

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, über die Beschwerden vom 11.08.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 09.08.2016 betreffend Abweisung von Anträgen auf Vergütungen von Normverbrauchsabgabe zu Recht erkannt:

I.) Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Vergütungsbeträge werden mit € Betrag1 und € Betrag2 festgesetzt.

II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

- 1.) Der Bf (Beschwerdeführer) hat in A bis zum Jahr 2013 eine B in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben.
- 2.) Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2010-2012 umfassenden Außenprüfung wurden ua. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 3 KfzSt XXX1 2010:

Im Zuge der durchgeführten Bp wurde festgestellt, dass von den in Deutschland zugelassenen in Österreich verwendeten Fahrzeugen (jeweils G) XXX1 bzw. XXX2 (Nutzungsbeginn 13.12.10 bzw. 22.9.11) im Jahr 2010 und 2011 noch keine NoVA entrichtet wurde.

Die Fahrzeuge haben jeweils ca. dieselben Anschaffungskosten, wie das ab 5.10.12 genutzte Fahrzeug, für welches bereits NoVA iHv Betrag6 entrichtet wurde, nämlich netto Betrag4 und

beträgt somit die NoVA im Jahr 2010 und 2011 je Betrag³ (Betrag⁴+20 % USt/davon 8 %). Der Standort der Fahrzeuge war jeweils Österreich. Die Leasingraten (Miete) und Betriebskosten wurden als Betriebsausgaben abgesetzt.“

3.) Mit Ausfertigungsdaten 7. Mai 2013 bzw. 2. Juli 2014 ergingen die Bescheide betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung) für die Zeiträume 5.10.2012 (G1 Fahrgestellnummer 1111), 22.9.2011 (G1 Fahrgestellnummer 22222) und 12/2010 (G1 Fahrgestellnummer 33333).

4.) Mit Eingabe vom 10. Juli 2014 wurde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 12/2010 und 09/2011 fristgerecht Beschwerde erhoben. Der Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2012 vom 7. Mai 2013 blieb unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft.

5.) Mit Ausfertigungsdaten 3. August 2016 wurden die Beschwerdeentscheidungen betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe hinsichtlich der Zeiträume 12/2010 und 9/2011 erlassen.

6.) Mit Eingabe vom 11. August 2016 wurde fristgerecht die Entscheidung über die angeführten Beschwerden durch das Verwaltungsgericht beantragt. Diese Beschwerden wurden mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 3. März 2020, RV/3101134/2016, als unbegründet abgewiesen.

7.) Mit Eingaben vom 24. August 2014 wurden Anträge auf NoVA-Vergütungen betreffend die Fahrzeuge der Marke G2 mit den Fahrgestellnummern 33333 und 22222 gestellt. Die angeführten Vergütungsanträge wurden mit Bescheiden vom 9. August 2016 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, eine Vergütung an den Leasingnehmer sei gesetzlich nicht vorgesehen.

8.) Gegen die Abweisungsbescheide vom 9. August 2016 wurde mit Eingabe vom 11. August 2006 fristgerecht Beschwerde erhoben. Zur Begründung wurde auf die Schriftsätze vom 10. Juli 2014, 15. Juli 2014 (Beschwerden bzw. Beschwerdeergänzungen) und 11. August 2016 (Vorlageanträge) verwiesen. Weiters wurde beantragt, die Beschwerden ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

In den zitierten Schriftsätzen wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, der Bf nutze einen Pkw, der ihm von seiner Gattin (H) zur Verfügung gestellt werde. H sei Mitarbeiterin bei I in Deutschland. Der Pkw werde von einer deutschen Leasingfirma (einer Tochtergesellschaft von I) durch H geleast. Mit dem Finanzamt ABC sei folgende Vorgangsweise vereinbart worden: Es bestehe NoVA-Pflicht für diese Leasingfahrzeuge, die spätestens nach einem Jahr wieder an die Leasinggesellschaft in Deutschland zurückgestellt würden. Mit jeder Rückgabe könne die Vergütung der NoVA auf Basis des Rückgabewertes

beantragt werden. Darüber hinaus bestehe eine doppelte Kraftfahrzeugsteuerpflicht für diese Fahrzeuge (in Deutschland und Österreich). Entsprechend dieser Abmachung habe der Bf gehandelt. Es sei laufend Kraftfahrzeugsteuer bezahlt worden und seien Jahreserklärungen für 2011 und 2012 eingereicht worden. Hinsichtlich der NoVA seien Erklärungen mit gleichzeitigen Vergütungsanträgen zum Zeitpunkt der Rückgabe des jeweiligen Fahrzeuges eingebracht worden. Dieser Vorgangsweise werde nunmehr vom Finanzamt bzw. vom Fachbereich bzw. vom BMF abgelehnt. Das ausländische Leasingunternehmen sei nicht bereit einen Vergütungsantrag in Österreich zu stellen. Es liege eine denkbare mögliche Rechtsanwendung vor, wenn das Finanzamt über Jahre NoVA vorschreibe, aber die Vergütungsberechtigung alleine beim Leasingunternehmen in Deutschland als gegeben erachte.

