



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/2614-W/08,
miterledigt RV/2615-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vom 20. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 8. Mai 2007 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) und Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum August 2006 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage	7.413,78 €
Normverbrauchsabgabe für August 2006	1.186,20 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb laut Rechnung vom 4. August 2006 von einem Fahrzeughändler in Deutschland ein Motorrad der Marke BMW R 1150 R Rockster mit Erstzulassungsdatum vom 9. Februar 2006 zu einem Kaufpreis von € 8.600,00. Es wurde am

4. Mai 2007 in Österreich zugelassen und wies zum Zeitpunkt des Erwerbes einen Kilometerstand von 1210 auf. Es liegt eine Rechnung eines deutschen BMW-Vertragshändlers aus O. vom 4. August 2006 mit Lieferdatum am 4. August 2006 vor. Weiters beinhaltet die Rechnung den Vermerk „diff-besteuert“ und „Kein Umsatzsteuerausweis gemäß § 25a UStG möglich“. Es ist auch die Rechnung vom 10. Februar 2006 beigelegt, wonach mit demselbem Datum das strittige Motorrad iHv € 9.900,00 (inkl. 16 % MWSt) von einem BMW-Vertragshändler aus M. an einen deutschen Erstbesitzer geliefert wurde.

In der am 4. Mai 2007 beim Finanzamt eingelangten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe bzw. über den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) (NOVA 2) wurde einerseits als Bemessungsgrundlage ein Wert von € 7.413,79 mit dem Steuersatz von 16 % versteuert, was einerseits eine Normverbrauchsabgabe von € 1.186,20 und eine Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG von € 237,24, somit insgesamt € 1.423,44 an selbstberechneter Normverbrauchsabgabe ergab. Andererseits ergab die Fahrzeugeinzelbesteuerung eine Umsatzsteuer von € 1.482,75 (20 % von € 7.413,79).

Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und der Erwerbsteuer erfolgte mit Bescheid für den Zeitraum August 2006 vom 8. Mai 2007 entsprechend den Angaben in der Erklärung. Begründend wurde ausgeführt, dass der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeuges (motorbetriebenes Landfahrzeug) durch eine Person, die nicht Unternehmer ist, der Erwerbsteuer unterliegt. Als ein neues motorbezogenes Landfahrzeug gilt einerseits ein Fahrzeug, dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt. Es gilt andererseits auch ein Fahrzeug als neu, wenn es nicht mehr 6000 Kilometer zurückgelegt hat. Bemessungsgrundlage für den Erwerb sei das Entgelt, wobei der Steuersatz 20 % betrage.

In der gegen diese Bescheide (über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und der Erwerbsteuer) erhobene **Berufung** vom 20. Mai 2007 führte der Bw. aus, dass es gemäß Informationsdokument zu den einschlägigen Rechten und Pflichten der EU-Bürger der Generaldirektion Steuern und Zollunion zur steuerlichen Behandlung der innergemeinschaftlichen Verbringung von Personenkraftfahrzeugen und ihrer grenzüberschreitenden Verwendung (TAXUD/255/02) vom 9.9.2002 zu keiner Mehrfachbesteuerung innerhalb der Europäischen Union kommen darf. Im Falle einer, wenn auch fälschlich angewendeten und berechneten Differenzbesteuerung, diese der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland vorgehe und somit der Kauf im Bestimmungsland nicht mehr erwerbssteuerpflichtig sei. Es dürfe gemäß Artikel 90 des EG-Vertrages zu keiner Benachteiligung der eingeführten Fahrzeuge kommen und die Differenzbesteuerung (Besteuerung im Ursprungsland) der Steuerpflicht einer innergemeinschaftlichen Lieferung

vorgehe, was bedeute, dass der liefernde differenzbesteuernde Unternehmer die Umsatzsteuer von der Spanne abführe und es somit im anderen EU-Mitgliedstaat zu keiner Erwerbsbesteuerung bzw. Fahrzeugeinzelbesteuerung komme. Im Warenempfangsstaat komme es somit zur Prinzipumkehr gegenüber dem normalerweise stattfindenden innergemeinschaftlichen Erwerb, da dieser nicht mehr der Erwerbsteuer im Bestimmungsland unterliege, wenn vorher bereits im Ursprungsland differenzbesteuert wurde. Diese Regelungen finden sich nicht nur im deutschen UStG (§ 25a), sondern auch im österreichischen UStG (§ 24), welche besagen, dass in Grenzfällen auch neue Kraftfahrzeuge von der Differenzbesteuerung betroffen sein könnten und somit diese nicht zu einer Mehrfachbesteuerung herangezogen werden dürften. Sei das Fahrzeug bereits einmal im Ursprungsland mit 16 % belastet, läge bereits eine unzulässige Mehrfach- bzw. Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union vor.

