

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***23***, vertreten durch ***20*** ***21***, über die Beschwerde vom 2. März 2020 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 25. Februar 2020 betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 11/2015, 09/2016 und 10/2017 zu Recht erkannt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

1.) ***1*** hat in ***2*** bis zum Jahr 2013 eine ***3*** in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben. Seit dem Jahr 2013 betreibt er die ***24*** mit seinem ***4*** (***5***) in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

2.) ***1*** ist mit ***6*** verheiratet und wohnt einerseits in ***7*** andererseits in ***8***. ***1*** ist sowohl in ***9*** als auch in ***10*** mit Hauptwohnsitz gemeldet.

3.) ***6*** wohnt in Deutschland (***11***) und ist bei ***12*** beschäftigt. Sie hat die Möglichkeit über die ***13*** für sich und nahe Angehörige bis zu drei Neufahrzeuge zu Mieterarbeitskonditionen zu mieten. ***6*** machte von diesem Recht in den Jahren 2015-2017 insofern Gebrauch als sie jährlich zwei Fahrzeuge gemietet hat, wovon sie in eines ***1*** zur Nutzung überlassen hat. Die Überlassung von Kraftfahrzeugen zu nicht gewerblichen Zwecken an haushaltszugehörige Personen war konzernseitig gestattet.

Es wurde keine Verwendungsbeschränkung (Zwecke, Kilometerleistung) mit ***1*** vereinbart und es bestand auch keine Verpflichtung zur Fahrtenbuchführung. Die Fahrzeuge

wurden von ***1*** überwiegend für berufliche Zwecke im Inland (***3***) verwendet. Darüber hinaus wurde der Pkw auch privat verwendet. Die aus der Gebrauchsüberlassung auflaufenden Kosten wurden nach Abzug eines Privatanteiles von der ***3*** bezahlt bzw. sind die Mietzahlungen ***6*** ersetzt worden. Diese Aufwendungen wurden von der ***3*** als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Im Beschwerdefall hat es sich um folgende Fahrzeuge gehandelt: ***12*** ***14***, Fahrgestellnummer ***15***, ***12*** ***16*** Fahrgestellnummer ***17*** und ***12*** ***18*** Fahrgestellnummer ***19***. Die Zulassung der angeführten Fahrzeuge erfolgte auf ***6*** in Deutschland. Die Fahrzeuge wurden nach Ablauf der jeweiligen Leasingverträge wieder ins Ausland verbracht.

4.) Mit Ausfertigungsdatum 25. Februar 2020 ergingen die an ***1*** gerichteten Bescheide betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für die Kalendermonate 11/2015, 09/2016 und 10/2017.

5.) Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 2. März 2020 fristgerecht Beschwerde erhoben und unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 19.9.2017, C-552/15, Kommission/Irland eine anteilige NoVA Festsetzung beantragt. Weiters wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung verzichtet.

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz BGBl 1991/695 idF BGBl. I 1999/122 (NoVAG) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach § 1 Z 1 und Z 2 NoVAG eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs.1 NoVAG erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen, es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. Die Abgabe wird im letztgenannten Fall nach dem gemeinen Wert des Fahrzeuges (ohne Umsatzsteuer) bemessen (vgl. § 5 NoVAG 1991).

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.) Zulassungsbesitzer iSd § 12a erster Teilstrich NoVAG ist nicht jene Person, die (laut ausländischem Recht) als solcher zu beurteilen ist, sondern jene Person, auf die das Fahrzeug nach dem österreichischen Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre und der somit auch die NoVA vorgeschrieben wurde (§ 1 Z 3 NoVAG). Wird ein Fahrzeug, für das NoVA vorgeschrieben wurde, von besagtem Zulassungsbesitzer nicht bloß vorübergehend ins Ausland verbracht, wird der Vergütungstatbestand erfüllt (vgl. BFG 30.04.2020, RV/3101144/2016, UFS 14.12.2012, RV/1490-L/11).

4.) Der EuGH leitet in seiner ständigen Rechtsprechung aus den Grundfreiheiten ab, dass Zulassungssteuern im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung des Kfz erhoben werden dürfen (zB EuGH 21.3.2002, C-451/99, Cura Anlagen GmbH).

Zulassungssteuern werden von den Mitgliedstaaten in der Regel anlässlich der Lieferung bzw. Zulassung des Kraftfahrzeuges in voller Höhe erhoben. Im Fall eines späteren Fahrzeugexports erfolgt eine Vergütung der im Restwert des Fahrzeuges anteilig enthaltenen Steuerkomponente. Dadurch wird im Ergebnis sichergestellt, dass nur für die Dauer der inländischen Nutzung Zulassungssteuern erhoben werden. In Österreich wird diese Entlastung durch die Vergütung gemäß § 12a NoVAG erreicht (vgl. Haller in SWK 30/2017, 1264).

