



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Kraftfahrzeughandel und -vermietung, G., vom 8. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26. November 2008 betreffend Abweisung des Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid den Antrag vom 20. November 2008 auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe für das Jahr 2007 für die im Einzelnen angeführten elf Kraftfahrzeuge abgewiesen, da die Kraftfahrzeuge im Inland angemeldet seien und somit die Voraussetzung für eine Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe nicht gegeben sei.

Dagegen hat die Berufungswerberin (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Sie habe im Laufe des Jahres 2007 im Zuge des Kaufes (Leasing) der gegenständlichen Kraftfahrzeuge die Normverbrauchsabgabe ordnungsgemäß entrichtet. Die gekauften (geleasten) Fahrzeuge seien unmittelbar anschließend an verschiedene Kunden in Ländern des ehemaligen Jugoslawien wie Kroatien, Bosnien und Herzegowina oder Montenegro verleast und somit nachweisbar aus dem Inland verbracht worden. Bestätigungen der

Kunden, dass diese Fahrzeuge ausschließlich im Ausland verwendet werden, könnten notariell beglaubigt, nachgereicht werden. Aus versicherungstechnischen Gründen jedoch seien die ins Drittlandsgebiet gelieferten Fahrzeuge nicht im ausländischen Staat, sondern in Österreich angemeldet worden. Die amtliche Zulassung im Inland sei ausschließlich deshalb gewählt worden, da eine inländische Anmeldung bessere Absicherungsmöglichkeiten gegen etwaige Risiken aus dem grenzüberschreitenden Leasinggeschäft bieten würde.

Angesichts der rechtlich und politisch instabilen Lage in den Balkanländern und dem dadurch bedingten erhöhten Betrugs- und Diebstahlrisiko wäre es im Sinne eines vorsichtigen Unternehmers vollkommen unverantwortlich gewesen, Leasinggeschäfte dieses finanziellen Umfangs – es handelt sich überwiegend um qualitativ hochwertige Fahrzeuge der gehobenen Preisklasse – ohne entsprechende Absicherungsmaßnahmen abzuschließen. Aus dieser Überlegung heraus habe sie eine Anmeldung der verleasten Fahrzeuge in Österreich bevorzugt, da mit dem zuständigen Versicherungsunternehmen spezielle Vereinbarungen getroffen worden wären, wonach die Versicherungsgesellschaft Schadensfälle und andere finanzielle Ausfälle aus den abgeschlossenen Leasingverträgen beinahe vollständig übernehmen würde. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass das österreichische Leasingunternehmen (Lieferant der Fahrzeuge) wegen des erhöhten Ausfallsrisikos eine Anmeldung der Fahrzeuge im Inland explizit gefordert hätte. Wären die Fahrzeuge nicht in Österreich zugelassen und versichert worden, wären die Verträge zwischen ihr und der Leasinggesellschaft nicht zustande gekommen.

Hätte sie keine inländische, sondern eine Versicherung im betreffenden ausländischen Staat abgeschlossen wären die Risiken aus diesen Geschäftsabschlüssen unangemessen hoch und mit normalem Unternehmerrisiko nicht mehr vergleichbar gewesen. Es sei auch unklar welchen Versicherungsschutz sie durch eine Versicherung in den Balkanländern gehabt hätte. Wie Diebstähle oder sonstige finanzielle Ausfälle in diesen Ländern versicherungstechnisch behandelt würden bliebe angesichts der zum Teil noch nicht verbindlichen völkerrechtlichen Bestimmungen unklar.

