



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 23. Jänner 2006 und 6. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 16. Jänner 2006 und 6. Februar 2006 betreffend Normverbrauchsabgabe entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Zwischen den Parteien des anhängigen Verfahrens besteht Uneinigkeit darüber, ob dem Berufungswerber (Bw.), einem Rechtsanwalt, die Normverbrauchsabgabe (NoVA) für den PKW der Marke BMW 320 D mit der FahrgestellNr. ABCDE1234567 als Steuerschuldner vorzuschreiben war (Standpunkt des Finanzamtes) oder nicht (Standpunkt des Bw.).

Mit einem am 16. Jänner 2006 an den Bw. ergangenen Bescheid setzte das Finanzamt X. (FA) für dieses Fahrzeug unter Hinweis auf eine unterbliebene Selbstbemessung NoVA in Höhe von 1.426,16 € gemäß § 201 BAO fest.

Der Bw. erachtet diesen Bescheid als rechtswidrig, weil er das Fahrzeug „typisiert und angemeldet“ erworben habe. In dem mit dem Veräußerer vereinbarten Kaufpreis sei die NoVA ausdrücklich enthalten gewesen. Das Fahrzeug sei ihm auch tatsächlich angemeldet übergeben worden, woraus er auf eine ordnungsgemäße Entrichtung der NoVA schließen habe können, zumal gemäß § 13 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG) eine

Anmeldung ohne Unbedenklichkeitsbescheinigung des FA nicht möglich sei. Dies setze die Entrichtung der voraussichtlich anfallenden NoVA bereits vor der Anmeldung voraus.

Sollte sich der zwischenzeitig aufgekommene Verdacht, dass der Verkäufer des Fahrzeugs die Anmeldung im Zusammenwirken mit einem Bediensteten der Zulassungsstelle unredlich erwirkt habe, bestätigen, stünde ihm ein Amtshaftungsanspruch gegen den Bund zu, da der Angestellte der Versicherungsgesellschaft als beliehenes Organ hoheitliche Aufgaben erfüllt habe. In diesem Fall sei die NoVA nicht noch „ein weiteres Mal einzuzahlen“.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2006 wies das FA die Berufung des Bw. ab. Beim Erwerb des Fahrzeugs im November 2004 sei keine NoVA entrichtet worden. Die bescheidmäßige Festsetzung erfolge auf Basis des § 4 Z.2 NoVAG, der im Fall der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs (Kfz) zum Verkehr im Inland eine Steuerschuld des Zulassungsbesitzers vorsehe. Für die Klärung eines allfälligen Amtshaftungsanspruchs sei das FA sachlich nicht zuständig.

Binnen Monatsfrist legte der Bw. unter Wiederholung seines bisherigen Vorbringens auch gegen den Bescheid des FA vom 6. Februar 2006 Berufung ein. Die Erstbehörde legte beide Rechtsmittel ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurden sowohl der Bw. als auch die Zulassungsstelle zur Vorlage sämtlicher Bezug habender Unterlagen aufgefordert. Zudem wurde Einsicht in den Strafakt des Landesgerichts für Strafsachen (LG) Graz betreffend das - unter anderem aufgrund der Anzeige des Bw. - gegen den Verkäufer des verfahrensgegenständlichen PKW und dessen Komplizen bei der Zulassungsstelle geführte Strafverfahren genommen.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Nach § 1 NoVAG in der für das Verfahren maßgeblichen Fassung des BGBI I 122/1999 unterliegen der Besteuerung dieses Gesetzes:

*„1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.“*

*„2. Die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen durch einen Unternehmer, ausgenommen die gewerbliche Vermietung von Vorführkraftfahrzeugen an Unternehmer im Sinne der Z 1 und zum Zwecke der gewerblichen Weitervermietung. Der Ort der Vermietung richtet sich nach § 3 Abs. 11 UStG 1972; § 28 Abs. 7 UStG 1994 ist nicht anzuwenden.“*

*3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.*

*4...." (nicht verfahrensrelevant)*

Gemäß § 4 leg. cit. ist Abgabenschuldner

- „1. in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), der gewerblichen Vermietung (§ 1 Z 2), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) der Unternehmer, der die Lieferung oder die gewerbliche Vermietung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt,*
- 2. im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).*

Beim Entstehen einer NoVA-Schuld kommt es demnach entscheidend darauf an, ob der Verkäufer eines bisher zum Verkehr im Inland noch nicht zugelassenen Kfz ein Unternehmer ist, der den Verkauf im Rahmen seines Unternehmens durchführt, im Wesentlichen also ob das Fahrzeug von einem Kfz-Händler erworben wird oder nicht.

Die für diese Beurteilung maßgebliche Unternehmereigenschaft folgt dem Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes.

