



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Pallauf Meissnitzer Staindl & Partner, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Petersbrunnstraße 13, vom 28. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, vom 1. Dezember 2009 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung der Zulassungssperre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2009, beim Finanzamt eingelangt am 30. Oktober 2009, stellte der Berufungswerber (kurz: Bw) einen Antrag auf Aufhebung der Finanzamtssperre und begründete dies wie folgt:

" Unser Mandant hat mit Kaufvertrag vom 01.04.2009 von der TS-LTD, FN 1, ein KFZ Ferrari mit der Fahrgestellnummer xxx erworben und wie im Zahlungsbeleg vom gleichen Tag entnommen werden kann, bezahlt. Wie der Rechnung vom 01.04.2009 ebenfalls entnommen werden kann, wurde vom Käufer auch die 16 %-ige NoVa sowie die CO²-Abgabe an die Verkäuferin bezahlt und eine Bescheinigung gemäß § 10 Normverbrauchsabgabegesetz vom 29.05.2009 ausgestellt.

Trotz vorhandener Bestätigung gemäß § 10 NoVAG ist eine Anmeldung des Fahrzeuges nicht möglich, vielmehr wurde am 14.05.2009 vom Finanzamt über das Fahrzeug eine Finanzsperre verhängt.

Gemäß § 4 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) ist Abgabenschuldner in den Fällen der Lieferung (§ 1 Ziffer 1 und 4) des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Ziffer 4) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt oder einen sonstigen Tatbestand des § 1 Ziffer 4 setzt, sodass Abgabenschuldner nicht (der Bw), sondern die TS-LTD ist, die ein Unternehmer ist. Den Verkauf hat die TS-LTD im Rahmen des Unternehmens durchgeführt, insbesondere, da auch der Unternehmensgegenstand der TS-LTD ein Großhandel von Kraftwagen ist, ohne Bedeutung für das Entstehen der Abgabepflicht ist jedenfalls, ob der Verkäufer 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 war.

Dass das Fahrzeug von der TS-LTD direkt von der Motor-GmbH in Köln erworben wurde und dann von dieser weiter veräußert wurde, ergibt sich aus beiliegendem Schreiben der Rechtsanwälte B vom 15.10.2009.

Da sohin die Finanzsperre zu Unrecht erlassen wurde, dies da Abgabenschuldner die TS-LTD ist, gegen deren Geschäftsführerin bereits Strafanzeige wegen Untreue erstattet wurde, stellt der Einschreiter (der Bw) den Antrag die Finanzsperre bezüglich des Fahrzeugs Fahrgestellnummer xxx aufzuheben und diesbezüglich einen Bescheid zu erlassen."

Zur Bekräftigung des Ansuchens wurde ein "Kaufantrag/Bestellung für Barzahlungsgeschäfte", ein Kassa-Eingangs-Beleg, eine "Bescheinigung gemäß § 10 Normverbrauchsabgabegesetz 1991" und ein Schreiben der Rechtsanwälte B beigelegt.

Der Bw wurde als "Opfer gemäß § 65 Z 1 lit. a StPO" von der Polizeiinspektion X im Rechtshilfewege einvernommen (Niederschrift vom 10. November 2009). Die Verkäuferin hatte die Normverbrauchsabgabe (kurz: NoVA) sowie die CO2-Abgabe nicht an das Finanzamt abgeführt, weshalb die Zulassungssperre verhängt wurde. Diesbezüglich war vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bw bereits Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft Wr. Neustadt, Zl. 4 St 337/090m, erstattet worden.

Am 19. November 2009 wurde der Bw vom Finanzamt Salzburg-Land einvernommen.