In allen Fällen, in denen der Händler die Differenzbesteuerung gemäß dt. UStG angewendet habe, könne das Fahrzeug im Rahmen der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zum Nettopreis verkauft werden. Dann gelte das Ursprungslandprinzip, dh die MWSt müsse in voller Höhe im Land des Verkaufes bezahlt werden. Eine anschließende Fahrzeugeinzelbesteuerung bzw. Festsetzung der Erwerbsteuer wäre unzulässig und gegen die Richtlinien der Europäischen Union, da es zu einer Mehrfachbesteuerung kommen würde. Werde bei einer Lieferung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland die Differenzbesteuerung angewendet, so entfalle nach § 24 Abs. 2 UStG 1994 eine Erwerbsbesteuerung im Inland. Werde das Kraftfahrzeug von einem ausländischen Unternehmer verkauft und die Differenzbesteuerung angewendet, komme es beim Import zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb und zu keiner österreichischen Umsatzbelastung für den Käufer.

Weiters habe der Europäische Gerichtshof die 20%ige Erhöhung der Normverbrauchsabgabe in seinem Urteil vom 29.4.2004 als gemeinschaftswidrig erkannt und diese sei somit nicht mehr zu berechnen. Nach einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen werde der NoVA-Zuschlag beim Eigenimport von Gebrauchtwagen nicht mehr festgesetzt, was nach einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates auch für den Import von Neuwagen gelten solle.

Deshalb werde ersucht, die Festsetzung der Erwerbsteuer (Fahrzeugeinzelbesteuerung) aufzuheben und den ebenfalls unrechtmäßig errechneten 20%igen Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe zurückzuzahlen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Fragen, ob die Lieferung eines Motorrades von Deutschland nach Österreich der Erwerbsbesteuerung in Österreich unterliegt und ob bei der Normverbrauchsabgabebesteuerung eine Abgabenerhöhung nach § 6 Abs. 6 NoVAG vorzusehen ist.

1. Erwerbsbesteuerung:

Gemäß Art. 1 Abs 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeuges durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs 2 Z 2 genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des Abs 2 Z 1 ein innergemeinschaftlicher Erwerb.

Die unter Abs 2 Z 2 genannten Personen sind nach lit a entweder ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder nach lit b eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Abs 2 Z 1 setzt für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs voraus, dass ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

Nach Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 fallen unter Fahrzeuge im Sinne des Abs. 7 u.a. nach Z 1 motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, soweit diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind.

Ein motorbetriebenes Landfahrzeug gilt nach Abs 9 dieser Bestimmung als neu, wenn alternativ entweder die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt oder wenn das Fahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat. Der Bw. fällt nicht unter den Personenkreis des Art. 1 Abs 2 Z 2 UStG 1994, d.h. er ist kein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt. Das gegenständliche Fahrzeug gelangte bei einer Lieferung von Deutschland nach Österreich. Wie aus der vorliegenden Rechnung ersichtlich, handelt es sich bei diesem Fahrzeug um ein Motorrad mit 62 Kilowatt, wobei die Voraussetzungen eines motorbetriebenen Landfahrzeuges im Sinne des Abs 8 Z 1 leg cit erfüllt werden. Weiters liegt die erste Inbetriebnahme (9. Februar 2006) im Zeitpunkt des Erwerbs (4. August 2006) nicht mehr als sechs Monate zurück. Gleichzeitig wies das Motorrad am 4. August 2006 einen anspruchsbegründenden Kilometerstand von 1210 auf.

Die Lieferung des gegenständlichen Fahrzeuges erfüllt somit sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der oben genannten gesetzlichen Bestimmungen und ist als

innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeuges im Sinne des Art. 1 Abs 7 UStG 1994 der Umsatzbesteuerung zu unterziehen.

Nach Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die ein Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen – somit auch durch den Bw. – die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb im Wege der sogenannten Fahrzeugeinzelbesteuerung zu berechnen. Die Steuerberechnung erfolgt somit nicht abschnittsweise, sondern für jeden steuerpflichtigen Erwerb. Die genauere Durchführung regelt Art. 21 Abs. 2.

