

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, gegen die Bescheide des FA Braunau Ried Schärding vom 25.3.2013 (StNr. xx/xxx), betreffend NoVA 12/2010 sowie KFZSt 1-12/2011 und 1-12/2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Zur widerrechtlichen Verwendung

Nach § 1 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe (NoVA) unter anderem auch die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG) unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Gemäß § 36 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG) 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. des Richters: im Inland) zugelassen sind (§§ 37 bis 39) oder mit ihnen bewilligte Probe- oder Überstellungsfahrten (§§ 45 und 46) durchgeführt werden und sie weitere hier nicht interessierende Voraussetzungen erfüllen.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG 1967 ist nur während eines Monates ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

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 1967 der Einbringung gemäß § 79 KFG 1967 entspreche, sodass die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder in das übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginne. Diese Rechtsprechung bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis VwGH vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031.

Insoweit davon auszugehen ist, dass ein Fahrzeug regelmäßig monatlich in das Ausland ausgebracht wird, beginnt die Monatsfrist immer wieder neu zu laufen und es entsteht keine Zulassungsverpflichtung im Inland. Solche Fahrzeuge "wären somit nicht zuzulassen" iSd NoVAG bzw werden sie nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" iSd KFZStG im Inland verwendet.

In derartigen Fällen liegt somit niemals eine widerrechtliche Verwendung, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 bzw. dem KFZStG 1992 anknüpft, vor. Es kann somit dahin gestellt bleiben, wer Verwender des Fahrzeuges ist und wo der Standort des Fahrzeuges ist (in derartigen Fällen kann auch nie § 79 KFG 1967 greifen). Mittelpunkt der Lebensinteressen des Verwenders bzw. dessen Sitz oder eine mögliche Widerlegung einer Standortvermutung sind ohne Belang.

Die in Reaktion auf das erstgenannte Erkenntnis des VwGH mit BGBI I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 (am 23.4.2014 kundgemacht) ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Damit ist die mit BGBI I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 erst am 24.04.2014 in Kraft getreten und ist im Beschwerdefall die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Sinne der vorzitierten Erkenntnisse des VwGH als unterbrechbar zu verstehen. Der durch das BGBI I 2014/26 eingefügte Satz ("Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht.") ist somit erst auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 23.4.2014 verwirklicht wurden.

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 eingebracht 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.

Bei Selbstberechnungsangaben wie die KFZSt und die NoVA ist eine Festsetzung der Abgabe durch die Behörde gemäß § 201 BAO nur zulässig, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet wäre, keine oder eine unrichtige Selbstberechnung einreicht. Ist der Abgabepflichtige mangels Entstehen einer Steuerpflicht zu keiner Selbstberechnung verpflichtet, darf auch keine Festsetzung durch die Behörde erfolgen.

Bf (in der Folge: Bf) ist Gesellschafter und Geschäftsführer der A GmbH & Co KG in Passau (Deutschland) und steht in einem Dienstverhältnis zur Fa. A, welches durch den Geschäftsführeranstellungsvertrag eindeutig belegt ist. Laut qualifizierter Sachverhaltsdarstellung der Finanzpolizei wird täglich von der Wohnadresse in Österreich mit dem beschwerdegegenständlichen Fahrzeug zur Fa. A gefahren. Darüber hinaus finden Kundenbesuche für die Fa. A überwiegend in Deutschland statt. Das beschwerdegegenständliche KFZ wurde in regelmäßigen Abständen bei einem Autohaus in Passau zum Service bzw. Rädertausch gebracht. Auch die Betankung erfolgte laut Aufstellung von „E Deutschland“ durchschnittlich 2 bis 3 mal pro Monat in Deutschland.

Nach Ansicht des Richters steht somit fest, dass der Bf regelmäßig zumindest monatlich das Fahrzeug in das Ausland verbracht hat. und somit in den strittigen Zeiträumen keine Zulassungspflicht mit den daran anknüpfenden Steuerpflichten im Inland entstanden ist. Aufgrund des Nichtvorliegens einer Steuerpflicht war der Bf nicht zur Selbstberechnung der gegenständlichen Abgaben verpflichtet. Eine Festsetzung durch die Behörde war daher jedenfalls unzulässig.

2. Verfahrensrechtliche Erwägungen zur NoVA

Eine den Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 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 1991 entsteht die Steuerschuld bei Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, welches nach dem KFG 1967 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 Fahrzeugs gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 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 KFG1967") dazu führt, dass die NoVA dann gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 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 verringelter Bemessungsgrundlage für den geänderten Entstehungszeitpunkt (hier wohl der 24.4.2014) neu festzusetzen hat. Liegt keine Sachidentität vor, muss der NoVA-Festsetzungsbescheid für Dezember 2010 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 iudicata), die NoVA bei Vorliegen aller Voraussetzungen für jenen Einbringungszeitpunkt, dem eine ununterbrochene monatliche Verwendung folgt, neu festsetzen. 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 wird das Finanzamt sämtliche Voraussetzungen hinsichtlich Verwendung und Standort des Fahrzeuges prüfen müssen und diesbezüglich auch das Parteiengehör zu wahren haben.

Aus all diesen Gründen waren die Bescheide 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.

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, ZI. 2011/16/0221, und vom 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) vor. 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).

Linz, am 29. Juni 2016