

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Rudolf von Alt-Platz 1, vom 09.08.2013, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 über die Abweisung der NoVA-Vergütungen 1-12/2010 vom 10.06.2013, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Normverbrauchsabgabe 1-12/2010 wird gemäß § 12a NoVAG 1991 in Höhe von EUR 4.785,61 vergütet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (Bf), ein gewerblicher Fahrzeughändler, stellte nachträglich für jedes Monat des Jahres 2010 für etwa 200 Gebrauchtfahrzeuge Anträge auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) gemäß § 12a Abs 1 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG 1991) im Zusammenhang mit dem Vergütungstatbestand der Lieferung von Gebrauchtfahrzeugen durch einen befugten Fahrzeughändler in das Ausland.

Für jeden Monat des Jahres waren die den angesprochenen Vergütungstatbestand erfüllenden Fahrzeuge zusammengefasst. In einer Beilage waren die Kfz nach Autotype, Fahrgestellnummer, Einkaufs- und Verkaufspreis aufgeschlüsselt und die Besteuerungsgrundlage („gemeiner Wert“) der einzelnen Fahrzeuge ausgewiesen. In dem entsprechenden NoVA-Formular war die Summe der in der Beilage ausgewiesenen NoVA-Beträge auf Grund der angegebenen gemeinen Werte als gutzuschreibender Vergütungsanspruch ausgewiesen. Für 2010 wurden die solcherart erstellten Vergütungsanträge für die einzelnen Monate des Kaufes gemeinsam am 25.05.2011 eingebracht und als einziger Antrag auf Vergütung von NoVA für die Monate 1-12/2010 aufgefasst.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte der Bf die Kopien der Typenscheine sowie die Ausfuhrbescheinigungen.

Das Finanzamt (FA) forderte den Bf mit Schreiben vom 15.07.2011 auf, für jedes der angegebenen Fahrzeuge den Einkaufspreis anzugeben bzw wenn an einen Käufer ausgeführt wurde, den Verkaufspreis anhand der für steuerliche Zwecke anzufertigenden Belege und Unterlagen nachzuweisen. Die beigelegte Liste mit den Kaufpreisen erfülle diese überprüfbaren Anforderungen nicht.

Weiters sei auch die Sperre der Fahrzeuge in der Genehmigungsdatenbank nicht veranlasst worden, sodass nicht wirklich Gewähr geboten sei, dass die betreffenden Fahrzeuge wirklich alle exportiert worden seien.

Mit Schreiben vom 04.10.2012 wurde der Bf aufgefordert, hinsichtlich folgender rechtlicher Voraussetzungen weitere Unterlagen vorzulegen:

- Das hinsichtlich der Fahrgestellnummer konkretisierte Fahrzeug müsse zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Vergütungstatbestandes mit NoVA belastet sein, d.h. das Fahrzeug müsse vorher nachweislich der NoVA unterworfen worden sein, der zuletzt entrichtete NoVA-Betrag dürfe nicht Gegenstand einer Vergütung gewesen sein. Diesen Nachweis zu führen obliege dem Vergütungswerber als Interessenten an der Steuerbegünstigung der Vergütung. Es gehöre nicht zu den Aufgaben der Abgabenbehörde, den Vergütungswerber beim Erhalt der Begünstigung mit aufwändigen Recherchen zu unterstützen, weil dieser beim Kauf des Fahrzeuges vom Verkäufer nicht die entsprechenden Unterlagen herausverlangt habe (zB Kopien der Zulassungspapiere, Bescheinigung darüber, dass beim zuletzt entstandenen abgabepflichtigen Sachverhalt NoVA entrichtet wurde zB Beleg über bezahlte NoVA).

Der Wiederverkäufer, der über diese Unterlagen nicht verfüge, müsse sich darauf einstellen, dass er nicht alle für die Verwirklichung der NoVA-Vergütung erforderlichen rechtlichen Voraussetzungen erfülle, und damit die Vergütung nicht zustehe.

- Das Fahrzeug müsse bei der Ausfuhr in einem verkehrstauglichen (d.h. zulassungstauglichen) Zustand sein; nur solche Fahrzeuge würden der NoVA unterliegen; Schrottautos und als Bestandteillager dienende Autos würden diese Voraussetzung keinesfalls erfüllen. Soweit dies nicht erweislich sei, sei eine wesentliche Voraussetzung für den Vergütungstatbestand nicht erfüllt.

- Die Vergütung stehe beim Ankauf zwecks Weiterveräußerung vom Einkaufspreis des weiterveräußernden Händlers zu, der als gemeiner Wert des Fahrzeuges angesehen werden könne, soweit bei Berücksichtigung aller Umstände keine Bedenken an der Preisangabe bestünden.

- Das Fahrzeug sei im Inland abzumelden, soweit die Abmeldung noch nicht erfolgt sei und vor der Ausfuhr sei die Sperre in der Genehmigungsdatenbank zu veranlassen, damit das

Fahrzeug nicht unbemerkt nach Österreich zurückgebracht und hier neuerlich zugelassen werden könne, obwohl die NoVA vergütet worden sei.

- Über die Ausfuhr müsse ein Ausfuhrnachweis geführt werden (Frachtbrief, Versendungsbeleg, Ausfuhrnachweis des Käufers bei Abholung, Nachweis des Erhaltes des Fahrzeuges durch ausländische Abnehmer ohne Wohnsitz, Sitz oder dauernden Aufenthalt im Inland). Der Kaufvertrag sei für eine Überprüfung zu den Geschäftsbelegen zu nehmen und die Daten des ausländischen Abnehmers festzuhalten.

