

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Lirk Dr., DDr. Hiebl, Mag. Haminger, Stadtplatz 50/2, 5280 Braunau , über die Beschwerde vom 02.10.2012 gegen den Bescheid des FA Braunau Ried Schärding vom 07.09.2012, betreffend Normverbrauchsabgabe 2/2011, und gegen den Bescheid vom 11.9.2012, betreffend KFZ-Steuer 2-12/2011 zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 7. bzw. 11.9.2012 wurden Bf (in der Folge: Bf) Normverbrauchsabgabe (NoVA) für den Zeitraum 2/2011 und Kraftfahrzeugsteuer (KFZSt) für die Monate 2-12/2011 jeweils für die widerrechtliche Verwendung eines VW Golf mit dem deutschen Kennzeichen D vorgeschrieben.

Die Steuerpflicht ergäbe sich daraus, dass nach den Feststellungen der Finanzpolizei das Fahrzeug nach dessen Einbringung im Jänner 2011 vom Bf mit einem Wohnsitz im Inland verwendet worden sei. Das Fahrzeug hätte seinen vermuteten Standort im Inland und hätte daher im Inland zugelassen werden müssen und hätte nicht mit dem deutschen Kennzeichen verwendet werden dürfen. Der KFZ-Steuerbescheid wurde lediglich damit begründet, dass das Fahrzeug innerhalb eines Monats ab der erstmaligen Verwendung im Inland zuzulassen gewesen wäre.

Im Akt findet sich dazu die von der Finanzpolizei am 2.7.2012 aufgenommene Niederschrift mit dem Bf. Demnach hätte der Bf angegeben, dass das am 18.11.2010 vom Bf angeschaffte Fahrzeug Anfang 2011 nach Österreich verbracht worden sei. Er sei deutscher Staatsbürger, Rentner und hätte gemeinsam mit seiner Ehegattin und zwei Kindern (17 und 23 Jahre alt) einen Wohnsitz in Adresse, sozial verankert sei er nicht, sein Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei aber in Deutschland bei seiner pflegebedürftigen Mutter in DD in Deutschland. Nach der vorgelegten Zulassung ist das Fahrzeug am 18.11.2010 mit dem deutschen Kennzeichen D am Wohnsitz in DD zugelassen worden.

In der gegen die genannten Bescheide eingebrachten Berufungen, welche ab 2014 als Beschwerden zu behandeln sind, brachte der Bf im Wesentlichen vor, dass er die Hälfte des Jahres im Haus seiner Mutter in DD verbringe, wo er mit seiner Schwester abwechselnd die ganztags pflegebedürftige Mutter betreue. Aus diesem Grund sei er immer durchgehend 10 – 17 Tage (im Jahr 2011 an 185 Tagen) bei seiner Mutter in Deutschland. Die restliche Zeit verbringe er bei seiner Frau in Österreich. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei aber in Deutschland bei der Mutter. Beigelegt war eine Aufstellung der Betreuungstage, eine Meldebestätigung in Deutschland, eine Bestätigung der Schwester sowie von Ärzten.

Am 28.12.2012 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE), in der sich das Finanzamt im Wesentlichen darauf stützte, dass der Bf seinen Hauptwohnsitz im mit der Gattin und der Tochter bewohnten Einfamilienhaus, welches im Eigentum der Ehegatten stehe, habe. Somit vermute das Gesetz den Standort des Fahrzeugs am Hauptwohnsitz des Bf. Einen Beweis, dass das Fahrzeug im Wesentlichen dauerhaft in einem anderen Staat verwendet worden wäre, hätte der Bf nicht erbracht. Es sei lediglich die regelmäßige Verwendung in Deutschland glaubhaft gemacht worden, aber nicht eine weitaus überwiegende Verwendung in Deutschland nachgewiesen worden. **Im festgestellten Sachverhalt wird dazu festgehalten, dass der Bf einmal monatlich nach Deutschland fährt.** Insgesamt liege aber eine die Steuerpflicht auslösende widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vor.

Im Vorlageantrag vom 9.1.2013 verweist der Bf auf sein bisheriges Vorbringen.

Festgestellter Sachverhalt

Unstrittig steht aufgrund des Vorbringens des Bf, der vorgelegten Bestätigungen und den Ausführungen des Finanzamtes in der BVE fest, dass der Bf im strittigen Zeitraum regelmäßig und zumindest einmal monatlich das gegenständliche Fahrzeug aus dem Bundesgebiet ausgebracht hat.

Ebenso ist unstrittig, dass im Bescheid vom 7.9.2012 KFZ-Steuer für den Zeitraum 2-12/2011 vorgeschrieben wurde.

