

22. Oktober 2012

BMF-010220/0230-IV/9/2012

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung  
Steuerfahndung  
unabhängigen Finanzsenat

## **Salzburger Steuerdialog 2012 - Normverbrauchsabgabe**

*Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2012 im Bereich der Normverbrauchsabgabe*

# **1. Nutzung eines in Deutschland zugelassenen PKW durch eine österreichische Dienstnehmerin**

## **1.1. Bezug habende Norm**

[§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) iVm [§ 40 Abs. 1 KFG 1967](#) und [§ 82 Abs. 8 KFG 1967](#)

## **1.2. Sachverhalt**

Das deutsche Unternehmen (dU) ist in Österreich in Wien mit den Lohnabgaben und im Finanzamt Graz-Stadt hinsichtlich der Umsatzsteuer erfasst. Eine inländische Betriebsstätte ist nicht vorhanden. Bei der Dienstnehmerin (D) handelt es sich um eine österreichische Staatsbürgerin mit Hauptwohnsitz im Inland. Ihre Gebietsvertretung bezieht sich auf Westösterreich (Vorarlberg, Tirol, Salzburg, Oberösterreich). D wird seit Mai 2010 seitens des dU ein Pkw zur Verfügung gestellt. Das dU ist Eigentümer des PKWs. Für die Privatnutzung des PKWs wird ein Sachbezug von 1,5% (520 Euro pro Monat) bei der Gehaltsabrechnung berücksichtigt. Service-, Reparatur- und Betankungskosten des Fahrzeugs werden vom dU getragen. Die Betankung erfolgt mit einer Tankkarte und wird direkt mit dem dU

abgewickelt. D kann ständig über das Fahrzeug verfügen. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Über die Außendiensttätigkeit sind seitens D Wochenberichte zu verfassen und dem Dienstgeber zu übermitteln. Fahrten nach Deutschland zum Unternehmensstandort des dU sind seitens D nicht notwendig und wurden bis dato auch nicht vorgenommen. Laut Angaben von D ist diese nur in Österreich unterwegs.

Variante a): Bei den Fahrten nach Tirol bzw. Vorarlberg fährt D über das "deutsche Eck", dh., D legt einen Teil der Strecke auf deutschem Staatsgebiet zurück (Durchfahrt). Weitere Fahrten nach Deutschland liegen nicht vor.

Variante b): Abgesehen von den Dienstfahrten nach Tirol bzw. Vorarlberg über das "deutsche Eck" fährt D mit dem Pkw auch privat nach Deutschland (Urlaub, Shopping, usw.).

### **1.3. Fragestellung**

Liegt hier bei den unterschiedlichen Sachverhalten ein Tatbestand iSd [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) vor?

### **1.4. 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.

Im Falle einer Fahrzeugüberlassung an einen inländischen Dienstnehmer seitens eines ausländischen Unternehmers, der im Inland über keine Betriebsstätte verfügt, wird die Tätigkeit des inländischen Dienstnehmers dem ausländischen Unternehmen zuzurechnen sein. Kein dauernder Standort des Fahrzeuges im Inland wird dann vorliegen, wenn der beim ausländischen Unternehmen angestellte Dienstnehmer nicht aus eigenem Gutdünken über das Fahrzeug frei verfügen kann, sondern Aufträge seines Dienstgebers auszuführen hat. Dies kann bei einem weisungsgebundenen Dienstnehmer bzw. Dienstverhältnis wie im vorliegenden Fall, im Rahmen dessen Wochen- oder Tätigkeitsberichte zu verfassen und dem Dienstgeber zu übermitteln sind, angenommen werden. Da somit kein dauernder Standort des Fahrzeuges im Inland vorliegt, kommt [§ 79 KFG 1967](#) zur Anwendung. In beiden Varianten verlässt das Fahrzeug jedenfalls vor Ablauf der Jahresfrist gemäß [§ 79 KFG 1967](#) das Bundesgebiet. Die Verwendung des Fahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen ist somit zulässig.

