

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Mag. Bernhard Lehner, 2500 Baden, Wiener Straße 89, vom 20.09.2012, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21.08.2012, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) und Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 09/2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) Folge gegeben.
Dieser Bescheid wird aufgehoben.

Der Beschwerde hinsichtlich Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 09/2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Normverbrauchsabgabe wird für den Zeitraum 12/2010 festgesetzt und der Höhe nach abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei einer polizeilichen Kontrolle am 14.08.2011 wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin (Bf) einen PKW mit dem ausländischen Kennzeichen Deutschland verwendet.

Strittig ist, ob das Fahrzeug im Inland in dauernder Verwendung war und daher die Pflicht zur Entrichtung der österreichischen Normverbrauchsabgabe (NoVA) gegeben ist und weiters, ob das Fahrzeug im Zeitpunkt des Erwerbs als Neufahrzeug im Sinne des Art 1 Abs 9 BMR zu qualifizieren und daher der Umsatzsteuer (Fahrzeugeinzelbesteuerung) zu unterziehen war.

Das Finanzamt (FA) ersuchte mit Ergänzungersuchen vom 05.07.2012 die Bf um Stellungnahme zu folgendem Sachverhalt:

"Im Zuge einer polizeilichen Kontrolle am 14.08.2011 wurde festgestellt, dass Sie einen PKW mit dem ausländischen Kennzeichen Deutschland im Inland verwenden. Da Ihr Hauptwohnsitz von 19.01.2005 bis 17.11.2011 in Wien ist, gilt die gesetzliche Vermutung des § 82 (8) KFG, dass das von Ihnen verwendete Auto seinen dauernden Standort im Inland hat. Zwischenzeitige Auslandsfahrten führen nicht zu einem Neubeginn der Verwendungsfrist des § 82 (8) KFG. Auch das überwiegende Fahren im Ausland ist für sich alleine nicht geeignet, die inländische Standortvermutung zu widerlegen. Sollte sich das kontrollierte Fahrzeug nicht in Ihrem Eigentum befinden, hat dies auf die inländische Standortvermutung ebenfalls keine Auswirkung, da § 82 (8) KFG nicht auf den Eigentümer, sondern auf den Verwender Bezug nimmt.

Wenn Sie diese gesetzliche Standortvermutung nicht durch einen erfolgreichen Gegenbeweis widerlegen können, wobei unbewiesene Behauptungen dazu nicht geeignet sind, ist die ausländische Zulassung einen Monat nach der erstmaligen Verwendung dieses Autos im Inland erloschen. Sie fahren also derzeit möglicherweise nach inländischem Recht ein Auto ohne gültige inländische Zulassungsbehörde und hätten die Kennzeichen und Zulassungspapiere schon längst an die zuständige inländische Zulassungsbehörde abliefern müssen. Die Polizei wäre in diesem Fall nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.05.1996, GZ. 95/11/0378, jederzeit berechtigt, Ihnen die Kennzeichen abzumontieren, um zu verhindern, dass Sie laufend weiterhin gegen die inländische Zulassungsverpflichtung verstößen.

Aufgrund der inländischen Zulassungsverpflichtung ergibt sich für das genannte Fahrzeug die Pflicht zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe aus § 1 Z. 3 NoVAG und die Kfz-Steuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Z. 3 KfzStG.

Sie werden daher aufgefordert bis 27.07.2012 das beigelegte Formular "Erklärung über die Normverbrauchsabgabe" ausgefüllt zu retournieren und Unterlagen mitzusenden, die alle jene Informationen enthalten, die für die Berechnung der Normverbrauchsabgabe und der Kfz-Steuer (bei Neufahrzeugen auch der Umsatzsteuer) erforderlich sind (Kaufvertrag, Rechnung, Leasingvertrag, EU-Übereinstimmungsbescheinigung, Zulassungsbescheinigung ua.).