II.) Sachverhalt:

1.) Bf1 ist mit H verheiratet und wohnt einerseits in Ort1 andererseits in Ort2. Bf1 ist sowohl in Ort1 als auch in Ort2 mit Hauptwohnsitz gemeldet, weil eine Zweitwohnsitzmeldung in Deutschland nicht möglich bzw. durchführbar war.

In A hat er bis zum Jahr 2013 eine B in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, S. 113, Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2019, BFG-Akt, S. 175 Rückseite).

2.) H wohnt in Deutschland (Ort2, Straße1) und ist bei G2 beschäftigt. Sie hat die Möglichkeit über die Gesellschaft für sich und nahe Angehörige bis zu drei Neufahrzeuge zu mieten. H machte von diesem Recht insofern Gebrauch als sie zwei Fahrzeuge gemietet hat, wovon sie eines Bf1 zur Nutzung überlassen hat. Es wurde zwischen den Ehegatten keine Verwendungsbeschränkung (Zwecke, Kilometerleistung) vereinbart und es bestand auch keine Verpflichtung zur Fahrtenbuchführung (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, S. 113).

3.) Der Mietvertrag für das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer 33333 (Typ G2, ccc444) begann am 17. Dezember 2010 und sollte am 16. Dezember 2011 enden. Tatsächlich endete der Mietvertrag (bereits) mit 22. September 2011. Der Mietvertrag wurde zwischen H und der Gesellschaft abgeschlossen. Der angeführte G2 wurde in Deutschland auf H angemeldet und zwar mit dem Kennzeichen XXX1 (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 22.09.2011, BFG-Akt, S. 74 ff, S. 124 ff).

4.) Der Mietvertrag für das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer 22222 (Typ G2, ccc444) begann am 22. September 2011 und sollte am 21. September 2012 enden. Tatsächlich endete der Mietvertrag am 5. Oktober 2012. Auch dieser Mietvertrag wurde zwischen H und der Gesellschaft abgeschlossen. Der G2 wurde in Deutschland auf H angemeldet und zwar mit

dem Kennzeichen XXX2 (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 05.10.2012, BFG-Akt, S. 82 ff und S. 132 ff).

5.) Die Fahrzeuge mit den Fahrgestellnummern 22222 und 33333 wurden vom Bf im Dezember 2010 bzw. September 2011 ins Bundesgebiet gebracht und von ihm für private und betriebliche Zwecke verwendet. Die Verwendung durch den Bf erfolgte überwiegend in Österreich und zwar im Bezirk A (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, S. 113).

Die aus der Gebrauchsüberlassung auflaufenden Kosten wurden nach Abzug eines Privatanteiles von der B bezahlt bzw. H ersetzt und sind als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die gegenständliche Nutzungsüberlassung durch H an den Bf war seitens des Konzerns gestattet (vgl. Beschwerde vom 11.08.2016, BFG-Akt, S. 9 Rückseite).

6.) Die Fahrzeuge wurden von Bf1 nach Ablauf des (jeweiligen) Mietvertrages vereinbarungsgemäß an die Gesellschaft (Rückgabeort J Deutschland) zurückgestellt. Für das Verwenden des Kraftfahrzeuges wurde von der B sowohl österreichische als auch deutsche Kraftfahrzeugsteuer bezahlt (vgl. Abrechnung Mietvertrag vom 22.09.2011, BFG-Akt, S. 74, S. 124 ff, und S. 132 ff, Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2020, BFG-Akt, Abrechnung Mietvertrag vom 05.10.2012, BFG-Akt, S. 82 ff und S. 132 ff).

7.) Ein Vergütungsantrag durch den Leasinggeber (Gesellschaft) wurde nicht gestellt bzw. wurde eine derartige Antragsstellung seitens der Gesellschaft abgelehnt.

8.) Die NoVA für die gegenständlichen Fahrzeuge (jeweils € Betrag³) wurde nach Ergehen des Erkenntnisses des BFG vom 3. März 2020, RV/3101134/2016, am 22. April 2020 (vgl. Schreiben des steuerlichen Vertreters vom April 2020, BFG-Akt, S. 192) entrichtet.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammern angeführten Beweismitteln bzw. ist unbestritten.