Gemäß § 2 Abs.1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) ist Unternehmer, „*wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

Nach Lehre und Rechtsprechung ist das Element der Selbständigkeit wesentlich von den Merkmalen der Weisungsungebundenheit und dem Tragen von Unternehmerrisiko geprägt. Nachhaltigkeit ist als Gegenteil von Einmaligkeit zu verstehen. Dabei genügt eine Wiederholungsabsicht. Dies bedeutet, dass selbst die Ausführung nur eines einzigen Geschäftes eine Unternehmereigenschaft begründen kann, wenn nämlich die Absicht vorliegt, sich bei Bieten gleicher/vergleichbarer Marktgelegenheiten, neuerlich entsprechend zu betätigen. Eine Tätigkeit, die diesen Kriterien entspricht, ist eine "gewerbliche oder berufliche

Tätigkeit" im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Das Vorliegen einer gewerbe- oder berufsrechtlichen Befugnis gehört nicht zu den Voraussetzungen des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs.

„Im Rahmen des Unternehmens“ werden Umsätze ausgeführt, die mit dem Tätigkeitsbereich des betreffenden Unternehmers, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet, objektiv im Zusammenhang stehen (vgl. z.B. Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, § 2 Tz 40 ff und Tz 126).

Geschäfte, welche den Geschäftsgegenstand des Unternehmens bilden, bei einem Kfz-Händler somit der An- und Verkauf von Kraftfahrzeugen, werden daher grundsätzlich „im Rahmen des Unternehmens“ ausgeführt. Betrifft ein derartiges Geschäft die Lieferung eines bis dahin zum Verkehr im Inland noch nicht zugelassenen Kfz an einen Letztverbraucher, entsteht die NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z.1 iVm. § 4 Z.1 NoVAG beim veräußernden Kfz-Händler als Abgabenschuldner.

Ohne Bedeutung für das Entstehen dieser Abgabepflicht ist, ob der Kfz-Händler das betreffende Kfz als Neufahrzeug im In- oder Ausland erworben hat oder, ob es sich um ein Gebrauchtfahrzeug handelt, welches zuvor bereits im Ausland zugelassen gewesen war.

Der Tatbestand des § 1 Z.3 NoVAG erfasst unter anderem den Eigenimport von Neu- oder Gebrauchtfahrzeugen aus dem Ausland durch Privatpersonen oder Unternehmer, zu deren Unternehmensgegenstand die gewerbliche Weiterveräußerung von Kraftfahrzeugen nicht gehört. Gemäß § 4 Z.2 NoVAG entsteht in diesen Fällen die Steuerschuld beim ersten inländischen Zulassungsbewerber.

Auf Basis der dargestellten Rechtslage war nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt zu beurteilen:

Mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 2004 hatte der Bw. einen Gebrauchtwagen der Marke BMW Type 320 D Limousine (Erstzulassung 8/02, 1 Vorbesitzer, Kilometerstand: 37.500, Zubehör: „Klima, Automatik“) um einen Kaufpreis von 18.800,- € (Anzahlung 2.800,- €, für den Kaufpreisrest Barzahlung bei Übergabe) erworben. Die Lieferung war für die 44. Woche (25.-29.Oktober) vereinbart worden.

Der Kaufvertrag war unter Verwendung eines handelsüblichen Formulars für Kfz-Verkäufe zwischen Privatpersonen unter Ausschluss der Anwendung des Konsumentenschutzgesetzes abgeschlossen worden.

Nach dem formularmäßigen Vertragstext haftet der Verkäufer unter anderem dafür, dass das Fahrzeug in seinem Alleineigentum steht und erklärt, alle bis zum Zeitpunkt der Übergabe fälligen Steuern- und Versicherungsbeiträge entrichtet zu haben.

Als Verkäufer scheint im Kaufvertrag vom 21. Oktober 2004 Klaus K., Graz, X-Gasse (ausdrücklich ohne Berufsangabe) auf. Die Unterfertigung durch den Verkäufer beschränkt

sich auf dessen Namenszug ohne Hinweis auf einen gewerblichen Kfz-Händler (keine firmenmäßige Zeichnung).

Nach dem Inhalt des beim LG Graz zur Zahl xxxx gegen Klaus K. und dessen Komplizen durchgeführten Strafverfahrens hat Klaus K. im Zeitraum Oktober 2003 bis Jänner 2005 insgesamt 86 Kraftfahrzeuge, teils neu, teils als Gebrauchtwagen, in Deutschland erworben, diese anschließend nach Österreich verbracht bzw. verbringen lassen und in der Folge vornehmlich an Privatpersonen weiterverkauft. Vereinbarungsgemäß hatte K. jeweils „die gesamte Abwicklung des „Eigenimports“, also insbesondere die Typisierung, die Anmeldung der Fahrzeuge sowie die Entrichtung der beim Eigenimport anfallenden Sondersteuer „NoVA“ zu übernehmen“ gehabt. Obwohl Klaus K. im Großteil der festgestellten Verkaufsgeschäfte (so auch im verfahrensähnlichen Fall des Bw.) die NoVA als Teil des vereinbarten Gesamtkaufpreises von den Kunden kassiert hatte, war allerdings weder deren Meldung noch die Entrichtung an das FA erfolgt. Gleichermaßen galt für die im Zusammenhang mit diesen Geschäften anfallende Umsatzsteuer (lt. Gerichtsurteil des LG Graz zur oa. Zahl vom 24. Jänner 2007).