## **2. Beurteilung von Gebrauchtfahrzeugen als**

### **Vorführrkraftfahrzeuge**

#### **2.1. Bezug habende Norm**

[§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) und [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#)

#### **2.2. Sachverhalt**

Kraftfahrzeughändler importieren Gebrauchtfahrzeuge und melden diese mittels NoVA 4 als Vorführrkraftfahrzeuge an. Im konkreten Fall handelt es sich um einen Fahrzeugimport aus Deutschland (Erwerbsteuer: Euro 5.210; NoVA: Euro 9.166,50; Erstzulassung in Deutschland

am 10. Juli 2009; Rechnungs- bzw. Lieferdatum 21.11.2011; Kilometerstand im Zeitpunkt des Fahrzeugimports 73.200 km).

## **2.3. Fragestellung**

Können Gebrauchtfahrzeuge als Vorführkraftfahrzeuge beurteilt werden?

Kann das gegenständliche Gebrauchtfahrzeug als Vorführkraftfahrzeug beurteilt werden?

## **2.4. Lösung**

Ein Vorführkraftfahrzeug ist ein Fahrzeug, das ein Fahrzeughändler zu Vorführzwecken anschafft. Damit ist gemeint, dass mit Hilfe dieses Fahrzeuges einem potentiellen Kunden die Vorzüge eines derartigen Fahrzeuges vorgeführt werden sollen. Daraus ergibt sich, dass ein Vorführkraftfahrzeug nur ein Fahrzeug sein kann, das einer bestimmten Type entspricht, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen kann und will. Ein Einzelstück kann daher definitionsgemäß kein Vorführfahrzeug sein. Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Vorführkraftfahrzeugen um "zum alsbaldigen Verkauf" bestimmte Kraftfahrzeuge (VwGH 31.03.1995, [93/17/0393](#)). Demnach muss ein Zusammenhang mit einer beabsichtigten Weiterveräußerung jedenfalls noch erkennbar sein (vgl. UStR 2000 Rz 1940).

Dem Kunden soll mittels Probefahrt eines Vorführkraftfahrzeuges ein konkreter Eindruck über die Fahrzeugeigenschaften einer bestimmten Type (Komfort, Fahrverhalten, Technik usw.) vermittelt werden. Vorführkraftfahrzeuge bezwecken die Förderung des Verkaufs von Neufahrzeugen. Bei einem Fahrzeughändler, der nur mit Gebrauchtfahrzeugen handelt, ist somit von vornherein ein Vorführkraftfahrzeug auszuschließen. Wenn auch von KFZ-Händlern regelmäßig Neufahrzeuge für Vorführzwecke verwendet werden, können auch nicht fabriksneue Fahrzeuge als Vorführfahrzeuge qualifiziert werden, wenn diese nach der Verkehrsauffassung noch als neuwertige Kraftfahrzeuge anzusehen sind, mit denen ein verlässlicher Vergleich zwischen dem "Vorführmodell" und dem zu (ver)kaufenden Neufahrzeug vorgenommen werden kann. Auf dieser Grundlage können auch Gebrauchtfahrzeuge als Vorführkraftfahrzeuge beurteilt werden. Ausgehend davon, dass seitens der Fahrzeughändler in aller Regel fabriksneue Fahrzeuge als Vorführkraftfahrzeuge verwendet werden, wird die Beurteilung von Gebrauchtfahrzeugen als Vorführkraftfahrzeuge voraussetzen, dass die in UStR 2000 Rz 1940 angeführten Zeiträume nicht überschritten

werden, wobei die Besitzzeit des Vorbesitzers bzw. die gesamten Besitzzeiten der Vorbesitzer und die Besitzzeit des Fahrzeughändlers zusammenzuzählen sind. Das gegenständliche Gebrauchtfahrzeug kann somit keinesfalls als Vorführkraftfahrzeug (Zeitraum von mehr als zwei Jahren zwischen Erstzulassung und Lieferung an den Fahrzeughändler) qualifiziert werden.