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2009 wurde der Antrag auf Aufhebung der Zulassungssperre abgewiesen und damit begründet, dass gemäß § 13 Abs. 1 NoVAG die Zulassungsstelle bei der Zulassung zum Verkehr im Inland zu überprüfen habe, ob gegen die Zulassung steuerliche Bedenken bestehen. Liegen derartige steuerliche Bedenken vor, so habe der

Zulassungswerber gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, dass die Normverbrauchsabgabe entrichtet worden ist und keine Vergütung gemäß § 12 oder § 12a stattgefunden hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, habe der Zulassungswerber den Betrag in Höhe der voraussichtlichen NoVA zu entrichten. Die NoVA für den gegenständlichen Ferrari sei nachweislich nicht entrichtet worden. Es würden daher sehr wohl steuerliche Bedenken gegen die Zulassung iSd § 13 NoVAG bestehen. Die Frage, ob die TS-LTD ein Unternehmer und damit Abgabenschuldner sei, habe keine Auswirkungen auf das Vorliegen von steuerlichen Bedenken gegen die Zulassung.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

"Mit Kaufvertrag vom 01.04.2009 hat der Berufungswerber von der TS-LTD, FN 1, ein KFZ der Marke Ferrari mit der Fahrgestellnummer xxx erworben und noch am selben Tag bar bezahlt. Wie aus beiliegender Rechnung eindeutig hervorgeht, wurde vom Käufer auch die 16%ige Normverbrauchsabgabe sowie die CO₂ Abgabe an die Verkäuferin bezahlt und in der Folge eine Bescheinigung gem. § 10 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG) ausgestellt.

Am 14.05.2009 wurde vom Finanzamt über das Fahrzeug eine Finanzamtssperre verhängt. Den dagegen eingebrachten Antrag auf Aufhebung der Finanzamtssperre wies das Finanzamt Salzburg-Land mit der Begründung ab, dass steuerliche Bedenken gegen die Zulassung des gegenständlichen KFZ gem. § 13 NoVAG bestehen.

Gem. § 13 Abs. 1 NoVAG 1991 hat die Zulassungsstelle bei der Zulassung von KFZ im Inland zu überprüfen, ob gegen die Zulassung steuerliche Bedenken bestehen. Soweit derartige steuerliche Bedenken vorliegen, hat der Zulassungswerber gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, dass die Normverbrauchsabgabe entrichtet worden ist und keine Vergütung gem. § 12 oder § 12a NoVAG 1991 stattgefunden hat. Nur wenn der Zulassungswerber die steuerlichen Bedenken nicht ausräumen kann, hat er den Betrag in Höhe der voraussichtlichen Normverbrauchsabgabe zu entrichten.

Nun hat der Berufungswerber bereits in seinem Antrag auf Aufhebung der Finanzamtssperre ausgeführt, dass sowohl die 16%ige Normverbrauchsabgabe als auch die CO₂ Abgabe an die Verkäuferin bereits entrichtet worden sind und die Bescheinigung gem. § 10 NoVAG 1991 vorgelegt. Gem. § 10 NoVAG hat ein Unternehmer bei der Lieferung eines Kraftfahrzeuges eine Bescheinigung über die ordnungsgemäße Berechnung und Abfuhr der Normverbrauchsabgabe auszustellen. Vor der nunmehrigen Regelung des § 13 Abs. 1 NoVAG 1991, eingeführt durch das Bundesbudgetbegleitgesetz 2007, lautete § 13 Abs. 1 NoVAG 1991 wie folgt:

'Im Falle einer erstmaligen Zulassung zum Verkehr im Inland hatte die Zulassungsbehörde zu überprüfen, ob eine Bescheinigung im Sinne des § 10 vorliegt. Liegt keine Bescheinigung vor, so hat die Zulassungsbehörde aufgrund der zur Zulassung vorgelegten Unterlagen zu prüfen, ob das Kraftfahrzeug von einem inländischen Unternehmer im Inland erworben wurde oder von einem inländischen Unternehmer angemietet worden ist.'

Die nunmehrige Regelung im § 13 NoVAG erfolgte den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2007 folgend deswegen, um den Verwaltungsaufwand der Zulassungsstellen zu vermindern. Dementsprechend wurde auch eine Genehmigungsdatenbank eingeführt, in der die Daten aller in Österreich genehmigten Fahrzeuge erfasst werden. Der Zugriff auf diese Datenbank ermöglicht es den Zulassungsstellen auf einfachem Wege festzustellen, ob eine Zulassung vorgenommen werden kann oder nicht. Liegen keine steuerlichen Bedenken vor, so kann das Fahrzeug zugelassen werden. Liegen hingegen Bedenken vor, kann der Zulassungswerber durch den Nachweis der Entrichtung der Nova und dem Nachweis, dass für das Fahrzeug keine Novavergütung beansprucht worden ist, beim Finanzamt die Zulassungssperre aufheben lassen.