Im Zuge einer Betriebsprüfung hatte das für die Besteuerung des Klaus K. zuständige Finanzamt im Herbst 2005 dessen dem Gerichtsurteil zu Grunde liegenden Kfz-Handelsgeschäfte ermittelt und die daraus resultierenden Umsatz- und Ertragsteuern nachträglich vorgeschrieben sowie zum Teil auch NoVA gemäß § 201 BAO festgesetzt.

In einer korrigierten Fassung der Anzeige gegen Klaus K. an die Staatsanwaltschaft Graz vom 29. Juni 2006 hatte das FA darauf verwiesen, dass dieser vom zuständigen Finanzamt nunmehr rückwirkend als Gebrauchtwagenhändler erfasst worden sei, jedoch sei seine Tätigkeit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eher als Vermittlungsleistung zu sehen, „da aufgrund der vorliegenden Privatkaufverträge augenscheinlich ist, dass K. nicht als Gebrauchtwagenhändler (= Unternehmer) aufgetreten sein kann.“ Als „Beauftragter und faktisch Wahrnehmender für die Autokäufer“ sei K. allerdings „zur Abfuhr der NoVA verpflichtet gewesen“.

Unter den dargestellten Umständen der Geschäftsabwicklung durch Klaus K. im Verfahrenszeitraum und auch beim konkret zu beurteilenden Vorgang mit dem Bw., deren Richtigkeit durch das Verfahrensergebnis nicht in Frage gestellt wird, steht für den UFS außer Zweifel, dass dem verfahrensgegenständlichen KFZ-Verkauf eine Lieferung des Klaus K. im Rahmen seines Kfz-Handelsunternehmens zu Grunde gelegen war. Die Vielzahl der festgestellten, gleichartigen Geschäftsfälle und der klare Inhalt des Kaufvertrages mit dem Bw. vom 21. Oktober 2004, nach welchem Klaus K. eindeutig als Verkäufer und Alleineigentümer des Fahrzeugs aufgetreten war, stehen der Annahme eines Kfz-Verkaufs zwischen Privatpersonen, aber auch einer bloßen Vermittlungsrolle des Klaus K. bei diesem

Geschäft klar entgegen. Im Sinne des Gesetzesauftrags zur Besteuerung von Sachverhalten nach deren wahren wirtschaftlichen Gehalt (§ 21 BAO) vermag die bloße Bezeichnung des verwendeten Vertragsformulars als Kfz-Privatverkauf daran nichts zu ändern. Im Übrigen ist auch das für die Veranlagung zuständige Finanzamt von Fahrzeuglieferungen des Klaus K. und nicht von einer Vermittlungstätigkeit ausgegangen, wie den Bemessungsgrundlagen für die Umsatzbesteuerung im Betriebsprüfungsbericht vom 27. Oktober 2005 zu entnehmen ist.

Ausgehend von der Unternehmerstellung des Klaus K. als Kfz-Händler unterlag die Lieferung des BMW 320 D an den Bw. aufgrund des Kaufvertrages vom 21. Oktober 2004 somit der NoVA-Plicht nach § 1 Z.1 NoVAG. Daraus resultiert gemäß § 4 Z.1 NoVAG die Steuerschuld des Verkäufers mit den in §§ 10f NoVAG geregelten Bescheinigungs-, Melde- und Zahlungspflichten.

Die mit Bescheid vom 16. Jänner 2006 erfolgte Festsetzung der NoVA gegenüber dem Bw. als Steuerschuldner findet für den dargestellten Sachverhalt im NoVAG dagegen keine Deckung, weshalb der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs.2 BAO aufzuheben war. Gleiches gilt für den am 6.2.2006 ergangenen Bescheid betreffend die Abweisung der Berufung gegen den NoVA-Festsetzungsbescheid vom 16.1.2006.

Ob der Bw. auf die ordnungsgemäße NoVA-Entrichtung durch Klaus K. vertrauen durfte, ist für das Entstehen der Steuerschuld nach den Bestimmungen des NoVAG nicht relevant und hatte bei der Beurteilung daher außer Betracht zu bleiben.

Zudem bedurfte es unter den gegebenen Umständen weder einer Untersuchung allfälliger verfahrensrechtlicher Auswirkungen des Fehlens einer Zeitraumangabe im angefochtenen Festsetzungsbescheid vom 16. Jänner 2006 noch der Erledigung der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung mit neuerlichem Erstbescheid vom 6. Februar 2006 (anstatt mit Berufungsvorentscheidung).

Ebenso wenig musste der Frage nachgegangen werden, ob der Bw. mit der von einem Organ der Finanzstrafbehörde erster Instanz als steuerlichem Vertreter im Auftrag des Bw. ("i.A.") unterfertigten NoVA-Erklärung vom 8.Juli 2005 (Formular NoVA 2) einer gesetzlichen Selbstbemessungsverpflichtung nachgekommen war (in diesem Fall wären die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nach § 201 BAO mangels Abweichens vom erklärten Abgabenbetrag nicht vorgelegen).

Graz, am 25. Juni 2009