### **3. Begriff "befugter Fahrzeughändler"**

#### **3.1. Bezug habende Norm**

[§ 5 Abs. 2 NoVAG 1991](#)

#### **3.2. Sachverhalt**

Gemäß [§ 5 Abs. 2 NoVAG 1991](#) gilt als Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines Fahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet von einem befugten Fahrzeughändler der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.

Beim Erwerb aus dem Ausland werden immer wieder Rechnungen von "Kfz-Händlern" vorgelegt, die meist nur einen (einfachen) Stempel oder einen Firmenwortlaut mit irgendeinem Bezug zu Fahrzeugen (cars, usw.) aufweisen.

In NoVAR Rz 8 findet man eine Erklärung, wie eine Bestätigung eines inländischen Kfz-Händlers aussehen könnte.

#### **3.3. Fragestellung**

Was bedeutet "befugter" Fahrzeughändler bzw. muss der inländische Käufer (Privatperson oder Unternehmer) irgendwelche Nachweise vorweisen, dass es sich um einen befugten ausländischen Fahrzeughändler handelt?

#### **3.4. Lösung**

Gemäß [§ 5 Abs. 1 NoVAG 1991](#) ist die Abgabe in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) und in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbes (§ 1 Z 2) nach dem Entgelt im Sinne des [§ 4 UStG 1994](#) zu bemessen. Nach [§ 5 Abs. 2 NoVAG 1991](#) ist die Abgabe in allen anderen Fällen (§ 1 Z 3 und Z 4) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen.

Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht. Weicht der Kaufpreis laut Rechnung auffällig vom gemeinen Wert ab, wird der Abgabepflichtige nachzuweisen haben, dass das Fahrzeug bei einem befugten Fahrzeughändler erworben wurde. Insbesondere wird nachzuweisen sein, dass der Veräußerer regelmäßig mit Fahrzeugen handelt und unter Beachtung der für ihn geltenden Rechtslage dazu auch berechtigt ist. Gelingt dieser Nachweis nicht, ist der gemeine Wert gemäß [§ 5 Abs. 2 erster Satz NoVAG 1991](#) als Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe heranzuziehen.

## **4. Tageszulassungen ohne dass sich die Fahrzeuge im Inland befinden**

### **4.1. Bezug habende Norm**

[§ 12a NoVAG 1991](#)

### **4.2. Sachverhalt**

Ein inländischer Kfz-Händler beantragt in Tirol für einen italienischen Autohändler über eine italienische Agentur Fahrzeugeinzelgenehmigungen beim TÜV Bayern in Innsbruck. Die für die Einzelgenehmigung notwendigen Fahrzeugpapiere wie EG-Betriebserlaubnis, EG-Übereinstimmungsbescheinigung (COC-Papier) werden vom abgabepflichtigen Unternehmen in Italien von der dort vom italienischen Kfz-Händler beauftragten Agentur abgeholt. Den Papieren angeschlossen ist eine Rechnung über das Fahrzeug mit der italienischen UID-Nummer des Lieferanten (italienischer Kfz-Händler). Mit diesen Papieren erhält das abgabepflichtige Unternehmen beim TÜV Bayern (Landesprüfstelle der Tiroler Landesregierung) eine Einzelgenehmigung für das Fahrzeug, obwohl das Fahrzeug nur in den seltensten Fällen vorgeführt werden muss. Die Genehmigungsdaten dieses Fahrzeuges werden von der Landesprüfstelle in die Genehmigungsdatenbank eingespeist. Zum Zwecke der Anmeldung beantragt das abgabepflichtige Unternehmen mittels des Formulars „NoVA 4“ die Freigabe der Fahrzeugidentifikationsnummer in der Genehmigungsdatenbank aufgrund

