



Berufungsentscheidung

Über die Berufung der Bw., vertreten durch X., vom 6. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 28. Juni 2002 betreffend Normverbrauchsabgabe wurde entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in K. (Österreich). Sie ist zu 100 Prozent an der E.GmbH mit Sitz in Kl. (Bundesrepublik Deutschland) beteiligt.

(1) Nach den insoweit unstrittigen Feststellungen bei einer Betriebsprüfung ist HE Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. mit einem Anteil an deren Stammkapital von 25 Prozent. Zu Geschäftsführern der deutschen Tochtergesellschaft wurden DI TK mit Wohnsitz in Deutschland und HE bestellt, der im Inland ansässig ist. Seit März 2001 verwendet HE für seine betrieblichen Fahrten einen PKW der Marke Mercedes Benz S 320 CDI mit dem deutschen Kennzeichen XY, der laut Fahrzeugschein der deutschen Zulassungsbehörde des Landkreises W. am 1. März 2001 auf die deutsche Tochtergesellschaft der Bw. zugelassen wurde (vgl. Tz 23 des Bp-Berichtes vom 28. Juni 2002).

(2) Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. die Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2001 in Höhe von 105.857 S fest. Als Begründung wurde auf die im Folgenden wiedergegebene rechtliche Beurteilung durch die Betriebsprüfung verwiesen:

"...Nach dem Steuerreformgesetz 2000 unterliegen gem. § 1 Z 3 NoVAG all jene Kfz der NoVA, welche in Österreich verwendet werden, dabei aber ein ausländisches Kennzeichen tragen und nach dem österreichischen Kraftfahrzeuggesetz (KFG) zugelassen werden müssten.

Gem. § 79 Abs 1 KFG ist die Verwendung eines Kfz mit ausländischem Kennzeichen im Inland nur dann und auch nur bis zu einer Höchstdauer von 1 Jahr zulässig, wenn das jeweilige Kfz in Österreich

keinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG bei Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt wird. Der Ort, von dem aus bei Unternehmungen hauptsächlich über ein Fahrzeug verfügt wird, fällt im Zweifel mit dem Sitz der Unternehmensleitung zusammen, ist doch anzunehmen, dass idR dort die zum Betrieb des Unternehmens erforderlichen Anordnungen getroffen werden (VwGH 9. 7. 1998, 98/03/0117).

Da im vorliegenden Fall die Leitung der verbundenen Unternehmen von der Zentrale in K...aus erfolgt, ist anzunehmen, dass die hauptsächliche Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug dort liegt. Unter Anwendung der oben angeführten Bestimmungen hat das dem Geschäftsführer H. E...zur Verwendung überlassene Fahrzeug von Beginn der ausländischen Zulassung an seinen dauernden Standort iSd KFG im Inland und wäre nach dem KFG in Österreich zuzulassen. Dies führt gem. § 1 Z 3 NoVAG zur NoVA-Pflicht, da das Fahrzeug noch nicht im Inland zugelassen war und auch kein Nachweis über die Entrichtung der NoVA vorliegt..."

(3) In der dagegen erhobenen Berufung wurde geltend gemacht, dass es sich bei der E.GmbH nicht um einen "Betrieb" der inländischen Muttergesellschaft, sondern um eine eigenständige, im Handelsregister beim Amtsgericht D. eingetragene Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsführung in Deutschland handle. Als einzelvertretungsbefugte Geschäftsführer fungierten DI TK und HE, wobei auch HE seine Geschäftsführungsagenden betreffend die deutsche Tochtergesellschaft regelmäßig in Deutschland wahrnehme und sich vor Ort aufhalte. Die Bw. habe lediglich Gesellschafterfunktion und könne nicht mit der Unternehmensleitung ihrer deutschen Tochtergesellschaft gleichgesetzt werden. Dass die Bw. Grundsätze der Unternehmenspolitik vorgebe und Entscheidungen von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung treffe, sei unmaßgeblich (Ritz, BAO-Kommentar/2, § 27 Tz 4).

Nach § 1 Z 3 NoVAG löse die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland die Normverbrauchsabgabepflicht aus. Als erstmalige Zulassung gelte auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach den Bestimmungen des KFG zuzulassen wäre, ausgenommen es werde ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Die Beurteilung, ob bzw. ab welchem Zeitpunkt für die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland eine inländische Zulassung erforderlich sei, richte sich nach dem Kraftfahrzeuggesetz 1967. Gemäß § 79 Abs 1 KFG sei das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur dann zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden. Suche der Dienstnehmer einer deutschen Kapitalgesellschaft die Geschäftsräumlichkeiten zur Verrichtung seiner Tätigkeit regelmäßig auf, entstünde keine NoVA-Pflicht auf der Basis des § 79 Abs 1 KFG (Kempf/Schuchter/Ungericht, Umsatzsteuer 2002, Innsbruck 2002, SN 231, Beispiel 3).

