

18. Oktober 2011

BMF-010220/0204-IV/9/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Salzburger Steuerdialog 2011 - Normverbrauchsabgabe

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2011 im Bereich der Normverbrauchsabgabe

1. NoVA-Pflicht für Gastarbeiter-PKW (§ 1 Z 3 NoVAG 1991)

1.1. Sachverhalt

Ein Gastarbeiter arbeitet seit Jahren ganzjährig in Österreich. Er fährt einmal pro Monat an einem Wochenende zu seiner Familie nach Kroatien. Er hat in Österreich eine Wohnung, von der aus er täglich mit seinem PKW mit kroatischem Kennzeichen zu seiner österreichischen Arbeitsstelle fährt. Seine österreichische Wohnung scheint im ZMR als Nebenwohnsitz auf. Für dieses Auto wurde bisher keine NoVA bezahlt.

Ist für diesen PKW in Österreich NoVA zu bezahlen?

1.2. Lösung

Gemäß [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach [§ 12](#) oder [§ 12a NoVAG 1991](#) 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 Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Nach [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß [§ 37 KFG 1967](#) ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Nach [§ 79 KFG 1967](#) ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und wenn die Vorschriften der [§§ 62, 82](#) und [86 KFG 1967](#) eingehalten werden.

Nach NoVAR Rz 36 gilt bei Tages-, Wochen- und Monatspendlern sowie bei Saisonarbeitern (zB Erntehelfer, Gastronomiesaisoniers) als Mittelpunkt der Lebensinteressen und somit als dauernder Standort nach wie vor der Familienwohnsitz. Bei Gastarbeitern, die zB alle drei Monate "nach Hause" fahren, gilt hingegen als Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit als dauernder Standort der Tätigkeitsort.

Diese Regelung gilt nicht nur für Tages-, Wochen- und Monatspendler, die den Familienwohnsitz bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland haben und im Ausland arbeiten, sondern auch für die umgekehrten Fälle, in denen Tages-, Wochen- und Monatspendler, die den Familienwohnsitz bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland haben und im Inland einer unselbständigen Beschäftigung nachgehen.

Auf dieser Grundlage ist kein dauernder Standort im Inland anzunehmen bzw. besteht keine inländische Zulassungsverpflichtung. Der NoVA-Tatbestand des [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) wird somit nicht verwirklicht.

2. NoVA-Pflicht wegen inländischer Betriebsstätte (§ 1 Z 3 NoVAG 1991)

2.1. Sachverhalt

Eine GesmbH mit Sitz in Berlin stellt in Österreich als Subunternehmer eines internationalen Paketdienstes unter Verwendung von Kleinbussen Pakete zu. Diese Kleinbusse sind alle in Deutschland zugelassen. In Österreich hat dieses Unternehmen eine Betriebsstätte mit nur einem Angestellten. Diese Betriebsstätte dient hauptsächlich als Umladestation bzw. Zwischenlagerplatz für die 30 Kleinbusse. Das Unternehmen argumentiert damit, dass alle wesentlichen Entscheidungen über den Einsatz der Autos vom Firmensitz in Berlin aus erfolgen.

Ist für diese Kleinbusse in Österreich NoVA zu bezahlen?

2.2. Lösung

Gemäß [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach [§ 12](#) oder [§ 12a NoVAG 1991](#) 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 Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

In [§ 40 KFG 1967](#) ist das Verfahren bei der Zulassung geregelt bzw. sind nähere Bestimmungen enthalten, welche Behörde über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr zu entscheiden hat. Gemäß [§ 40 Abs. 1 KFG 1967](#) hat über einen Antrag auf Zulassung eines Kraftfahrzeuges oder Anhängers zum Verkehr, abgesehen von den im Abs. 2 bis 5 angeführten Fällen, die Behörde zu entscheiden, in deren örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat. Als dauernder Standort eines Fahrzeuges gilt der Hauptwohnsitz des Antragstellers, bei

Fahrzeugen von Unternehmungen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Nach [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#) sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß [§ 37 KFG 1967](#) ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Nach Ablauf dieser Frist sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern.

Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Beurteilung, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der in [§ 82 Abs. 8 erster Satz KFG 1967](#) normierten Standortvermutung nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des [KFG 1967](#) einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (vgl. VwGH 28.10.2009, [2008/15/0276](#); VwGH 19.03.2003, [2003/16/0007](#); VwGH 23.10.2001, [2001/11/0288](#)).