Nun hat der Berufungswerber im vorliegenden Fall eine Bescheinigung gem. § 10 NoVAG 1991 vorgelegt, in welcher die Firma TS-LTD ausdrücklich bestätigt, dass die Normverbrauchsabgabe gemäß den Bestimmungen des Normverbrauchsabgabengesetzes 1991 für das gegenständliche Kraftfahrzeug ordnungsgemäß berechnet worden sei und zum Fälligkeitstermin an das Finanzamt abgeführt werde.

Wie bereits ausgeführt wurde die gegenständliche Bestimmung des § 13 NoVAG 1991 lediglich zur Verfahrensvereinfachung eingeführt. Ein Zulassungswerber hat in der Regel nicht die Möglichkeit die tatsächliche Entrichtung der Normverbrauchsabgabe durch einen Unternehmer zu überprüfen geschweige denn sie herbeizuführen, zumal Abgabenschuldner nicht der Zulassungswerber, sondern vielmehr der Verkäufer ist.

Beim Entstehen einer Novaschuld kommt es 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. Gem. § 4 Abs. 1 NoVAG 1991 ist sodann in Fällen der Lieferung, des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung der Unternehmer, der die Lieferung ausführt und einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt, Abgabenschuldner. Die für diese Beurteilung maßgebliche Unternehmereigenschaft folgt dem Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes. Gem. § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die

Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Das Unternehmen umfasst dabei die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Die TS-LTD betreibt einen Großhandel für Kraftfahrzeuge. An der Unternehmereigenschaft der Verkäuferin und somit auch an der Eigenschaft als Abgabenschuldner der gegenständlichen Abgabe kann daher kein Zweifel bestehen. Es ist für den Berufungswerber nicht nachvollziehbar, wie ihm als Zulassungswerber die allfällige Nichtentrichtung der Abgabe durch einen dritten Abgabenschuldner zum Nachteil gereichen kann. Ein Nachweis über die Entrichtung der Abgabe kann durch den Zulassungswerber daher nur dahingehend erfolgen, dass dieser die Zahlung an den Abgabeschuldner nachweist. Letztlich kann es sich bei der Finanzamtsperre nämlich nur um ein Mittel zur Erzwingung der Abgabe, somit um eine Regelung mit Sanktionscharakter handeln. Wie bereits ausgeführt hat der Zulassungswerber keine Möglichkeit auf den Abgabenschuldner einzuwirken. Darüber hinaus würde die Anwendung dieser Regelung zu Lasten des Zulassungswerbers zu einer rechtlich nicht zulässigen Haftung für das Verhalten Dritter führen, zumal ein Verschulden an der Nichtentrichtung nur den Abgabenschuldner treffen kann. Im Übrigen durfte der Berufungswerber aufgrund der ausgestellten Bescheinigung darauf vertrauen, dass die TS-LTD als Unternehmer ordnungsgemäß die Nova abführt, dies wie jeder Autokäufer, der bei einem Unternehmen ein Fahrzeug erwirbt, diesem die auf der Rechnung ausgewiesene NoVA bezahlt und von diesem eine Bestätigung gemäß § 10 zur Vorlage bei der Meldebehörde erhält. Wenn dieses Unternehmen in der Folge die Abgabe nicht abführt, so müsste, ausgehend von der Begründung im angefochtenen Bescheid, die NoVA gemäß § 13 Abs. 2 NoVAG durch den Käufer als Zulassungswerber ein weiteres Mal entrichtet werden um das Fahrzeug anmelden zu können. Um dies zu vermeiden müsste jeder Käufer eines Fahrzeuges, der dieses von einem Unternehmen erwirbt, sich vor dem Erwerb einen genauen Überblick über die wirtschaftliche Bonität und Vertrauenswürdigkeit des Verkäufers verschaffen um sicherzustellen, dass dieser, obwohl von der Republik Österreich zum Inkasso der NoVA und Ausstellen einer Bescheinigung nach § 10 NoVAG ermächtigt, auch tatsächlich in der Lage und Willens (z.B. Untreue) ist, die an ihn bezahlte NoVA an das Finanzamt abzuführen. Abgesehen davon, dass ein Autokäufer hiezu gar nicht in der Lage ist, kann das aber auch nicht Sinn und Zweck der Regelung sein, da andernfalls die entsprechende gesetzliche Regelung allein aus Gründen des Konsumentenschutzes anders gestaltet worden wäre (z.B. durch verpflichtende Übergabe einer Bankgarantie durch den Verkäufer an den Käufer bei Bezahlung der NoVA an den Verkäufer) oder Abgabenschuldner für die NoVA einzig der Käufer wäre. Dies ist aber nicht der Fall.

