



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01 bis 12/2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Beim Bw ist im Zuge einer Außenprüfung laut Bericht vom 1.2.2010 ua. Folgendes festgestellt worden:

Der Bw betreibe am Standort seines Hauptwohnsitzes in A, ein Speditionsunternehmen in Form eines Einzelunternehmens. Weiters befinde sich auf der angemieteten Liegenschaft in B, ein LKW-Abstellplatz inklusive Dieseltanklager und –anlage. Eine weitere Betriebsstätte (Mitbenützung des Büros eines Geschäftsfreundes gegen geringes Entgelt) befinde sich in Deutschland. 1. Der Bw (mit Hauptwohnsitz in AC) fahre einen PKW BMW X5D mit dem deutschen Kennzeichen ABC (erstmalig zugelassen 2003). Die Leasingkosten des Fahrzeuges (Baujahr 2003) seien bis 2006 in der deutschen Betriebsstätte als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Nach Vertragsende im Jahr 2006 sei das Fahrzeug um den Restwert angekauft worden und befinde sich nunmehr im Betriebsvermögen der deutschen Betriebsstätte. Nach Auffassung der Außenprüfung sei der PKW BMW X5D mit dem Kennzeichen ABC in Österreich normverbrauchsabgabepflichtig. Ebenso sei die Kraftfahrzeugsteuer für dieses Fahrzeug in Österreich zu entrichten.

Die Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung haben am 1.2.2010 zur Erlassung eines Bescheides über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 09/2003, am 2.2.2010 je eines Bescheides über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2003 sowie für die Monate 1 bis 9/2009, weiters am 2.2.2010 jeweils zur Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2004, 1 bis 12/2005, 1 bis 12/2006, 1 bis 12/2007 und 1 bis 12/2008 sowie zur Erlassung der entsprechenden Sachbescheide geführt.

Gegen sämtliche Bescheide ist Berufung eingebracht worden, wobei der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 9/2003 wegen Verjährung stattgegeben worden ist. Die Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2003 sowie für die Monate 1 bis 9/2009, weiters gegen die Bescheide hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2004, 1 bis 12/2005, 1 bis 12/2006, 1 bis 12/2007 und 1 bis 12/2008 sowie gegen die entsprechenden Sachbescheide sind mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen worden.

Aufgrund der abweisenden Berufungsvorentscheidung hat der Bw die Vorlage dieser Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Nach der erfolgten Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat das Finanzamt über dessen Ersuchen zur Frage der Verjährung hinsichtlich der für die Monate 1 bis 12/2003 festgesetzten Kraftfahrzeugsteuer folgende Stellungnahme abgegeben:

Die Kraftfahrzeugsteuererklärung für 2003 sei 2004 abgegeben worden. Die letzte Einzahlung für das Jahr 2003 sei am 17.2.2004 gebucht worden und mit Buchungsmitteilung 2 vom 17.2.2004 dem Bw bekannt gegeben worden. Da die Kraftfahrzeugsteuer eine Selbstberechnungsabgabe sei und die Erklärung nicht von den eingezahlten Beträgen abgewichen sei, sei gemäß § 201 BAO kein weiterer Bescheid zu erlassen gewesen. Die Zusendung der Buchungsmitteilung im Jahr 2004 sei als Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO zu werten, denn wäre die Selbstberechnung zum Zeitpunkt der Abgabe der Jahreserklärung nicht richtig gewesen, hätte eine Festsetzung erfolgen müssen. Somit sei die Zusendung der Buchungsmitteilung gleichzeitig als Mitteilung zu werten, dass die selbstberechnete Abgabe richtig sei und habe mittelbar die Festsetzung eines Abgabeananspruches zum Ziel. Die Betriebsprüfung habe im Jahr 2009 begonnen und sei daher innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt und gelte als weitere Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO. Der im Jahr 2010 erlassene Bescheid über die Festsetzung der

Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2003 sei deshalb innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Hierzu wird erwogen:

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17 a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach § 4 Abs. 1 Z. 3 KfzStG dauert die Steuerpflicht bei widerrechtlicher Verwendung (§ 1 Z. 3) eines Kraftfahrzeuges vom Beginn des Kalendermonates, in dem die Verwendung einsetzt, bis zum Ablauf des Kalendermonats, in dem die Verwendung endet.