Im Autohandel gäbe es Formulare, auf denen der ausländische Abnehmer mit Unterschrift bestätige, dass er im Inland keinen Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte oder dauernden Aufenthalt habe.

Die Seiten des Reisepasses, in denen vermerkt stehe, ob ein ausländischer Staatsbürger ein Visum in Österreich habe, sei neben den Seiten mit seinen persönlichen Daten zu seiner Identifizierung abzulichten und ebenfalls zu den Geschäftsunterlagen zu nehmen.

- Bezüglich der Ermittlung des Vergütungsanspruches, der mit NoVA 1 geltend gemacht werde, sollte es ein Berechnungsblatt geben, in dem festgehalten sei, auf welcher Grundlage und mit welchen Überlegungen der Vergütungsanspruch ermittelt worden sei.

Mit Schriftsatz vom 29.10.2012 brachte der Bf vor, er lege hiermit folgende Unterlagen vor:

Monatliches Formular NoVA 1, monatliche Aufstellung zur Berechnung der NoVA, Einkaufsrechnungen, Typenscheine, Verkaufsrechnungen, Ausfuhrbescheinigungen.

Mit Bescheid vom 10.06.2013 wies das FA den Antrag betreffend Vergütung von NoVA für die Monate 1-12/2010 ab und führte in der Begründung u.a. aus:

„ ... Im gegenständlichen Fall beantragt Herr ... (Bf), befugter Autohändler in ... Wien, für diverse in seiner Eigenschaft als Autohändler in Österreich erworbene PKWs verschiedener Marken die Vergütung von NoVA. Die Ansprüche auf Vergütung betreffen den Zeitraum 1-12/2010. Aus dem Antrag geht weiter nicht hervor, auf Grund welchen Tatbestandes und in welcher Höhe die zur Ausfuhr ins Ausland bestimmten Fahrzeuge auf Grund der erstmaligen Verwirklichung eines NoVA-Tatbestandes ursprünglich belastet wurden. Es gibt aber auch keinen nachvollziehbaren Hinweis, dass die fraglichen Fahrzeuge überhaupt mit NoVA belastet wurden, wenn dies auch wahrscheinlich ist. Der Aufforderung, für jedes Fahrzeug den Nachweis zu führen, dass zu einem früheren Zeitpunkt, auf Grund welchen Tatbestandes und in welcher Höhe NoVA entrichtet wurde, und die Fahrzeuge damit mit NoVA im Restwert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung im Inland belastet sind, wurde nicht entsprochen. Zur Vermeidung von Steuerumgehungen hat die Inanspruchnahme der NoVA-Vergütung gemäß § 12a NoVAG 1991 zwingend zur Voraussetzung, dass der Antragsteller sowohl die Höhe der gesamten entrichteten Tarif-NoVA, des gesamten entrichteten NoVA-Malusbetrages sowie des allenfalls entrichteten NoVA-Erhöhungsbetrages nachweist. Da dieser Nachweis als eine

der rechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vergütung trotz Aufforderung, zuletzt vom 4.10.2012, für keines der dem Antrag zugrundegelegten Fahrzeuge bis dato erbracht wurde, obwohl die Aufforderung der steuerlichen Vertreterin und somit dem Antragsteller nachweislich zugeing, war der Antrag auf Vergütung als unbegründet abzuweisen.“

In der Berufung vom 09.08.2013 brachte der Bf i.w. vor, die betreffenden Fahrgestellnummern seien in den Anträgen bzw Beilagen bekannt gegeben worden. Tatsache sei, dass die Sperren in der Genehmigungsdatenbank zum Zeitpunkt der Antragstellung und auch zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht beantragt wurden. Diese Sperren seien mittlerweile bei sämtlichen Fahrzeugen nachgeholt worden, siehe Beilagen. Die nachträgliche Erbringung dieser Voraussetzung sei nach der Judikatur nicht schädlich. Dass die Fahrzeuge in der Zwischenzeit nicht missbräuchlich verwendet worden seien und in Österreich nicht zugelassen gewesen seien, könne vom FA im Rahmen der Behördenzusammenarbeit über das Kfz-Melderegister überprüft werden. Der Steuerpflichtige könne diese Informationen auf Grund der Amtsverschwiegenheit nicht bekommen.

