



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Zobel & Kofler Steuerberatungspartnerschaft, 6700 Bludenz, Alte Landstraße 33, vom 9. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Mai 2008 betreffend Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt ua. ein Holz-Mobilsägewerk und führt Schneeräumungen durch. Im Rahmen dieses Betriebes verwendet er auch einen kraftfahrzeugsteuerpflichtigen Traktor mit Anhänger

Im Zuge einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, der Berufungswerber habe für seinen Traktor samt Anhänger in den Jahren 2001 bis 2007 keine Kraftfahrzeugsteuer abgeführt.

Das Finanzamt Feldkirch setzte aufgrund dieser Feststellung mit Bescheiden vom 28. Mai 2008 Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2001 bis 2007 fest.

Gegen die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2001 und 2002 berief der Berufungswerber mit der Begründung, für diese Jahre sei bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2008 als unbegründet ab, weil im Berufungsfall die längere Verjährungsfrist von sieben Jahren für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 BAO zur Anwendung gelange.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2008 stellte der Steuervertreter des Berufungswerbers den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung führte er aus, es entspreche nicht einem ordnungsgemäßen Verfahren, aus der Tatsache der Nichtabfuhr einer Abgabe die subjektive Tatseite des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung, den Vorsatz, abzuleiten. Während der gesamten Prüfung und auch nachher sei der Steuerpflichtige zu diesem Thema nicht befragt worden. Tatsache sei, dass der Steuerpflichtige von der Kraftfahrzeugsteuer keine Ahnung habe und deshalb ein Hinterziehungsvorsatz in keiner Weise gegeben sei.

Der Unabhängige Finanzsenat bejahte das Vorliegen eines Vorsatzes und wies die Berufung mit Entscheidung vom 12. Februar 2009, RV/0379-F/08, als unbegründet ab. Im Akt des Berufungswerbers befinde sich ein Fragenbogen „Verf 24“, den der Steuervertreter des Berufungswerbers anlässlich der Betriebseröffnung im Jahr 2000 ausgefüllt, unterschrieben und dem Finanzamt übermittelt habe. In diesem Fragebogen habe der Steuervertreter das unter der Frage *„Aufgrund der ausgeübten Tätigkeit fallen auch nachstehend angeführte Abgaben an“* stehende Feld *„Kraftfahrzeugsteuer“* angekreuzt. Diese Eintragung lasse nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nur den Schluss zu, dass dem Steuervertreter zum damaligen Zeitpunkt die Kraftfahrzeugsteuerpflicht des Berufungswerbers bewusst gewesen sein und er auch mit dem Berufungswerber über diese Pflicht gesprochen haben müsse. Dafür spreche auch, dass der Berufungswerber laut telefonischer Auskunft des Steuervertreters vom 12. Februar 2009 Verpflichtungen zB hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerentrichtung gemäß § 21 UStG 1994 selbst nachgekommen sei und der Steuervertreter nur die Jahreserklärungen erstellt und abgegeben habe. Wenn der Berufungswerber seine laufenden Abgabeverpflichtungen selbst übernommen habe, so sei davon auszugehen, dass der Steuervertreter in Erfüllung seiner beruflichen Aufklärungspflicht den Berufungswerber, der ja nach Angaben der Steuervertreters über keine (kraftfahrzeug)steuerliche Kenntnisse verfüge, über seine Pflichten nach § 6 KfzStG instruiert habe. Dass derartige Gespräche stattgefunden hätten, habe der Steuervertreter nach telefonischer Auskunft vom 12. Februar 2009 gegenüber dem Referenten nicht ausschließen können.

Habe aber, wovon auszugehen sei, der Berufungswerber von der Kraftfahrzeugsteuerpflicht und den Pflichten gemäß § 6 KfzStG gewusst und die Kraftfahrzeugsteuer nicht abgeführt, so sei zumindest von einem bedingten Vorsatz hinsichtlich der Verletzung einer

abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht und der Bewirkung einer Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. b FinStrG auszugehen, dh. dass er diese Verletzungen und dadurch bewirkte Abgabenverkürzungen jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und in Kauf genommen habe. Dafür spreche schließlich auch der lange Zeitraum der Pflichtenversäumnis von sieben Jahre. Es sei nach Meinung des Referenten auszuschließen, dass über einen derart langen Zeitraum eine Steuerpflicht, über die dem Grunde nach Kenntnis bestanden habe, einfach übersehen werde.

Da somit der Hinterziehungstatbestand des § 207 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2001 und 2002 zu bejahen sei, komme die siebenjährige Verjährungsfrist zur Anwendung. Das Finanzamt habe daher die Kraftfahrzeugsteuer für diese Jahre zu Recht festgesetzt.

