

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 2.8.2013

1. betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für 12/2011,
 2. betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für 01-12/2012 und
 3. betreffend Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer für 01-07/2013
- zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH in Ort1 (Deutschland) hat am 30.11.2010 den PKW X, Fahrgestellnummer Y, in Deutschland zum Verkehr zugelassen (amtliches Kennzeichen Z). Am 2.12.2010 vermietete die A-GmbH dieses Fahrzeug an die Gesellschaft1, nunmehr Gesellschaft2 mit Sitz in Ort2 (Österreich). Am 1.12.2011 verkaufte die A-GmbH das Fahrzeug an die B-GmbH (=Beschwerdeführerin) mit Sitz in Ort3 (Österreich).

In Österreich erfolgte in den hier gegenständlichen Zeiträumen keine kraftfahrrechtliche Zulassung dieses Fahrzeuges.

Zu den Bescheiden über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 12/2010 samt Verspätungszuschlag sowie Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für 12/2010 und für 01-11/2011 hinsichtlich des gegenständlichen Kraftfahrzeuges wird auf die Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 20.9.2016, RV/3100481/2013, verwiesen.

Mit den an die Beschwerdeführerin ergangenen Bescheiden 2.8.2013 setzte das Finanzamt Landeck Reutte die Kraftfahrzeugsteuer für 12/2011 mit € 155,30, für 01-12/2012 mit € 1.864,80 und für 01-07/2013 mit € 1.087,80 fest.

Begründend führte das Finanzamt Landeck Reutte in diesen Bescheiden gleichlautend aus, der Kraftfahrzeugsteuer würden auch Kraftfahrzeuge unterliegen, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet würden. Für das Fahrzeug X sei daher die Kraftfahrzeugsteuer berechnet und vorgeschrieben worden.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 6.9.2013.

Mit der im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens am 30.9.2013 eingebrachten Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, beim gegenständlichen Pkw würde es sich um ein Fahrzeug handeln, welches vom Gesellschafter der Gesellschaft1 (nunmehr Gesellschaft2) als Leasingnehmerin des Fahrzeugs, Herrn A, für Dienstfahrten sowie zur untergeordneten Privatnutzung zur Verfügung gestellt worden sei. Außer Streit würde stehen, dass das Fahrzeug gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 seinen dauernden Standort im Inland habe und das Fahrzeug in gegenständlichen Zeiträumen zumindest in einem ein Monat unterschreitendem Intervall ins Ausland verbracht und nach den Auslandsfahrten jeweils wieder in das Inland eingebracht worden sei. Die Monatsfrist nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sei sohin niemals überschritten worden.

Nach der einer ausführlichen Darstellung ihres Rechtsstandpunktes stellte die Beschwerdeführerin zusammenfassend fest, dass

- der Sachverhalt, dass das bezügliche Fahrzeug seinen dauernden Standort im Inland habe und daher der § 82 Abs. 8 KFG mit seiner Monatsfrist anzuwenden ist, außer Streit stehen würde,
- das bezügliche Fahrzeug durch Auslandsfahrten in einem ein Monat jeweils unterschreitendem Intervall ins Ausland verbracht und nachfolgend wieder ins Inland eingebracht werde,
- die Fristbestimmung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 – bis auf die Fristdauer – inhaltlich dem § 79 und dem § 82 Abs. 2 KFG entsprechen würde,
- der § 82 Abs. 8 KFG 1967 einen eindeutigen Wortsinn ergeben würde, dieser daher einer teleologischen Interpretation nicht bedürfen würde,
- selbst eine teleologische Interpretation des § 82 Abs. 8 KFG 1967 vor dem Hintergrund des gleichlautenden Wortlauts des § 82 Abs. 2 und des § 82 Abs. 8 KFG 1967 bis zum 2. Abgabenänderungsgesetz 2002 zu keinem anderen Ergebnis führen würde, als dass sowohl die Fristen des § 79, des § 82 Abs. 2 und des § 82 Abs. 8 KFG 1967 durch Verbringungen der bezüglichen Fahrzeuge und anschließende erneute Einbringung jeweils unterbrochen und neu zu laufen beginnen würden,
- sohin bei gegebenem Sachverhalt eine Zulassung des Fahrzeuges im Inland nach den Bestimmungen des KFG nicht geboten sei,
- sohin für gegenständliches Fahrzeug weder ein Besteuerungstatbestand des NoVAG noch ein Besteuerungstatbestand nach KfzStG erfüllt werde, sohin für gegenständliches Fahrzeug weder eine NoVA noch eine KfzSt festzusetzen sei.