einer Tageszulassung (Fahrzeug erhält ein inländisches Kfz-Kennzeichen) und beantragt im selben Formular die Sperre dieser Fahrzeugidentifikationsnummer in der Genehmigungsdatenbank aufgrund einer nachweislichen Verbringung eines Fahrzeuges ins Ausland durch einen befugten Fahrzeughändler. Während der oben angeführten Abwicklung wurde das besagte Fahrzeug nie bewegt, es befand sich immer beim italienischen Kfz-Händler, das inländische abgabepflichtige Unternehmen erklärte einen ig. Erwerb bei der Einfuhr und eine ig. Lieferung bei der Ausfuhr. Beide Tatbestände treffen nicht zu, da das Fahrzeug nie in das Inlandsgebiet gelangte und auch nie in das Ausland verbracht wurde. Für eine NoVA-Rückvergütung fehlt der Nachweis des Verbringens in das Ausland, da das Fahrzeug sich nie im Inland befunden hat, es kann lediglich der Nachweis erbracht werden, dass das Fahrzeug in Italien amtlich zugelassen wurde. Geldfluss in Höhe des in der Eingangsrechnung ausgewiesenen Rechnungsbetrages und der an den ausländischen Kfz-Händler gestellten Ausgangsrechnung fand keiner statt, lediglich für die Leistung der Einzelgenehmigung und Zulassung kann ein Geldfluss nachgewiesen werden. Der abgabepflichtige Unternehmer hat bisher aufgrund der Tageszulassung keine NoVA abgeführt und auch keine NoVA-Rückvergütung beantragt (Nullsumme).

### **4.3. Fragestellung**

Von welcher Bemessungsgrundlage (gemeiner Wert) wäre eine NoVA abzuführen?

Wird durch den Nachweis der ausländischen Zulassung eine NoVA-Rückvergütung ausgelöst?

Erfolgt die NoVA-Rückvergütung auf Basis des verminderten gemeinen Werts aufgrund der Zulassung im Inland?

### **4.4. Lösung**

Gemäß [§ 5 Abs. 1 NoVAG 1991](#) ist die Abgabe in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) und in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbes (§ 1 Z 2) nach dem Entgelt im Sinne des [§ 4 UStG 1994](#) zu bemessen. Nach [§ 5 Abs. 2 NoVAG 1991](#) ist die Abgabe in allen anderen Fällen (§ 1 Z 3 und Z 4) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen.

Wird ein Fahrzeug durch einen befugten Fahrzeughändler nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert, dann wird die Abgabe vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet ( [§ 12a dritter Teilstrich NoVAG 1991](#)).

Auch wenn Fahrzeuge nur kurzfristig zugelassen werden (Tageszulassung), wird der NoVA-Tatbestand ausgelöst ([§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#); vgl. VwGH 27.01.2010, [2009/16/0095](#)).

Bemessungsgrundlage für die NoVA bildet der gemeine Wert im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung. Wird das Fahrzeug vom Fahrzeughändler nachweisbar nicht benutzt und kurze Zeit später fremdüblich im Inland verkauft, kann die NoVA-Bemessungsgrundlage aus diesem Verkaufspreis abgeleitet werden. Bei Lieferung ins Ausland kann eine NoVA-Vergütung nach [§ 12a NoVAG 1991](#) beansprucht werden (vgl. NoVAR Rz 422).

Wird ein Fahrzeug im Inland zum Verkehr zugelassen, wird der NoVA-Tatbestand des [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) jedenfalls erfüllt. Dies gilt auch dann, wenn sich das Fahrzeug im Zeitpunkt der inländischen Zulassung nicht im Inland befindet. In einem solchen Fall kann eine Vergütung gemäß [§ 12a NoVAG 1991](#) beansprucht werden, auch wenn das Fahrzeug nicht vom Inland ins Ausland verbracht werden kann, da es sich zu keinem Zeitpunkt im Inland befunden hat.

Bei der Bemessung des NoVA-Vergütungsbetrages ist jedoch zu berücksichtigen, dass auf Grund der Zulassung des Fahrzeuges eine Wertminderung stattfindet. Folglich ist der NoVA-Vergütungsbetrag iSd [§ 12a NoVAG 1991](#) niedriger als die NoVA-Schuld iSd [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#).

Bundesministerium für Finanzen, 22. Oktober 2012