Da die Steuerschuld gemäß § 4 NoVAG nur zulasten des Unternehmers besteht, kann dem Zulassungswerber die Abführung der Nova nicht mittels Bescheid vorgeschrieben werden (vgl.

UFS GZ RV/0134-G/06). Im Ergebnis würde durch die Ansicht des angefochtenen Bescheides jedoch unter Umgehung gesetzlicher Bestimmungen genau dieses Resultat erreicht werden und der Zulassungswerber mit derselben Abgabe zweimal belastet werden, was nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen kann.

Letzten Endes würde dadurch auch das Risiko der Einbringlichkeit von Abgaben seitens der Behörde auf den Zulassungswerber und damit auf einen unbeteiligten Dritten abgewälzt werden, da dieser weder auf das Handeln noch auf das Unterlassen des Abgabepflichtigen Unternehmens irgendeinen Einfluss ausüben kann.

Die Regelung des § 13 Abs. 1 NoVAG 1991 ist daher aufgrund historisch - teleologischen Erwägungen dahingehend einschränkend auszulegen, dass als Nachweis über die Entrichtung der Nova eine Bescheinigung gem. § 10 NoVAG 1991 genügen muss.

Durch Verhängung einer Zulassungssperre kann das nunmehr im Eigentum des Berufungswerbers stehende KFZ durch diesen tatsächlich nicht genutzt werden, obwohl dieser sämtlichen privatrechtlichen wie auch mittelbar öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zweifelsohne nachgekommen ist. Der Kläger hat nämlich sowohl einerseits den vereinbarten Kaufpreis bezahlt, andererseits jedoch auch sämtliche mit dem Kauf verbundenen Abgaben an den Verkäufer und Abgabenschuldner bezahlt.

Das gegenständliche KFZ steht ohne jeden Zweifel im Eigentum des Berufungswerbers. Durch die infolge der Finanzamtssperre verweigerte Zulassung des gegenständlichen KFZ liegt ein Eingriff in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Eigentum gem.

Art. 5 StGG 1967 vor. Eigentum im verfassungsrechtlichen Sinne sind alle Vermögenswerten Privatrechte. Gemäß § 354 ABGB ist Eigentum die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen. Ein Eingriff in das Eigentum liegt stets dann vor, wenn ein unter den verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriff subsumierbares Recht entzogen oder beschränkt wird.

Einfache Gesetze sind grundsätzlich verfassungskonform auszulegen. Würde man nunmehr davon ausgehen, dass trotz Vorhandenseins einer Bescheinigung nach Art. 10 NoVAG 1991 eine Zulassungssperre über den Zulassungswerber verhängt werden könne, so würde dem § 13 NoVAG 1991 ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt werden. In diesem Fall würde sich der Eingriff als unverhältnismäßig erweisen und durch einen entsprechenden Bescheid das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Eigentum verletzt werden."

Mit Bericht vom 5. Jänner 2010 legte das Finanzamt die Berufung und den erstinstanzlichen Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag auf Abweisung vor.

Ergänzend wurde darauf hinzuweisen, dass die Fa. TS-LTD nicht wie im Berufungsvorbringen

behauptet einen Großhandel mit Fahrzeugen, sondern einen mit Stahl-, Alu-, Werbe- und Zahnarztwaren betreibt. Würde es sich so wie im Berufungsvorbringen dargestellt, um einen Händlereigenimport handeln, müsste überdies durch den Fahrzeughändler ein Antrag auf Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank gestellt werden.

Am 18. Februar 2010 legte das Finanzamt eine Niederschrift mit U.Z., aufgenommen in der Justizvollzugsanstalt Eisenstadt am 26. Jänner 2010, sowie eine über die Befragung des Herrn M.H., Verkäufer der Motor-GmbH, durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Köln vom 25. November 2009 vor.