Gegen diese Entscheidung erhob der Berufungswerber Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob die angefochtene Entscheidung mit Erkenntnis vom 22. Februar 2012, Zl. 2009/16/0032, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Insbesondere mit der telefonisch gemachten (und mit Aktenvermerk vom 12. Februar 2009 festgehaltenen) Aussage des Steuerberaters, er selbst habe „die Kraftfahrzeugsteuer schlicht vergessen“ und dass „der Berufungswerber von steuerlichen Belangen keine Kenntnis“ habe, habe sich die belangte Behörde nicht in ausreichendem Maße auseinandergesetzt. Auch die Feststellung, dass der Beschwerdeführer selbst bzw. dessen Mutter die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Vorauszahlungen entrichtet habe, lasse für sich allein noch nicht den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer die ihm vorgeworfene Pflichtverletzung hinsichtlich anderer Abgaben vorsätzlich begangen hätte. Auch aus dem Umstand, dass im Fragebogen „Verf 24“ die voraussichtliche Kfz-Steuerpflicht offengelegt worden sei, erlaube nicht den Schluss, dass der Steuerberater den Beschwerdeführer auch über die sich daraus ergebenden Verpflichtungen unterrichtet habe. Die belangte Behörde habe daher die subjektive Tatseite in einem wesentlichen Punkt ergänzungsbedürftig gelassen und sei der angefochtenen Bescheid daher wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Mit dieser Aufhebung trat das Berufungsverfahren wieder in den Zustand zurück, in den es sich vor Erlassen der aufgehobenen Berufsentscheidung befand. Die Berufung war daher im fortgesetzten Verfahren einer Entscheidung zuzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (KfzStG 1992)

1. in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge
 - a) deren höchstens zugelassenes Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt;
 - b) die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind;
 - c) wenn und solange für diese eine Kraftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3 Versicherungsteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht;
2. in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet werden;
3. Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Anhänger mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen gelten als Kraftfahrzeuge im Sinne dieses Gesetzes (§ 1 Abs. 2 KfzStG).

Schuldner der Kraftfahrzeugsteuer ist bei in einem inländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kraftfahrzeug die Person, für die das Kraftfahrzeug zugelassen ist, in allen anderen Fällen die Person, die das Kraftfahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet (§ 3 Abs. 1 Z 1 u 2 KfzStG).

Den Steuerschuldner trifft gemäß § 6 KfzStG eine Anzeige-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflicht sowie die Pflicht, die Steuer selbst zu bemessen und bis zum Fälligkeitstag zu entrichten.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die im Inland zugelassenen Kraftfahrzeuge (Traktor und Anhänger) des Berufungswerbers kraftfahrzeugsteuerpflichtig waren. Unstrittig ist weiters, dass der Berufungswerber für die Jahre 2001 bis 2007 der Verpflichtung des § 6 KfzStG nicht nachgekommen ist und keine Kraftfahrzeugsteuer entrichtet hat.

Strittig ist aber, ob das Recht auf Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits verjährt war oder nicht.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchssteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre und, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, sieben Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit b BAO).

Dies bedeutet für den Berufungsfall, dass nur im Falle der Abgabenhinterziehung das Recht, die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2001 und 2002 festzusetzen, nicht verjährt ist.

Der Hinterziehungstatbestand richtet sich nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG). Ob eine Abgabe gemäß § 33 leg. cit. hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15). Dh., diese Frage ist von der Behörde selbst zu beurteilen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 leg. cit. ist bewirkt, wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) werden.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung besteht aus zwei Seiten, einer objektiven und einer subjektiven Tatseite.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. b FinStrG ist im Berufungsfall, wie bereits erwähnt, unstrittig erfüllt: Der Berufungswerber hat durch die Verletzung der ihm obliegenden Verpflichtungen nach § 6 KfzStG eine Verkürzung von Abgaben (Kraftfahrzeugsteuer 2001 bis 2007) bewirkt.

Fraglich ist, ob auch die subjektive Tatseite, der Vorsatz, gegeben ist. Es werden drei Arten von Vorsatz unterschieden, Absicht, Wissentlichkeit (*dolus principalis*) und bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*).

Im Falle der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG genügt der bedingte Vorsatz. Bedingter Vorsatz liegt bereits dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (§ 8 Abs. 1 FinStrG).

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu schließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165).

Die in der aufgehobenen Entscheidung angeführten Umstände wie die Angaben im Fragebogen „Verf 24“, die Tatsache, dass der Berufungswerber den Verpflichtungen

hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerentrichtung selbst nachgekommen ist und der Umstand, dass nicht nur in den Streitjahren 2001 und 2002, sondern bis zum Jahr 2007 keine Kfz-Steuern abgeführt wurden, waren nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ausreichend, um auf das Vorliegen eines Hinterziehungsvorsatzes schließen zu können. Welche weiteren Ermittlungsschritte zu ergreifen wären, um die Frage zu klären, ob der Berufungswerber tatsächlich keine Kenntnis von der Kfz-Steuerpflicht gehabt und der Steuerberater wirklich die Kfz-Steuerpflicht vergessen hat, ob also ein Hinterziehungsvorsatz vorlag oder nicht, lässt das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes offen und vermag auch der Referent nicht erkennen, zumal der klärende Sachverhalt nunmehr mehr als 10 Jahre zurückliegt. Das Vorliegen eines Abgabenhinterziehungsvorsatzes ist daher zu verneinen.

Da somit im Falle der Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2001 und 2002 der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nicht erfüllt war, war für dieses Jahre bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten. Die angefochtenen Bescheide waren daher (ersatzlos) aufzuheben.

Feldkirch, am 27. März 2012