Der Steuerschuldner hat gemäß § 6 Abs. 3 KfzStG 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.

Nach § 6 Abs. 4 hat der Steuerschuldner für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis zum 31. März des darauffolgenden Kalenderjahres dem Finanzamt eine Steuererklärung über die steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge abzugeben. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Abgabebetrag hat den in Abs. 3 genannten Fälligkeitstag.

Das Recht zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer, welche zu den „übrige Abgaben“ zu zählen ist, verjährt gemäß § 207 Abs. 2 BAO nach einer Frist von 5 Jahren. (Vgl. UFS vom 4.10.2010, RV/0882-W/10 und RV/0885-W/10).

Die Verjährung betreffend das Recht zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer für die Zeiträume (Kalendervierteljahre) des Jahres 2003 beginnt somit die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2003 zu laufen und endet mit Ablauf des Jahres 2008, sofern während dieser Zeit keine nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO unternommen werden.

Bei der Kraftfahrzeugsteuer handelt es sich nach § 6 Abs. 3 KfzStG um eine Selbstbemessungsabgabe, bei der der Abgabenschuldner die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 1 zu § 201).

Im gegenständlichen Fall ist laut Akteninhalt 12/2004 die Kraftfahrzeugsteuererklärung für 2003 von Seiten des Bw beim Finanzamt eingereicht worden, wobei der streitgegenständliche PKW BMW X5D darin nicht angeführt ist. Die letzte Einzahlung von Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2003 ist nach den Angaben des Finanzamtes am 17.2.2004 gebucht worden und die Verbuchung am Abgabenkonto des Bw mit Buchungsmitteilung 2 vom 17.2.2004 dem Bw bekannt gegeben worden. Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 23.2.2009 hat das Finanzamt sodann eine Außenprüfung ua. betreffend die Kraftfahrzeugsteuer und zwar für die Jahre 2005 bis 2007 begonnen. Laut Bericht vom 1.2.2010 war Gegenstand der Prüfung ua. die Kraftfahrzeugsteuer für die Jahre 2003 bis 2007. Am 2.2.2010 ist der nunmehr angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (für den PKW BMW X5D) für die Monate 1 bis 12/2003 ergangen.

Aufgrund dieser Sachlage stellt sich hinsichtlich der mit Bescheid vom 2.2.2010 erfolgten Vorschreibung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2003 die Frage, ob dieser Abgabenfestsetzung die Verjährung entgegensteht oder nicht.

In einem ersten Schritt ist dabei zu klären, ob die vom Finanzamt zugestellte Buchungsmitteilung 2 vom 17.2.2004 als eine „nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen“ im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO anzusehen ist, welche die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine nach außen erkennbare Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO eine nach außen in Erscheinung

tretende Amtshandlung im Sinne von im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahme, die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis gerichtet ist. (VwGH vom 21.5.2007, 2007/16/0014)

Der Normzweck des § 209 Abs. 1 BAO spricht dafür, unter „Geltendmachung des Abgabenanspruches“ nur Amtshandlungen zu verstehen, die die Festsetzung unmittelbar oder mittelbar zum Ziel haben. Dabei muss die Abgabenbehörde eine Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruchs vornehmen. Amtshandlungen, die der Einhebung und zwangsweisen Einbringung bereits festgesetzter Abgabenansprüche dienen, verlängern somit nicht die Bemessungsverjährungsfrist, sondern unterbrechen nur die Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 30 zu § 209, und VwGH vom 21.5.2007, 2007/16/0014, VwGH vom 23.1.2003, 2002/16/0027, und VwGH vom 19.2.1998, 97/16/0353).