Eine Steuerschuld aufgrund der Zulassungsverpflichtung könne sich hingegen dann ergeben, wenn das betreffende Kraftfahrzeug in Österreich seinen dauernden Standort habe. Nach § 40 Abs 1 zweiter Satz KFG gelte als dauernder Standort der Fahrzeuge von Unternehmungen der Ort, von dem aus der

Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. Für die Frage, ob eine deutsche Kapitalgesellschaft als Eigentümerin eines Fahrzeuges ein inländisches Zulassungsverfahren beantragen müsse, sei daher entscheidend, an welchem Ort die deutsche Gesellschaft die maßgebenden Verfügungshandlungen setze oder gesetzt habe. Dabei käme es auf den Hauptwohnsitz des Dienstnehmers einer Kapitalgesellschaft ex lege nicht an.

Die Duldung der dauernden Benützung des KFZ stelle eine Dauerleistung dar, die am Sitz der deutschen GmbH erbracht werde. Darüber hinaus seien die mit dem Fahrzeug verbundenen Verwaltungstätigkeiten stets von der deutschen Tochtergesellschaft als Fahrzeugeigentümerin wahrgenommen worden. Die bloße Benützung des PKW durch einen Dienstnehmer stelle keine maßgebliche Verfügungshandlung der deutschen GmbH dar (Sarnthein, ÖStZ 2001, 121 ff). Sei also die permanente Nutzung durch einen Dienstnehmer in Österreich nicht dazu geeignet, einen dauernden inländischen KFZ-Standort zu begründen, so könne für einen Geschäftsführer, der das Fahrzeug hauptsächlich für Fahrten zum Sitz der deutschen Kapitalgesellschaft bzw. in Deutschland verwende, nichts anderes gelten. Ein dauernder inländischer Standort im Sinne des KFG 1967 sei daher nicht gegeben.

Dem vom Finanzamt angesprochenen VwGH-Erkenntnis vom 9. 7. 1998, 98/03/0117, sei ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde gelegen. Auch ergäben sich hieraus keine Anhaltspunkte dafür, dass unter dem „Sitz der Unternehmensleitung“ der Sitz eines Gesellschafters zu verstehen sei. Die Anknüpfung an den Ort der „Konzernleitung“ bzw. „Zentrale“ sei daher unzutreffend.

Die Bw. träge aber selbst dann keine Verpflichtung zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe, wenn der Tatbestand des § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG erfüllt wäre. Denn nach § 4 Z 2 NoVAG sei im Fall der erstmaligen Zulassung Abgabenschuldner derjenige, auf den die Zulassung laute oder lauten müsste. Da die Bw. nicht Zulassungsbesitzerin sei und sie auch keine Zulassungsverpflichtung treffe, sei die Abgabe – vorbehaltlich der Richtigkeit der Auffassung der Abgabenbehörde – der deutschen Tochtergesellschaft vorzuschreiben.

Schließlich widerspreche der angefochtene Bescheid auch dem Gemeinschaftsrecht, habe doch der EuGH im Urteil vom 21. 3. 2002 (Rechtssache "Cura Anlagen GmbH") ausgesprochen, dass Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates, nach denen ein im Inland ansässiges Unternehmen, das ein in einem anderen Mitgliedsstaat zugelassenes Kraftfahrzeug miete/lease, für dieses Fahrzeug im Inland eine Zulassung erwirken und eine oder mehrere bestimmte Bedingungen erfüllen müsse, mit dem Gemeinschaftsrecht nicht zu vereinbaren seien. Dazu zähle auch die Verpflichtung, im Mitgliedsstaat des Gebrauchs eine Verbrauchsabgabe (NoVA) entrichten zu müssen, deren Höhe nicht "proportional zur Zulassung" sei. Der Eingriff durch eine Nichtberücksichtigung jeglichen Wertverlustes sei unverhältnismäßig. Da das NoVAG in der Fassung vor dem Zweiten AbgÄG 2002, BGBl 2002/132, weder auf den Zeitraum der Nutzung noch jenen der Zulassung in Österreich Bedacht nehme, sei der Tatbestand gemeinschaftsrechtswidrig. Die Abgabenbehörde dürfe daher das NoVAG zumindest für Zeiträume vor dem In-Kraft-Treten des Zweiten AbgÄG 2002 nicht anwenden.

