



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Normverbrauchsabgabe für den Monat Juli 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw, Betreiber eines Taxiunternehmens, hat für den Monat Juli 2004 einen Antrag auf Rückvergütung in Höhe von € 1.742,43 betreffend einen PKW Mercedes-Benz E 270 CDI gestellt.

Im Zuge einer beim Bw über den Zeitraum 02/2004 bis 04/2005 durchgeführten Außenprüfung wurde hiezu im Bericht vom 4. Juli 2005 folgende Feststellung getroffen:

Ein Vergütungsanspruch für die Normverbrauchsabgabe besteht nur dann, wenn der unmittelbar vorangegangene Erwerb des Kraftfahrzeuges ein steuerpflichtiger Vorgang gewesen sei. Da diese Voraussetzung bei dem nachfolgend angeführten Erwerb eines Kraftfahrzeuges nicht gegeben gewesen sei, sei die bereits durchgeführte Vergütung für das Jahr 2004 rückgängig zu machen.

Monat/Jahr	KFZ	Bemessungsgrundl.	NoVA-Satz	NoVA
07/2004	Mercedes-Benz E 270 CDI	17.424,25	10 %	1.742,43

Aufgrund dieser Feststellung wurde ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Juli 2004 erlassen und die Normverbrauchsabgabe mit € 1.238,74 festgesetzt.

Der Bw hat gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Juli 2004 in Höhe von € 1.238,74 bzw. Festsetzung der Vergütung mit Null Berufung eingebracht und diese wie folgt begründet:

Ein Vergütungsanspruch auf die NoVA bestehe gemäß § 12 Abs. 1 NoVAG: Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe sei dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z. 3 vorliege, zB Befreiung als Taxiunternehmer von der Normverbrauchsabgabe. Die Fa. A habe das KFZ als Neuwagen von einer Konzerntochter der Fa. G, der Fa. D, erworben und sei als Mietwagenunternehmen von der Normverbrauchsabgabe befreit gewesen. Beim Verkauf des PKW an die Fa. G zur Weiterveräußerung sei laut beiliegender Bestätigung von der Fa. D die Normverbrauchsabgabe abgeführt worden. Die Fa. G habe sodann unmittelbar an den Bw veräußert, der das Fahrzeug als Taxi eingesetzt und somit den grundsätzlichen Anspruch auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe habe. Es habe keine wie immer geartete Nutzungsänderung des KFZ stattgefunden. Die vom Gesetz geforderte zu entrichtende Normverbrauchsabgabe durch einen Unternehmer sei erfüllt worden, nämlich durch die Fa. D. Dass durch die Zwischenschaltung der Konzerngesellschaft, nämlich der Fa. G, der Anspruch auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe verloren gehe, sei eine zu enge Auslegung des Gesetzes. Die Intention des Gesetzgebers sei gewesen zB Taxiunternehmen von der Normverbrauchsabgabe zu befreien. Eine zu enge Auslegung des Gesetzes würde dieses Ziel vereiteln und sei daher mit Rechtswidrigkeit behaftet. Es werde daher die Gutschrift der eingereichten Normverbrauchsabgabe von € 1.742,43 für das KFZ MB E 270 CDI beantragt. Vorsorglich werde auch die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Juli 2004 (neben einer Berufung gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2005, welche nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist) abgewiesen. Im gegenständlichen Fall stehe fest, dass ein Mietwagenunternehmen und der Bw als Taxiunternehmer gemäß § 12 Abs. 1 NoVAG im Wege der Vergütung von der Normverbrauchsabgabe befreit seien. Das Mietwagenunternehmen habe das Fahrzeug vom Händler erworben und die Rückvergütung vorgenommen. In weiterer Folge sei es zur (Rück-)veräußerung an den Händler und zur Steuerpflicht gemäß § 1 Z. 4 NoVAG beim Mietwagenunternehmen gekommen. Die anschließende Veräußerung – an wen immer – sei nicht der Abgabepflicht unterlegen. Es könne demnach auch keine

"rückerstattungsfähige" Normverbrauchsabgabe ausgewiesen werden. Ein Vergütungsanspruch bestehe nur dann, wenn der unmittelbar vorangegangene Erwerb (das unmittelbare Anmieten) des Kraftfahrzeuges ein steuerpflichtiger Vorgang gewesen sei. Sonst müsste auch der Erwerb eines KFZ durch ein Mietwagenunternehmen von einem Privaten zu einer Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe führen und dies unabhängig davon wie viele Personen in der Lieferkette eingeschaltet gewesen seien. Auch im Umsatzsteuergesetz werde in Kauf genommen, dass beim Erwerb von einem Privaten durch einen Unternehmer bei diesem der Vorsteuerabzug verloren gehe.