Herr U.Z. hat den gegenständlichen Verkauf mit dem Bw abgewickelt. Er gab im Wesentlichen zu Protokoll, dass er früher für die TS-LTD gearbeitet hat. Nach der Beendigung der Geschäftsbeziehung habe er die Unterlagen, die UID-Nummer und den Firmenstempel der Firma für Fahrzeugverkäufe weiterverwendet. Dies wurde vom Gericht in Baden strafrechtlich abgehandelt. Ca. 20 Fahrzeuge sind so verkauft worden, Abgaben wurden keine entrichtet.

Diese Protokolle wurden dem Vertreter des Bw zur Kenntnis gebracht.

Dazu wurde nachstehende Stellungnahme, eingelangt am 31. März 2010, erstattet:

"Wenn das Finanzamt Salzburg-Land angibt, dass die TS-LTD keinen Großhandel mit Fahrzeugen betreibt, so ist auf die Niederschrift des U.Z., Seite 3 zu verweisen, in welcher dieser erklärt, dass er für die Firma TS-LTD gearbeitet und mit der TS-LTD und hier speziell mit dem Gatten der Geschäftsführerin Dr. K.S. Fahrzeuge verkauft hat, sodass seitens dieser Firma sehr wohl der Handel mit Fahrzeugen betrieben wurde. Überdies ergibt sich aus beiliegendem Unternehmensprofil des KSV 1870 vom 17.02.2009, dass diese Firma zu 60 % mit dem Großhandel von Gebrauchs- und Verbrauchsgütern beschäftigt ist, worunter auch Fahrzeuge fallen. Geschäftszweig ist überdies der Handel gesamt und/oder Kfz-Reparaturen und Instandhaltung. Überdies ist in diesem Unternehmensprofil kein Vermerk über missbräuchliche Verwendung der Firmenunterlagen der Firma TS-LTD durch U.Z. zu finden, was sonst auch hier aufscheint. Darüber hinaus dürfte es sich bei den Aussagen von U.Z. um eine Schutzbehauptung zu Gunsten der Firma TS-LTD, über die ja zig Fahrzeugkäufe abgewickelt wurden, handeln.

Weiters festzuhalten ist, dass auch seitens die Firma Motor-GmbH, insbesondere der dort beschäftigten Personen davon ausgegangen wurde, dass Käuferin des Fahrzeuges die Firma TS-LTD ist, dies da man die Käuferin genauestens überprüft hat und erst nach Vorlage entsprechender Unterlagen und Überprüfung der UID-Nummer sowie Klärung der gesellschaftlichen Hintergründe das Kaufgeschäft durchführte. Überdies hat der Zeuge M.H., was er in seiner Aussage vom 25.11.2009 nicht angab, persönlich mit Frau Dr. K.S.

telefoniert, wobei dem Berufungswerber der Inhalt des Telefonates nicht bekannt ist. Wenn Motor-GmbH trotz Überprüfung der Daten davon ausging, dass Käuferin des Fahrzeuges die TS-LTD war und diese durch Herrn U.Z. entsprechend vertreten war, so durfte auch umso mehr ein Konsument in der Person des Berufungswerbers, insbesondere davon ausgehen, dass er das Fahrzeug von einem befugten Gewerbebetreibenden erwirbt, sodass dieses und nicht der Berufungswerber Abgabenschuldner gemäß § 1 NoVAG ist."

Laut Mitteilung des Finanzamtes, eingelangt am 26. April 2010, wurde die Normverbrauchsabgabe vom Zulassungswerber (der Bw) am 22. April 2010 bar entrichtet. Noch am selben Tag um 14.39h wurde das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank zur Zulassung freigegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 13 NoVAG hat in der Fassung BGBl. I 24/2007 folgenden Wortlaut:

" (1) Bei der Zulassung zum Verkehr im Inland hat die Zulassungsstelle zu überprüfen, ob gegen die Zulassung steuerliche Bedenken bestehen. Liegen derartige steuerliche Bedenken vor, so hat der Zulassungswerber gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, dass die Normverbrauchsabgabe entrichtet worden ist und keine Vergütung gemäß § 12 oder § 12a stattgefunden hat.