Steuerschuldner bei innergemeinschaftlichen Erwerben ist gemäß Art. 19 Abs. 1 Z. 1 BMR der Erwerber. Die Steuerschuld entsteht am Tag des Erwerbes. Die Fälligkeit tritt einen Monat später ein. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der Erwerber den Erwerbsvorgang auf einem amtlichen Vordruck an das Finanzamt zu melden. Kommt er der Meldeverpflichtung nicht (ordnungsgemäß) nach, kann das Finanzamt die Steuer bescheidmäßig festsetzen (Art. 19 Abs.2 Z.2 bzw. Art. 21 Abs 2 BMR).

Aus Art. 28a Abs. 3 der 6. EG-RI. ergibt sich, dass es für den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes keinen Unterschied macht, ob der Gegenstand vom Lieferer in den anderen Mitgliedstaat befördert bzw. versendet wird oder, ob ihn der Erwerber abholt bzw. abholen lässt. Erforderlich ist aber ein innerer Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Güterbewegung. Ist dieser gegeben, kommt der Zeitspanne zwischen dem Erwerbsgeschäft und der Güterbewegung keine Bedeutung zu (vgl. Ruppe, UStG 1994, Art. 1 BMR, Tz. 15 f.).

Im vorliegenden Fall kommt die Erwerbsbesteuerung eines neuen Fahrzeuges nach Art. 1 Abs. 7ff UStG 1994 zur Anwendung. Nach dem Konzept der Binnenmarkt-Richtlinie unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge stets der Besteuerung im Bestimmungsland, ungeachtet ob der Erwerb durch Nichtunternehmer oder Unternehmer erfolgt ist.

Der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips bei Lieferung von Neufahrzeugen dient auch der nach Art. 24 Abs. 1 lit. b UStG 1994 vorgesehene Ausschluss der Differenzbesteuerung auf innergemeinschaftliche Lieferungen. Gleichzeitig unterliegt nach Abs. 2 dieser Bestimmung der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des Art. 1 Abs. 2 (Unternehmer im Rahmen des Unternehmens oder juristische Person außerhalb des Unternehmens) im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung (§ 24) angewendet worden ist.

Strittig ist die Frage, ob die Anwendung der Differenzbesteuerung durch den deutschen Fahrzeughändler (Vermerk „differenzbesteuert“ auf der Rechnung) die Anwendung der Erwerbsbesteuerung beim Bw. verhindern könnte.

Der Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit dem Urteil „Gaston Schul“ (5.5.1982, Rs. 15/81), wonach den Mitgliedstaaten untersagt sei, Einführen von Privaten der EUSt zu unterwerfen, soweit auf diesen Waren noch eine Restmehrwertsteuer haftet, kann nicht zum Erfolg führen, da sich der Gerichtshof darin mit dem Tatbestand der Einführung von durch Privatpersonen gelieferte Waren und deren Besteuerung auseinandersetzte. Diese Rechtsprechung hat keine rechtliche Relevanz, da im EU-Binnenmarkt zwischen den Mitgliedstaaten keine EUSt mehr erhoben wird.

Hinsichtlich des Vorbringens einer Wettbewerbsverzerrung bzw. Mehrfachbelastung des "neuen" Fahrzeuges mit Umsatzsteuer ist auf die geltende nationale (Art. 28a der 6. EG-RL bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. b Z ii MWSt-SystemRL) und innergemeinschaftliche Rechtslage (Art. 1 Abs. 7ff UStG) zu verweisen, wonach bei Lieferungen von neuen Fahrzeugen ausschließlich das Bestimmungslandprinzip gilt.

Dieses Prinzip wird erreicht, indem auf der Importseite der Erwerb neuer Fahrzeuge als innergemeinschaftlicher Erwerb behandelt und der Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) unterworfen wird. Exportseitig kommt jedem, der ein neues Fahrzeug in das Gemeinschaftsgebiet liefert, (fiktive) Unternehmereigenschaft zu (Art 28a Abs 4 1. Satz der 6. MWSt-RL) und bewirkt im betreffenden Mitgliedstaat eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

Die vom Bw. angesprochene Problematik hinsichtlich der im Ursprungsland durchgeführten Veräußerung des neuen Fahrzeuges von einem Privaten an den Fahrzeughändler und anschließender Lieferung ins übrige Gemeinschaftsgebiet und der damit verbundenen Doppelbelastung mit Umsatzsteuer, berührt nicht das gegenständliche Verfahren, sondern kann sich nur auf das im Ursprungsland (Deutschland) beziehen. Es ist daher auf die im Artikel von Hörtnagl (ÖStZ 2001/740) vorgeschlagene wettbewerbsneutrale Lösung, auch dem gewerblichen Wiederverkäufer einen Vorsteuerabzug nach Art. 12 Abs. 3 UStG 1994 zu gewähren, nicht einzugehen.