Der Bw hat daraufhin die Vorlage der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Juli 2004 beantragt; der mit selben Schriftsatz erfolgte Vorlageantrag betreffend die Berufung gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat März 2005 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unzulässig zurückgewiesen und ist daher nicht Streitgegenstand dieses Verfahrens. In diesem Vorlageantrag betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Juli 2004 wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

Die Fa A habe das KFZ als Neuwagen von einer Konzerntochter der Fa. G, der Fa. D, erworben und sei als Mietwagenunternehmen (kurzfristige Vermietungen) von der Normverbrauchsabgabe befreit bzw. sei diese vergütet worden. Die Fa. A habe an den Bw das KFZ veräußert. Der Bw setzte das Fahrzeug als Taxi ein und erhalte somit grundsätzlich den Anspruch auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe. Es sei somit vereinbart gewesen, dass der Bw direkt von der Fa. A das KFZ erwerbe. Die Fa. A habe jedoch nicht direkt an den Bw liefern können, da es einen Vertrag gegeben habe, dessen Inhalt wie folgt laute: "die G und H vereinbarten, dass sämtliche H gelieferten Kfz wieder von der G zu einem im vorhinein fix vereinbarten Kaufpreis zurückgenommen werden müssen." Der wahre wirtschaftliche Gehalt und Wille der Parteien sei gewesen: Verkauf eines PKW von H an den Bw. Aufgrund des angeführten Vertrages hätte jedoch der zivilrechtliche Weg über den Händler eingehalten werden müssen: Verkäufer H > verpflichtende Rechnungslegung an Händler It. Vertrag > Weiterverrechnung an den Bw. Der Kaufpreis des Bw sei ähnlich einem Durchlaufposten zu betrachten. Unstrittig sei, dass das Mietwagenunternehmen H und der Bw gemäß § 12 Abs. 1 NoVAG im Wege der Vergütung von der Normverbrauchsabgabe befreit seien. Strittig sei, ob der Vergütungsanspruch der Normverbrauchsabgabe des Bw bestehe, auch wenn der PKW zivilrechtlich nicht unmittelbar von der Fa. A – welche gemäß § 1 Z. 4 NoVAG die NoVA abgeführt habe – erworben worden sei, sondern über den verpflichtend vertraglich festgelegten Weg über den KFZ-Händler. Beim Händler sei dieses KFZ nicht zur Nutzung gelangt bzw. sei beim Händler auch nicht nach dem KFG im Inland angemeldet bzw. zugelassen worden. Das KFZ sei zivilrechtlich mit einer Rechnung an den Bw weiterverrechnet

worden. Gemäß § 12 Abs. 1 NoVAG sei eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z. 3 (= Verwendung als Taxi) vorliege. Die vom Gesetz geforderte Entrichtung der Normverbrauchsabgabe durch einen Unternehmer sei erfüllt worden. Nicht aus dem Gesetz ableitbar sei die Aussage in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass ein Vergütungsanspruch nur dann bestehe, wenn der "unmittelbar" vorangegangene Erwerb der KFZ ein steuerpflichtiger Vorgang gewesen sei. Daher führe das NoVAG auch nicht an, was unter unmittelbarem und mittelbarem Erwerb zu verstehen sei. Dass durch die vertraglich verpflichtende verrechnungstechnische Weiterverrechnung über den Autohändler der Anspruch auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe verloren gehe, sei eine zu enge Auslegung des Gesetzes. Der NoVA-begünstigte Fahrzeugbereich werde somit nicht verlassen. Die vertraglich verpflichtende verrechnungstechnische Weiterverrechnung über den Autohändler sei aus Sicht der Normverbrauchsabgabe auszublenden und so zu interpretieren, dass die Fa. A direkt das KFZ an den Bw veräußere. Die Intention des Gesetzgeber in § 3 Z. 3 NoVAG sei, grundsätzlich Taxiunternehmen von der Normverbrauchsabgabe zu befreien. Eine zu enge Auslegung des Gesetzes würde dieses Ziel vereiteln. Es werde daher die Gutschrift der eingereichten Normverbrauchsabgabe von € 1.742,43 für das KFZ MB E 270 CDI für den Kalendermonat Juli 2004 beantragt. Gleichzeitig werde eine Entscheidung durch den gesamten Senat begehrt.

Im Zuge eines Erörterungsgespräches wurde die Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zurückgenommen.

Im Zuge eines von Seiten der Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Folge durchgeführten Vorhalteverfahrens hat der Bw eine Korrektur des bisher geschilderten Sachverhaltes vorgenommen: Durch einen Irrtum sei der Name des Leasingnehmers bisher mit "RAH" angeführt worden. Es handle sich bei diesem Fall nicht um die RAH, sondern um die Fa. HB in E. In der Sache selbst ändere diese neu hervorgekommene Tatsache nichts, ausgenommen, dass eben die Fa. HB in den Verträgen als Leasingnehmer überall aufscheine.