Daneben sei zu bemerken, dass in der Rechtsgrundlage der Normverbrauchsabgabe die Vergütung entrichteter Abgaben davon abhängig sei, ob vor der nachweisbaren Verbringung ins Ausland die Beendigung der Zulassung im Inland erfolgt sei. Diese Bestimmung sei soweit auch korrekt. Beachte man allerdings die Bundesabgabenordnung, so habe diese auch für die Normverbrauchsabgabe Gültigkeit. Angesichts der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO sei der Beurteilung der Vergütung von Abgaben der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes zugrunde zu legen. Werde im vorliegenden Fall der wahre wirtschaftliche Gehalt isoliert, so zeige sich, dass der

Anmeldung der Fahrzeuge im Inland ein Scheingeschäft – nämlich der Abschluss der Versicherung mit einem inländischen Versicherungsunternehmen – zugrunde liege. Dieses Scheingeschäft bezwecke ausschließlich einen besseren Versicherungsschutz gegen Länderrisiken. Da Scheingeschäfte für die Abgabenerhebung jedoch ohne Bedeutung seien, dürfe im gegenständlichen Fall die Anmeldung im Inland nicht beachtet werden. Die besondere Gestaltungsmöglichkeit in Form der Anmeldung der Fahrzeuge in Österreich, bei der auch nicht bekannt sei, ob diese mit den jeweiligen länderspezifischen Bestimmungen betreffend die Registrierung und Versicherung von Fahrzeugen konform sei oder ob in den Balkanländern Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die ausschließlich dort verwendet würden, auch lokal angemeldet werden müssten, sollte keineswegs dazu missbraucht werden, um die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern. In Anbetracht der Tatsache, dass eine Anmeldung und Versicherung der Fahrzeuge im Inland merkbar höhere Versicherungsbeiträge und Abgaben nach sich ziehen würde, liege für die Bw. ein vergleichsweise nachteiliges Scheingeschäft vor. Sie gehe bewusst höhere Versicherungsbeiträge im Inland ein, um einen entsprechend höheren Schutz zu erhalten. Dass die Geschäfte von Leasinggesellschaften mit diesen Ländern einem erhöhten Ausfallrisiko ausgesetzt seien, würden die enormen Verluste der Hypo Steiermark mit dem kroatischen Leasinggeschäft zeigen.

Sie weise auch ausdrücklich darauf hin, dass mit der Anmeldung der Fahrzeuge in Österreich keine Rückverbringung nach Vertragsablauf in das Inland beabsichtigt sei. Ungeachtet der Tatsache, dass die amtliche Zulassung im Inland erfolgt sei, würden die Fahrzeuge ausschließlich vom wirtschaftlichen Eigentümer – dem ausländischen Leasingnehmer – und ausschließlich in seinem Ansässigkeitsstaat (ausgenommen einmalige Überstellung und Rücküberstellung) verwendet werden. Würden der Ort der maßgeblichen und dauernden Verwendung sowie der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs. 1 Z 1 NoVAG 1991 zugrunde gelegt, wonach eine Rückvergütung der Abgabe möglich sei, wenn feststünde, dass eine Zulassung zum Verkehr im Inland aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht oder nicht mehr in Betracht komme, müsse im vorliegenden Fall die Möglichkeit einer Vergütung gegeben sein.

Zwar seien im vorliegenden Fall die formalrechtlichen Kriterien (Abmeldung im Inland und Verbringung/Lieferung ins Ausland) für einen Vergütungsanspruch kumulativ nicht erfüllt; werde jedoch die amtliche Zulassung der Fahrzeuge im Inland nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit der besonderen Versicherungsfunktion betrachtet, habe die Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe aus den angeführten Gründen zu erfolgen.

In der Berufungsergänzung vom 14. Jänner 2009 hat die Bw. Nachstehendes ausgeführt:

Nach der im § 82 Abs. 8 KFG 1967 normierten Standortvermutung seien alle Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit einem inländischen Hauptwohnsitz oder

Sitz verwendet würden bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit dauerndem Standort im Inland anzusehen und seien aus diesem Grund auch im Inland zuzulassen. Das Kraftfahrzeuggesetz vermute also beim Standort des Fahrzeugverwenders auch den dauernden Verwendungsstandort des Fahrzeuges.

