



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100762/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, Straße1, Ort1,

vertreten durch

StB, Straße2, Ort2 ,

gegen

FA, Straße3, Ort3

wegen der Bescheide betreffend

Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für März 2005, sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2005, 01-12/2006 und 01-12/2007, alle vom 13.11.2013,

zu Recht erkannt:

1. Die Bescheide betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für März 2005 sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2005, 01-12/2006 und 01-12/2007, alle vom 13.11.2013 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Nachschau bei der BF betreffend die Einkommensteuer 01/2008 bis 12/2008 ab September 2013 nahm die Prüferin mit dem Ehegatten der BF am 5. November 2013 eine gesonderte Niederschrift auf, in der festgehalten wurde, dass für das Fahrzeug der Ehegattin (= der BF) "bis Juli 2008" bzw. für das in der Folge erworbene Fahrzeug "bis Februar 2013" "aufgrund des festgestellten Sachverhaltes die NoVA und die KR festzusetzen" sei.

Mit Ausnahme einer Berechnung der Anschaffungskosten dieser Fahrzeuge finden sich in den Akten der Finanzverwaltung keine weiteren Hinweise, welcher Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt wurde. Weiters findet sich in den Akten der Finanzverwaltung kein Hinweis darauf, dass die beiden Fahrzeuge der BF vor oder nach der im November 2013 erstellten Niederschrift Gegenstand finanzamtlicher Erhebungen gewesen wären.

Mit Bescheiden vom 13. November 2013 erließ das FA Bescheide "über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer" für 01-12/2005 (für 10 Monate) in Höhe von € 538,36, sowie für 01-12/2006 und 01-12/2007 in Höhe von je € 619,20.

Zur Begründung dieser Kraftfahrzeugsteuerbescheide wurde ausgeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die Selbstberechnung unterblieben sei. Zur weiteren Begründung wurde auf "den NoVA Bescheid" verwiesen. Mit Datum 13. November 2013 hatte das FA zwei NoVA Bescheide (für das erste Fahrzeug der BF mit 03/2005 und für das in der Folge erworbene Fahrzeug der BF mit 10/2008) erlassen. Die für diese beiden Bescheide ergangene Begründung ist inhaltlich ident. Zur Begründung wurde in beiden Bescheiden angeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die Selbstberechnung unterblieben sei. Weiters wurde ausgeführt dass für die Vorschreibung an den Hauptwohnsitz der BF in Österreich, die daran anknüpfende gesetzlichen Standortvermutung sowie den entsprechenden Zulassungsbestimmungen des KFG angeknüpft werde, die in freier Beweiswürdigung als gegeben angenommen worden seien. Ausführungen zu den durchgeführten Ermittlungen in beiden Bescheiden betreffen lediglich "die Niederschrift vom 05. November 2013". Ein Verweis auf die Gründe, warum die Abgaben aus den Jahren 2005 bis 2007 im Jahr 2013 festgesetzt worden seien fehlt diesen Bescheiden. Ein Verweis darauf, dass die Festsetzung der Abgaben nach § 201 BAO erfolgt ist bzw. nach welchem Tatbestand des § 201 BAO die Festsetzung erfolgt ist, ebenso wie eine Begründung für die Festsetzung nach § 201 BAO fehlt den Bescheiden über die NoVA 2005 bzw. die Kraftfahrzeugsteuer 2005, 2006 und 2007.

Mit 4. Dezember 2013 erstellte die Prüferin die Niederschrift über die Nachschau und führte in dieser Niederschrift wiederum die Vorschreibungen an NoVA und Kraftfahrzeugsteuer an, deren Grund und Höhe sich bereits aus den Bescheiden vom 13. November 2013 ergebe.

Die steuerliche Vertreterin der BF beantragte zunächst eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31. März 2014 und erhob mit 23. Jänner 2014 gegen diese

Bescheide binnen offener verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde. In dieser Beschwerde führte sie aus, dass aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 21. November 2013, Zl. 2011/16/0221 klargestellt worden sei, dass die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG mit jeder Einbringung des Fahrzeuges ins Inland neu zu laufen beginne. Damit sei klar, dass auch eine längerdauernde Verwendung des Fahrzeuges im Inland erlaubt sei, sofern das Fahrzeug zumindest einmal im Monat in das Ausland verbracht worden sei, was bei der BF definitiv der Fall gewesen sei.