Rechtliche Erwägungen

Zur widerrechtlichen Verwendung

Der VwGH führte dazu in seinem Erkenntnis vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031 aus:

27 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, ausgesprochen, dass § 82 Abs. 8 KFG beim Beginn der Frist auf denselben Vorgang abstellt wie § 79 leg. cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und lediglich eine andere Dauer der Frist normiert. Auch für die Frist in § 82 Abs. 8 KFG galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung begann. Die (von der damals belangten Behörde vertretene) Ansicht, dass ein vorübergehendes

Verbringen des Fahrzeuges ins Ausland die Frist des § 82 Abs. 8 KFG nicht unterbreche, das heißt bei neuerlicher Einbringung des Fahrzeuges die Frist nicht ab der (neuerlichen) Einbringung zu rechnen sei, findet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung.

.....

31 Im Revisionsfall ist daher § 82 Abs. 8 KFG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002 (weiterhin) anzuwenden.

32 Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Rechtsansicht zur Auslegung des § 82 Abs. 8 KFG in dieser Fassung im erwähnten Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/16/0221, näher begründet. Auf die Gründe jenes Erkenntnisses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen.

Liegen regelmäßige, zumindest monatliche Ausbringungen vor, kann zumindest bis zum Wirksamwerden der Gesetzesänderung durch das BGBl. I Nr. 26/2014 unabhängig vom Standort des Fahrzeugs und von der Person des Verwenders im Inland keine Zulassungspflicht und somit keine widerrechtliche Verwendung vorliegen.

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Bestimmungen ist insbesondere § 201 BAO zu beachten :

§ 201. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann 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.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in **einem Bescheid** zusammengefasst erfolgen.

Liegt keine Zulassungspflicht und keine widerrechtliche Verwendung im Inland vor, besteht keine Verpflichtung zur Selbstberechnung der KFZSt oder der NoVA und somit auch keine Berechtigung des Finanzamtes zur Festsetzung dieser Abgaben, weshalb die strittigen Bescheide schon aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben waren.

Dazu kommt bezüglich der KFZSt noch, dass es sich um Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (§ 6 Abs. 3 KfzStG 1992) handelt, die nur unter den in § 201 BAO normierten Bedingungen zulässig sind.

Gemäß § 6 Abs. 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) hat der Steuerschuldner die Steuer jeweils für ein Kalendervierteljahr selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten. Der Selbstberechnungs- und Besteuerungszeitraum ist deshalb das Kalendervierteljahr. Das KfzStG kennt keine Regelung, die diesen Zeitraum für den Fall verkürzt, dass die Steuerpflicht nur in einem Teil des Vierteljahres gegeben ist (anders etwa § 20 Abs. 3 UStG 1994). Bei den bekämpften Bescheiden handelt es sich um die in einem Bescheid zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben (§ 201 Abs. 4 BAO). Das Finanzamt konkretisierte diese Abgaben mit der Angabe von Monaten (2 – 12), die über die dreimonatigen Vierteljahreszeiträume (Jänner bis März, April bis Juni, Juli bis September und Oktober bis Dezember) hinausgehen. Dies ist jedoch unzulässig, weil die Festsetzung einer Kfz-Steuer in dieser Form gesetzlich nicht vorgesehen ist. Die selbst zu berechnende und nötigenfalls gemäß § 201 BAO festzusetzende Kfz-Steuer ist nämlich jeweils eine Vierteljahressteuer. Diese hätte – wenn zusammengefasst – für den Zeitraum Jänner bis Dezember festgesetzt werden müssen und nicht wie in den beschwerdegegenständlichen Bescheiden – Februar bis Dezember.

Eine zusammengefasste Festsetzung in einem Bescheid kann nur einheitlich beurteilt werden. In diesem Fall wurde über einen Besteuerungszeitraum abgesprochen, der gesetzlich nicht vorgesehen sind. Die bescheidmäßige Festsetzung der KFZST war deshalb auch aus formellen Gründen ersatzlos aufzuheben. Obwohl einer Neufestsetzung für den Zeitraum 1 – 12/2011 keine res iudicata entgegenstehen würde, kommt eine Neufestsetzung für den strittigen Zeitraum mangels Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung nicht in Betracht. Diese wäre allenfalls für Zeiträume möglich, in denen keine monatlichen Ausbringungen mehr erfolgten oder für Zeiträume ab April 2014.