Dieser Vorhaltsbeantwortung wurden weiters folgende Schriftstücke beigelegt: Brief Vertragsübernahme Fa. G 29.11.06, Rechnung 022497 Fa. D, Übernahmeschein vom 7.6.04 Fa. G, Rechnung Fa. G an den Bw 28.6.2004, Bestätigung Fa. F, Bestätigung Abfuhr NoVA vom 21.11.2006.

In einem Fax hat der Bw weiters mitgeteilt, dass die Fa. HB ein nicht begünstigtes Unternehmen nach § 3 Z. 3 NoVAG sei. Die Fa. HB habe mit der Fa. F einen Nutzungsleasingvertrag (Operating Leasing) auf 3 Jahre abgeschlossen. Die

Normverbrauchsabgabe sei von der Fa. F abgeführt worden. Es handle sich daher um kein Finanzierungsleasing, sondern zivilrechtlich um eine Art "Mietvertrag", sodass die NoVA-Abfuhr und-rückvergütung bei der Fa. F unter § 3 Z. 3 NoVAG falle und in der Folge beim Bw zu einer vergütungsfähigen Normverbrauchsabgabe führe. Die erstmalige Zulassung sei auf die Fa. HB erfolgt, da auch bei einem reinen Nutzungsleasing nicht mehr wie früher das Leasinunternehmen/der Vermieter, sondern der Leasingnehmer am Zulassungsschein eingetragen werde.

Hiezu wurde erwogen:

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen nach § 1 Z. 2 NoVAG ua. die gewerbliche Vermietung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und nach Z. 4 die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG 1972) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z. 3 befreiten Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Z. 4.

Abgabenschuldner ist nach § 4 Z. 1 NoVAG 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.

Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe ist dem Empfänger der Leistung nach § 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG auf Antrag zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z. 3 vorliegt.

Nach § 3 Z. 3 NoVAG sind Vorgänge in Bezug auf Fahrschulkraftfahrzeuge, Miet-, Taxi- und Gästewagen, Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung, für Zwecke der Krankenbeförderung und des Rettungswesens verwendet werden, Leichenwagen, Einsatzfahrzeuge der Feuerwehren und Begleitfahrzeuge für Sondertransporte von der Normverbrauchsabgabe befreit. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z: 3). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob dem Bw eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den PKW Mercedes Benz E 270 CDI, welcher beim Bw als Taxi eingesetzt wird, zusteht. Den vorgelegten Unterlagen ist im Einzelnen folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der PKW Mercedes-Benz E 270 CDI wurde erstmals am 21.11.2000 zum Verkehr und zwar auf die Fa. HB zugelassen. Am 28.6.2004 hat der Bw dieses Fahrzeug mit einem Kilometerstand von 112.850 von der Fa. G um € 23.000,-- inkl. USt (netto € 19.166,67) erworben. Laut der vorliegenden Rechnung wurde dem Bw keine Normverbrauchsabgabe in Rechnung gestellt.

Mit Rechnung vom 16.6.2004 hat die Fa. D zuvor diesen PKW der Fa. G um € 19.719,49 inkl. USt verkauft. Laut Übernahmeschein vom 7.6.2004 hat die Fa. G den PKW Mercedes Benz E 270 CDI mit einem Kilometerstand von 112.850 von der Fa. HB zum Preis von € 19.720,-- übernommen. Von Seiten der Fa. G wurde mit Schriftsatz vom 29.11.2006 bestätigt, dass sie bzw. die Fa. F (ehemals Fa. D) bei einem Fahrzeugverkauf auf Grundlage eines Nutzungsleasingvertrages verpflichtet sei, das Fahrzeug nach Vertragsablauf zum garantierten Restwert abzüglich Investitionskosten und gefahrenen Mehrkilometern zurück zu nehmen. Einer schriftlichen Bestätigung der Fa. F vom 21.11.2006 ist ebenso wie einer Bestätigung vom 28.7.2005 zu entnehmen, dass für das gegenständliche Fahrzeug, welches von der Fa. HB geleast war, die Normverbrauchsabgabe mit € 3.534,95 ordnungsgemäß berechnet und zum Fälligkeitstermin abgeführt wurde. Die Fa. HB hat das gegenständliche Fahrzeug zu keinem nach § 3 Z. 3 NoVAG begünstigten Zweck verwendet.