Falls es sich um ein Firmenauto eines ausländischen Unternehmens handelt sind noch folgende Fragen zu beantworten:

Wo ist die Unternehmenszentrale?

Hat das Unternehmen eine Betriebsstätte in Österreich?

Welche Tätigkeit übt das Unternehmen aus? Wie viele Mitarbeiter hat das Unternehmen im Ausland und wie viele in Österreich?

Welche genaue Tätigkeit üben Sie im Rahmen dieses Unternehmens aus?

Wofür wird das Auto betrieblich verwendet?

In welchem Umfang dürfen Sie das Auto privat benutzen?

Führen Sie ein Fahrtenbuch?

Falls die benötigten Unterlagen nicht fristgerecht beigebracht werden, erfolgt die NoVA-Berechnung im Schätzungswege."

Das Ergänzungersuchen des FA wurde von der Bf nicht beantwortet.

Mit Bescheid vom 21.08.2012 setzte das FA die NoVA für September 2009 mit € 8.825,00 (Bemessungsgrundlage € 40.000,00 Steuersatz 16%) für den näher spezifizierten PKW Land Rover Range Rover fest, dies mit der Begründung, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die Selbstberechnung der NoVA unterblieben sei.

Ebenfalls am 21.08.2012 erließ das FA den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung, Art 1 Abs 7 UStG 1994). Die Umsatzsteuer wurde, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 40.000,00, mit EUR 8.000 festgesetzt, wobei der Tag des Erwerbs ggstdl Kfz mit 15.09.2009, der Tag der ersten Inbetriebnahme mit 24.08.2009 und der Kilometerstand mit 0 angenommen wurden.

Gegen den Bescheid wurde mit folgender Begründung Berufung erhoben:

"...1. Die angefochtenen Bescheide enthalten de facto keine Begründung, zumindest keine Ausführungen mit Begründungswert. Ihnen ist lediglich zu entnehmen, dass ein bestimmtes Fahrzeug (Land Rover Range Rover) mit einer bestimmten Fahrgestellnummer am 24.8.2009 erstmals in Betrieb genommen worden sein soll. Das Ergänzungersuchen vom 5.7.2012 (Verf29) enthält nähere Angaben zum Sachverhalt.

2. Damit ist die Behörde nicht im Recht. Ihr ist insbesondere entgegenzuhalten:

2.1. Besagtes Fahrzeug wurde auf die Dauer in Deutschland ansässige XYZ GmbH, Deutschland, zugelassen. Die Zulassung ist am 24.8.2009 erfolgt (./A). Damit versteht es sich zugleich von selbst, dass besagtes Fahrzeug bereits dort der (deutschen) USt unterlegen ist.

2.2. Dieses Fahrzeug hat sich anfangs im Besitz einer bestimmten, ebenfalls in Deutschland wohnhaften Person befunden, die es für eigene Zwecke verwendet hat, will heißen: damit zum weitaus überwiegenden Teil in Deutschland gefahren ist. Das schließt gelegentliche Auslandsfahrten – auch nach Österreich – nicht aus.

2.3. Ich habe dieses Fahrzeug erst mit der Begründung meines neuen Hauptwohnsitzes in München übernommen. Die Anmeldung bei der dortigen Meldebehörde ist am 30.12.2010 erfolgt (./B). Parallel dazu wurde dieses Fahrzeug auf mich zugelassen (./C).

In der am 22.06.2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem BFG brachte der (nunmehrige) steuerliche Vertreter (Stb) ergänzend vor, betreffend Fahrzeugeinzelbesteuerung werde eine Rechnung vorgelegt, wonach ggstdl Kfz zum 16.12.2010 einen Kilometerstand von 15.915 aufweise. Demnach handle es sich zu diesem Zeitpunkt um ein gebrauchtes Kfz. Die Rechnung laute auf die XYZ GmbH. Daher habe die Bf ein gebrauchtes Fahrzeug erworben, was zur Folge hätte, dass die Umsatzsteuer zu Recht bereits in Deutschland entrichtet wurde.