Das FA schreibe zwar, dass es wahrscheinlich sei, dass die betreffenden Fahrzeuge ursprünglich mit NoVA belastet wurden, führe aber keinen Gegenbeweis an, warum das nicht so sein sollte. Der Aufforderung vom 4.10.2012 sei nicht nachgekommen worden, da diese als rechtswidrig aufgefasst würde, weil im Gesetzestext und den Richtlinien nicht gedeckt sei, dass der Händler den Nachweis über die seinerzeitige NoVA-Entrichtung erbringen müsse. Aus diesem Grund gäbe es ja die Genehmigungsdatenbank. Es sei Tatsache, dass die betreffenden Fahrzeuge in der Genehmigungsdatenbank vorhanden gewesen seien und freigegeben waren, das deute unmissverständlich darauf hin, dass für diese Fahrzeuge ursprünglich eine NoVA entrichtet worden sei. Die Höhe der ursprünglich entrichteten NoVA sei irrelevant; diese wäre nur dann relevant, wenn die beantragte NoVA höher wäre als die ursprünglich bezahlte. Bei den betreffenden Fahrzeugen könne nicht angenommen werden, dass der gemeine Wert höher sei als der seinerzeitige Anschaffungswert. Eine Vergütung sei auch dann ausgeschlossen, wenn bereits eine Vergütung der NoVA vorgenommen worden sei, in diesem Fall müssten die Fahrzeuge aber bereits in der Genehmigungsdatenbank gesperrt worden sein, auch eine bereits erfolgte Vergütung sei somit auszuschließen. Dass der Antragsteller sowohl die Höhe der gesamten entrichteten Tarif-NoVA, des gesamten entrichteten NoVA-Malusbetrages sowie des allenfalls entrichteten NoVA-Erhöhungsbetrages nachweisen müsse, lasse sich aus dem Gesetz und den Richtlinien nicht nachvollziehen; es müsse nur gewährleistet sei, dass das betroffene Fahrzeug seinerzeit mit NoVA belastet worden und keine NoVA-Rückvergütung bereits vorgenommen worden sei. Es gebe keinen nachvollziehbaren Hinweis, warum ursprünglich keine NoVA entrichtet worden sein sollte, die Fahrzeuge seien alle in der Genehmigungsdatenbank geführt und freigegeben worden und hätten jederzeit im Inland neu zugelassen werden können ohne weiteren Nachweis der NoVA-Entrichtung. Dass die Fahrzeuge im Inland zugelassen gewesen seien und daher

zwangsweise gemäß § 1 NoVAG mit NoVA belastet gewesen seien, könne durch die Abgabenbehörde über die Zulassungsstellen überprüft werden und der Umstand, dass noch keine NoVA-Vergütung beansprucht worden sei, könne ebenfalls finanzamtsintern überprüft werden; für den Stpfl wären diese Informationen nicht zu beschaffen. Die Nachweisführung gehe auch nicht aus dem Gesetz hervor, sondern stelle eine reine Richtlinien-Meinung des BMF dar.

Zusammenfassend sei laut Gesetzestext des § 12a NoVAG Voraussetzung

- dass ein Fahrzeug u.a. durch einen befugten Fahrzeughändler nachweislich in Ausland verbracht werde. Diese Voraussetzung sei einwandfrei erfüllt;
- die Bekanntgabe der Fahrgestellnummer und Sperre in der Genehmigungsdatenbank – beide Voraussetzungen seien mittlerweile erfüllt.

Da diese gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt seien und darüber hinausgehende Nachweisführungen für den Steuerpflichtigen nur mit erheblichen Härten bzw schwer oder überhaupt nicht zu beschaffen seien und auch in der so geforderten Weise nicht aus dem Gesetz und den Richtlinien abgeleitet werden könnten, stehe dem Bf die beantragte NoVA-Rückvergütung iHv EUR 7.637,04 zu. Die erwähnten Beilagen (monatliche Aufstellungen und Kopien der Sperranträge von den einzelnen Fahrzeugen) würden per Post nachgereicht.

Nach einer Vorlageerinnerung legte das FA die Berufung dem UFS am 05.12.2013 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor und beantragte, diese als unbegründet abzuweisen. Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Strittig ist, ob der ggstdl Antrag auf Vergütung alle rechtlichen Voraussetzungen für die Verwirklichung der Vergütung für jedes der betroffenen, etwa 200 Fahrzeuge erfüllte.

Da der vorliegende Antrag auf Vergütung die Ermittlung des gemeinen Wertes nicht dokumentierte, ob die Fahrzeuge zum Tag der Einbringung des Vergütungsantrages noch anteilig mit NoVA belastet waren, ob diese Fahrzeuge tatsächlich auch Gegenstand der Lieferung in andere Mitgliedstaaten der EU oder Drittländer waren und wie diese „Ausfuhren“ im Einzelnen abgewickelt wurden, ob die an Privatpersonen mit ausschließlichen Wohnsitz im Ausland die Fahrzeuge tatsächlich zur dauernden Verwendung ins Ausland gebracht haben. Zahlreiche Fahrzeuge waren gegen ein vergleichsweise geringes Entgelt an Ausländer übergeben worden, die auf Grund des der beauftragten Spedition oder dem beauftragten Frachtführer bekanntgegebenen Bestimmungsort der Fahrzeuge erkennen ließen, dass diese Fahrzeuge zum Export in Länder der Dritten Welt vorgesehen waren. Die Zweifel, dass es sich bei diesen Fahrzeugen um nicht mehr verkehrstaugliche Fahrzeuge handelte, die nicht mehr den Bestimmungen des NoVAG unterliegen, wurde nicht entkräftet.

... Für die meisten der Fahrzeuge, die Gegenstand des Vergütungsantrages waren, fehlte aber der Nachweis weiterer Voraussetzungen für die Vergütung, wie sie weiter oben erwähnt

wurden, zB weil in Ablichtung vorgelegte Belege zB die Geschäfts- oder Wohnanschrift des ausländischen Abnehmers nicht auswiesen oder die Echtheit einer unterfertigten Übernahmebestätigung nicht wirklich verifizierbar war.

