

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 23.12.2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 24. November 2014 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und eines Verspätungszuschlages für den Zeitraum 06/2010 (für das Fahrzeug Audi Q7 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_1), Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 05/2013 (für das Fahrzeug Audi SQ5 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_2), Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (für das Fahrzeug Audi Q7 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_1) für die Zeiträume 06-12/2010; 01-12/2011, 01-12/2012 sowie 01-06/2013 und Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (für das Fahrzeug Audi SQ5 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_2) für die Zeiträume 05-12/2013 sowie 01-09/2014 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** in der mündlichen Verhandlung am 22.11.2022 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 24.11.2014 setzte das Finanzamt für das auf den Beschwerdeführer zugelassene Fahrzeug Audi Q7 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_1 die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 06/2010 mit EUR 11.888,82 sowie einen Verspätungszuschlag von EUR 1.188,88 fest. Am selben Tag setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer für dieses Fahrzeug für die Zeiträume 06-12/2010, 01-12/2011, 01-12/2012 und 01-06/2013 mit EUR 2.376,- fest.

Am selben Tag setzte das Finanzamt für das auf den Beschwerdeführer zugelassene Fahrzeug Audi SQ5 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_2 die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 05/2013 mit EUR 7.179,09 sowie einen Verspätungszuschlag von EUR 717,91 fest. Am selben Tag setzte das Finanzamt für dieses Fahrzeug die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 05-12/2013 und 01-09/2014 mit EUR 1.220,- fest.

Die Festsetzungsbescheide wurden allesamt zusammengefasst damit begründet, dass eine Selbstberechnung der festgesetzten Abgaben nicht erfolgt sei. Der Beschwerdeführer habe seinen Hauptwohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt in Österreich, weshalb beide Fahrzeuge ihren dauernden Standort in Österreich hätten. Auch wird jeweils auf eine gesonderte Bescheidebegründung verwiesen. Bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich eine undatierte und nicht unterfertigte Kopie einer gesonderten Begründung, welche auf den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 06/2010 für das Fahrzeug Audi Q7 Bezug nimmt. Eine gesonderte Bescheidebegründung hinsichtlich der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 05/2013 für das Fahrzeug Audi SQ5 ist nicht aktenkundig.

In seiner Beschwerde vom 23.12.2014 beantragte der Beschwerdeführer – ein in Deutschland tätiger Rechtsanwalt und Strafverteidiger – die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und brachte zusammengefasst vor, dass der Beschwerdeführer die Fahrzeuge zu 80 % betrieblich bzw. beruflich, und zwar für Fahrten zwischen seiner Wohnung und seinem Kanzleisitz in Deutschland sowie für betriebliche Fahrten in Deutschland, verwende. Die Monatsfrist beginne jedes Mal neu zu laufen, wenn die Fahrzeuge nach Deutschland gebracht würden, was mindestens einmal monatlich der Fall sei. Die Fahrzeuge würden ausschließlich in Deutschland betankt und gewartet.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.7.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend das Fahrzeug Audi Q7 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_1 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 06/2010 samt Verspätungszuschlag und über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume 06-12/2010, 01-12/2011, 01-12/2012 und 01-06/2013 ab.

Hinsichtlich des Fahrzeuges Audi SQ5 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_2 änderte das Finanzamt den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe dahin ab, dass die Festsetzung für den Zeitraum 08/2013 verfügt wurde. Den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer änderte das Finanzamt dahin ab, dass die Festsetzung für den Zeitraum 07-12/2013 in Höhe von EUR 956,- verfügt wurde.

Der Beschwerdeführer beantragte am 26.8.2015 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Aufgrund dauerhafter Verhinderung des Leiters der zuständigen Geschäftsabteilung 4012 war die Beschwerde von der einschreitenden RichterIn als VertreterIn zu erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat seinen Hauptwohnsitz seit 24.2.1998 in ö_Ort. Der Beschwerdeführer hat seine engsten persönlichen Beziehungen in Österreich. Er war in den Streitjahren als Rechtsanwalt in seiner Kanzlei in d_Ort (Deutschland) tätig.

Der Beschwerdeführer war Besitzer und Zulassungsbesitzer des Fahrzeuges Audi Q7 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_1 mit dem amtlichen Kennzeichen K_1 (Deutschland). Dieses Fahrzeug wurde am 11.5.2010 erstmals zum Verkehr zugelassen.

Der Beschwerdeführer war Besitzer und Zulassungsbesitzer des Fahrzeuges Audi SQ5 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer FIN_2 mit dem amtlichen Kennzeichen K_1 (Deutschland). Dieses Fahrzeug wurde am 23.5.2013 erstmals zum Verkehr zugelassen. Das amtliche Kennzeichen K_1 wurde diesem Fahrzeug am 9.8.2013 zugeteilt.

Aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Fahrtenbuch ist ersichtlich, dass das Fahrzeug Audi Q7 am 17.5.2010 erstmals nach Österreich gebracht wurde. Am 25.5.2010 wurde das Fahrzeug wiederum nach Deutschland verbracht. Weiter ergibt sich aus den vorgelegten Fahrtaufzeichnungen, dass das Fahrzeug in der Folge mehrmals pro Monat (teilweise mehrmals pro Woche) von Österreich nach Deutschland und retour verbracht wurde.

Diese Sachverhaltselemente ergeben sich zweifelsfrei aus dem Akteninhalt und sind zwischen den Parteien unstrittig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer - Stattgabe)

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 (in den Fassungen BGBl I Nr. 24/2007 und BGBl I Nr. 34/2010) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt unter anderem 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). Die Steuerschuld entsteht bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem KFG zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland (§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991).