Die Rechnung wurde dem Gericht übergeben und zu den Akten genommen.

Betreffend NoVA führte Stb ergänzend aus, ursprünglich habe es Überlegungen der Bf gegeben, den Wohnsitz schon früher in München zu begründen. Auf Grund der schweren Erkrankung der Tochter der Bf und deren Behandlung im St. Anna Kinderspital in Wien sei es jedoch vorerst nicht möglich gewesen, den Wohnsitz nach Deutschland zu verlegen.

Dazu wurde dem Gericht ein Schriftsatz mit ärztlichen Gutachten etc vorgelegt, welcher zu den Akten genommen wurde.

Stb beantragte, die NoVA mit Dezember 2010 bzw Jänner 2011 festzusetzen; er beantragte weiters, die Bemessungsgrundlage mit EUR 30.000 festzusetzen, was einem Wertverlust von ca 25% entspreche.

Die vorgeschlagene NoVA Berechnung wurde dem Gericht übergeben und zu den Akten genommen.

Der Vertreter des FA hatte keine Einwände gegen die vom Stb vorgeschlagene Lösung.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Bf begründete am 19.01.2004 einen Hauptwohnsitz in Wien. Seit 18.12.2008 bis 17.11.2011 hat sie den Hauptwohnsitz in Wien, gemeldet. Am 17.11.2011 meldete sie einen Nebenwohnsitz an der angegebenen Adresse.

Im Dezember 2010 meldete sie einen Wohnsitz in München an. Sie hatte ursprünglich die Absicht, Anfang 2011 ihren Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen von Wien nach München zu verlegen.

Die schwerwiegende Erkrankung ihrer TochterN., bewirkte, dass es schlussendlich zu keiner Verlegung des Wohnsitzes kam.

Die Bf behielt somit weiterhin ihren Hauptwohnsitz bzw Mittelpunkt der Lebensinteressen in Wien, da ihre Tochter im St. Anna Kinderspital in Wien laufend behandelt wurde (Knochenmarktransplantation wegen Leukämie etc).

Angesichts der drastischen Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Tochter, insbesondere ab November 2012 (AV-Fisteln, Herzkatheteruntersuchung, Lebertransplantation im Ausland) erfolgte bis dato keine Wohnsitzverlegung.

Ggstl Kfz Land Rover Range Rover wurde am 24.08.2009 (Datum der Erstzulassung) von der in Deutschland ansässigen XYZ GmbH um EUR 40.000,00 erworben, auf diese zugelassen und erstmalig in Betrieb genommen.

Das Kfz wird mit Diesel betrieben. Es hat CO₂ Emissionen von durchschnittlich 265 g/Km, einen NOx Wert von 344 mg/km und die partikelförmigen Luftverunreinigungen weisen einen Wert von 0,001 g/Km auf.

Zum 16.12.2010 hatte das Kfz einen Kilometerstand von 15.915.

Die Bf erwarb das Kfz am 30.12.2010 und dieses wurde am gleichen Tag in München auf sie zugelassen. Das Kfz hat daher ein ausländisches (deutsches) Kennzeichen.

Das Kfz wird seitdem von der Bf im Inland verwendet. Hier befindet sich der dauernde Standort des Kfz.

Das Kfz hatte am 30.12.2010 einen gemeinen Wert iHv EUR 30.000.

Beweiswürdigung:

Die Meldeadressen der Bf in Österreich und Deutschland sind unstrittig.

Die Absicht der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen beruht auf dem glaubwürdigen Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG und korreliert mit der Meldung eines Wohnsitzes in München am 30.12.2010.

Die schwere Erkrankung der Tochter der Bf und deren Behandlung in Wien wurden durch entsprechende Unterlagen (Ärztebriefe etc) nachgewiesen. Daher ist es naheliegend und nachvollziehbar, den Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen – abweichend von der ursprünglichen Absicht – nach wie vor in Wien zu belassen.

