

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache der Adr,
vertreten durch BDO Vorarlberg GmbH Steuerberatungs- und
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Gallmiststraße 13, 6800 Feldkirch,
betreffend die Beschwerden vom 13.05.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes
Feldkirch vom 04.03.2015 hinsichtlich Normverbrauchsabgabe 2012 und
Verspätungszuschlag, Kraftfahrzeugsteuer 6-12/2012 und 1-12/2013 mit
Verspätungszuschlägen und Kraftfahrzeugsteuer 1-12/2014

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden
aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

In ihren **Beschwerden** führte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung aus, sie sei Dienstnehmerin einer schweizerischen GmbH und benütze deren PKW CD mit dem Schweizer Kennzeichen 12345 beruflich sowie geringfügig privat. Sie sei im Backoffice, aber auch im Außendienst, im Verkauf, tätig. Sie lege mit ihrem Dienst-PKW täglich die Fahrt vom Arbeitsort, dem schweizerischen Z, an ihren inländischen Wohnsitz in Y zurück, der ihr einziger Wohnsitz sei.

Das KFZ werde von der Beschwerdeführerin weitaus überwiegend im Ausland und nur in geringem Umfang privat verwendet. Die Arbeitgeber - GmbH habe zu mehr als 90% Kunden im Ausland. Diese müsse die Beschwerdeführerin laufend besuchen. Auch der überwiegende Teil der Fahrtstrecke vom Arbeitsort zum Wohnort liege im Ausland. Aus eingereichten Belegen seien schweizerische Tank- und Werkstattrechnungen ersichtlich.

Nach Schilderung der Gesetzeslage und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gab die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung ihrer Rechtsmeinung

Ausdruck, wonach die Abgabenbehörde sich in den angefochtenen Bescheiden zu Unrecht auf die Standortvermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 gestützt habe. Entsprechend dem Erkenntnis des VfGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221, sei zuerst zu prüfen, ob die Einmonatsfrist erfüllt worden sei. Erst bei Bejahung dieser Frage komme die Standortvermutung - mit der Möglichkeit des Gegenbeweises - zum Tragen. Werde jedoch die Monatsfrist, wie im Streitfall, nicht erfüllt, so stelle sich die Frage der Standortvermutung gar nicht.

Auch was die Höhe betreffe, weise der NoVA-Bescheid erhebliche Begründungsmängel auf. Die Ermittlung im Detail könne nicht nachvollzogen werden. Zu den Verspätungszuschlägen sei zu sagen, dass das Ermessen überschießend geübt worden und die Ermessensübung unbegründet geblieben sei.

Es erging eine **Beschwerdevorentscheidung**, in der die Abgabenbehörde insofern teilweise stattgebend entschied, als sie hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe, hinsichtlich der Kfz-Steuer 2012 und hinsichtlich der Verspätungszuschläge zur NoVA und den Kfz-Steuern 2012 und 2013 eine Reduktion der Höhe nach durchführte.

In der Beschwerdevorentscheidung setzte die Abgabenbehörde erstmalig einen Verspätungszuschlag zur Kfz-Steuer 2014 fest.

Nach allgemeinen Ausführungen wurde seitens der Abgabenbehörde erläutert, § 82 Abs 8 KFG 1967 sei mit Bundesgesetz BGBl. I 2014/26, kundgemacht am 23.4.2014, endgültig dahingehend geändert worden, dass die vorübergehende Verbringung eines KFZ mit ausländischem Kennzeichen aus dem österreichischen Bundesgebiet in das Ausland, die einmonatige Frist nicht unterbreche. Der VfGH habe die bis zum 14.8.2002 zurückreichende Rückwirkung dieser Bestimmung aufgehoben. Diese Entscheidung des VfGH beruhe darauf, dass der zu beurteilende Sachverhalt strafrechtlicher Natur gewesen sei und die Rückwirkung strafrechtlicher Normen der EMRK widerspreche. **Dass die vorübergehende Verbringung eines Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen ins Ausland die einmonatige Frist nicht unterbreche, sei vom VfGH nicht in Frage gestellt worden.**

Die gesamte Literatur und Rechtsprechung widerspiegle diese Rechtsauslegung. Das Erkenntnis des VfGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221, sei als Fehlentscheidung zu interpretieren.