Im gegenständlichen Fall werden die Fahrzeuge ausschließlich im inländischen Bundesgebiet verwendet bzw. betrieblich genutzt. Das Unternehmen verfügt über eine inländische Betriebsstätte, welche sachverhaltsmäßig als der zentrale Betriebsstandort der Fahrzeuge zu betrachten ist (vgl. NoVAR Rz 34).

Der dauernde Standort der Fahrzeuge ist somit im Inland gelegen und sind die Fahrzeuge demgemäß im Inland zum Verkehr zuzulassen. Im Hinblick auf die Zulassungsverpflichtung ist für die Fahrzeuge NoVA-Pflicht nach [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) eingetreten (Anmerkung: ab 1.7.2010 wird vorrangig auch der NoVA-Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs gemäß [§ 1 Z 2 NoVAG 1991](#) verwirklicht werden).

3. NoVA-Vergütung mangels tatsächlicher Zulassung (§ 12 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991)

3.1. Sachverhalt

Ein Unternehmer mit Hauptwohnsitz in Österreich erwirbt im März 2004 in Deutschland einen gebrauchten PKW und meldet dieses Fahrzeug unter der Adresse seines Nebenwohnsitzes in Deutschland an. Er verwendet das Fahrzeug fast ausschließlich in Österreich ohne Entrichtung von NoVA und Kfz-Steuer. Im Februar 2011 wird dieser Sachverhalt dem zuständigen Finanzamt bekannt. Dieses Finanzamt geht von einem zumindest bedingt vorsätzlichen Verhalten des Unternehmers aus, sodass gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) weder die NoVA noch die Kfz-Steuer verjährt sind und fordert den Unternehmer zur Abgabe der entsprechenden Steuererklärungen auf. Der Unternehmer wendet ein, dass dieses Fahrzeug innerhalb von 5 Jahren ab der Lieferung nicht in Österreich zugelassen wurde und er daher gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991](#) einen Vergütungsanspruch in Höhe der geschuldeten NoVA habe.

Besteht dieser Vergütungsanspruch tatsächlich?

3.2. Lösung

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991](#) ist eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn innerhalb von fünf Jahren ab der Lieferung tatsächlich keine Zulassung erfolgt ist. Die Regelung beinhaltet die Vergütung der Normverbrauchsabgabe im Sinne einer Zulassungssteuer und bezweckt die Vergütung in den Fällen, in welchen eine inländische Zulassung nicht erfolgt ist. Vom Sinn und Zweck der Bestimmung sind naturgemäß nur jene Fälle erfasst, in denen eine inländische Zulassung auch unter Beachtung der einschlägigen kraftfahrrechtlichen Bestimmungen des [KFG 1967](#) nicht vorzunehmen ist. Die Voraussetzungen für eine allfällige NoVA-Vergütung liegen somit nicht vor.

4. NoVA-Vergütung für Autowracks (§ 12a NoVAG 1991)

4.1. Sachverhalt

Ein inländischer Kfz-Händler verkauft gebrauchte PKW in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Beim Verkauf werden alle Erfordernisse iSd VO BGBl. Nr. 401/1996 für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt. Der Gebrauchtwagenhändler beansprucht die NoVA-Vergütung gemäß [§ 12a NoVAG 1991](#).

Bei den Fahrzeugen handelt es sich sowohl um fahrbare Autos als auch um Autowracks. Die fahrbaren Fahrzeuge sind meist im Inland schwer verkäuflich, da hohe km-Leistungen bzw. hoher Benzinverbrauch gegeben ist. Diese Fahrzeuge haben hohe PS-Leistungen mit einem hohen NoVA-Satz. Bei den Wracks sind einige noch reparaturfähig, bei den meisten zahlt sich eine Reparatur nicht mehr aus. Die Wracks dienen nur als „Ersatzteillager“ und werden meist über eine Autobörse von Versicherungsunternehmen ersteigert („Totalschaden“). Die Fahrzeuge können im EU-Ausland nicht mehr amtlich zugelassen werden.

Diese Fahrzeuge werden in der Genehmigungsdatenbank gesperrt.

Ist ein Wrack bzw. Auto mit Totalschaden noch als Fahrzeug iSd [§ 12a NoVAG 1991](#) zu sehen und daher eine Vergütung überhaupt noch möglich?

Wird zwischen Wrack und fahrbereiten Fahrzeugen unterschieden?