Ergänzend wurde zur Kraftfahrzeugsteuerpflicht (zusammengefasst) vorgebracht, dass die Jahresfrist nach § 2 Abs. 1 Z. 11 KfzStG 1992 durch jeden Grenzübergang erneut zu laufen

beginnen würde, weshalb weder der Steuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Z. 2 noch jener nach § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG 1992 verwirklicht worden sei. Das betreffende Kraftfahrzeug habe das österreichische Staatsgebiet seit dem Beginn der Verwendung im Inland jährlich und monatlich mehrmals verlassen, sodass auch in Anwendung des ECE-Abkommens über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr, BGBl. Nr. 170/1959 eine Kfz-Steuer in gegenständlichem Falle nicht festzusetzen sei.

Die gegenständlichen Bescheide seien daher ersatzlos aufzuheben.

Weiters wurden Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt, welche am 17.6.2016 zurückgezogen wurden.

Die Beschwerde (vormals Berufung) wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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 relevante] Voraussetzungen erfüllen.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebbracht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 KFG 1967 eingehalten werden.

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

Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221, erfolgte mit BGBI I 2014/26 eine am 23.4.2014 kundgemachte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967, wonach eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet die Monatsfrist nicht unterbricht. Gemäß § 135 Abs. 27 KFG 1967 idF BGBI I 2014/26 trat § 82 Abs. 8 in dieser Fassung mit 14.8.2002 in Kraft.

Diese Rückwirkungsanordnung wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2.12.2014, G 72/2014, als verfassungswidrig aufgehoben. Damit ist die mit BGBI I 2014/26 erfolgte Novellierung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 erst am 24.4.2014 in Kraft getreten. Der durch das BGBI I 2014/26 in diese Bestimmung eingefügte Satz "Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht." ist hingegen erst auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 23.4.2014 verwirklicht wurden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 1967 in der bis 23.4.2014 geltenden Fassung beginnt somit in Fällen, in denen ein Fahrzeug regelmäßig monatlich in das Ausland ausgebracht wird, die Monatsfrist immer wieder neu zu laufen und es entsteht keine Zulassungsverpflichtung im Inland. Solche Fahrzeuge "wären somit nicht zuzulassen" im Sinne des NoVAG bzw. werden nicht "ohne die erforderliche (inländische) Zulassung" im Sinne des KfzStG 1992 im Inland verwendet.

In derartigen Fällen liegt somit keine widerrechtliche Verwendung vor, an die die Steuerpflicht nach dem NoVAG 1991 bzw. dem KfzStG 1992 anknüpft. Es kann somit dahingestellt bleiben, wer Verwender des Fahrzeugs ist und wo der Standort des Fahrzeugs ist; in derartigen Fällen kann auch nicht § 79 KFG 1967 greifen. Mittelpunkt der Lebensinteressen des Verwenders bzw. dessen Sitz oder eine mögliche Widerlegung einer Standortvermutung sind demgemäß ohne Belang.

Der oben einleitend dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten und wurde von den Verfahrensparteien nicht bestritten. Entscheidungswesentlich ist die Beantwortung der Frage, ob bzw. wann eine Zulassungspflicht mit den daran anknüpfenden Steuerpflichten im Inland entstanden ist.

In einem „Aktenvermerk“ der Gesellschaft2 vom 4.5.2012 wurde festgehalten, dass das gegenständliche Fahrzeug von A und dessen Ehegattin B gemeinsam genutzt werde. Die Hauptwohnsitze der Verwender würden in Österreich liegen. Mit dem betreffenden Fahrzeug seien mehrmals im Monat Grenzübergänge nach Deutschland erfolgt; somit

sei die Frist nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 nicht überschritten worden. In einem E-Mail vom 31.7.2012 an einen Mitarbeiter des Finanzamtes Landeck Reutte bestätigte A diese Angaben, insbesondere hinsichtlich der regelmäßigen zumindest monatlichen Verwendung im Ausland.

Aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes Landeck Reutte vom 9.10.2012 übermittelte A am 5.11.2012 eine „beispielhafte, nicht lückenlose Aufstellung“ der Auslandfahrten samt insgesamt 23 Belegnachweisen (Mautbelege, Parkbelege) in Kopie, woraus sich ergeben würde, dass das gegenständliche Fahrzeug im Zeitraum 2.12.2010 bis Oktober 2012 nie länger als einen Monat im Inland gewesen sei.