Im Übrigen wird darauf verwiesen, dass zum Zeitpunkt der Abweisung des Vergütungsantrags hinsichtlich der ig. Lieferung von Gebrauchtfahrzeugen für 2010 keine ZM erklärt worden waren. Die vorgelegten handschriftlichen Rechnungen weisen weder die UID des abnehmenden Unternehmers aus einem anderen Mitgliedstaat der EU, noch jene des Lieferers aus. Eine Überprüfung der Identität der ausländischen Abnehmer ist daher nur erschwert möglich, auch wenn in der Jahresumsatzsteuererklärung für 2010 ig. Lieferungen in Höhe von EUR 90.550 und Ausfuhrlieferungen von EUR 92.800 offengelegt werden.

... Im für Zwecke der Berufungsvorlage angeforderten, am 25.11.2013 aus dem zentralen Aktenarchiv übermittelten Abgabenhauptakt fand sich im Übrigen ein blauer Aktenordner mit Dokumenten zu jedem der angesprochenen Geschäftsfälle, die Gegenstand der Vergütung waren. Diese Unterlagen langten offenkundig zu einem Zeitpunkt beim FA ein, als alle Akten im Rahmen der Übersiedlung zum Transport in das neue Aktenarchiv vorbereitet worden waren und somit dem entscheidenden Beamten nicht mehr zur Kenntnis gebracht worden waren.

Die übersichtlich angeordneten Belegsammlungen können die angesprochenen Zweifel des zuständigen FA am ausreichenden Nachweis der Verwirklichung des Vergütungstatbestandes hinsichtlich der betroffenen Fahrzeuge jedoch nicht beseitigen.

Die entsprechenden beanstandenden Nachweise können in der Regel bei einer vorausschauenden Organisation der Geschäftsaufzeichnungen von Autohändlern als Vergütungswerber ohne Weiteres erbracht werden. Soweit nur hinsichtlich Einzelfällen weiterführende Erhebungen durch das FA zur Beschaffung von Daten aus öffentlichen Registern oder Dateien zu führen sind, wird das FA diese Informationen auch selbst einziehen. Soweit nach zeitlich aufwendigem Schriftverkehr für einen Großteil von etwa 200 Fällen einzelne oder mehrere Voraussetzungen nicht erwiesen werden können und nur Indizien in Erfahrung gebracht werden können, müssen die betreffenden die Behörde überzeugenden Nachweise durch den Vergütungswerber beigebracht werden. Dies ist jedoch nicht geschehen ...“

Das BFG übermittelte mit Schreiben vom 09.01.2018 an den Bf einen Vorhalt folgenden Inhalts:

„... Voraussetzung für die Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe ... ist die Verbringung eines Fahrzeugs ins Ausland.

Altfahrzeuge (gefährlicher Abfall) mit Totalschaden sind schon nach dem Gesetzeswortlaut des § 12a NoVAG 1991 nicht mehr als Fahrzeuge zu beurteilen, sodass § 12a NoVAG 1991 nicht anwendbar ist. Nichts anderes gilt für Fahrzeuge, für welche eine bestimmungsgemäße Verwendung im Inland z.B. mangels Reparaturfähigkeit nicht mehr möglich ist.

Bei einer Verbringung von Altfahrzeugen ins Ausland ist eine NoVA-Vergütung somit nicht möglich (...).

Nach der Aktenlage ist im Schätzungsweg davon auszugehen, dass die exportierten Fahrzeuge, deren Kaufpreis laut Kaufvertrag weniger als EUR 1.000 betrug, Altfahrzeuge iSd Altfahrzeugverordnung darstellen, zumal es sich regelmäßig um mehr als 10 Jahre alte Kfz handelte, die in Drittstaaten (in Afrika) verbracht wurden.

Sollten Sie dieser Annahme entgegentreten, werden Sie aufgefordert, entsprechende Nachweise vorzulegen, dass es sich um zulassungsfähige Kfz handelte zB § 57a Gutachten, Gutachten eines Kfz-Sachverständigen o.ä.

Andernfalls kann für diese Fahrzeuge die NoVA-Rückvergütung nicht gewährt werden. Um Stellungnahme wird gebeten.“

Mit Telefax vom 07.02.2018 beantwortete der Bf diesen Vorhalt wie folgt:

„... Bei den Fahrzeugen mit einem Verkaufspreis von weniger als € 1.000,00 liegen leider keine Unterlagen mehr vor, um einen Gegenbeweis anzutreten.

In der Beilage übersende ich Ihnen eine Aufstellung jener Fahrzeuge, bei welchen der Verkaufspreis mehr als € 1.000,00 betrug und von denen man nicht von „Altfahrzeugen“ sprechen kann.

Wir ersuchen daher, die NoVA-Rückvergütung zumindest für jene Fahrzeuge lt.beiliegender Liste zu gewähren, dabei handelt es sich um eine rückvergütbare NoVA iHv € 5.784,28 insgesamt.“

Die entsprechende Liste mit einer Aufschlüsselung nach Erstzulassung in Österreich, Monat der Ausfuhr, EU bzw. Drittland, Fahrgestellnummer, Motornummer, NoVA in %, Kaufpreis lt. Kaufvertrag, Höhe der NoVA, Kaufdatum, EK, VK, und Hinweis auf die Ausfuhrbescheinigung (bei AR oder Bestätigung, soweit vorhanden) war beigelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf, ein befugter Fahrzeughändler, veräußerte im Jahr 2010 ca. 200 gebrauchte PKWs an ausländische Käufer. Die Fahrzeuge wurden laut Verkaufsrechnungen an Käufer (Fahrzeughändler und Privatpersonen) in der EU oder in Drittstaaten (Afrika) veräußert.