Das FA wies diese Beschwerden mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Mai 2014 als unbegründet ab und verwies auf die Änderung der Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG durch das BGBl. 26/2014, wonach ab 14. August 2002 eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbreche. Ein Gegenbeweis, dass der Standort des Fahrzeuges sich nicht im Inland befunden habe, habe nicht erbracht werden können. Auch die Beschwerdeverentscheidung enthielt keinen Hinweis auf die Erhebungen des FA und die Beweisergebnisse, die Grundlage der Festsetzung der Abgaben aus den Jahren 2005 bis 2007 waren. Den Beschwerdeverentscheidungen fehlt auch ein Verweis darauf, nach welcher Bestimmung des § 201 BAO die NoVA bzw. die Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt worden ist. Auch eine Begründung für die Festsetzung nach § 201 BAO fehlt.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das BFG und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Mit Beginn der Bearbeitung ersuchte der Richter das FA telefonisch um Vorlage des gesamten Arbeitsbogens der Prüferin. Mit 24.05.2016 übermittelte der zuständige Teamleiter dem BFG den vollständigen Arbeitsbogen der Prüferin. Auch aus diesem Arbeitsbogen ergeben sich keine Erhebungen des FA und keine Beweismittel zum streitgegenständlichen Sachverhalt.

Aus den vom FA vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens geht nicht hervor, ob neben den streitgegenständlichen Verfahren betreffend NoVA und KfzSt wegen dieses Sachverhaltes auch noch ein Finanzstrafverfahren gegen die BF eingeleitet wurde. Aus der Datenbank des BFG ist jedoch ersichtlich, dass ein derartiges Beschwerdeverfahren der BF seit 2015 anhängig ist. Bei einer vom Richter in den Akten dieses Beschwerdeverfahrens durchgeführten Akteneinsicht wurde Folgendes festgestellt:

Gegen die BF wurde Ende 2013 auch ein Finanzstrafverfahren eingeleitet. Die zuständige Strafreferentin verurteilte die BF mit Strafverfügung vom 11. Februar 2014 auch wegen der Verwendung der in Frage stehenden Kraftfahrzeuge wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG.

Gegen diese Strafverfügung erhob die BF durch ihren Verteidiger fristgerecht Einspruch und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit 12. Jänner 2015 brachte die BF durch ihren Verteidiger einen ergänzenden Schriftsatz ein und führte darin aus, dass das Erkenntnis des VwGH zur KfzSt vom 21.11.2013, Zl.

2011/16/0221 dort jedenfalls von Bedeutung sei, da für das Strafverfahren jedenfalls die alte Rechtslage anzuwenden sei. Die BF sei – nachgewiesen durch das Fahrtenbuch ihres Ehegatten – jedenfalls mehrmals wöchentlich in Deutschland gewesen. Diese Fahrten hätten die Frist des § 82 Abs. 8 KFG (alt) unterbrochen und die Frist hätte mehrmals wöchentlich wieder neu zu laufen begonnen.

Mit 13. Jänner 2015 führte das FA im Strafverfahren gegen die BF eine Einvernahme der Prüferin durch. Befragt wurde die Prüferin, ob der steuerliche Vertreter der BF bei der Außenprüfung einen Antrag nach § 30a FinStrG gestellt habe. Zum Sachverhalt (Verwendung bzw. Einsatz der Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen im Inland) wurde die Prüferin nicht befragt.

Am 14. Jänner 2015 führte das FA eine mündliche Strafverhandlung vor der Einzelbeamtin durch. Dabei führte der Verteidiger der BF aus, dass eine Vorschreibung der NoVA und der KfzSt für die beiden in Frage stehenden Fahrzeuge nicht hätte erfolgen dürfen. Erhebungen und Beweisergebnisse der Strafbehörde dazu, ob und wie die Fahrzeuge der BF verwendet worden waren, finden sich in der mündlichen Strafverhandlung nicht.

Gegen dieses Straferkenntnis erhob die BF durch ihren Verteidiger fristgerecht Beschwerde. Diese Beschwerde im Finanzstrafverfahren gegen die BF ist derzeit noch nicht erledigt.