Diese Belege weisen hinsichtlich der Zeiträume 2.12.2010 bis 21.4.2011 und 11.12.2011 bis 18.3.2012 einen Monat überschreitende Lücken auf. Dazu wurde – neben dem Hinweis, dass diese Aufzählung beispielhaft sei – vorgebracht, dass am 5.1.2011 eine Fahrt zur Ort4 (Deutschland), erfolgt sei. Weiters wurde ausgeführt, dass B ca. alle 14 Tage zum X-Gasthaus, Ort5 (Deutschland), gefahren sei. Der Standort des Pkw sei in Ort6 in Tirol gewesen. In einer Erklärung vom 8.2.2013 bestätigte B die in dieser Aufstellung angeführten Fahrten hinsichtlich der in den Wintermonaten 2010/2011 getätigten Fahrten.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 27.7.2016 übermittelte A mit Schreiben vom 22.8.2016 eine Bestätigung seiner Ehegattin B, woraus sich die regelmäßige Verbringung des Fahrzeugs in den Herbst-, Winter- und Frühlingsmonaten in das Ausland ergeben würde. Ergänzend wurden Belege über Auslandsspesen für gegenständliches Fahrzeug übermittelt. Daraus würde sich ergeben, dass das gegenständliche Fahrzeug im ausdrücklich nachgefragten, streitgegenständlichen Zeitraum bis Juli 2013 zumindest einmal pro Monat im Ausland gewesen sei. Mit der einschlägigen Änderung des KFG im Frühjahr 2015, wonach eine Verbringung des gegenständlichen Fahrzeugs in das Ausland nicht mehr zu einem Unterbrechen der einschlägigen Einmonatsfrist führen würde, sei das Fahrzeug zur Normverbrauchsabgabe versteuert worden. Das Fahrzeug würde sich aus denselben Gründen wie bis zum Juli 2013 jedoch weiterhin zumindest einmal pro Monat im Ausland befinden.

In der angeschlossenen Bestätigung vom 9.8.2016 führte B aus, sie habe vom November jeden Jahres bis ca. Ende April des jeweils folgenden Jahres und bis zum Ende des Winters 2013/2014 das gegenständliche Fahrzeug regelmäßig in den ihr gehörenden Garagen in Ort6 in Tirol garagiert und anlässlich ihrer zumindest 14tägigen Besuche ihrer alleinstehenden Mutter C, wohnhaft in Ort7, dieses Fahrzeug zumindest einmal pro Monat durch Essensbesuche mit ihrer Mutter im bloß ca. 24 km von Ort6 in Tirol entfernten X-Gasthaus in Ort5 nach Deutschland bewegt. So jedenfalls auch in der Zeit vom November 2011 bis April 2012 und vom November 2012 bis April 2013. Ihr Mann A habe ihr dazu ausdrücklich den Auftrag erteilt, um einerseits das Fahrzeug in regelmäßigen Abständen kurze Strecken zu bewegen und andererseits der auch ihr bekannten Verpflichtung, das Fahrzeug zumindest einmal pro Monat ins Ausland zu bewegen, um keine NoVA-und Kfz-Steuerpflicht auszulösen, nachzukommen. Zum Muttertag habe sie ebenfalls regelmäßig ihre alleinstehende Mutter in Ort6 in Tirol besucht und es sei bereits langjährige Tradition,

dass sie ihre Mutter zum Muttertag ebenfalls zu einem Mittagessen im X-Gasthaus in Ort5 einlädt, so auch in den Jahren 2011 bis 2013. Zu diesen Fahrten habe sie ebenfalls das gegenständliche Fahrzeug benutzt, um die gebotenen Auslandsfahrten damit zu unternehmen. In den Sommermonaten von ca. Ende April bis ca. Ende Oktober würde das gegenständliche Fahrzeug jeweils in der Garage des gemeinsamen Wohnsitzes in Ort8 stehen. Da sie über eine Ferienwohnung am Ort9 verfügen und sich zu den Wochenenden regelmäßig am Ort9 aufhalten würden, wo ihr Mann auch über ein eigenes Motorboot verfügen würde sowie ihr Mann regelmäßig berufliche Auslandsreisen zu unternehmen habe, sei die Verpflichtung, das gegenständliche Fahrzeug zumindest einmal im Monat in den Sommermonaten ins Ausland zu bewegen, leicht zu schaffen gewesen. Gegenständliches Fahrzeug sei seitens ihres Mannes in den Wintermonaten bloß selten bis gar nicht gefahren worden, er habe als Winterfahrzeug einen Kfz1 gehabt, der im März 2014 gegen einen Kfz2 getauscht worden sei.