III.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Dem Bf wurde bezüglich der Kraftfahrzeuge der Marke G2 mit den Fahrgestellnummern 33333 und 22222 NoVA nach § 1 Z 3 NoVAG (Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung) vorgeschrieben. Der Bf war Steuerschuldner nach § 4 Z 3 NoVAG. Die NoVA wurde von ihm am 22. April 2020 entrichtet. Strittig ist im vorliegenden Fall nur, ob dem Bf als widerrechtlichen Verwender eine NoVA-Vergütung zusteht.

2.) § 12a NoVAG in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung lautete wie folgt:

„12a. (1) 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 auf Antrag 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.“

3.) § 12a NoVAG 1991 geht auf das Urteil des EuGH vom 21 März 2002, Rs. C-451/99, Cura Anlagen GmbH, zurück. In diesem Urteil hat der EuGH ua. zur Frage Stellung genommen, ob es mit Art. 49 EG vereinbart ist, für Kraftfahrzeuge eine Verbrauchsabgabe unabhängig von der Dauer der Nutzung oder Zulassung des Fahrzeuges in Österreich in stets gleicher Höhe zu erheben. Der Gerichtshof hatte zwar keine Bedenken gegen eine solche Abgabe, wenn sie das (im Allgemeininteresse liegende) Ziel verfolge, der Anschaffung und den Besitz von Fahrzeugen mit einem hohen Kraftstoffverbrauch entgegenzuwirken, eine solche Abgabe verstoße aber gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, „wenn das mit ihr verfolgte Ziel durch die Einführung einer Abgabe erreicht werden kann, die proportional zur Dauer der Zulassung des Fahrzeuges in den Staaten ist, in denen es benutzt wird, wodurch eine Benachteiligung der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kfz-Leasing-Unternehmen bei der Amortisation der Abgabe vermieden würde“. Aus dem Urteil des EuGH in der Rs. C-451/99, Cura Anlagen GmbH ergibt sich, dass eine Belastung mit einer derartigen Abgabe zulässig ist, wenn sie zu einer pro-rata-temporis Besteuerung führt (Haller, NoVAG, § 12a, Rz 5 ff).

Der EuGH hat die NoVA als Verbrauchsabgabe bezeichnet und auch als solche qualifiziert. Der Verfassungsgerichtshof zählt die NoVA ebenfalls zu den Verbrauchsteuern bzw. Verbrauchsabgaben, deren Belastungsgrund nicht im Verkehrsakt der Zulassung, sondern in der laufenden Nutzung des Fahrzeuges im Inland zu erblicken ist (VfGH 30.11.2005, G99/05; VfGH 29.11.2014, G153/2014).

4.) Der VfGH hat die Bestimmung des § 12a NovAG in der Fassung des 2. AbgÄG 2002 mit Erkenntnis vom 30.11.2005, G99/05, weitestgehend als verfassungswidrig aufgehoben. Der Gesetzgeber hat daraufhin mit der UFGS-Novelle 2006 die Bestimmung des § 12a NOVAG gänzlich neu formuliert und die Vergütung auf die Verbringung von Fahrzeugen in das Ausland durch Zulassungsbesitzer sowie auf Lieferungen und Verbringungen durch Fahrzeughändler ausgeweitet. Auch diese Bestimmung wurde durch den VfGH mit Ablauf des 31.12.2015

größtenteils aufgehoben. Mit dem StReformG 2015/2016 hat der Gesetzgeber in Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 29.11.2014, G153/2014-7, eine Neufassung des § 12a NoVAG kundgemacht, die auch eine Vergütung für Lieferungen durch Nichtunternehmer und durch Unternehmer, die das Fahrzeug nicht überwiegend betrieblich nutzen, in das Ausland erlaubt. Die Neuregelung ist auf Vorgänge seit dem 1.1.2016 anzuwenden (vgl. Haller, NoVAG, § 12a, Rz 4ff und die dort dargestellte historische Entwicklung der Rechtsprechung).

5.) § 12a Abs.1 2. Teilstrich NoVAG kommt dann zur Anwendung, wenn ein auf den österreichischen Leasingnehmer zugelassenes Fahrzeug nach Ablauf des Leasingvertrages exportiert wird. In diesem Fall steht die Vergütung dem Leasinggeber und nicht dem Leasingnehmer, der Zulassungsbesitzer ist, zu. Nach Ansicht des BMF soll dies auch gelten, wenn die NoVA ursprünglich infolge einer widerrechtlichen Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen vom österreichischen Leasingnehmer entrichtet wurde (Rz 928 NoVAR, vgl. auch Haller, NoVAG, § 12a Rz 25).

6.) In den Abweisungsbescheiden vom 9. August 2016 wurde ausgeführt, im Beschwerdefall liege kein Vergütungstatbestand des § 12a NoVAG vor. Bei Beendigung einer gewerblichen Vermietung sei nur der gewerbliche Vermieter (in- und ausländische Leasingunternehmer) vergütungsberechtigt. Eine Vergütung an den Leasingnehmer sei gesetzlich nicht vorgesehen.