(Anm.: Auszug aus RS zum genannten Erkenntnis: „§ 82 Abs. 8 KFG stellt beim Beginn der Frist, innerhalb derer die Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Bundesgebiet zulässig ist, auf denselben Vorgang ab wie § 79 leg.cit., nämlich auf das Einbringen des Fahrzeuges, und normiert lediglich eine andere Dauer der Frist (vgl. etwa Grubmann, Das Österreichische Kraftfahrrecht, zweiter Teil, KFG, Anm. 18 zu § 82, wonach "diese Frist" des § 79 Abs. 1 KFG in § 82 Abs. 8 eingeschränkt werde). Es ist daher folgerichtig, dass auch für die in § 82 Abs. 8 KFG zunächst genannte Frist von drei Tagen galt, dass beim Verbringen des betreffenden Fahrzeuges ins Ausland und bei neuerlicher Einbringung dieses Fahrzeuges die Frist mit der neuerlichen Einbringung beginnt)

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2002 wurde insoweit lediglich die Dauer der Frist verlängert“.)

Unstrittig sei, dass die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz im Inland habe und ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen fahre. Zu bemerken sei, dass das Fahrzeug auf die X1 AG, nicht aber auf die X2 GmbH zugelassen sei, bei der die Beschwerdeführerin beschäftigt sei. AB, der Gatte der Beschwerdeführerin und geschäftsführende Gesellschafter der X2 GmbH, habe bei seiner Einvernahme angegeben, dass das Fahrzeug von seiner Gattin auch privat genutzt werden dürfe und dass kein Fahrtenbuch geführt werde. Tankrechnungen bezahle seine Gattin selbst.

Die Abgabenbehörde sei daher insgesamt zu dem Schluss gekommen, dass der Gegenbeweis nicht geglückt sei, der dauernde Standort des Fahrzeuges im Inland liege und NoVA-Pflicht gegeben sei. **Durch die vorübergehende Ausbringung ins Ausland beginne die Einmonatsfrist nicht neu zu laufen**, Einbringungszeitpunkt sei daher der 25.6.2012 (Anm.: Datum der Zulassung).

Im Weiteren erläuterte die Abgabenbehörde die Berechnungsmodalitäten von NoVA und Kfz-Steuer der Höhe nach sowie die zum Teil neu berechneten Beträge. Die Abgabenbehörde führte zudem aus, wie die Verspätungszuschläge berechnet worden waren und nahm Bezug auf die Ermessensübung.

In ihrem **Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerden** an das Bundesfinanzgericht wiederholte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung das schon bisher Vorgebrachte.

Keinesfalls sei das Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221, eine „Fehlentscheidung“, vielmehr sei es für den Streitfall maßgeblich. Die Abgabenbehörde stelle sich mit ihrer Beschwerdeentscheidung gegen die Rechtsprechung des VwGH.

Die Normverbrauchsabgabe – und Kfz-steuerpflichten hingen von den gleichen Fragestellungen ab und seien daher im Wesentlichen gleich zu beantworten.

Die Beschwerdeführerin, die in den Streitjahren nachweislich täglich zwischen dem inländischen Wohnort und dem ausländischen Arbeitsort hin- und hergependelt sei, habe insofern die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I 132/2002, nicht überschritten. Es gebe keinen Anhaltspunkt für eine Verwendungsdauer von mehr als einem Monat. Normverbrauchsabgabe und Kfz-steuer seien daher zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Die Beschwerdeführerin nahm Bezug auf die Änderung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 durch BGBl. I 26/2014, kundgemacht am 23.4.2014, wonach schon die erstmalige Einbringung in das Bundesgebiet die einmonatige Frist auslöst und ein vorübergehendes Hinausbringen diese Frist nicht mehr unterbricht. Dieses Gesetz gelte nicht, wie ursprünglich vom Gesetzgeber intendiert, rückwirkend bis 14.8.2002, vielmehr sei die Rückwirkung durch den VfGH mit Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014-11, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Für die Streitzeiträume, in denen § 82 Abs. 8 KFG 1967 idF BGBl. I 132/2002 gegolten habe (Geltung bis 23.4.2014), sei jedenfalls die Einmonatsfrist nie erfüllt worden. Die Frage der Standortvermutung mit der Möglichkeit des Gegenbeweises habe sich daher überhaupt nicht gestellt.