Die Rechnung über den Erwerb ggstdl Kfz durch die XYZ GmbH liegt vor.

Die Betriebsart und die Abgaswerte des Kfz sind dem vorliegenden Typenschein entnommen (CO₂ Wert „ciclo misto“, partikelförmigen Luftverunreinigungen „particolato“)

Der Kilometerstand des Kfz zum 16.12.2010 wurde durch eine entsprechende Rechnung über ein durchgeführtes Service nachgewiesen.

Der Erwerb des Kfz durch die Bf und die auf diese erfolgte Zulassung in Deutschland sind durch entsprechende Unterlagen erwiesen.

Dass das Kfz seitdem im Inland von der Bf verwendet wird und hier seinen dauernden Standort hat, wurde von der Bf selbst vorgebracht, wenn im anlässlich der mündlichen Verhandlung übergebenen Schriftsatz ausgeführt wird, es sei bis heute keine Wohnsitzverlegung (nach Deutschland) erfolgt und es sei auf Grund der massiven jahrelangen psychischen Belastung durch den Gesundheitszustand ihrer Tochter für die Bf die zeitnahe Ummeldung ihres Kfz weder relevant noch zumutbar gewesen.

Dementsprechend hat die Bf das Kfz auch am 14.08.2011 im Inland verwendet, was bei einer polizeilichen Kontrolle festgestellt wurde.

Der gemeine Wert des Kfz wird vom BFG im Schätzungsweg ermittelt, wobei der von der Bf vorgeschlagene Wert den eingetretenen Wertverlust sachgerecht berücksichtigt und angemessen ist, worauf auch das diesbezügliche Einverständnis des Vertreters des FA hindeutet.

Rechtliche Beurteilung:

Fahrzeugeinzelbesteuerung:

Nach Art 1 Abs 7 UStG 1994 - Binnenmarktregelung (BMR) 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.

Innergemeinschaftliche Erwerbe neuer Fahrzeuge unterliegen stets der Umsatzsteuer.

Gemäß Abs 2 Z 1 leg cit liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt vor, wenn 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 9 UStG 1994 - BMR gilt ein Fahrzeug als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbes nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Für motorbezogene Landfahrzeuge im Sinne des Art 1 Abs 8 Z 1 BMR (Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimeter oder eine Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt) beträgt der Zeitraum sechs Monate.

Dasselbe gilt, wenn das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat.

Die Steuerschuld entsteht nach Art 19 Abs 2 Z 2 UStG 1994 - BMR für den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge am Tag des Erwerbes.

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die in Art. 1 Abs 2 Z 2 genannten Personen ist die Steuer gemäß Art 20 Abs 2 UStG 1994 - BMR für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

In den Fällen der Fahrzeugeinzelbesteuerung hat der Erwerber spätestens bis zum Ablauf eines Monates, nach dem die Steuerschuld entstanden ist (Fälligkeitstag), eine Steuererklärung auf amtlichem Vordruck abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat (Steueranmeldung). Gibt der Erwerber die Steueranmeldung nicht ab oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, so kann das Finanzamt die Steuer festsetzen. Die Steuer ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten (Art 21 Abs 2 UStG 1994 - BMR).

Im ggstdl Fall hat die Bf das Kfz am 30.12.2010 mit einem Kilometerstand von mehr als 15.915 erworben.

Demnach liegen die Voraussetzungen des Art 1 Abs 9 BMR (erste Inbetriebnahme liegt nicht mehr als 6 Monate zurück oder Kilometerstand unter 6.000) nicht vor.

Die Lieferung des gebrauchten Kfz bleibt mit der Mehrwertsteuer des Ursprungslandes (Mitgliedstaat des Verkaufes) belastet.

Der Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) war daher ersatzlos aufzuheben.

Normverbrauchsabgabe:

Gemäß § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) 1991 in der ab 01.07.2010 gF unterliegt der NoVA die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre.