Im Beschwerdefall sind die gegenständlichen Kraftfahrzeuge aber nicht vom Bf gemietet worden; er war nicht Leasingnehmer. Leasingnehmerin war H, die die gegenständlichen Mietverträge auch unterfertigt hat. Die Gebrauchsüberlassung erfolgte aufgrund familiärer Beziehungen und war konzernseitig gestattet. Die Stellung eines Vergütungsantrags durch die Leasinggesellschaft wurde im Beschwerdefall abgelehnt. Die widerrechtliche Verwendung der gegenständlichen Fahrzeuge erfolgte nicht durch H, sondern durch den Bf. Ein Sachverhalt im Sinne der Rz 928 NoVAR liegt nicht vor. Abgesehen davon sind Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle.

7.) In Fällen einer widerrechtlichen Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen (§ 1 Z 3 lit. b NoVAG) ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates Zulassungsbesitzer im Sinne des § 12a Abs. 1 erster Teilstrich NoVAG nicht jene Person, die (laut ausländischem Recht) als solche zu beurteilen ist, sondern jene Person, auf die das Fahrzeug nach dem österreichischen Kraftfahrsgesetz zuzulassen wäre, und der die NoVA vorgeschrieben wurde (vgl. UFS 14.12.2012, RV/1490-L/11). Dieser Rechtsansicht schließt sich das Bundesfinanzgericht an.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat in der gegenständlichen Situation die Vergütung gemäß § 12a Abs. 1 erster Teilstrich NoVAG - dessen Anwendungsbereich aufgrund des Anwendungsvorrang des Unionsrechts zu erweitern ist - an den Bf (als diejenige Person, auf

die das Fahrzeug nach österreichischem Recht zuzulassen wäre) zu erfolgen. Jegliche andere Auslegung des Begriffes Zulassungsbesitzer würde der ständigen Rechtsprechung des EuGH widersprechen, der aus den Grundfreiheiten ableitet, dass Zulassungssteuern im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung von Kraftfahrzeugen erfolgen dürfen bzw. erhoben werden dürfen (EuGH 21.3.2002, C-451/99, Cura Anlagen GmbH, EuGH 26.4.2012, C-578/10, Van Putten, EuGH 19.9.2017, C-552/15/, Kommission/Irland, vgl. auch Haller, NoVAG, Einführung Rz 82 ff).

Folgt man der Rechtsansicht des Finanzamtes würde der NoVA ausschließlich im Fall einer Tatbestandsverwirklichung nach § 1 Z 3 lit. b NoVAG (mangels Vergütungsmöglichkeit an den inländischen Verwender) Pönalcharakter zukommen. Ein derartiges Ergebnis wäre weder sachgerecht noch verhältnismäßig; soll doch der NoVA die Dauer der inländischen Nutzung eines Kraftfahrzeuges zugrunde liegen.

Für die im Erkenntnis des UFS vom 14.12.2012, RV/1490-L/11, dargelegte Auslegung des Begriffes Zulassungsbesitzer spricht nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes auch der Umstand, dass nach dem Gesetzeswortlaut (§ 1 NoVAG) als erstmalige Zulassung auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland gilt, wenn es nach dem Kraftfahrsgesetz zuzulassen gewesen wäre. Für die Gewährung einer NoVA-Vergütung auch in Fällen einer widerrechtlichen Vergütung spricht auch der Verbrauchsteuercharakter der NoVA (EuGH 21.3.2002, C-451/99, Cura Anlagen GmbH, EuGH 29.4.2004, C-387/01, Weigel/Weigel, VfGH 29.11.2014, G153/2014-7).

Der Umstand, dass der Wortlaut des § 12a Abs. 1 NoVAG ua eine Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank verlangt, steht einer Vergütung nicht entgegen. Sofern das Fahrzeug - was in Fällen einer widerrechtlichen Verwendung typischerweise der Fall ist - überhaupt nicht in der Genehmigungsdatenbank eingetragen ist, bedarf es keiner derartigen Sperre (vgl. Haller, NoVAG, § 12a Rz 37).

Die NoVA war daher antragsgemäß (€ Betrag2 für G2 mit der Fahrgestellnummer 22222 und € Betrag1 für G2 mit der Fahrgestellnummer 33333) zu vergüten, zumal das Finanzamt gegen die Berechnung des Vergütungsbetrages keine Einwendungen erhoben hat.

IV.) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist zulässig, weil zur Frage, ob eine NoVA-Vergütung im Anschluss an ein widerrechtliche Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen in Österreich an den inländischen Verwender erfolgen kann (Auslegung des Begriffes des Zulassungsbesitzers nach § 12a Abs. 1 erster Teilstrich NoVAG) noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Innsbruck, am 30. April 2020