Das Bundesfinanzgericht brachte diese Ausführungen am 24.8.2016 dem Finanzamt Landeck Reutte zwecks Stellungnahme zur Kenntnis. Das Finanzamt Landeck Reutte teilte dem Bundesfinanzgericht am 12.9.2016 mit, dass die monatliche Verbringung ins Ausland in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen nicht bestritten wird.

Im Hinblick auf obige Ausführungen kommt das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der vorgelegten Belege und Bestätigungen in freier Beweiswürdigung zum – auch vom Finanzamt nicht bestrittenen – Ergebnis, dass das gegenständliche Fahrzeug zumindest monatlich ins Ausland verbracht wurde und somit in den strittigen Zeiträumen keine Zulassungspflicht mit den daran anknüpfenden Steuerpflichten im Inland entstanden ist. Aufgrund des Nichtvorliegens einer Steuerpflicht war die Beschwerdeführerin nicht zur Selbstberechnung der gegenständlichen Abgaben verpflichtet. Eine Festsetzung durch die Behörde war daher jedenfalls unzulässig, weshalb die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben waren.

Zu den angefochtenen Kraftfahrzeugsteuerbescheiden für 12/2011 und 01-07/2013 ist ergänzend darauf zu verweisen, dass gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 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 hat. Das KfzStG kennt keine Regelung, die diesen Zeitraum verkürzt, wenn die Steuerpflicht nur in einem Teil des Kalendervierteljahres gegeben ist. Da der Selbstberechnungs- und somit Besteuerungszeitraum das Kalendervierteljahr ist, können auch Festsetzungen gemäß § 201 BAO sich nur auf das jeweilige Kalendervierteljahr, nicht aber auf einzelne Monate beziehen (vgl. Erl zur RV 360 BlgNR, XXV. GP zu § 6 Abs. 3 und 4 KfzStG 1992).

Eine allenfalls für den Zeitraum 12/2011 eingetretene Steuerpflicht hätte demnach zur Festsetzung von Kfz-Steuer für den Zeitraum 10-12/2011 führen müssen. Auch aus diesem Grund wäre der Kraftfahrzeugsteuerbescheid für 12/2011 aufzuheben gewesen.

Beim Kraftfahrzeugsteuerbescheid für 01-07/2013 liegt eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben im Sinne des § 201 Abs. 4 BAO vor. Das Finanzamt konkretisierte die Abgabe mit der Angabe eines Zeitraumes, welcher nicht dem Erfordernis der Festsetzung in Kalendervierteljahren entspricht, was, wie bereits oben dargelegt, unzulässig ist. Da zusammengefasste Festsetzungen jeweils nur einheitlich beurteilt werden können, wäre der Kraftfahrzeugsteuerbescheid für 01-07/2013 ebenfalls wegen eines unzulässigen Festsetzungszeitraumes aufzuheben gewesen.

Zum Kraftfahrzeugsteuerbescheid für 01-07/2013 ist zudem darauf zu verweisen, dass, wie bereits ausgeführt, gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 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 hat. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabenbetrag hat den im ersten Satz des § 6 Abs. 3 KfzStG 1992 genannten Fälligkeitstag. Der Fälligkeitstag für das zweite Quartal 2013 ist somit der 15.8.2013, für das dritte Quartal 2013 der 15.11.2013. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 2.8.2013 war die Beschwerdeführerin nicht verpflichtet, selbst zu berechnende Beträge für das zweite und dritte Quartal 2013 bekannt zu geben, noch hat sie dies getan. Die Voraussetzungen für die Erlassung von Bescheiden gemäß § 201 BAO waren damit für diese Quartale noch nicht gegeben, weshalb – da zusammengefasste Festsetzungen jeweils nur einheitlich beurteilt werden können – der Kraftfahrzeugsteuerbescheid für 01-07/2013 auch aus diesem Grund aufzuheben gewesen wäre.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Da zur entscheidungswesentlichen Rechtsfrage die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 9.12.2013, 2011/16/0221; VwGH 25.4.2016, Ro 2015/16/0031) vorliegt, ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 20. September 2016