(2) Kann der Zulassungswerber die steuerlichen Bedenken nicht ausräumen, so hat er den Betrag in Höhe der voraussichtlichen Normverbrauchsabgabe zu entrichten. Wird das Fahrzeug nicht im Inland zum Verkehr zugelassen, so ist die entrichtete Normverbrauchsabgabe vom Finanzamt zu erstatten.

Ist der Vorgang gemäß § 3 Z 4 lit. c befreit, darf eine Zulassung nur dann vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des Bundesministeriums für europäische und internationale Angelegenheiten vorliegt, dass das Kraftfahrzeug von der Normverbrauchsabgabe befreit ist.

(3) Die Abgabenbehörden sind berechtigt zu überprüfen, ob für im Inland nicht zugelassene Fahrzeuge die Steuerpflicht gemäß § 1 Z 3 entstanden ist. Soweit Organe der Zollbehörden Maßnahmen im Sinne dieses Absatzes setzen, ist ihr Handeln dem zuständigen Finanzamt zuzurechnen. "

Die Genehmigungsdatenbank wurde mit der 26. KFG-Novelle mit Wirksamkeit vom 1.7.2007 eingeführt.

§ 13 Abs. 1 und 2 NoVAG wurden durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I 24/2007, neu gefasst. In den Beilagen zur Regierungsvorlage (43BlgNR 23.GP 5) ist im Vorblatt festgehalten:

" Art. 10 Normverbrauchsabgabengesetz:

Problem:

Durch die Einführung des Euro-Typenscheines bzw. durch die große Zahl von Einzelgenehmigungen bzw. durch die Übertragung der Zulassung von Fahrzeugen an die (privaten) Zulassungsstellen wird die Überprüfung der Voraussetzung für die steuerliche Unbedenklichkeit erschwert bzw. ist nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand möglich. Durch die Einführung der Genehmigungsdatenbank ist es möglich, das Verfahren wesentlich zu vereinfachen.

Ziel und Lösung:

Verwaltungsvereinfachung auf Seiten der Fahrzeughändler bzw. Zulassungswerber und der Zulassungsstellen. Daneben auch leichtere Kontrollmöglichkeit des steuerlich korrekten Verhaltens. Vorführkraftfahrzeuge sind nunmehr steuerbar jedoch steuerbefreit. Durch den Zugriff auf die Genehmigungsdatenbank, die ab 1. Juli 2007 den Typenschein ersetzt, ist eine bessere Kontrollmöglichkeit für alle erstmals zugelassenen bzw. reimportierten Kraftfahrzeuge gegeben. "

In den Beilagen zu den stenographischen Protokollen (43BlgNR 23.GP 32) ist dazu ausgeführt (Erläuterungen, B. Besonderer Teil):

" In der Genehmigungsdatenbank sind die Daten aller in Österreich genehmigten (das entspricht der bisherigen Typisierung) Fahrzeuge erfasst. Der Zugriff der Finanzbehörden auf diese Datenbank ermöglicht es den Zulassungsstellen auf einfachem Weg festzustellen, ob gegen eine Zulassung steuerliche Bedenken bestehen. Liegen keine Bedenken vor (Freigabe durch Finanzbehörde), kann das Fahrzeug zugelassen werden. Liegen hingegen Bedenken vor, kann der Zulassungswerber durch den Nachweis der Entrichtung der NoVA und dem Nachweis, dass für das Fahrzeug keine NoVA-Vergütung beansprucht worden ist, beim Finanzamt die Zulassungssperre aufheben lassen, sodass die steuerlichen Bedenken ausgeräumt sind. "

Ein Ziel der Gesetzesänderung war zweifelsohne eine Vereinfachung des Verfahrens. Ein weiteres war die Verbesserung der Kontrolle und damit die Betrugsbekämpfung bei Kraftfahrzeugen (siehe Referat von *Lehner/Wakouning*, Betrugsbekämpfung/KIAB, 8. SWK Steuerrechtstag am 4.12.2007).