Verfahrensrechtlich zur NoVA

Eine den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG erfüllende widerrechtliche Verwendung liegt (bei Erfüllung aller weiteren Voraussetzungen) bis 23.4.2014 nur dann vor, wenn das Fahrzeug ab einer Einbringung ununterbrochen im Inland ein Monat verwendet wurde. Ab 24.4.2014 (Gesetzesänderung durch BGBl. I Nr. 26/2014) unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr.

Nach § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG entsteht die Steuerschuld bei Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, welches nach dem KFG zuzulassen wäre, im Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Dazu hat der VwGH zur Zl. Ro 2015/16/0031 in Rz 43 ausgeführt: „Das BFG verwechselte das Entstehen der Steuerschuld mit der Erfüllung des zur Steuerpflicht führenden Tatbestandes. Das Entstehen der Steuerschuld ist eine Rechtsfolge und setzt voraus, dass der die Rechtsfolge auslösende Tatbestand erfüllt ist. Erst wenn der Tatbestand erfüllt ist, tritt die (allenfalls auf einen zurückliegenden Zeitpunkt bezogene) Rechtsfolge des Entstehens der Steuerschuld ein..... Der Tatbestand ist im gegenständlichen Fall mit der widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges gemäß § 1 Z 3 NoVAG erfüllt.“

Im letzten Satz der Rz 45 führte der VwGH aus, dass die Verwirklichung des Tatbestandes der widerrechtlichen Verwendung ("des fruchtlosen Ablaufes der Frist des § 82 Abs. 8 KFG") dazu führt, dass die NoVA dann gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG rückwirkend mit dem Zeitpunkt der am Beginn der Monatsfrist stehenden Einbringung in das Inland entsteht.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass die NoVA im Zeitpunkt der Einbringung entsteht, wenn dieser eine ununterbrochene Verwendung im Inland über ein Monat (dies ad diem) folgt bzw. bei Einbringungen vor dem 24.4.2014 im Zeitpunkt der Einbringung, wenn in der Folge vor dem 24.4.2014 keine Ausbringung mehr stattfand. Ausbringungen ab dem 24.4.2014 wären unschädlich.

Fraglich ist nun, ob das BFG aufgrund einer gegebenen Sachidentität im fortgesetzten Verfahren die NoVA mit verringriger Bemessungsgrundlage für den geänderten Entstehungszeitpunkt (hier wohl der 24.4.2014) neu festzusetzen hat. Liegt keine Sachidentität vor, muss der NoVA-Festsetzungsbescheid für Februar 2011 mangels Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung ersatzlos aufgehoben werden. Das Finanzamt dürfte dann, da keine entschiedene Sache vorliegen würde, für einen neuen Entstehungszeitpunkt die NoVA neu festsetzen.

Nach den Entscheidungen des VwGH vom 20.11.1997, 96/15/0059 und vom 6.9.2005, 2005/03/0065 wird die "entschiedene Sache" durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt bzw. liegt eine Identität der Sache dann vor, wenn weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Parteibegehrens maßgebenden tatsächlichen Umständen eine Änderung eingetreten ist.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0156, Bedacht zu nehmen (siehe dazu auch Klumpner in BFGJournal 2014,

431). Der UFS (UFS vom 17.6.2013, RV/0395-S/2010) hat eine für einen unrichtigen Entstehungszeitpunkt erfolgte NoVA-Festsetzung nicht aufgehoben sondern die NoVA für einen späteren Entstehungszeitpunkt neu festgesetzt. Der VwGH hat die Beschwerde dagegen abgewiesen und dazu ausgeführt, dass der Tatsachenkomplex, welcher der Festsetzung der NoVA für das in Rede stehende Fahrzeug zugrunde lag, entscheidend sei. Dieser bestehe darin, dass ein Fahrzeug mit ausl. Kennzeichen eingebracht und im Bundesgebiet nach dieser Einbringung ständig durch die Beschwerdeführerin verwendet worden sei. Dieser Tatsachenkomplex dürfe vom UFS rechtlich hinsichtlich des Entstehungszeitpunktes der NoVA anders gewürdigt werden und dementsprechend dürfe auch die Bemessungsgrundlage des fraglichen Fahrzeuges durch Schätzung für den Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld neu ermittelt werden. Eine ersatzlose Aufhebung wegen des sich neu ergebenden Entstehungszeitpunktes der NoVA wäre bei **identem Tatsachenkomplex** rechtswidrig gewesen.

Das BFG schloss daraus: Bei unverändert gebliebenem Sachverhalt und der anzuwendenden Bestimmungen (wenn sich also nur der Entstehungszeitpunkt und die BMG ändern) liegt Sachidentität vor und der angefochtene Bescheid kann trotz geändertem Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung und der geänderten Abgabenberechnung nicht aufgehoben werden, sondern muss abgeändert werden. (BFG 26.11.2015, RV/5101191/2011; VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0156 und VwGH vom 29.1.2015, 2014/16/0025).