(4) Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen hatte, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

(1) Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe unter den näher geregelten Voraussetzungen auch die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, soweit nicht eine Lieferung (Z 1) oder eine gewerbliche Vermietung (Z 2) vorliegt. Nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung (idF BGBl I 1999/122) gilt ab 23. Juli 1999 als erstmalige Zulassung auch die Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre. Die Steuerpflicht wird somit auch dann ausgelöst, wenn eine Zulassung im Inland unterbleibt, obwohl diese kraftfahrrechtlich geboten gewesen wäre. Dadurch sollen jene Fälle, in denen nur zum Zweck der Vermeidung der NoVA dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge im Ausland zugelassen werden, der Normverbrauchsabgabe unterworfen werden.

(2) Die kraftfahrrechtliche Zulassungsverpflichtung ergibt sich im Wesentlichen aus dem dauernden Standort eines Kraftfahrzeuges. Gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG gilt als dauernder Standort bei Kraftfahrzeugen von Unternehmen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. § 82 Abs. 8 KFG stellt als *lex specialis* zur vorgenannten Bestimmung eine Standortvermutung dergestalt auf, dass Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen sind. Die Verwendung eines solchen Fahrzeuges ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser (erstreckbaren) Frist darf das Fahrzeug nur dann weiter verwendet werden, wenn es gemäß § 37 KFG zum Verkehr zugelassen wird. Nach § 79 KFG ist das Verwenden von im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen ohne dauernden Standort in Österreich nur zulässig, wenn das Fahrzeug vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurde.

(3) Wird ein im Ausland zugelassenes Fahrzeug nicht in Österreich zugelassen, obwohl es kraftfahrrechtlich zugelassen werden müsste, wird ein steuerbarer Vorgang im Sinne des § 1 Z 3 NoVAG verwirklicht. Von der Beurteilung, ob ein derartiger Steuertatbestand vorliegt, ist allerdings die Frage zu unterscheiden, wer bei einer erstmaligen (fiktiven) Zulassung als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Dies ist nach § 4 Z 2 NoVAG derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Nun ist es aber für derartige Fälle charakteristisch, dass die betroffenen (im Ausland zugelassenen) Fahrzeuge in Österreich nicht zugelassen werden, sondern lediglich in Österreich zugelassen werden müssten. Bei der steuerlichen Anknüpfung an die Zulassungsverpflichtung im Inland ist daher Schuldner der Normverbrauchsabgabe derjenige, auf den das Kraftfahrzeug im Ausland zugelassen wurde – mithin der ausländische Zulassungsbesitzer. Dabei entsteht die Steuerschuld gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG mit dem Tag der Zulassung bzw. mit dem Tag, an dem das Kraftfahrzeug zuzulassen wäre (vgl. Sarnthein, ÖStZ 2001, 121 ff; Unterberger, SWK 2004/33, S 928 ff). Andere Autoren wiederum

leiten aus der Fiktion des § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG ab, dass Abgabenschuldner der Verwender des Kraftfahrzeuges ist. Diese unterschiedliche Auslegung führt aber bezüglich der Abgabenschuldnerschaft zu keinem abweichenden Ergebnis, weil bei Fahrzeugen von Unternehmen – dies sind Fahrzeuge, deren Besitzer keine natürliche Person, sondern zB eine juristische Person ist – immer das Unternehmen selbst Verwender und damit auch potenzieller Steuerschuldner ist (vgl. Gurtner/Herger, SWK 2005/16, S 543 ff).

(4) Nach den im § 37 Abs. 2 KGF enthaltenen Zulassungsbestimmungen dürfen Kraftfahrzeuge (abgesehen von sonstigen Nachweisen) nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug aufgrund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat, wenn er seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat oder bei Miete des Fahrzeuges aus einem anderen Mitgliedsstaat der EU, jedenfalls der Mieter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet hat.

Demnach kann Antragsteller im Zulassungsverfahren (von Ratengeschäften abgesehen) nur der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges sein. Nach § 316 ABGB ist der Besitz rechtmäßig, wenn er auf einem zum Erwerb gültigen Rechtsgrund beruht. In der Regel ist der rechtmäßige Besitzer mit dem zivilrechtlichen Eigentümer des Fahrzeuges ident. Ausnahmen hievon ergeben sich etwa für den Mieter, der ebenfalls rechtmäßiger Besitzer ist (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht/12, Band I, 233). Ein bloß Gebrauchsberechtigter oder Entleiher ist hingegen nicht Besitzer (vgl. Grundtner, KFG-Kommentar, Wien 1998, § 37, EB 67).