Wenn Österreich also die Standortvermutung für Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen anwende, müsse dieser Grundsatz auch im vorliegenden Fall für in Österreich angemeldete Fahrzeuge, die jedoch von Personen verwendet würden, deren Hauptwohnsitz sich im Ausland befände, gelten. Denn dieser Grundsatz stelle auf den tatsächlichen Verwender ab – somit auf jene Person, die über dieses Fahrzeug wirtschaftlich verfüge (also der ausländische Leasingnehmer) – nicht aber auf die Person, auf die das Fahrzeug lediglich zugelassen sei.

Auch dieser Grundsatz der Standortvermutung, der übrigens auch beim "Steuertag in Graz" am 13. Jänner 2009 von MR Dr. Roland G., in seinem Vortrag ausdrücklich und nachdrücklich vertreten worden sei, bestätige die Rechtsmeinung, dass im vorliegenden Fall durch Verwendung des Kraftfahrzeuges im Ausland die Vergütung der Normverbrauchsabgabe zu erfolgen habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 12a NoVAG 1991 wird die Abgabe vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet, wenn 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
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweisbar ins Ausland verbracht bzw. geliefert wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 NoVAG 1991 ist eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn

1. feststeht, dass eine Zulassung zum Verkehr im Inland aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht oder nicht mehr in Betracht kommt oder
2. innerhalb von fünf Jahren ab der Lieferung tatsächlich keine Zulassung erfolgt ist oder
3. eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt.

Gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 sind von der Normverbrauchsabgabe Vorgänge in Bezug auf

- Vorführkraftfahrzeuge,
- Fahrschulkraftfahrzeuge,

- Miet-, Taxi- und Gästewagen,
- Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden,
- Kraftfahrzeuge, die für Zwecke der Krankenförderung und im Rettungswesen verwendet werden,
- Leichenwagen,
- Einsatzfahrzeuge der Feuerwehren und
- Begleitfahrzeuge für Sondertransporte

befreit. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z 3). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Bezüglich der streitgegenständlichen 11 Kraftfahrzeuge, die von der Bw. im Jahr 2007 zum Zwecke der Vermietung im Wege einer Leasingfinanzierung angeschafft worden sind, stellen sich die näheren Sachverhaltsumstände auf Grund der vom Ehegatten der Bw. am 18. Oktober 2010 dem Finanzamt Graz-Stadt vorgelegten Mietverträge bzw. des Kaufvertrages (Fahrzeug Nr. 10) wie folgt dar:

| Lfde. Nr. | Kraftfahrzeug  | Wohnort des Mieters | Vertragsbeginn           | Vertragsende | Laufzeit des Vertrages |
|-----------|----------------|---------------------|--------------------------|--------------|------------------------|
| 1         | Mercedes S 320 | Prag                | 8.4.2007                 | 1.5.2007     | 23 Tage                |
| 2         | BMW X5 3,0d    | Zagreb              | 6.6.2007                 | 6.6.2011     | 48 Monate              |
| 3         | BMW X5         | Capljina (Bosnien)  | 1.9.2007                 | 1.9.2011     | 48 Monate              |
| 4         | BMW 730d       | New York            | 6.7.2007                 | 6.7.2011     | 48 Monate              |
| 5         | BMW X5         | New York            | 19.7.2007                | 19.7.2011    | 48 Monate              |
| 6         | Ducati         | Banja Luka          | 24.8.2007                | 3.9.2007     | 11 Tage                |
| 7         | BMW X5         | kein Nachweis       |                          |              |                        |
| 8         | Mercedes R320  | Jezdovec (Kroatien) | 1.10.2007                | 1.12.2007    | 2 Monate               |
| 9         | Mercedes R320  | Jablanica (Bosnien) | 1.12.2007                | 1.12.2011    | 48 Monate              |
| 10        | Mercedes Vito  | Botschaft N. (Wien) | Kaufvertrag<br>16.1.2009 |              |                        |

|    |             |                   |            |          |         |
|----|-------------|-------------------|------------|----------|---------|
| 11 | BMW X5 3,0d | Laktasi (Bosnien) | 13.11.2007 | 1.1.2008 | 49 Tage |
|----|-------------|-------------------|------------|----------|---------|