Die Einkaufs- und Verkaufspreise sind unstrittig.

Bei einigen der gebrauchten PKWs älteren Datums betrug der Einkaufspreis laut Kaufvertrag nicht mehr als EUR 1.000.

Die Fahrgestellnummer wurde in allen beantragten Fällen bekannt gegeben; die Sperre der Fahrzeuge in der Genehmigungsdatenbank wurde veranlasst.

Die Fahrzeuge, deren Einkaufspreis mehr als EUR 1.000 betrug, gelangten in den meisten Fällen nachweislich in das Ausland. Der Nachweis wurde erbracht durch Vorlage von int. Frachtbriefdoppel bzw. in Einzelfällen durch eine Bestätigung des ausländischen Käufers (durch Ausweiskopie nachgewiesen), dass das Kfz im Ausland angemeldet wird.

In folgenden Fällen konnte kein Ausfuhrnachweis erbracht werden:

- ❓ PKW Toyota Corolla Fahrgestellnummer JT153EEB100024788
Kauf 13.02.2010, Kaufpreis bto 1.100, EK 18,
Verkauf 26.02.2010, Verkaufspreis 1.300, VK 10-035, an XY, Cote d'Ivoire
NoVA 8% 67,90
- ❓ PKW Toyota Corolla Fahrgestellnummer JT153CEA000007680
Kauf 11.02.2010, Kaufpreis bto 1.900, EK 16
Verkauf 25.02.2010, Verkaufspreis 2.100, VK 10-031, an XY, Cote d'Ivoire
NoVA 6% 89,62
- ❓ PKW Toyota Corolla Fahrgestellnummer JT172CEB007000977
Kauf 24.02.2010, Kaufpreis bto 1.700, EK 28
Verkauf 07.03.2010, Verkaufspreis 1.900, VK 10-041, an XY, Cote d'Ivoire
NoVA 9% 116,97
- ❓ PKW Toyota Avensis Fahrgestellnummer SB153ABN10E049121
Kauf 04.03.2010, Kaufpreis bto 2.400, EK 35
Verkauf 05.03.2010, Verkaufspreis 2.600, VK 10-038, an AB, Brüssel
NoVA 9% 165,14
- ❓ PKW Toyota Corolla Fahrgestellnummer JT154CEA0-00023389
Kauf 30.08.2010, Kaufpreis bto 1.500, EK 108
Verkauf 10.09.2010, Verkaufspreis 1.750, VK 10-113, an XY, Cote d'Ivoire
NoVA 7% 81,78
- ❓ PKW Toyota RAV4 Fahrgestellnummer JTEHG20V900023293
Kauf 03.11.2010, Kaufpreis bto 6.300, EK 130
Verkauf 02.12.2010, Verkaufspreis 6.500, VK 10-148, an NN, Bratislava
NoVA 10% 477,27

Als Bemessungsgrundlage für die NoVA wurde durch den Bf der gemeine Wert der PKWs herangezogen.

Beweiswürdigung:

Die Eigenschaft des Bf als befugter Fahrzeughändler steht außer Streit.

Die An- und Verkaufsvorgänge sind übersichtlich und detailliert dokumentiert.

Die Einkaufs- und Verkaufsrechnungen, die Typenscheine, die jeweilige Fahrgestellnummern und die Nachweise über die Ausfuhr (sofern vorhanden) sind aktenkundig.

Dass es bezüglich der im Sachverhalt aufgelisteten Kfz keine Ausfuhrnachweise gibt, ist der vor dem BFG vorgelegten Liste zu entnehmen und durch den Akteninhalt verifiziert. So wurde beim Verkauf an NN laut vorgelegten Unterlagen vom Käufer keine Erklärung abgegeben, dass er das Kfz in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird bzw dass das Kfz ausschließlich im Ausland verwendet und dort angemeldet wird und es sind auch keine anderen Nachweise für die Ausfuhr aktenkundig. Bei den anderen Verkäufen sind gleichfalls keine Nachweise für die Ausfuhr aktenkundig, die betreffenden Kfz sind auch nicht in den vorliegenden Frachtbriedoppeln angeführt. Dieser Sachverhalt wurde korrekt in der vor dem BFG vorgelegten Liste „NoVA-Berechnung 2010, EKP über 1.000“ abgebildet (bei ggstdl Verkäufen ist die Spalte „Ausfuhrbescheinigung“ leer).

Dass die Sperre der Fahrzeuge in der Genehmigungsdatenbank veranlasst wurde, wenn auch erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens, ist unstrittig.

Der gemeine Wert der PKWs wurde vom Bf richtig ermittelt und ist unstrittig.

Rechtliche Beurteilung:

§ 12a NoVAG 1991 idF 2010 gF lautet:

„Wird ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweisbar ins Ausland verbracht*
- nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert*
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert*
- durch einen Unternehmer, der das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt hat, nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert,*

dann wird die Abgabe vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet.