Damit unterliegt auch die widerrechtliche Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen im Inland der NoVA .

Die maßgeblichen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden Fassungen lauten:

Nach § 36 Kraftfahrgesetz 1967 (KFG 1967) dürfen Kraftfahrzeuge unbeschadet der Bestimmungen uA des § 82 leg cit über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind (§§ 37 bis 39) und wenn andere hier nicht interessierende Voraussetzungen gegeben sind.

Gemäß § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebbracht wurden.

§ 82 Abs 8 KFG 1967 lautet: „Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass innerhalb dieses Monats die inländische Zulassung nicht vorgenommen werden konnte, darf das Fahrzeug ein weiteres Monat verwendet werden. Danach sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Die Ablieferung begründet keinen Anspruch auf Entschädigung.“

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeuges dann der NoVA unterliegt, wenn es nach dem KFG zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zuzulassen ist, richtet sich danach, ob es über einen dauernden Standort im Inland oder im Ausland verfügt.

Bei der Bestimmung des dauernden Standortes kommt es darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird. Es ist somit zunächst der Verwender zu bestimmen. Dabei gelten dieselben Kriterien wie bei der Feststellung des Abgabenschuldners. Wird das Fahrzeug durch eine natürliche Person ohne Hauptwohnsitz im Inland verwendet, kommt § 79 Abs 1 KFG zum Tragen. Wird das Fahrzeug hingegen durch eine natürliche Person mit Hauptwohnsitz im Inland privat verwendet, so ist dies nach § 82 Abs 8 KFG zu beurteilen (VwGH 27.01.2010, 2009/16/0107; VwGH 21.05.1996, 95/11/0378).

Neben einer Verwendung des Fahrzeugs im Inland muss die Behörde für die Anwendbarkeit der Standortvermutung des § 82 Abs 8 legit nachweisen, dass der Hauptwohnsitz des Verwenders im Inland gelegen ist. Ist dieser Nachweis gelungen, ist das Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen (Standortvermutung). Dessen Verwendung ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Nach Ablauf der im § 82 Abs 8 KFG 1967 genannten Fristen fehlt dem Fahrzeug die für die Verwendung auf inländischen Straßen mit öffentlichem Verkehr erforderliche Zulassung. Durch den Nachweis eines tatsächlichen dauernden Standortes in einem anderen Staat kann diese Vermutung allerdings widerlegt werden.

Da im ggstdl Fall die Bf unbestritten einen Hauptwohnsitz im Inland hatte und das Kfz seit dem Erwerb am 30.12.2010 als Zulassungsbewerberin im Inland verwendete, kommt die gesetzliche Vermutung des § 82 Abs 8 KFG zur Anwendung und der dauernde Standort des Fahrzeugs liegt im Inland.

Dies wird auch von der Bf zugestanden.

Gemäß § 4 Z 3 NoVAG 1991 in der ab 16.06.2010 gF ist Abgabenschuldner im Falle der Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbewerber und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

Die Bf ist daher Abgabenschuldner der NoVA.

Gemäß § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 in der ab 16.06.2010 gF entsteht die Steuerschuld bei der Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland.

Das Fahrzeug wurde seit 30.12.2010 von der Bf als Zulassungsbewerberin im Inland verwendet und ist dieser Tag als Zeitpunkt der Einbringung in das Inland anzusehen.

Anmeldungszeitraum für die NoVA als Selbstbemessungsabgabe ist gemäß § 11 Abs 1 NoVAG 1991 in der ab 01.07.2010 gF der Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entsteht. Die Festsetzung der Abgabe hat daher ebenfalls zeitraumbezogen für den jeweiligen Kalendermonat zu erfolgen.

Die NoVA ist daher für Dezember 2010 festzusetzen.

NoVA Bemessung:

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 5 Abs 2 NoVAG 1991 in der ab 16.06.2010 gF der gemeine Wert des Fahrzeuges. Dieser beträgt EUR 30.000 (siehe oben).