Aufgrund dieser Ausführungen des Bw samt den von ihm vorgelegten Unterlagen zu entnehmenden Sachverhalte ist zunächst davon auszugehen, dass mit Abschluss eines Nutzungsleasingvertrages betreffend den gegenständliche Mercedes-Benz E 270 CDI zwischen der Fa. F (ehemals Fa. D) und der Fa. HB sowie der erstmaligen Zulassung dieses Fahrzeuges auf die Fa. HB ein steuerbarer Vorgang nach § 1 Z. 2 NoVAG verwirklicht wurde und dementsprechend von der Fa. F als Abgabenschuldner die Normverbrauchsabgabe entrichtet wurde.

Weiters ist festzuhalten, dass die Fa. HB im Gegensatz zu der in der Berufung und im Vorlageantrag erwähnten Fa. A mit dem angemieteten Kraftfahrzeug keinen begünstigten Verwendungszweck verwirklicht und daher auch keinen Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe nach § 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG gestellt hat.

Es sei an dieser Stelle auch erwähnt, dass unter Miet- und Platzkraftwagen im Sinne des § 3 Abs. 3 NoVAG nur Kraftfahrzeuge im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes (Taxifahrzeuge, Ausflugswagen und ähnliches) anzusehen sind. Danach muss ein Mietfahrzeug der gewerblichen Personenvermietung dienen. Ein ohne Beistellung eines Lenkers mietweise überlassenes Kraftfahrzeug ist kein Mietkraftwagen. (Vgl. VwGH vom 18.10.1981, 17/1321/79). Als zur kurzfristigen Vermietung bestimmte Fahrzeuge sind jene Fahrzeuge gemeint, die sprachüblich als "Leihfahrzeuge" bezeichnet werden. Die Vermietung darf regelmäßig einen Monat nicht übersteigen. Fahrzeuge, bei denen die Vermietung Finanzierungsfunktion hat (Leasingfahrzeuge), fallen keinesfalls unter die Befreiung. (Vgl. Korntner, Praxishandbuch zum UStG 1994 – NoVAG 1991, Band IV, S. 4 zu § 3 NoVAG).

Die Fa. F kann somit nach den vorstehenden Ausführungen durch Abschluss des Nutzungsleasingvertrages mit der Fa. HB keine begünstigten Verwendungszwecke verwirklicht haben.

Im Zeitpunkt der Zurücknahme des Mercedes-Benz E 270 CDI durch die Fa. F und Weiterverkauf an die Fa. G zum Zwecke des Verkaufes an den Bw ist somit weder bei der Fa. HB noch bei der Fa. F (ehemals Fa. D) eine Steuerpflicht nach § 1 Z. 4 NoVAG eingetreten, wie dies bei einer zunächst begünstigten Nutzung durch die Fa. A und die Beendigung eines zu einer Vergütung gemäß § 3 Z. 3 NoVAG führenden Verwendungszwecks der Fall sein könnte. Ein Sachverhalt wie er in der Berufung und im Vorlageantrag geschildert wurde, nämlich die Lieferung eines ursprünglich von der Normverbrauchsabgabe befreiten Miet-,Taxi- und Gästewagens, bei welchem mit der Lieferung die Steuerpflicht nach § 1 Z. 4 NoVAG eingetreten wäre, an ein Taxiunternehmen, welches sodann ebenfalls eine Befreiung im Wege der Vergütung nach § 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG geltend machen hätte können, liegt tatsächlich nicht vor. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz muss sich daher auch mit der Frage, ob eine Zwischenschaltung der Fa. F bzw. der Fa. G bei einem derartigen Sachverhalt schädlich wäre oder nicht, nicht auseinandersetzen. Im gegenständlichen Fall verhält es sich so, dass auch bei einer Lieferung durch die Fa. HB selbst (ebenso wie bei der Lieferung durch die Fa. F bzw. der Fa. G) kein Vergütungsanspruch des Bw entstanden wäre, da der Erwerb des Kraftfahrzeuges unmittelbar von der Fa. HB kein steuerpflichtiger Vorgang gewesen wäre.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass ein Vergütungsanspruch nach § 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG nur dann besteht, wenn der unmittelbar vorangegangene Erwerb (das unmittelbar vorangegangene Anmieten) des Kraftfahrzeuges ein steuerpflichtiger Vorgang war. (Vgl. Dr. Fritz Korntner, Praxishandbuch zum UStG 1994 – NoVAG 1991, Band IV, S. 2 zu § 12). Ein derartiger Sachverhalt liegt im gegenständlichen Fall eindeutig (auch unter Außerachtlassung der Zwischenschaltung der Fa. G oder der Fa. F) nicht vor. Dem Bw steht damit ein Vergütungsanspruch nach § 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG nicht zu.

Die Berufung gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat Juli 2004 ist somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 7. Februar 2007