Voraussetzung für die Vergütung ist die Bekanntgabe der Fahrgestellnummer (der Fahrzeugidentifizierungsnummer) und die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967.“

Gemäß NoVA-RL des BMF ist für die Inanspruchnahme der NoVA-Vergütung im Sinne des § 12a NoVAG 1991 „nachzuweisen, dass das Fahrzeug bei der Lieferung bzw. Verbringung ins Ausland gelangt. Dieser Nachweis ist in den Fällen der Lieferung in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen nach § 7 Abs. 4 ff UStG 1994 bzw. der VO BGBl. Nr. 401/1996 zu führen, während für Verbringungsfälle der Nachweis dann als erbracht anzusehen ist, wenn das Fahrzeug (nachweisbar) im Ausland amtlich zugelassen oder registriert worden ist.

Grundlegende Voraussetzung für die Vergütung ist, dass hinsichtlich des betroffenen Fahrzeuges vorab ein steuerpflichtiger NoVA-Tatbestand verwirklicht wurde und weiters, dass das Fahrzeug im Zeitpunkt der Tatbestandverwirklichung des § 12a NoVAG 1991 weiterhin mit NoVA belastet ist.

In sämtlichen der in § 12a NoVAG 1991 geregelten Fällen wird die NoVA vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet. Unabhängig davon, in welchem Zeitpunkt die Verbringung bzw. Lieferung ins Ausland erfolgt, gilt demnach als maßgebender Zeitpunkt für die Wertermittlung nach § 12a NoVAG 1991 jener, in dem die Abmeldung des Fahrzeuges vorgenommen wurde.

Voraussetzung für die Vergütung ist die Bekanntgabe der Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer) des Fahrzeuges, für das die Vergütung beantragt wird.“

Auch in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass als Nachweis für eine Ausfuhr bei einer Lieferung die in § 7 Abs 4 ff UStG 1994 normierten Ausfuhr- und Buchnachweise erforderlich sind und die VO BGBl Nr 401/1996 anzuwenden ist (Ludwig, Praxishandbuch Normverbrauchsabgabe, Linde, 2. Aufl., Abschn. 16.5.1 und 16.5.2 zu „Vergütung der NoVA“; Judmaier in Summersberger, Die Ausfuhr im Abgaben-, Finanzstraf- und Außenwirtschaftsrecht, Die Ausfuhr im Verbrauchsteuerrecht und bei der Normverbrauchsabgabe, 2017, S 185f).

Darüber hinaus können alle Nachweise berücksichtigt werden, die zur Feststellung, dass das Fahrzeug ins Ausland geliefert wurde, geeignet sind (vgl Judmaier aaO).

Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 28c Teil A Buchstabe a der Sechsten Richtlinie setzt jedenfalls unter anderem voraus, dass der gelieferte Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wird und den Herkunftsstaat infolge dessen physisch verlassen hat (EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, Teleos). Dies gilt auch für Lieferungen in ein Drittlandsgebiet.

Der VfGH kam im Erkenntnis vom 12.12.2003, B 916/02, zur Auffassung, dass die Auslegung der Bestimmung des § 7 Abs 1 Z 3 UStG 1972 durch die belangte Behörde, ungeachtet des im streitgsgd Fall völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die

Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes sei die Steuerbefreiung allein deshalb nicht zu gewähren, weil der darüber hinausgehende - hier also bloß formelle - Buchnachweis fehle, überschießend ist und gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstößt.

Der VfGH ist somit von der Ansicht des materiellrechtlichen Charakters des Buchnachweises abgerückt.

Auch der VwGH ist – in mittlerweile ständiger Rechtsprechung – unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH von der Ansicht des materiellrechtlichen Charakters des Buchnachweises abgerückt.

Im Erkenntnis vom 02.09.2009, 2005/15/0031, wird ausgeführt:

"Der Nachweis, dass die mit Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art 7 UStG 1994 vorliegen, ist vom inl Lieferer zu erbringen. Den vorstehend wiedergegebenen Ausführungen des EuGH im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collee, ist zu entnehmen, dass im gegebenen Zusammenhang im Bereich der Nachweisführung nicht auf bloß formelle Belange, insbes den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen ist. Es ist auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverf ausreichend (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 2006/16/0108). Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die mit Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. ..."

Der VwGH hat diesbezüglich klargestellt, dass der Ausfuhrnachweis nach den Formvorschriften des § 7 (Ausfuhrlieferung in ein Drittlandsgebiet) und des Art. 7 UStG 1994 iVm der VO BGBl Nr 401/1996 (ig Lieferung) jedenfalls keine materiellrechtliche Voraussetzung darstellt und daher einer nachträglichen Sanierung zugänglich ist (VwGH 28.08.2013, 2013/16/0192).

Auch der UFS und das BFG vertreten in mehreren Entscheidungen (sowohl zur USt als auch zur NoVA-Vergütung) diesen Rechtsstandpunkt (zB UFS 31.1.2005, RV/0347-G/04, UFS 06.04.2011, RV/3685-W/08, BFG 30.12.2015, RV/3101108/2015, „NoVA-Vergütung bei Verbringung eines Fahrzeuges ins Ausland: mangelhafter Ausfuhrnachweis ist nachträglich sanierbar“).

Das BMF vertritt in den Umsatzsteuerrichtlinien die Ansicht, dass der Buchnachweis auch nachträglich erbracht werden kann (siehe Rz 4008).