Nach der nunmehr gefestigten Rechtsprechung des VwGH setzt der steuerschuldauslösende Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung bis zur Gesetzesänderung per 24.4.2014 eine ununterbrochene Verwendung des in Streit stehenden Fahrzeuges über den Zeitraum der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 voraus. Ab 24.4.2014 unterbricht eine vorübergehende Ausbringung die Monatsfrist nicht mehr. Insoweit hat sich die Rechtslage objektiv geändert. Vor der angeführten Rechtsprechung des VwGH ging die Verwaltungspraxis davon aus, dass vorübergehende Ausbringungen die Monatsfrist nie unterbrachen.

Wie oben dargestellt hat sich aber nicht nur die Rechtslage geändert sondern auch der zu ermittelnde und zu beurteilende Sachverhalt (Tatsachenkomplex). Wurde ursprünglich (neben den anderen Tatbestandsmerkmalen) lediglich auf die erstmalige Einbringung und die folgende widerrechtliche Verwendung abgestellt, ist nun festzustellen, wann die erstmalige Einbringung mit folgender ununterbrochener Monatsfrist bzw mit folgenden unschädlichen Ausbringungen ab 24.4.2014 war.

Für eine Neufestsetzung ist ein neuer Sachverhalt (Tatsachenkomplex) festzustellen und dieser ist nach einer geänderten Rechtslage zu würdigen. Für die Neufestsetzung liegt in derartigen Fällen somit keine Sachidentität vor, der Entstehungszeitpunkt der NoVA und die Bemessungsgrundlage für die Abgabe darf vom BFG im Beschwerdeverfahren nicht geändert werden und eine Aufhebung unter Zurückverweisung gemäß § 278 BAO ist nicht möglich. Vielmehr ist der ursprüngliche Festsetzungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Bei regelmäßigen monatlichen Ausbringungen lag vor dem 24.4.2014 keine

widerrechtliche Verwendung des Fahrzeuges vor. Der Verwender des Fahrzeuges war somit nicht zur Selbstberechnung und Erklärung der NoVA verpflichtet, sodass auch keine Befugnis zur Festsetzung gemäß § 201 BAO bestand und der Festsetzungsbescheid aufzuheben ist. Das Finanzamt kann, da keine Sachidentität besteht (keine res iucicata), die NoVA bei Vorliegen aller Voraussetzungen für jenen Einbringungszeitpunkt, dem eine ununterbrochene monatliche Verwendung folgt, neu festsetzen, sofern auch alle anderen gesetzlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind. Denkbar wäre auch, dass die Monatsfrist nach einer Einbringung vor dem 24.4.2014 beginnt, wenn dieser Einbringung keine Ausbringungen mehr vor dem 24.4.2014 folgten. Vorübergehende Ausbringungen innerhalb der so ausgelösten Monatsfrist ab dem 24.4.2014 wären unschädlich.

Bei den eventuell folgenden Neufestsetzungen der KFZSt und der NoVA für Zeiträume, in denen keine monatlichen Ausbringungen mehr erfolgten bzw. ab April 2014 wird das Finanzamt sämtliche Voraussetzungen hinsichtlich Verwendung und Standort des Fahrzeugs prüfen müssen und diesbezüglich auch das Parteiengehör zu wahren haben.

Zulässigkeit der 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.

Da im Beschwerdefall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen waren, ist die Revision nicht zulässig. Zur Rechtsfrage des Vorliegens einer widerrechtlichen Verwendung bei monatlichen Ausbringungen (Unterbrechbarkeit der Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967) liegt die gefestigte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 9.12.2013, Zl. 2011/16/0221, und vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) vor. Die notwendige einheitliche Beurteilung eines zusammengefassten Bescheides ergibt sich ebenfalls aus der Judikatur des VwGH und aus dem Wortlaut des § 6 KFZStG und des § 201 BAO („in einem Bescheid“, VwGH vom 22.10.2015, Ro 2015/15/0035, VwGH vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031). Das Nichtvorliegen einer identen Sache bei NoVA-Festsetzungen im Fall geänderter Rechtslage und/oder eines neu zu beurteilenden Tatsachenkomplexes ergibt sich ebenfalls aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe die oben zitierten Erkenntnisse zu den Zahlen: 96/15/0059, 2005/03/0065, 2013/16/0156, 2014/16/0025) sowie des BFG (BFG vom 26.11.2015, RV/5101191/2011).

