:

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz (KFG) 1967 dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen u.a. des § 82 KFG 1967 über die Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr [Anm.: im Inland] zugelassen sind (§§ 37 bis 39).

Gemäß **§ 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 KFG 1967 eingehalten werden.

Gemäß **§ 82 Abs. 8 KFG 1967** idgF. 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 Fahrzeuge mit *dauerndem Standort im Inland* anzusehen (= Standortvermutung). Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während *eines Monates* ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren öffentlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.

Mit dem Erkenntnis **VwGH 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 1967 entspricht, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet *neu zu laufen beginnt*. Diese Rechtsprechung bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, erfolgte mit BGBl I 2014/26 eine am 23.4.2014 kundgemachte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967, wonach eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist *nicht* unterbricht. Gemäß § 135 Abs. 27 KFG 1967 idF BGBl I 2014/26 trat § 82 Abs. 8 in dieser Fassung mit 14.8.2002 (rückwirkend) in Kraft.

Diese Rückwirkungsanordnung wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben.

Damit ist die mit BGBl I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 erst am 24.4.2014 in Kraft getreten. Der durch das BGBl I 2014/26 in diese Bestimmung eingefügte Satz "*Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht*" ist daher erst auf Sachverhalte anzuwenden, die **nach dem 23.4.2014** verwirklicht wurden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung beginnt somit in Fällen, in denen ein Fahrzeug **regelmäßig monatlich in das Ausland bzw. übrige Gemeinschaftsgebiet ausgebracht** wird, die Monatsfrist immer wieder **neu zu laufen** und es entsteht **keine Zulassungsverpflichtung** im Inland. Solche Fahrzeuge "wären somit nicht zuzulassen" im Sinne des NoVAG 1991 bzw. werden nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" im Sinne des KfzStG 1992 im Inland verwendet. In derartigen Fällen liegt somit keine widerrechtliche Verwendung vor, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 und nach dem KfzStG 1992 anknüpft.

Es kann diesfalls dahingestellt bleiben, wer zB der Verwender des Fahrzeuges ist und wo sich der Standort des Fahrzeuges befindet; in derartigen Fällen kann auch nicht § 79 KFG 1967 greifen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Verwenders bzw. dessen Sitz oder eine mögliche Widerlegung einer Standortvermutung sind demgemäß ohne Belang.

4. Gemäß **§ 135 BAO** kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Der Verspätungszuschlag ist formell akzessorisch (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167); er ist hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden.

V. Erwägungen

Im Gegenstandsfall ist der Sachverhalt der (zumindest einmal) monatlichen Auslandsverbringung der drei Fahrzeuge mit deutschem Kennzeichen, dh. also eines regelmäßigen Grenzübertrittes meist nach Deutschland, ganz offenkundig auch von Seiten des Finanzamtes unbestritten. Dies geht ua. aus dem Vorlagebericht des Finanzamtes hervor, wonach alleiniger Streitpunkt in den Beschwerdefällen die Frage ist, "ob die Einmonatsfrist nach § 82 Abs. 8 KFG durch jeden Grenzübertritt unterbrochen wird und neu zu laufen beginnt".

Nach oben dargelegter hg. Judikatur (VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221) hat der Verwaltungsgerichtshof dahin entschieden, dass gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 (in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung) in Fällen, in denen ein Fahrzeug regelmäßig monatlich in das Ausland bzw. übrige Gemeinschaftsgebiet ausgebracht wird, die Monatsfrist immer wieder neu zu laufen beginnt und aus diesem Grund keine Zulassungsverpflichtung im Inland entsteht.

Gegenständliche Fahrzeuge waren daher im Hinblick auf die vor dem Stichtag 23.4.2014 gelegenen, zu beurteilenden Zeiträume in den Jahren 2009 – 2012 weder im Sinne des NoVAG noch des KfzStG "zuzulassen". Unabhängig vom gegebenen dauernden Standort im Inland war somit keine sogenannte "widerrechtliche Verwendung" der Fahrzeuge mit ausländischem

Kennzeichen vorgelegen und demzufolge auch kein daran anknüpfender Tatbestand nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 bzw. nach § 1 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992 verwirklicht worden.

Aufgrund des formell akzessorischen Charakters des Verspätungszuschlages ist dieser an die bescheidmäßige Festsetzung einer Stammabgabe gebunden. Mangels Verwirklichung sowohl eines NoVA-pflichtigen wie auch eines KfzSteuer-pflichtigen Tatbestandes hatte weder eine Selbstberechnung noch eine bescheidmäßige Festsetzung dieser beiden Abgaben zu erfolgen, folglich keine der gemäß § 135 BAO erforderlichen Voraussetzungen für die Vorschreibung von Verspätungszuschlägen vorliegt und einer solchen jede Grundlage entzogen ist.

VI. Ergebnis:

In Anbetracht insbesondere der oben dargestellten Rechtslage war daher den Beschwerden Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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.

Maßgeblich war hier die Lösung einer Rechtsfrage, über welche der Verwaltungsgerichtshof (siehe VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) abschließend abgesprochen hat. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 17. August 2021