Der Steuersatz beträgt gemäß § 6 Abs 2 NoVAG 1991 in der ab 18.06.2009 gF im vorliegenden Fall unbestritten 16%, daher $30.000 \times 16\% = 4.800,00$.

Bonus/Malus:

Gemäß § 6a NoVAG 1991 ist ein NoVA Bonus- bzw Malusbetrag festzusetzen.

Auf Grund des Urteils des EuGH vom 7.4.2011, C-402/09, Ioan Tatu, ist der Bonus/Malus Betrag des § 6a NoVAG 1991 anders als bisher zu berechnen. Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt nämlich ein Verstoß gegen Art 110 AEUV vor, wenn der Betrag der Steuer, die auf ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug erhoben wird, den Restwert der Steuer übersteigt, der noch im Wert im Inland bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (vgl Rz 39 Urteil Tatu).

Für Gebrauchtfahrzeuge, die unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, ist somit jene Bonus-Malus-Regelung iSd § 6a NoVAG 1991 heranzuziehen, die im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet in Österreich anzuwenden (gewesen) wäre.

Im ggstdl Fall erfolgte die erstmalige Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet am 24.8.2009. Die zu diesem Zeitpunkt geltende Bonus-Malus Regelung ist daher heranzuziehen.

Auch der Gesetzgeber hat auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert und § 6 Abs 6 NoVAG 1991 (neu) ab 01.03.2014 in Kraft gesetzt, wonach bei Gebrauchtfahrzeugen, die unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, bei Vorliegen der Voraussetzungen die vor dem 01.03.2014 geltende Rechtslage anzuwenden ist. Die Steuer ist in der Höhe zu bemessen, die im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs in der Europäischen Union im Inland anzuwenden gewesen wäre.

Verwiesen wird auf die entsprechende Judikatur des BFG (Erkenntnisse des BFG vom 03.08.2015, RV/7103040/2012, 20.01.2015, RV/5100690/2013; 27.05.2014, RV/7101087/2011; 26.05.2014, RV/7101765/2011) sowie auf die gleichlautende Rechtsmeinung des BMF (s Erlass vom 29.05.2013, MF-010220/0133-IV/9/2013).

Diese Rechtslage ist unstrittig.

Der CO₂ Ausstoß ggstdl Kfz beträgt 265g/km.

Gemäß § 6a Abs 1 Z 2a) NoVAG 1991 in der am 24.08.2009 gF erhöht sich für Fahrzeuge, deren CO₂ Ausstoß größer als 180g/Km ist, die Steuerschuld für den die Grenze von 180g/km übersteigenden CO₂ Ausstoß um 25 Euro je g/km.

Der Malus gemäß § 6a Abs 1 Z 2a) NoVAG 1991 beträgt im vorliegenden Fall daher 265 – 180 = 85 x 25 = 2.125 EUR.

Gemäß § 6a Abs 1 Z 3 NoVAG 1991 in der am 24.08.2009 gF vermindert sich für Fahrzeuge mit Dieselantrieb, die die Schadstoffgrenze von 80 mg/km NO_x einhalten und

bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen nicht mehr als 0,005 g/km betragen, die Steuerschuld um höchstens 200 Euro.

Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Steuerschuld vermindert sich daher nicht.

Gemäß § 6a Abs 4 NoVAG 1991 in der am 24.08.2009 gF erhöht sich für Fahrzeuge mit Dieselantrieb, bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen mehr als 0,005 g/km betragen, die Steuerschuld um 300 Euro.

Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Steuerschuld erhöht sich daher nicht.

NoVA Zuschlag:

Gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991 in der ab 18.06.2009 gF erhöht sich die Steuer in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20%.