Der dargestellten Judikatur folgend ist daher festzuhalten, dass dem UStG 1994 in verfassungskonformer Interpretation nur der Sinn beigelegt werden kann, dass bei völlig zweifelsfreiem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit, weil der Unternehmer in diesem Verfahren für jede einzelne der Lieferungen eindeutige und leicht nachprüfbare Nachweise erbracht hat, die Steuerbefreiung nicht deshalb versagt werden darf, weil der darüber hinausgehende Buchnachweis vorerst gefehlt habe. Dies ergibt sich aus der Judikatur des VfGH, des VwGH und des BFG/UFS und zudem wäre es aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht rechtswidrig, die Steuerfreiheit der Lieferung trotz umfassender Mitwirkung des Steuerpflichtigen nur deshalb zu versagen, weil der

Buchnachweis vorerst nicht erbracht worden sei, wenn im Übrigen keine Zweifel an den materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes aufgetreten seien oder vom FA geltend gemacht worden seien.

Entscheidend ist somit, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet er dabei die vorgegebenen Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung vorzulegen (VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192, *Achatz*, in *Lang/Weinzierl*, FS *Rödler*, 2010, 13 ff, 18).

Das bedeutet: Werden die Voraussetzungen für die Ausfuhrlieferung in ein Drittlandsgebiet bzw. innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt (Warenbewegung von Ö ins Drittland bzw. übrige Gemeinschaftsgebiet), so kann die Steuerfreiheit wegen fehlender Nachweise nur versagt werden, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Nichts Anderes kann für ggstdl Fall gelten. Neben den in § 12a NoVAG 1991 (weiteren) gesetzlich normierten Voraussetzungen bedeutet das für den Beschwerdefall, dass zu prüfen ist, ob die Lieferungen bzw Verbringungen tatsächlich ausgeführt worden sind. Die Lieferung bzw Verbringung in das Drittland bzw in das übrige Gemeinschaftsgebiet hat der Vergütungswerber durch geeignete Beweise leicht nachvollziehbar nachzuweisen.

Ob derartige Nachweise erbracht wurden, ist eine Frage der Beweiswürdigung. So kann zB die nachträgliche Erstellung von Dokumenten die Beweiskraft des Nachweises in Frage stellen (VwGH 27.11.2014, 2012/15/0192).

Entscheidend für eine anteilige Vergütung der NoVA ist auch das Ende der Zulassung zum Verkehr in Österreich. Zusätzlich muss der gemeine Wert des ausgeführten Fahrzeugs nachgewiesen und die Fahrgestellnummer bekanntgegeben werden. Zur Ermittlung des gemeines Werts als Bemessungsgrundlage für die Vergütung der NoVA ist im Fall einer Veräußerung (Lieferung bzw Verbringung) durch den Zulassungsbesitzer grundsätzlich der Veräußerungspreis (ohne USt und NoVA) anzusetzen. Es darf höchstens der Mittelwert zwischen dem Händler-Einkaufspreis und dem Händler-Verkaufspreis entsprechend der inländischen Eurotax-Notierung (wiederum ohne USt und NoVA) im Zeitpunkt der Abmeldung im Inland herangezogen werden. Maßgebender Zeitpunkt ist jener der Abmeldung des Fahrzeugs im Inland (vgl *Judmaier* aaO).

Zur in § 12a NoVAG 1991 gesetzlich vorgesehenen Sperre in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 hat der VwGH ausgeführt, dass eine solche Sperre lediglich der BMF und die Finanzbehörden veranlassen können. Auch ein ausdrücklicher Antrag an die Finanzbehörde, diese Sperre zu veranlassen, ist weder im KFG noch im NoVAG vorgesehen. Der Vergütungswerber kann sohin die Sperre in der Genehmigungsdatenbank nicht

unmittelbar veranlassen. Die maßgebenden Vorschriften sind in ihrem Zusammenhang als Ermächtigung der Finanzbehörden zur Durchführung der Sperre als Voraussetzung der Erledigung des Vergütungsantrags zu verstehen. Die Abgabenbehörde hat daher im Zulassungsverfahren nur zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Zulassungssperre gegeben sind (VwGH 24.01.207, Ro 2016/16/0001) und diese dann – allenfalls auf Antrag des Vergütungswerbers – zu veranlassen.

Weitere Voraussetzung für die Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe (NoVA-Vergütung) ist die Lieferung bzw Verbringung eines „Fahrzeugs“ ins Ausland. Altfahrzeuge (gefährlicher Abfall) mit Totalschaden sind schon nach dem Gesetzeswortlaut des 12a NoVAG 1991 nicht mehr als Fahrzeuge zu beurteilen, sodass 12a NoVAG 1991 nicht anwendbar ist. Nichts anderes gilt für Fahrzeuge, für welche eine bestimmungsgemäße Verwendung im Inland zB mangels Reparaturfähigkeit nicht mehr möglich ist. Bei einer Verbringung von Altfahrzeugen ins Ausland ist eine NoVA-Vergütung somit nicht möglich.