(5) Aus dieser Rechtslage folgt, dass die Bw. im Ergebnis im Recht ist, wenn sie meint, sie sei selbst dann nicht Schuldnerin der Normverbrauchsabgabe, wenn der vorliegende Sachverhalt einem Tatbestand des § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG zu unterstellen wäre: Zulassungsbesitzerin des Kraftfahrzeuges ist nicht die Bw., sondern deren deutsche Tochtergesellschaft, die weder Sitz noch Betriebsstätte im Inland hat. Dass die Bw. dadurch, dass sie die deutsche Tochtergesellschaft beherrscht, zu deren Betriebsstätte geworden wäre, wurde vom Finanzamt zu Recht nicht behauptet. Zwar hat das ausländische Tochterunternehmen der Bw. das gegenständliche Fahrzeug HE für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt, sodass dieser zur KFZ-Nutzung im Namen und auf Rechnung der deutschen Tochtergesellschaft berechtigt ist. Durch diese Nutzungsüberlassung an HE wurde aber kein rechtmäßiger Besitz der Bw. am Kraftfahrzeug begründet. Dies selbst dann nicht, wenn – wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – HE als Geschäftsführer beider verbundener Unternehmen für den gesamten Vertriebsbereich verantwortlich war, Auftragsabwicklung und Vertrieb der Tochter großteils von der österreichischen Muttergesellschaft gegen interne Kostenverrechnung besorgt wurden und der Konzern von Österreich aus geleitet wird.

(6) Zu der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung, das im Eigentum der Tochtergesellschaft stehende Fahrzeug sei aufgrund der konzerninternen Geschäftsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) der

Bw. zuzurechnen, ist festzustellen, dass eine solche Betrachtungsweise nur insoweit anwendbar ist, als der betreffende Steuertatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert (VwGH 25. 10. 1990, 88/16/0153). Der Gesetzgeber hat den Tatbestand der erstmaligen fiktiven Zulassung in der Weise formuliert, dass die Steuerpflicht auf die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland abstellt, wenn dieses nach dem Kraftfahrzeuggesetz zugelassen werden müsste. Abgabenrechtliche Folgen werden somit aus den einschlägigen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen, insbesondere den Zulassungsregeln abgeleitet. § 37 Abs. 2 KFG normiert sowohl sachliche als auch persönliche Zulassungsvoraussetzungen, zu denen auch die zivilrechtlichen Besitzverhältnisse zählen. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Bw. zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe heranzuziehen ist, weil ihr ein steuerbarer Vorgang iSd § 1 Z 3 NoVAG zurechenbar ist, erscheint daher eine entsprechende formalrechtliche Beurteilung geboten, knüpft doch das steuerliche Tatbestandsmerkmal der Zulassungsverpflichtung formal an das Kraftfahrzeuggesetz an. Da der Inhalt der kraftfahrrechtlichen Zulassungsvoraussetzungen auch bei einer im Interesse der NoVA-Erhebung fingierten Zulassung durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise weder eingeschränkt noch erweitert werden kann, bleibt für eine derartige Betrachtungsweise kein Raum. War demnach die Bw. nicht rechtmäßige Besitzerin des gegenständlichen Kraftfahrzeuges, konnte sie auch keine Zulassung nach § 37 Abs. 2 KFG erwirken. Die für das Kraftfahrrecht maßgeblichen Eigentums- und Besitzverhältnisse am gegenständlichen Fahrzeug sind folglich auch im Anwendungsbereich des § 1 Z 3 NoVAG beachtlich, weshalb als Abgabenschuldnerin gemäß § 4 Z 2 NoVAG allenfalls die deutsche Tochtergesellschaft in Betracht käme. Die Geltendmachung des Abgabenanspruches gegenüber der Tochtergesellschaft würde aber einen inländischen Sitz voraussetzen, weil andernfalls gemäß den §§ 11 Abs. 2 iVm 4 Z 2 NoVAG keine inländische Finanzamtszuständigkeit bestünde (vgl. UFS 17. 1. 2005, RV/0189-L/03).

Der gegenteilige Standpunkt in der Berufungsvorentscheidung, ein "betriebliches" Fahrzeug müsse von jenem Unternehmen zugelassen werden, das "hauptsächlich über das Fahrzeug verfügt", ist durch das Kraftfahrzeuggesetz nicht gedeckt. Zwar gilt gemäß § 40 Abs. 1 zweiter Satz KFG der Ort, von dem aus über das Fahrzeug eines Unternehmens hauptsächlich verfügt wird, als Fahrzeugstandort. Diese Regelung besagt aber nichts über den rechtmäßigen Fahrzeugbesitzer und damit auch nichts über die zur Zulassung berechnete bzw. verpflichtete Person.

(7) Da bei der gegebenen Sach- und Rechtslage nicht die Bw. als Abgabenschuldnerin der NoVA heranzuziehen war, musste auf die Frage des dauernden Standortes des Kraftfahrzeuges im Inland, das Bestehen einer grundsätzlichen Zulassungspflicht nach dem Kraftfahrzeuggesetz und die vom steuerlichen Vertreter geäußerten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken für den Fall einer Steuerpflicht nach nationalem Recht nicht näher eingegangen werden. Vielmehr war der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.