Die Binnenmarktregelung ist zwar vom Prinzip der Korrespondenz zwischen Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung und Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbes geprägt. Beide Tatbestände existieren aber rechtlich selbstständig nebeneinander und sind im jeweiligen Mitgliedstaat anzuwenden. Die Steuerpflicht des innergemeinschaftlichen Erwerbes tritt rechtlich gesehen unabhängig davon ein, ob der ausländische Lieferant seine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei belassen hat bzw. belassen konnte.

Die umsatzsteuerliche Erfassung neuer Fahrzeuge hat daher ausnahmslos dem Bestimmungslandprinzip zu folgen (VwGH 25.1.2006, 2001/14/0125). Nach diesem Erkenntnis

hat der VwGH sowohl die Argumente Hörtnagls als auch den Verweis auf Ruppe (UStG 1994, § 1 Tz. 436f) verworfen. Die uneingeschränkte Erhebung der Erwerbsteuer im Bestimmungsland erweist sich daher als nicht rechtswidrig. Die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung mit Umsatzsteuer könnte im Ursprungsland durch Gewährung des Vorsteuerabzuges erfolgen.

Eine Nichterwerbssteuerbarkeit konnte auch nicht mit Art. 24 Abs. 2 UStG 1994 begründet werden, die Besteuerung im Bestimmungsland kann nicht durch eine dem Gesetz (öUStG, dUStG, 6. EG-RI) widersprechende Anwendung der Diffenzenzbesteuerung umgangen werden, zumal der Bw. kein Erwerber im Sinne des Art. 1 Abs. 2 ist.

Das Finanzamt hat somit völlig zu Recht die Umsatzsteuer in Höhe von 20 Prozent vorgeschrieben. Dem Berufungsbegehren konnte daher im Falle der Fahrzeugeinzelbesteuerung nicht Folge gegeben werden.

2. Abgabenerhöhung nach § 6 Abs. 6 NoVAG:

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe, was streitgegenständlich nicht strittig ist.

Nach § 6 Abs. 6 leg. cit. erhöht sich die NoVA in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist um 20 %.

Im Urteil vom 29.4.2004, C-387/01 (Rs. Weigel/Weigel), hat der EuGH ausgesprochen, dass die im § 6 Abs. 6 NoVAG vorgesehene Zusatzabgabe mit Art. 90 EG nicht vereinbar ist. Zur Begründung hat der EuGH angeführt, dass bei Zulässigkeit der Zusatzabgabe inländische Erzeugnisse von vornherein begünstigt wären und eine Ausschaltung von Wettbewerbsvorteilen eingeführter Erzeugnisse eintreten würde.

Nach Art. 90 Abs. 1 des EG-Vertrags erheben die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die in der inländischen Umsatzsteuer enthaltene NoVA-Komponente ist eine solche mittelbare Abgabe. Inländische Erzeugnisse sind daher gar nicht von vornherein begünstigt. Im Art. 90 des EG-Vertrags ist auch nicht davon die Rede, dass eine gleiche Belastung ausländischer Waren im Vergleich zu inländischen Waren nicht erfolgen dürfe. Vielmehr ist nur unzulässig, ausländische Waren höher zu beladen. Eine gleiche Belastung ausländischer Waren im Vergleich zu inländischen Waren ist daher auch dann zulässig, wenn dies zu einer Ausschaltung von Wettbewerbsvorteilen der ausländischen Waren führt.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in den Erkenntnissen vom 25. Jänner 2006, 2001/14/0170, und vom 25. Mai 2004, 2004/15/0061, der Rechtsansicht des EuGH gefolgt. Es ist daher davon auszugehen, dass die Zusatzabgabe zumindest bei Gebrauchtfahrzeugen nicht

vorzuschreiben ist. Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt wird, ist auch nicht dahingehend zu differenzieren, ob ein gebrauchtes oder ein neues Fahrzeug im Inland zum Verkehr zugelassen wird (so auch UFS 6.12.2005, RV/0325-F/04).

Der 20 %ige Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG in Höhe von 237,24 € wurde sohin vom Finanzamt im bekämpften Bescheid vom 8. Mai 2007 zu Unrecht vorgeschrieben, weshalb nunmehr der Berufung diesbezüglich Folge zu geben ist und die Berechnung der streitgegenständlichen Normverbrauchsabgabe wie folgt zu berichtigen ist:

Die streitgegenständliche Normverbrauchsabgabe für den Monat August 2006 ist wie folgt zu berechnen (in €):

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Normverbrauchsabgabe
7.413,78	16 %	1.186,20

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. März 2010