Das BFG und der UFS haben in zahlreichen Entscheidungen die Rechtskonformität dieses Paragrafen erläutert (siehe zB BFG 23.09.2015, RV/7102493/2012; 27.08.2015, RV/7103289/2011; 26.05.2014, RV/7101765/2011; UFS 14.08.2013, RV/1330-W/11; 24.10.2012, RV/0313-W/12; 09.08.2012, RV/0748-W/11; 07.02.2012, RV/0174-S/08; 19.12.2011, RV/3439-W/11; 08.09.2011, RV/0735-L/11).

Aus der Formulierung des § 6 Abs 6 NoVAG 1991 geht hervor, dass der Gesetzgeber ursprünglich der Ansicht war, dass die Normverbrauchsabgabe Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sein könne. Der Gesetzgeber wollte also entweder die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um die Normverbrauchsabgabe erhöhen oder den NoVA-Zuschlag verhängen. Wenn sich aufgrund des EuGH-Urteils vom 22.12.2010, C-433/09, Kommission/Österreich herausgestellt hat, dass die ursprüngliche Ansicht des Gesetzgebers (Normverbrauchsabgabe erhöht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer) unzutreffend ist, ändert dies nichts an der Intention des Gesetzgebers, in Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, den NoVA-Zuschlag vorzuschreiben.

Nach der einhelligen Rechtsprechung des BFG und UFS erhöht sich die NoVA stets um 20%, also auch in jenen Fällen wie dem vorliegenden, in denen es keine Bemessungsgrundlage für die (österreichische) Umsatzsteuer gibt, wie eben beim Import eines Gebrauchtwagens aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder auch beim Übersiedlungsgut.

Die NoVA ist nach dem Gesetzeswortlaut in Beachtung des Erkenntnisses des EuGH, C-433/09, stets und daher auch im ggstdl Fall inklusive des Erhöhungsbetrages vorzuschreiben. Dieser Beurteilung steht auch das EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-378/01, Weigel und Weigel, nicht mehr entgegen. Mit diesem war ausgesprochen worden, dass der NoVA-Zuschlag bei der erstmaligen Zulassung zum Verkehr von importierten Gebrauchtfahrzeugen im Inland diskriminierend wirke, gegen Art 90 EG verstöße und damit gemeinschaftsrechtswidrig sei. Dabei ging der EuGH noch von der – auf Grund des erstgenannten Urteils nunmehr überholten – Ansicht aus, dass bei Inlandslieferungen kein Erhöhungsbetrag vorzuschreiben sei.

Da nunmehr auch bei inländischen Fahrzeugen der Erhöhungsbetrag vorzuschreiben ist, trifft dies nun nicht mehr zu, weshalb durch den Zuschlag keine Schlechterstellung selbst importierter Fahrzeuge oder von Übersiedlungsgut mehr eintritt.

Damit ist die Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991 unionsrechtskonform.

Da die NoVA nach Gemeinschaftsrecht nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, ist die ursprünglich als Ausnahmebestimmung konzipierte 20%-Zuschlagsregel innerstaatlich ihrem Wortlaut nach zur generellen Norm mutiert.

Da nach der dargelegten Rechtsauffassung der NoVA-Erhöhungsbetrag iSd § 6 Abs 6 NoVAG 1991 nunmehr in sämtlichen Fällen der NoVA-Tatbestandsverwirklichung iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 anzuwenden ist, kann eine Gleichheitswidrigkeit der Bestimmung nicht erkannt werden.

Die NoVA erhöht sich daher im ggstdl Fall um 20%.

Zulässigkeit einer Revision:

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nicht zugelassen, weil die rechtliche Beurteilung unstrittig ist und keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt (vgl VwGH 21.11.2013, 2011/16/0221; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; 01.05.1996, 95/11/0378).

Bemessungsgrundlage und Höhe der Normverbrauchsabgabe:

Grundbetrag	$30.000 \times 16\%$	4.800,00
Malus	$(265-180) \times 25$	2.125,00
Zwischensumme		6.925,00
NoVA Zuschlag	20%	1.385,00
Summe		8.310,00 EUR

Wien, am 18. Juli 2016