5.) Der EuGH (EuGH 19.9.2017, C-552/15, Kommission/Irland) beschäftigte sich mit der Frage, ob das irische Vergütungsmodell der Zulassungssteuer den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Ähnlich wie bei der österreichischen Normverbrauchsabgabe erfolgt auch in Irland die volle Steuerbelastung bei erstmaliger Zulassung eines Fahrzeuges und kommt es im Falle des Exports zu einer Rückvergütung der im Restwert enthaltenen Steuer. Im Gegensatz zu Österreich wird in Irland allerdings für die Rückvergütung eine Verwaltungsgebühr iHv EUR 500 fällig.

Der EuGH stellte dazu fest, dass die Zulassungssteuer nur anteilig zur Dauer der inländischen Nutzung erhoben werden darf, weil nur dies zu sachgerechten Ergebnissen führen könne. Die erhobene Verwaltungsgebühr und die fehlende Verzinsung im Zusammenhang mit der Rückvergütung stellen einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dar.

6.) In der Literatur wird nunmehr die Meinung vertreten, dass aufgrund dieser EuGH-Rechtsprechung und der unmittelbaren Anwendbarkeit des Unionsrechtes bei Sachverhalten, die in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fallen, sowohl eine nur anteilige Erhebung der NoVA verlangt werden kann als auch die Verzinsung des Vergütungsbetrags eingefordert werden kann. Nach Ansicht von Haller stellt das Pkw-Auslandsleasing den Hauptanwendungsfall einer von vornherein anteiligen NoVA-Erhebung dar. Darüber hinaus wird die Ansicht vertreten, dass auch die Überlassung ausländischer Firmenfahrzeuge an österreichische Mitarbeiter oder Organe mit Möglichkeit zur Privatnutzung unter den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit fallen dürfte (vgl. Haller in SWK 30/2017, 1264).

Der gegenständliche Fall ist nicht mit dem vom EuGH in der Rs Kommission/Irland behandelten Pkw-Auslandsleasing vergleichbar. Im Beschwerdefall stellt der ***27*** durch die ***13*** Personen, denen Firmenangehörigeneigenschaft zukommt, Kraftfahrzeuge zur Verfügung. Zu diesem begünstigten Personenkreis gehören ua Mitarbeiter der ***26*** in Deutschland, die in einem aktiven Dienstverhältnis stehen. Diese Personen können Fahrzeuge entweder kaufen oder mieten. Bei einem Mietverhältnis muss der Mieter der Halter sein, dieser hat das Fahrzeug auf seinen Namen in der Bundesrepublik Deutschland zuzulassen. Möglich ist eine Überlassung des Fahrzeuges an Dritte zu nicht gewerblichen Zwecken an in häuslicher Gemeinschaft lebende Partner und Familienangehörige.

Im Beschwerdefall liegt kein grenzüberschreitendes Pkw Auslandsleasing vor. Der jeweilige Mietvertrag wird zwischen der in Deutschland wohnhaften ***6*** und der ***13*** abgeschlossen. Der Abschluss eines Mietverhältnisses zwischen dem Bf und der genannten Gesellschaft wäre (rechtlich) gar nicht möglich. Der Umstand, dass der Bf das gegenständliche Fahrzeug nutzen kann, macht ihn nicht zum Leasingnehmer. Eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit liegt beim gegenständlichen Mitarbeiter-Leasingmodell nicht vor.

Der gegenständliche Sachverhalt ist auch nicht mit dem Fall van Putten (EuGH 26.04.2012, C-578/10) vergleichbar. Das jeweilige Kraftfahrzeug wurde dem Bf nicht leihweise überlassen. Das Mietentgelt wird ***6*** von der Mitunternehmerschaft (***1*** und ***25***) ersetzt. Ein grenzüberschreitender unentgeltlicher Verleih eines Kraftfahrzeugs im Sinne von Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) liegt nicht vor.

Die NoVA war im Beschwerdefall in voller Höhe festzusetzen. Dem Bf steht aber ein Vergütungsanspruch nach § 12a NoVAG zu.

III.) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist nicht zulässig, weil der gegenständliche Sachverhalt nicht von den Grundfreiheiten im Sinne der EuGH Rechtsprechung (EuGH 26.04.2012, C-578/10, van Putten und EuGH 19.09.2017, C-552/15, Kommission/Irland) umfasst ist.

Innsbruck, am 3. Dezember 2020