Mit Schriftsatz vom 08.06.2016 zog die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung im Abgabenverfahren vor dem BFG zurück.

Das BFG hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensgang gibt auch den entscheidungswesentlichen Sachverhalt wieder, der sich aus den Akten des Außenprüfungsverfahrens und des Abgabenverfahrens ergibt, die dem BFG durch das FA vorgelegt wurden. Der zu beurteilende Sachverhalt ergibt sich weiters aus den Akten des Finanzstrafverfahrens gegen die BF, die dem BFG durch die Finanzstrafbehörde vorgelegt wurden.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG entsteht die Steuerschuld ... bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG hat der Steuerschuldner jeweils für ein Kalendervierteljahr die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den im ersten Satz genannten Fälligkeitstag.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG in der im Streitzeitraum kundgemachten Fassung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 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 örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.

§ 82 Abs. 8 KFG wurde durch BGBl. I 26/2014 dahingehend ergänzt, dass die Monatsfrist durch eine vorübergehende Verbringung des Fahrzeuges aus dem Bundesgebiet nicht unterbrochen wird.

Gemäß § 135 Abs. 27 KFG idF BGBl. I 26/2014 trat § 82 Abs. 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2014 mit 14. August 2002 in Kraft .

Mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014 G 72/2014 hob der VfGH § 135 Abs. 27 KFG idF BGBl. I Nr. 26/2014 als verfassungswidrig auf.

Mit BGBl. I Nr. 26/2015 vom 21. Jänner 2015 wurde kundgemacht, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2014 die Bestimmung des § 135 Abs. 27 KFG idF. BGBl. I Nr. 26/2014 als verfassungswidrig aufgehoben hat und die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Die Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG idF des BGBl. I 26/2014 ist somit erst ab der Kundmachung dieses Gesetzes, sohin auf Vorgänge ab dem 23. April 2014 anzuwenden. Für das gegenständliche Verfahren gilt die oben zitierte Fassung des § 82 Abs. 8 KFG.

Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, hinsichtlich der einzelnen beschwerdegegenständlichen Abgabenansprüche Folgendes:

Nach § 201 Abs. 1 BAO kann - sofern die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung durch einen Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten - nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 1 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung

des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des § 303 BAO nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bedeutet, dass die Bestimmung des § 303 BAO im Geltungsbereich der Ausgangsnorm insoweit angewendet werden darf, als dies dem Sinn und Zweck des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO entspricht (zB VwGH vom 14.02.1991, 90/16/0184; 30.09.1994, 93/08/0254). Die Bestimmung des § 201 BAO in der derzeit gültigen Form geht zurück auf das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97. In den Materialien zu diesem Gesetz (666/A BlgNR 21. GP) wird zu dieser Bestimmung angeführt:

" Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden.

Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen. ...

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben hat zwingend zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme (abgesehen von einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren) vorliegen. Dies bewirkt einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage. ...

Der Gesetzgeber bezweckte also mit der Neufassung des § 201 BAO eine Harmonisierung der Rechtswirkungen von bescheidmäßigen Festsetzungen der Abgabenbehörde nach Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Dabei entspricht die erstmalige Festsetzung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bei Veranlagungsbescheiden der Wiederaufnahme nach § 303 BAO. (Ritz, BAO⁵, § 201 Tz. 3)

Diese Rechtsansicht wird offenbar auch vom VwGH vertreten:

"Die Festsetzung gemäß § 201 BAO in der Fassung vor der mit dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vorgenommenen Änderung kann dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs. 1 der Bestimmung als 'nicht richtig' erweist, gemäß Abs. 2 Z 3 erfolgen, 'wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden'. Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen 'Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage' herbeizuführen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. September 2012, 2008/13/0175, unter Hinweis auf den Bericht des

Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9)." (VwGH vom 30.01.2014, 2011/15/0156, Rs 2)

Die angestrebte Harmonisierung ist jedoch nur dann in vollem Umfang zu erreichen, wenn nicht nur § 303 BAO an sich, sondern auch die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO uneingeschränkt angewendet wird.

Dies führt nach Ansicht des BFG auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO dazu, dass die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung sowie die unterlassene Anführung des maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch des Festsetzungsbescheides im gerichtlichen Verfahren nicht mehr sanierbar ist.