Helmut Wiesenfellner und Gottfried Seeburger haben in Ihrem Beitrag "Steuerbetrug beim Selbstimport von Fahrzeugen ab 1.7.2007 erschwert" einleitend festgehalten (siehe SWK 20/21/2007, S 615; in diesem Sinne auch Heller/Berger in taxlex 2007, 328-329):

" Bei Eigenimporten von Fahrzeugen wurden umfangreiche Malversationen im Bereich der Umsatzsteuer (USt) und Normverbrauchsabgabe (NoVA) festgestellt. Aufgrund der engen Verflechtung der Umsatzsteuer mit der NoVA im Bereich der Eigenimporte beschränken sich die folgenden Ausführungen nicht nur auf die NoVA, sondern betreffen auch die Umsatzsteuer. Die vom Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technik (BMVIT) mit 1. 7. 2007 eingeführte Genehmigungsdatenbank ermöglicht es den Finanzämtern, in den meisten Fällen auf elektronischem Wege die Zulassungsfreigabe anstelle der Unbedenklichkeitsbescheinigung (Verf11) zu bewirken. Durch diese neue Maßnahme sollen vor allem Wettbewerbsverzerrungen in der Kfz-Branche durch Nichtentrichtung der NoVA (und USt) verhindert und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt werden. In Österreich werden jährlich ca. 300.000 Fahrzeuge, davon bis zu ca. 40.000 Eigenimportfahrzeuge, zum Verkehr zugelassen, wobei vor allem bei Letzteren Betrugsrisiken festgestellt wurden. "

Dieses Rechtsinstitut der Genehmigungsdatenbank dient daher, ähnlich wie die Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 BAO oder die Sicherstellung gemäß § 232 BAO, der Sicherung von Abgabenansprüchen.

Zunächst ist zu klären, ob die im Laufe des Berufungsverfahrens erfolgte Zahlung der NoVA durch den Bw als Zulassungswerber auf die Prüfung der Berufung Einfluss hat oder nicht.

Das vergleichbare Rechtsinstitut des Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO ist ebenfalls mit Berufung anfechtbar. Im Berufungsverfahren ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren, somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Berufungserledigung noch vorliegen. Dem § 280 zufolge ist auch auf im Berufungsverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise, soweit sie im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages objektiv gegeben waren, Bedacht zu nehmen. Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen. Dies ist eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungs- (vor-) entscheidungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgebend ist (vgl. *Ritz*, BAO³, § 232 Tz11, mwN).

Im konkreten Fall ist daher, wie beim Sicherstellungsauftrag, im Rahmen des Berufungsverfahrens zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren.

§ 13 NoVAG in der anzuwendenden Fassung soll sicherstellen, dass eine Zulassung zum Verkehr erst dann erfolgen soll, wenn keine steuerlichen Bedenken bestehen. Unter steuerliche Bedenken kann wohl nur die 'tatsächliche' Entrichtung der NoVA verstanden werden.

Im konkreten Fall war im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bekannt, dass die NoVA für das gegenständliche Fahrzeug nicht entrichtet worden war. Auf die Vernehmungsprotokolle der Polizeiinspektion X und des Erhebungsdienstes des Finanzamtes Salzburg-Land wird ausdrücklich verwiesen. Damit waren aber steuerliche Bedenken iSd des § 13 NoVAG gegeben.

Die nachträglich vorgelegte Niederschrift mit Herrn U.Z. bestätigt die Einschätzung des Finanzamtes, dass steuerliche Bedenken bestanden haben. Die Unterlagen, die UID-Nummer und der Firmenstempel der Fa. TS-LTD dürften missbräuchlich verwendet worden sein. Die Bescheinigung dürfte nur zum Schein ausgestellt worden sein.

Der Bw beruft sich darauf, dass er auf die von Herrn U.Z. ausgestellte Bescheinigung vertrauen konnte. Hiezu ist festzuhalten, dass das NoVAG einen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft und die Abfuhr des Leistenden nicht kennt. Ein Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht wird, ist nicht auf Ebene des NoVAG durch die Zulassung des Fahrzeuges zu kompensieren, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden.

Der angefochtene Bescheid trifft auch keine Feststellung darüber, wer Abgabenschuldner der NoVA ist. Regelungszweck des § 13 NoVAG ist es, die Entrichtung der NoVA für die einzelnen Fahrzeuge sicherzustellen. Dementsprechend räumt § 13 Abs. 2 1. Satz NoVAG dem Zulassungswerber (ob dieser nun Abgabenschuldner ist oder nicht) die Möglichkeit ein, die NoVA zu entrichten, damit die Zulassung erfolgen kann.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 21. Juni 2010