Es ist unbestritten, dass alle Kraftfahrzeuge von der Bw., nach ihren Angaben ausschließlich aus versicherungstechnischen Gründen, im Inland zum Verkehr zugelassen worden sind. Des Weiteren steht fest, dass der Bw. anlässlich des Kaufes der Kraftfahrzeuge von den diversen Kraftfahrzeughändlern die Normverbrauchsabgabe in Rechnung gestellt und von ihr an die Leasinggesellschaft (I. GmbH & CoKG) bezahlt worden ist.

Da eine Vergütung nach § 12a NoVAG 1991 tatbestandsmäßig neben der nachweisbaren Verbringung bzw. Lieferung des Fahrzeuges ins Ausland auch die Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland voraussetzt, was im vorliegenden Fall im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bezüglich keines einzigen streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges der Fall gewesen ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden, wobei den von der Bw. für die amtliche Zulassung im Inland ins Treffen geführten versicherungstechnischen Gründen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Grund der klaren gesetzlichen Regelung keine rechtliche Relevanz zukommt. Somit erübrigt sich auch eine nähere Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung. Eine Rückvergütung nach dieser Bestimmung kann frühestens für jenen Anmeldezeitraum beantragt werden, in dem beide Voraussetzungen (Abmeldung und Verbringung/Lieferung) gegeben sind (vgl. UFS 15.3.2010, RV/2760-W/08).

Bezüglich der Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 1 NoVAG 1991 ist Folgendes festzustellen:

Auf Grund der bezüglich aller Kraftfahrzeuge vorliegenden Zulassung zum Verkehr im Inland ist im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 lediglich zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt.

Von den in der letztgenannten Bestimmung taxativ aufgezählten befreiten Vorgängen ist im gegenständlichen Fall lediglich der vierte Teilstrich – "Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden" – einer näheren Prüfung zu unterziehen.

Die vorhin unter der laufenden Nummerierung 2) bis 5) und 9) angeführten Kraftfahrzeuge sind von der Bw. jeweils 48 Monate an in Kroatien, Bosnien und in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässige Mieter vermietet worden, was die Qualifikation als "Leihfahrzeug" im Sinne der kurzfristigen Vermietung, von der man sprachüblich dann spricht, wenn die Vermietung regelmäßig einen Monat nicht übersteigt, jedenfalls ausschließt.

Auch bezüglich der unter den laufenden Nummern 8) und 11) angeführten Kraftfahrzeuge, die von der Bw. an in Kroatien und Bosnien ansässige Mieter für den Zeitraum von zwei Monaten bzw. 49 Tagen vermietet worden sind, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht mehr von einer kurzfristigen Vermietung gesprochen werden.

Somit konnte dem Begehren auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe bezüglich der unter den laufenden Nummern 2) bis 5), 8) und 9) sowie 11) angeführten Kraftfahrzeugen nicht entsprochen werden.

Da die Bw. bezüglich des unter der laufenden Nummer 7) angeführten Kraftfahrzeuges keinen Nachweis über die Verwendung erbracht hat, konnte dem Berufungsbegehren auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 7.795,38 bereits aus diesem Grund nicht entsprochen werden.