Im gegenständlichen Verfahren wurden die im Beschwerdeverfahren angefochtenen Bescheide nach § 201 BAO erlassen. Abgabebeträge an NoVA und KfzSt wurden nicht gemeldet. Das FA vertrat die Ansicht, dass die neuen Tatsachen aufgrund "freier Beweiswürdigung" im Zuge der Nachschau bekanntgeworden seien. Für diese Festsetzung steht lediglich § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO zur Verfügung. Darauf hat auch das FA in der Begründung der Erstbescheide ohne Nennung der gesetzlichen Bestimmung Bezug genommen.

In diesen Bescheiden sind – wie oben ausführlich dargestellt - die Rechtsgrundlagen nicht angegeben, nach denen die erstmalige Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben erfolgte und für deren Entrichtung die BF mittels Abgabenbescheiden herangezogen wurde. Es fehlt jedenfalls die Anführung des maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes in den nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erlassenen Abgabenbescheiden. Dies kann nach dem oben Gesagten im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden.

Diese Ansicht deckt sich auch mit der ständigen Rechtsprechung des UFS, wonach bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen hat, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden (vgl dazu UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 25.8.2010, RV/0419-S/10; 21.01.2010, RV/1570-W/07; 14.01.2011, RV/3459-W/08; 23.11.2011, RV/2201-W/08; 25.11.2011, RV/2204-W/08).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO, nunmehr: § 279 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108).

Nach Ansicht des BFG ist es zudem nicht wesentlich, ob das Gericht einen Wiederaufnahmegrund erkennt. Entscheidend ist aus Rechtsschutzgründen, ob auch ein durchschnittlicher Bescheidadressat erkennen kann, dass aufgrund des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes in seine an sich durch die ursprünglich vom Finanzamt unbeanstandet gebliebene Selbstberechnung und den Zeitablauf gesicherte Rechtsposition eingegriffen wird und auf welche Rechtsgrundlage sich die Behörde dabei stützt. Im verfahrensgegenständlichen Fall ist das zu verneinen, zumal sich weder in den Abgabenbescheiden noch in der Niederschrift, noch im Bericht über die Nachschau und auch nicht in den verschiedenen Verfahrensschritten des Finanzstrafverfahrens ein Hinweis auf die Wiederaufnahme finden lässt, etwa in Form der Nennung der Rechtsgrundlage oder des Wortes Wiederaufnahme.

Auch die allfällige Erkennbarkeit eines Wiederaufnahmegrundes in einem verwiesenen Dokument kann dessen Darlegung in einem Bescheid, verbunden mit der rechtlichen Subsumtion, nicht ersetzen. Zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Rechtskraft und Bestimmung der Identität der Sache ist es nicht ausreichend, in der Begründung des Bescheides lediglich gesetzliche Bestimmungen wiederzugeben oder bloß Sachverhaltselemente ohne Darstellung der Relevanz zum angewandten Rechtsinstitut zu erwähnen (UFS vom 12. Februar 2013, RV/0362-I/09).

Bereits damit sind die gegenständlichen Verfahren entschieden. Die angefochtenen Bescheide sind daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO bereits aus diesem Grund ersatzlos zu beheben. Für das gegenständliche Verfahren bzw. die gegenständlichen Zeiträume in denen NoVA und KfzSt vorgeschrieben wurde, ist allerdings darüber hinaus noch Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 4 Abs. 3 BAO (3) bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

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.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Ob eine solche Hinterziehung in einem Abgabenverfahren angenommen wird, ist vor einem rechtskräftigen Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren oder der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens durch die entscheidende Behörde zu beurteilen. Dabei setzt die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. (zB VwGH 19.3.2008,

2005/15/0072 ; 23.2.2010, 2007/15/0292 ; 22.2.2012, 2009/16/0032) Dies auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142 ; 17.12.2003, 99/13/0036). Diese Beurteilung hängt nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs 2 FinStrG Bezug genommen hat (VwGH 20.6.1990, 86/13/0168).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides (bzw Beschlusses oder Erkenntnisses) zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 29.9.1997, 96/17/0453).