Bemerkt sei, dass die grenzüberschreitende Verbringung von nicht schadstoffentfrachteten Altfahrzeugen in EU- Mitgliedstaaten sowie in OECD-Beschluss Staaten gemäß der Verordnung (EG) Nr 1013/2006 über die Verbringung von Abfällen einer Notifizierung und Bewilligung seitens des BMLFUW sowie der Zustimmung der jeweils zuständigen Behörden in den an der grenzüberschreitenden Verbringung beteiligten Staaten (Empfängerstaat, Transitstaaten) bedarf. Die Ausfuhr von nicht trockengelegten Altfahrzeugen in Nicht-OECD-Beschluss Staaten ist verboten. Im Falle der grenzüberschreitenden Verbringung von Gebrauchtfahrzeugen kann in Österreich die Vorlage schriftlicher Nachweise zur Dokumentation der Nichtabfalleigenschaft verlangt werden (zB positives KFZ- Gutachten gemäß 57a Abs 4 KFG 1967 etc).

Zusammengefasst müssen folgende Voraussetzungen für die NoVA-Vergütung vorliegen, wobei die Nachweispflicht je nach Voraussetzung unterschiedlich zu beurteilen ist:

Bekanntgabe der Fahrgestellnummer:

Diese Voraussetzung ist erfüllt. Die Fahrgestellnummer wurde in allen Fällen bekannt gegeben.

Sperre des Fahrzeugs in der Genehmigungsdatenbank:

Diese Voraussetzung ist erfüllt. Die Sperre der Fahrzeuge wurde, wenn auch erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens, veranlasst. Diese Vorgangsweise ist iSd oben dargestellten Judikatur nicht schädlich.

Ausfuhrnachweis:

In den fünf im Sachverhalt dargestellten Fällen konnte ein derartiger Nachweis nicht erbracht werden, womit die tatsächliche Lieferung in das Ausland nicht dokumentiert werden konnte. Insoweit kann die NoVA-Vergütung nicht gewährt werden.

In den anderen Fällen hat der Bf Nachweise vorgelegt, die die Lieferungen in das Ausland nachvollziehbar dokumentieren und hat er insoweit dieser Anforderung entsprochen.

Verbringung eines „Fahrzeugs“ in das Ausland:

Nach der Aktenlage ist im Schätzungsweg in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die exportierten Fahrzeuge, deren Kaufpreis laut Kaufvertrag nicht mehr als EUR 1.000 betrug, Altfahrzeuge iSd Altfahrzeugverordnung darstellen, zumal es sich regelmäßig um mehr als 10 Jahre alte Kfz handelte, die vorwiegend in Drittstaaten (in Afrika) verbracht wurden.

Dem Bf. wurde dieser Sachverhalt und die durch das BFG beabsichtigte Schätzung mitgeteilt und er ist diesen Ausführungen nicht substantiiert entgegengetreten.

Insoweit kann die NoVA-Vergütung nicht gewährt werden.

Ermittlung der NoVA:

Als Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert heranzuziehen. Dieser wurde vom Bf. jeweils nachvollziehbar und richtig ermittelt. Auch der jeweils anzuwendende NoVA-Satz und dessen Berechnung erfolgten rechtsrichtig.

(Weitere) Einwendungen der belangten Behörde:

Dem Bf ist Recht zu geben, dass dem Händler nicht die Pflicht auferlegt ist, einen Nachweis über die seinerzeitige NoVA-Entrichtung zu erbringen, zumal die Genehmigungsdatenbank für die Finanzverwaltung zugänglich ist.

Dass die beantragte NoVA höher ist als die ursprünglich entrichtete kann aG des Alters der Fahrzeuge ausgeschlossen werden, da der seinerzeitige Anschaffungswert jedenfalls höher war als der nunmehrige gemeine Wert.

Dass für die betreffenden Kfz bereits eine NoVA-Vergütung vorgenommen wurde, ist nicht erkennbar.

Dass der Antragsteller sowohl die Höhe der gesamten entrichteten Tarif-NoVA, des gesamten entrichteten NoVA-Malusbetrages sowie des allenfalls entrichteten NoVA-Erhöhungsbetrages nachweisen muss, ist weder vorgeschrieben noch im ggstdl Fall erforderlich.

Entscheidend ist bezüglich des Ausfuhrnachweises nicht die Geschäfts- oder Wohnanschrift des ausländischen Abnehmers, sondern der Nachweis, dass die Fahrzeuge tatsächlich in das Ausland gelangen.

Auf die Problematik iZm Altfahrzeugen hat das FA zu Recht hingewiesen, dies wurde vom BFG auch berücksichtigt.

Berechnung der Vergütung:

Bei der NoVA handelt es sich um eine Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 BAO. Die Höhe des Vergütungsanspruches ist von der Behörde bzw vom BFG festzustellen, wenn sie von der beantragten Höhe abweicht.

Die Höhe des Vergütungsanspruches ist daher festzustellen und wird wie folgt berechnet:

Beantragte Vergütung: EUR 7.637,04

Abzuziehen: NoVA für Fahrzeuge, deren Einkaufspreis nicht mehr als EUR 1.000 betrug:

01/2010: 181,53

02/2010: 242,25

03/2010: 104,98

04/2010: 204,30

05/2010: 49,24

06/2010: 65,34

07/2010: 204,29

08/2010: 0,00

09/2010: 267,08

10/2010: 106,63

11/2010: 272,59

12/2010: 154,52

Summe: EUR 1.852,75

Abziehen: NoVA für Kfz ohne Ausfuhrnachweis:

67,90 + 89,62 + 116,97 + 165,14 + 81,78 + 477,27

Summe: EUR 998,68

Anzuerkennende Vergütung:

EUR 4.785,61

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Lösung ggstdl Rechtsfragen weicht nicht von der Judikatur des VwGH ab, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Februar 2018