Lediglich hinsichtlich der unter den laufenden Nummern 1) und 6) angeführten Kraftfahrzeuge ist auf Grund der Vermietungsdauer von 23 bzw. 11 Tagen von einer kurzfristigen Vermietung auszugehen. Befreit sind aber nur Fahrzeuge, die zu mindestens 80 % der kurzfristigen Vermietung dienen. Zusage § 3 Z 3 letzter Satz NoVAG 1991 hat die Vergütung zwingend zur Voraussetzung, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird. Diesem Erfordernis hat die Bw. aus folgendem Grund nicht entsprochen:

Hinsichtlich der Nutzung des unter der laufenden Nummer 1) angeführten Kraftfahrzeuges hat die Bw. für das gesamte Jahr 2007 lediglich einen einzigen Mietvertrag, wonach das Fahrzeug in der Zeit von 8. April 2007 bis 1. Mai 2007 an einen in Prag ansässigen Mieter vermietet worden ist, vorgelegt. Da mit dieser einzigen kurzfristigen Vermietung über einen Zeitraum von nicht einmal einem Monat aber der vom Gesetz geforderte Nachweis, dass das Fahrzeug zu mindestens 80 % der kurzfristigen Vermietung dient, nicht als erbracht anzusehen ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Bezüglich der Nutzung des unter der laufenden Nummer 6) angeführten, am 23. Juli 2007 von der Bw. erworbenen Motorrades hat sie für das gesamte Jahr 2007 lediglich einen einzigen Mietvertrag, wonach das Fahrzeug in der Zeit von 24. August 2007 bis 3. September 2007 an einen in Banja Luka ansässigen Mieter vermietet worden ist, vorgelegt. Da mit dieser einzigen kurzfristigen Vermietung über einen Zeitraum von nicht einmal zwei Wochen aber der vom Gesetz geforderte Nachweis, dass das Fahrzeug zu mindestens 80 % der kurzfristigen Vermietung dient, nicht als erbracht anzusehen ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Hinsichtlich des unter der laufenden Nummer 10) angeführten Kraftfahrzeuges, das von der Bw. an die Botschaft von N. in Wien lt. Kaufvereinbarung vom 16. Jänner 2009 um den Kaufpreis von € 16.900,00 verkauft worden ist, ist Nachstehendes festzustellen:

Da gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 eine Vergütung nur für den Fall der Steuerbefreiung nach § 3 Z 3 vorgesehen ist und die Lieferung von Kraftfahrzeugen an diplomatische Missionen in Österreich nicht zu den taxativ angeführten Vorgängen gehört, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Die Lieferung von Kraftfahrzeugen an völkerrechtlich privilegierte Institutionen ist im § 3 Z 4 lit. c NoVAG 1991 wie folgt geregelt:

"Unterliegt die Lieferung eines Kraftfahrzeuges nach § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 oder nach anderen vergleichbaren gesetzlichen Vorschriften nicht der Umsatzsteuer, so unterliegt die Lieferung (§ 1 Z 1) auch nicht der Normverbrauchsabgabe. § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 ist sinngemäß anzuwenden. Eine Nacherhebung der Normverbrauchsabgabe hat in sinngemäßer Anwendung des § 5 IStVG zu erfolgen."

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 6 lit. d UStG 1994 ist von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Lieferung von Kraftfahrzeugen an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG für ihren amtlichen Gebrauch steuerfrei.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 des Bundesgesetzes über die Vergütung von Steuern an ausländische Vertretungsbehörden und ihre im diplomatischen und berufskonsularischen Rang stehenden Mitglieder (Internationales Steuervergütungsgesetz – IStVG), BGBl. I Nr. 71/2003 haben Anspruch auf Vergütung von der österreichischen Umsatzsteuer die in Österreich errichteten ausländischen Vertretungsbehörden hinsichtlich der ausschließlich für ihren amtlichen Gebrauch empfangenen Lieferungen und sonstigen Leistungen.

Da die Bw. das gegenständliche Gebrauchtfahrzeug (Mietwagen) um € 16.500,00 netto gekauft und lt. Kaufvereinbarung vom 16. Jänner 2009 um € 16.900,00 verkauft hat, hat sie offenkundig unter Bedachtnahme auf die vorhin zitierte Befreiungsbestimmung ohnedies keine Normverbrauchsabgabe in Rechnung gestellt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 10 Klarsichtfolien mit Originalunterlagen betr. Mietverträge bzw. Kaufvereinbarung

Graz, am 21. Oktober 2010