Die Unschuldsvermutung (Art 6 MRK, § 6 Abs. 2 FinStrG) gilt auch für die Beurteilung der „hinterzogenen Abgabe“ (*Stoll*, BAO , 2172; *Arnold*, AnwBl 1995, 444; *Achatz*, Verjährung, in Aktuelles, 95; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190 ; 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078). (Ritz, BAO⁵, § 207, Tz 15)

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

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Beispiele für Vorfragen sind u.a. die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, für die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 zweiter Satz (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190 ; 21.12.2011, 2009/13/0159 ; 22.2.2012, 2009/16/0032), (Ritz, BAO⁵, § 116, Tz 4)

Nach der Judikatur des VwGH ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden (zB VwGH 30.3.1998, 95/16/0324 ; 30.4.2003, 2002/16/0006 , 0007; 28.5.2009, 2007/16/0161 ; die Judikatur betrifft verurteilende Entscheidungen); bei Freisprüchen besteht keine solche Bindung (zB VwGH 28.2.2008, 2005/16/0091 ; 2.9.2009, 2008/15/0045 ; 29.4.2010, 2007/15/0227 ; 25.5.2011, 2007/13/0152). Die Bindung ist auch für rechtskräftige Strafverfügungen zu bejahen (VwGH 31.8.2000, 99/16/0273).

Diese Bindung besteht nur bei Entscheidungen, die den rechtskräftig Verurteilten – nicht aber Dritte – berühren (*Walter*, in *Koja-FS*, 632 f; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Die Bindung betrifft nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). (Ritz, BAO⁵, § 116, Tz 14)

Da das im Verfahrensgang beschriebene Finanzstrafverfahren – wie oben dargestellt – bis dato noch zu keinem rechtskräftigen Abschluss und somit auch zu keiner rechtskräftigen verurteilenden Entscheidung gelangt ist, handelt es sich somit im gegenständlichen Verfahren um eine Vorfrage, die in erster Instanz durch das FA und in weiterer Folge durch das Verwaltungsgericht eigenständig zu beurteilen ist.

In den im Beschwerdeverfahren zu überprüfenden Bescheiden findet sich keinerlei Begründung auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Festzuhalten ist auch, dass sich auch in den Unterlagen des zugrundeliegenden Abgabenverfahrens keinerlei Ermittlungsschritte und keine Beweisergebnisse dazu finden, warum eine Abgabenhinterziehung angenommen wurde.

Beurteilt man das Vorbringen der BF im Abgabenverfahren und im bisher abgeführten Abgabenverfahren und im erstinstanzlichen Finanzstrafverfahren, so hat sie wiederholt darauf hingewiesen, dass sie zwar ihren Hauptwohnsitz in Österreich habe, aber aufgrund privater Umstände (Pflege der Mutter) mehrmals wöchentlich zwischen ihrem österreichischen Wohnsitz und Deutschland hin- und herpendle.

Beweise dazu hat die BF angeboten, das FA hat aber keine diesbezüglichen Überprüfungsschritte gesetzt. Es gibt auch keine Ermittlungsergebnisse, dass die Ausführungen der BF im Abgaben- aber auch im Finanzstrafverfahren nicht den Tatsachen entsprechen würden.

Geht man davon aus, dass diese Aussagen zutreffen, wäre somit bis zum April 2014 weder NoVA noch KfzSt vorzuschreiben gewesen. Damit fehlt es schon an einer Steuer die hinterzogen worden wäre. Doch selbst wenn ein noch durchzuführendes Beweisverfahren eine Steuerpflicht der BF ergeben sollte, gibt es keinen Hinweis darauf, dass die BF subjektiv den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht hätte. Hinweise dafür hat weder das Abgabenverfahren noch das derzeit ebenfalls noch in Beschwerde gezogene Finanzstrafverfahren ergeben.

Liegen aber keine hinterzogenen Abgaben vor, ist die vom FA (implizit) angenommene zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO nicht anzuwenden, vielmehr greift die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO mit den dort genannten Verlängerungsmöglichkeiten.

Für das gegenständliche Verfahren würde das in weiterer Folge bedeuten, dass ohne begründete Annahme einer Abgabenhinterziehung die verfahrensgegenständlichen Abgaben bereits verjährt waren.