Die Beschwerdeführerin traf darüber hinaus Ausführungen zur Höhe der berechneten Steuervorschreibungen, die fehlerhaft seien. Die Ermessensübung bei den Verspätungszuschlägen sei überschießend geübt worden. Im Übrigen sei die erstmalige Vorschreibung eines Verspätungszuschlages in der Beschwerdeentscheidung unzulässig.

Der vorerst gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Beschwerdesenat wurde im Zuge des Verfahrens zurückgezogen.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehenden **Sachverhalt** als feststehend zugrunde:

- Die Beschwerdeführerin war im Streitzeitraum bei der Schweizer X2 GmbH, Adr1, im Backoffice und im Verkauf beschäftigt.
- Ihr Hauptwohnsitz, an dem sie mit ihrem Gatten und den beiden Kindern lebte, lag an der inländischen Adresse Adr2.
- Die Beschwerdeführerin lenkte das Fahrzeug CD mit Schweizer Kennzeichen 12345, das sie sowohl beruflich als auch privat nutzte.
- Das Fahrzeug war zugelassen auf die Schweizer X1 AG in Adr3, Zulassungsdatum 25.6.2012.
- Die Beschwerdeführerin legte den Weg vom Wohnort in Österreich zum Arbeitsort, bzw. zu Kunden in der Schweiz und umgekehrt, regelmäßig zurück.

Die Feststellungen beruhen auf einem im Akt aufliegenden finanzpolizeilichen Einvernahmeprotokoll mit AB, einer Zentralmelderegisterauskunft sowie unstrittigem Akteninhalt.

Gesetzliche Grundlagen:

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

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

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 (Anm. : 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 eingebracht 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 Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Rechtliche Würdigung:

Mit dem Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, 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 seinen Erkenntnissen VwGH vom 25.4.2016, 2015/16/0031 und vom 30.6.2016, 2016/16/0031 (seitens der Abgabenbehörde wurde die Rechtsinterpretation, wonach das Erkenntnis VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, "als Fehlentscheidung gehandelt werde", nicht weiter erläutert und auf die bestätigenden Folgeentscheidungen kein Bezug genommen).

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 1991 bzw. werden sie nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" iSd KFZStG 1992 im Inland verwendet.

In derartigen Fällen liegt also **keine widerrechtliche Verwendung**, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 bzw. dem KfzStG 1992 anknüpft, vor.

Es kann daher dahingestellt 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 oben genannte Erkenntnis des VwGH, 21.11.2013, 2011/16/0221, mit BGBl I 2014/26 erfolgte, am 23.4.2014 kundgemachte **Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967** ist hinsichtlich ihrer Rückwirkungsanordnung (Anm: Rückwirkung bis 14.8.2002) vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 02.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben worden. Es ist hiebei klarzustellen, dass sich das Rückwirkungsverbot - anders als von der Abgabenbehörde vertreten - nicht bloß auf die strafrechtlichen Folgen der Überschreitung der Monatsfrist nach der erstmaligen Einbringung, sondern generell auf die Anwendung des § 82 Abs 8 KFG

idF BGBl. I 2014/26, bezieht. **Der durch das BGBl 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.**

Es ist daher die mit BGBl I 2014/26 erfolgte Novellierung 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 (jedenfalls bis 23.4.2014).

Auf den streitgegenständlichen Sachverhalt umgelegt ergibt sich:

Das Bundesfinanzgericht hat die Frage, ob die gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 zulässige einmonatige Verwendung des Fahrzeuges je überschritten wurde oder nicht, in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

Das Gericht hat dabei unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen (§ 167 Abs. 2 BAO). Es genügt dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0123).

Dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren bei der X2 GmbH beschäftigt war, hat auch das Finanzamt nicht angezweifelt, wurde sie doch jeweils mit Einkünften ohne inländischen Steuerabzug, bezugauszahlende Stelle: X2 GmbH, zur inländischen Einkommensteuer veranlagt. Unstrittig lag auch ihr Wohnsitz mit den beiden Kindern, die noch den Kindergarten bzw. die Mittelschule besuchten, im Inland. Es ist keineswegs unglaublich, dass sie den Arbeitsweg, der 32,1 km umfasst und in 30 Minuten bewältigbar ist, täglich zurückgelegt hat (www.oeamtc.at/routenplaner). Feststellungen, die für die Erfüllung der Einmonatsfrist im Streitzeitraum sprächen, hat die Abgabenbehörde nicht getroffen.

Zudem wurde die (wiederholte) Verbringung ins Ausland seitens der Abgabenbehörde nicht bestritten, heißt es doch in der Beschwerdeentscheidung, Seite 3, unten:

*"Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und entsprechend der Intention des Gesetzgebers beginnt durch die vorübergehende Verbringung ins Ausland die Ein-Monatsfrist **nicht** neu zu laufen, sodass der Einbringungszeitpunkt der 25.6.2012 ist. Zu diesem Zeitpunkt entsteht gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG die Steuerschuld bezüglich der Normverbrauchsabgabe....."*

Jedoch liegt im Lichte obenstehender Ausführungen, die im Übrigen mit der Verantwortung der steuerlichen Vertretung in Beschwerde und Vorlageantrag konform gehen, sachverhaltsbezogen eine abgabenbehördliche Fehlinterpretation von Gesetzeslage und Rechtsprechung vor.

Das Bundesfinanzgericht ist in zusammenfassender Würdigung zu dem Schluss gelangt, dass gegenständlich die Monatsfrist regelmäßig unterbrochen wurde und keine über einen Monat hinausgehende Verwendung des Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen im Inland erfolgte.

Auf Grundlage der als gesichert anzunehmenden, wiederholten Unterbrechungen der Monatsfrist kam es in den Jahren 2012 und 2013 nach geltender Gesetzeslage **zu keiner widerrechtlichen Verwendung des KFZ und damit auch zu keiner Anknüpfung für eine Normverbrauchsabgabe- oder Kraftfahrzeugsteuerpflicht.**

Es bedarf bei gegebener Sachlage keiner Widerlegung einer Standortvermutung iSd § 82 Abs. 8 KFG 1967.

Sollte auch allenfalls im Verlauf des Jahres 2014 die Kraftfahrzeugsteuerpflicht entstanden sein, war der Bescheid, der die Kfz-Steuer für die Monate 1-12/2014 festsetzte, dennoch aufzuheben, da eine Kfz-Steuerpflicht für einen solchen Zeitraum jedenfalls nicht entstanden ist. Auch bei Bejahung einer Entstehung der Steuerpflicht im Jahre 2014 wäre das Bundesfinanzgericht nicht zur Abänderung des Kfz-steuerbescheides 1-12/2014 sowie zur Erlassung eines NoVA-bescheides 2014 befugt, weil die Erlassung von Erstbescheiden nicht in die Zuständigkeit des Gerichtes fällt.

Der Verspätungszuschlag ist formell akzessorisch zur Stammabgabe. Daher zieht die Aufhebung der angefochtenen Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuern für die Zeiträume 06/2012 bis 12/2014 auch die Aufhebung der mit diesen Bescheiden in Zusammenhang stehenden Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach sich (vgl. BFG 14.9.2016, RV/1100786/2015, mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Soweit ein Verspätungszuschlag hinsichtlich der Kfz-steuer 1-12/2014 erstmals im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung festgesetzt wurde, ist insofern darauf nicht weiter einzugehen, scheidet er doch mit der Aufhebung des Kfz-steuerbescheides 1-12/2014 automatisch aus dem Rechtsbestand aus.

Insgesamt war im Sinne der Rechtsprechung des BFG (vgl. etwa 27.6.2016, RV/5101750/2014 oder 14.9.2016, RV/1100786/2015) wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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.

Zur Frage der Unterbrechbarkeit der Monatsfrist gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 im Streitzeitraum liegt eine gefestigte höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Soweit Fragen des Sachverhaltes bzw. der Beweiswürdigung Gegenstand der Erörterung waren, sind diese einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Feldkirch, am 5. Oktober 2016