Ändert sich etwas an der NoVA-Vergütung beim Gebrauchtwagenhändler, wenn Privatpersonen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet Autowracks beim Gebrauchtwagenhändler abholen und ins EU-Ausland verbringen? Auch diese Fahrzeuge können nicht mehr zum Verkehr zugelassen werden.

4.2. Lösung

Nach [§ 12a NoVAG 1991](#) zählt zum anspruchsberechtigten Kreis für eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe ua. ein befugter Fahrzeughändler, der das Fahrzeug nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert hat. Bemessungsgrundlage für die Vergütung der Normverbrauchsabgabe ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Abmeldung des Fahrzeugs im Inland.

Grundlegende Voraussetzung für die Vergütung der Normverbrauchsabgabe ist schon nach dem Wortlaut des Gesetzestextes, dass (überhaupt) noch ein Fahrzeug vorliegt. Da ein Wrack (Vollwrack) jedenfalls nicht als Fahrzeug beurteilt werden kann, besteht diesbezüglich kein Anspruch auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe. Nichts anderes gilt auch für Fahrzeuge, die nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen auf Grund des technischen Zustandes nicht mehr (im Inland) zugelassen werden können. Dies ist deshalb gerechtfertigt, da die Normverbrauchsabgabe im Sinne einer Verbrauchsabgabe mit der (inländischen) Zulassung in Verbindung steht (vgl. EuGH 22.12.2010, Rs [C-433/09](#)) und sich deren (vergütungsfähige) Höhe in weiterer Folge durch die bestimmungsgemäße Verwendung des Fahrzeuges vermindert (vgl. EuGH 21.03.2002, Rs [C-451/99](#), Cura Anlagen). Ist ein bestimmungsgemäßer Gebrauch des Fahrzeuges, also die Verwendung des Fahrzeuges im Inland auf Straßen mit öffentlichem Verkehr, nicht mehr möglich, hat sich die Normverbrauchsabgabe vollständig verbraucht und ist demgemäß keine NoVA-Vergütung mehr möglich. Zudem macht es auch in wirtschaftlicher Hinsicht keinen Unterschied, ob einzelne Ersatzteile (bereits ausgebaut aus dem Fahrzeug) oder alle Ersatzteile (noch nicht ausgebaut aus dem Fahrzeug) veräußert werden bzw. ins Ausland gelangen.

Für den Fall, dass das Fahrzeug nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen noch zugelassen werden kann, besteht unter den sonstigen Voraussetzungen nach [§ 12a NoVAG 1991](#) ein Anspruch auf NoVA-Vergütung. Bemessungsgrundlage ist nach [§ 12a NoVAG 1991](#) der gemeine Wert. Nach NoVAR Rz 932 ist in diesen Fällen für die Ermittlung des gemeinen Werts als Bemessungsgrundlage für die NoVA-Rückvergütung grundsätzlich der Einkaufspreis des Fahrzeughändlers (jeweils ohne USt- und NoVA-Komponente) anzusetzen, höchstens jedoch der Mittelwert zwischen dem Händler-Einkaufspreis und dem Händler-Verkaufspreis entsprechend der inländischen Eurotax-Notierung (jeweils ohne Umsatzsteuerkomponente und NoVA-Komponente) für den Zeitpunkt der Abmeldung im Inland. Die NoVAR Rz 608 sieht iZm [§ 12a NoVAG 1991](#) zwar grundsätzlich vor, dass die Bonus-/Maluskomponente linear unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von acht Jahren berechnet werden kann. Mit der NoVAR Rz 608 werden typische Fälle einer gleichmäßigen Abnutzung erfasst. Für die Fälle einer atypischen Abnutzung (zB wesentliche Wertminderung durch Unfall) würde diese Methode regelmäßig zu einem unrichtigen bzw. unsachlichen Ergebnis führen und ist somit nicht anwendbar. Vielmehr ist für den Bereich der emissionsabhängigen Abgabe (Bonus-

/Maluskomponente iSd [§ 6a NoVAG 1991](#)) zur Berücksichtigung des (unfallbedingten) Wertverlustes eine Vergleichsrechnung vorzunehmen. Diese Vergleichsrechnung kann durch das Verhältnis zwischen dem (Eurotax-)Neupreis und dem Einkaufswert (vgl. NoVAR Rz 932) des Fahrzeughändlers angestellt werden.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Oktober 2011