Zur rechtlichen Qualität von Buchungsmitteilungen ist zu sagen, dass diese zwar keine Bescheide, wohl aber behördliche Erledigungen sind. (Ritz, BAO, TZ 17 zu § 92, VwGH vom 26.1.2011, UFS vom 5.12.2007, RV/1689).

In Buchungsmitteilungen sind insbesondere bevorstehende Zahlungstermine und bis dahin (seit der letzten Buchungsmitteilung) vorgefallene Veränderungen auf dem Konto (Belastungen, Einzahlungen, sonstige Gutschriften) in chronologischer Reihenfolge vollständig ausgewiesen. Auch über die Einzahlungen von Selbstbemessungsabgaben ergehen Buchungsmitteilungen. (Vgl. UFS vom 5.12.2007, RV/1689-W/03, und UFS vom 4.2.2013, RV/0886-I/10).

Die Buchungsmitteilung gibt somit Auskunft über die Veränderungen am Abgabekonto und ist damit, wenn überhaupt – worauf hier nicht näher eingegangen wird – höchstens geeignet, die Einhebungsverjährung nicht aber geeignet die Festsetzungsverjährung zu verlängern. (Vgl. UFS vom 5.12.2007, RV/1689-W/03).

Die Zusendung einer Buchungsmitteilung anlässlich einer Steuerentrichtung stellt keine Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar, welche auf die Festsetzungsverjährung Einfluss hätte. Sie ist nicht auf die Durchsetzung eines bestimmten Abgabenanspruchs gerichtet.

Die Buchungsmitteilung 2 vom 17.2.2004 enthält in Summe 6 Positionen bzw. Buchungszeilen, zB betreffend abgeführte Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 01/2004 und ua. auch betreffend die für 10 bis 12/2003 einbezahlte

Kraftfahrzeugsteuer, und sie gibt damit dem Bw Auskunft über die am 16.2.2004 eingetretenen Veränderungen seines Abgabekontos und den sich daraus ergebenden Saldo.

Bei der Zusendung der Buchungsmitteilung 2 vom 17.2.2004 handelt es sich also um keine Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruchs im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO im Zusammenhang mit einer allfälligen Kraftfahrzeugsteuerpflicht betreffend den PKW BMW X5D, sondern lediglich um eine Auskunft über die Veränderungen am Abgabekonto des Bw. Dementsprechend ist es im gegenständlichen Fall durch die Zusendung der Buchungsmitteilung 2 vom 17.2.2004 nicht zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr - hinsichtlich einer möglicherweise im Kalenderjahr 2003 entstandenen Kraftfahrzeugsteuerpflicht im Zusammenhang mit dem PKW BMW X5D - gekommen. Da in Bezug auf die Kraftfahrzeugsteuer 01 bis 12 /2003 keine weiteren behördlichen Schritte beim Bw während der Verjährungsfrist von fünf Jahren feststellbar sind, endet somit die Verjährungsfrist für eine Vorschreibung von Kraftfahrzeugsteuer für Zeiträume (Kalendervierteljahre) des Jahres 2003 im Falle des Bw mit Ablauf des Kalenderjahres 2008.

Dies hat weiters zur Folge, dass die Ende Februar 2009 beim Bw begonnene Außenprüfung und der dem Bw zugegangene Bericht vom 1.2.2010, der Feststellungen im Zusammenhang mit dem PKW BMW X5D auch für Zeiträume im Kalenderjahr 2003 enthält, insoweit außerhalb einer offenen Verjährungsfrist erfolgt sind und somit als Amtshandlungen zur Geltendmachung eines Abgabenanspruchs keine fristverlängernde Wirkung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Feststellungen betreffend die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug PKW BMW X5D und zwar konkret für die Monate 09 bis 12/2003 entfalten konnten.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12 /2003 vom 2.2.2010 betreffend den PKW BMW X5D erst zu einem Zeitpunkt erlassen wurde, zu dem die Verjährung dieser Abgabe bereits eingetreten ist.

Aus diesem Grund ist der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 1 bis 12/2003 stattzugeben und dieser Bescheid aufzuheben.

Salzburg, am 12. April 2013