Gemäß § 36 (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 zugelassen sind (§§ 37 - 39 KFG 1967). 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 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 Monats 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.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, erfolgte mit BGBl I Nr. 26/2014 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 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 mindestens 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 nicht zuzulassen im Sinne des NoVAG 1991. In derartigen Fällen liegt keine widerrechtliche Verwendung vor, an welche die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 anknüpft.

Da auf Sachverhaltsebene zweifelsfrei feststeht, dass das Fahrzeug Audi Q7 nach seiner erstmaligen Verbringung nach Österreich im Mai 2010 in den Folgemonaten mehrmals pro Monat wiederum nach Deutschland (und retour nach Österreich) verbracht wurde, war dieses Fahrzeug nicht in Österreich zuzulassen. Es wurde nicht widerrechtlich im Sinn des § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwendet. Daher bestand keine Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991. Der Bescheid über die **Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für das Fahrzeug Audi Q7** ist rechtswidrig ergangen und war aufzuheben.

Der Bescheid über die **Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für das Fahrzeug Audi SQ5** war aufzuheben, da das Finanzamt erst in der Beschwerdeentscheidung überhaupt Angaben dazu gemacht hat, aufgrund welchen Tatsachenkomplexes und zu welchem Zeitpunkt es von einer Entstehung der Pflicht zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe ausgeht. Anders als beim dem Erkenntnis des VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0156 zugrundeliegenden Sachverhalt ist aus dem Erst-(festsetzungs-)bescheid nicht erkennbar, aufgrund welcher Umstände das Finanzamt von einer Entstehung der Steuerschuld im Mai 2013 ausgeht. Der Festsetzungsbescheid selbst enthält dazu keine Angaben, die verwiesene gesonderte Bescheidebegründung ist nicht aktenkundig. Erst in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung, in der das Finanzamt die Entstehung der Steuerschuld mit August 2013 annimmt, findet sich dazu folgender Passus: *„Im Mai 2013 lief der Leasingvertrag des Q7 aus, somit wurde er gegen den Audi SQ5 ausgetauscht. Die Zulassung auf das Wunschkennzeichen erfolgte am 9.8.2013.“*. Von einer Sachidentität im Sinn des zitierten Erkenntnisses (und der in dessen Gefolge ergangenen Judikatur des Bundesfinanzgerichts, vgl. BFG 10.6.2016, RV/5100789/2016 mwN) kann daher keine Rede sein. Eine Abänderung des Festsetzungsbescheides kommt nicht in Betracht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 KfzStG 1992 unterlagen in den Streitjahren der Kraftfahrzeugsteuer unter anderem nicht in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf öffentlichen Straßen im Inland benützt wurden. Die Steuerpflicht dauerte bei Benützung eines nicht zugelassenen Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Benützung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonates, in dem die Benützung endete (§ 4 Abs. 1 Z 3 KfzStG 1992).

Der Steuerschuldner hatte jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen (§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992). Daraus ergibt sich, dass der Besteuerungszeitraum ein (volles)

Kalendervierteljahr ist. Eine Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für Zeiträume, die länger oder kürzer als ein Kalendervierteljahr sind, ist daher rechtswidrig.

Gemäß § 201 BAO ist innerhalb derselben Abgabenart eine zusammengefasste Festsetzung in einem Bescheid zulässig. Diesfalls müssen die Voraussetzungen für die Festsetzung hinsichtlich jeder dieser Abgaben vorliegen (*Ritz/Koran*, BAO, 7.A., Rz 44 zu § 201), derartige Bescheide können nur einheitlich beurteilt werden (BFG 12.4.2017, RV/4100636/2016 mwN). Die **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug Audi Q7** mit der Fahrgestellnummer FIN_1 für den Zeitraum 06-12/2010 ist aufgrund der Angabe eines nicht dem KfzStG 1992 entsprechenden Besteuerungszeitraumes rechtswidrig. Der Bescheid über die (zusammengefasste) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug Audi Q7 mit der Fahrgestellnummer FIN_1 für die Zeiträume 06-12/2010; 01-12/2011, 01-12/2012 sowie 01-06/2013 war daher insgesamt wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben. Die **Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug Audi SQ5** mit der Fahrgestellnummer FIN_2 für den Zeitraum 05-12/2013 ist aufgrund der Angabe eines nicht dem KfzStG 1992 entsprechenden Besteuerungszeitraumes rechtswidrig. Der Bescheid über die (zusammengefasste) Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug Audi SQ5 mit der Fahrgestellnummer FIN_2 für die Zeiträume 05-12/2013 sowie 01-09/2014 war daher insgesamt wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Der Beschwerde war auch hinsichtlich der verhängten **Verspätungszuschläge** Folge zu geben. Da (im Fall des Audi Q7) mangels Bestehens einer Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 06/2010 schon begrifflich keine diesbezügliche Säumnis seitens des Beschwerdeführers vorliegen konnte, erweist sich die Festsetzung eines Verspätungszuschlages zu dieser Abgabe als rechtswidrig. Hinsichtlich des Audi SQ5 ist aufgrund des vorher Ausgeführten nicht vom Bestehen einer Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 05/2013 auszugehen, sodass auch diesbezüglich keine Säumnis seitens des Beschwerdeführers vorliegen konnte.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

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. Die zu lösenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bzw. die ständige Judikatur des Bundesfinanzgerichts abschließend geklärt.

Innsbruck, am 22. November 2022