Der Abgabeananspruch hinsichtlich der NoVA für das im Februar 2005 erworbene Fahrzeug entstand gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG im Februar 2005. Die Verjährungsfrist für diese Abgabe begann gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2005. Die Verjährungsfrist für diese Abgabe beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Da bis in das Jahr 2013 keine nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen des FA in Bezug auf die NoVA Pflicht dieses Fahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen erfolgt sind, ist mit Ablauf des Jahres 2010 Verjährung für die NoVA 2005 eingetreten.

Nach der Aktenlage handelt es sich – auch wenn die Rechtsgrundlage der Festsetzungen den Bescheiden nicht dezitiert zu entnehmen ist – um Festsetzungen von selbst zu berechnenden Abgaben durch das FA gemäß § 201 Abs. 1 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO. Dabei erfolgte eine zusammengefasste Festsetzung von vierteljährlich selbst zu berechnenden Abgaben jeweils für ein Kalenderjahr gemäß § 201 Abs. 4 BAO. Derartige Bescheide können nur einheitlich beurteilt werden. (Schwaiger, SWK 2010, S 695)

Der Abgabeananspruch hinsichtlich der KfzSt für das Jahr 2005 für das im Februar 2005 erworbene Fahrzeug entstand gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG je nach dem zu beurteilenden Quartal mit Ablauf der Monate März, Juni, September und Dezember 2005. Da es sich bei den zu beurteilenden Bescheiden um eine zusammengefasste Festsetzung der vierteljährlich entstehenden KfzSt Ansprüche handelt, begann die Verjährungsfrist für diese Abgabe für alle vier Quartale gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2005. Die Verjährungsfrist für diese Abgabe beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Da bis in das Jahr 2013 keine nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen des FA in Bezug auf die NoVA Pflicht dieses Fahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen erfolgt sind, ist mit Ablauf des Jahres 2010 Verjährung der für die 2005 vorgeschriebenen KfzSt eingetreten.

Der Abgabeananspruch hinsichtlich der KfzSt für das Jahr 2006 für das im Februar 2005 erworbene Fahrzeug entstand gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG je nach dem zu beurteilenden Quartal mit Ablauf der Monate März, Juni, September und Dezember 2006. Da es sich bei den zu beurteilenden Bescheiden um eine zusammengefasste Festsetzung der vierteljährlich entstehenden KfzSt Ansprüche handelt, begann die Verjährungsfrist für diese Abgabe für alle vier Quartale gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2006. Die Verjährungsfrist für diese Abgabe beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Da bis in das Jahr 2013 keine nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen des FA in Bezug auf die NoVA Pflicht dieses Fahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen erfolgt sind, ist mit Ablauf des Jahres 2011 Verjährung der für die 2006 vorgeschriebenen KfzSt eingetreten.

Der Abgabensanspruch hinsichtlich der KfzSt für das Jahr 2007 für das im Februar 2005 erworbene Fahrzeug entstand gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG je nach dem zu beurteilenden Quartal mit Ablauf der Monate März, Juni, September und Dezember 2007. Da es sich bei den zu beurteilenden Bescheiden um eine zusammengefasste Festsetzung der vierteljährlich entstehenden KfzSt Ansprüche handelt, begann die Verjährungsfrist für diese Abgabe für alle vier Quartale gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2007. Die Verjährungsfrist für diese Abgabe beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Da bis in das Jahr 2013 keine nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen des FA in Bezug auf die NoVA Pflicht dieses Fahrzeugs mit ausländischem Kennzeichen erfolgt sind, und somit keine Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 BAO eingetreten ist, besteht auch keine Möglichkeit der Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 BAO zweiter Satz. Somit ist mit Ablauf des Jahres 2012 Verjährung der für die 2007 vorgeschriebenen KfzSt eingetreten.

Den Beschwerden war sohin für die oben angesprochenen Abgabenarten und Zeiträume stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben.

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.

Nach *Ritz*, BAO⁵, § 201 Tz 39, ist bei Wiederaufnahmebescheiden die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidebegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Es bleibe abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 BAO vertreten wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, da bis dato eine Rechtsprechung des VwGH, ob auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Nichtdarlegung des Wiederaufnahmegrundes im abgabenbehördlichen Verfahren zwingend zur Bescheidaufhebung durch das Bundesfinanzgericht führen muss, fehlt.

Salzburg-Aigen, am 21. Juni 2016