



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. August 2011 betreffend Normverbrauchsabgabe entschieden:

Der Berufung wird insgesamt teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Normverbrauchsabgabe wird für den Zeitraum August 2008 gemäß §§ 6 Abs. 2 Z 1 und 6a Abs. 1 Z 2 lit a Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG), BGBl 1991/695 idgF, im Betrag von € 6.905,56 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Frau S (= Berufungswerberin, Bw) hatte am 10. Mai 2011 eine "Selbstanzeige" beim Finanzamt erstattet und eine "Erklärung über die Normverbrauchsabgabe" folgenden Inhaltes eingereicht:

betr. Kraftfahrzeug der Marke Porsche 996 Sportwagen,
Fahrgestellnummer X1, Baujahr 2003, Benziner, Leistung 235 kW, CO₂-Emission 274 g/km,
Tag des Erwerbes und Tag der ersten Inbetriebnahme 27. Jänner 2007,
Steuer: Bemessungsgrundlage € 37.815 x 16 % = Normverbrauchsabgabe (NoVA)
€ 6.050,40. Dazu wurde eine Vergütung gemäß § 12 bzw. § 12a NoVAG in Höhe von € 4.437 beantragt und in der "Stellungnahme" zum Vorgang ausgeführt:

Der Erwerb des Fahrzeugs sei aus der Verlassenschaft nach dem verstorbenen Vater der Bw mit 27. Jänner 2007 mit einem Verkaufswert von brutto € 45.000 (= Anschaffungswert 2005 abzügl. Wertminderung, Mittelwert, netto € 37.815) erfolgt. Das Fahrzeug sei am 11. Juni

2010 an das FirmaX/Deutschland zum Preis von € 33.000 verkauft worden. Die Vergütung werde beantragt, da das Fahrzeug in Deutschland erworben und wiederum dort veräußert worden sei. Erwerb und Veräußerung seien ohne NoVA durchgeführt worden.

Vorgelegt wurden ein Nachlassverzeichnis des Amtsgerichtes D/XY nach dem verstorbenen Vater, datiert mit 27. Jänner 2007, sowie eine Rechnung/Gutschrift des FirmaX/Deutschland vom 11. Juni 2010 betr. den Ankauf Gebrauchtfahrzeug 996 Carrera Coupe von der Bw zum Preis von € 33.000.

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister ist die Bw seit 25. August 2008 mit Hauptwohnsitz an der inländischen Adresse in Adr, gemeldet.

Laut Sozialversicherungsdatenauszug ist die Bw seit 1. September 2008 bei der Medizinischen Universität XX als Angestellte beschäftigt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw für das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer X1 mit Bescheid vom 30. August 2011, StrNr, für den Zeitraum 01/2007 die Normverbrauchsabgabe mit € 6.050,40 (lt. Erklärung) vorgeschrieben. In der Begründung wurden zunächst die gesetzlichen Bestimmungen nach § 1 Z 3 NoVAG (widerrechtliche Verwendung) und § 12a NoVAG (Vergütung) dargelegt und im Weiteren ausgeführt:

Die Vergütung nach § 12a NoVAG stehe der Bw nicht zu, weil diese von einer Privatperson nur in Verbringungsfällen (bei Übersiedlung) beansprucht werden könne, nicht jedoch bei einer Lieferung eines Fahrzeuges ins Ausland. Zudem sei zuvor eine Abmeldung im Inland erforderlich.

Daneben hatte das Finanzamt der Bw für den Zeitraum ab Jänner 2007 bis Juni 2010 jeweils die Kraftfahrzeugsteuer wegen widerrechtlicher Verwendung des Fahrzeuges vorgeschrieben.

In der ua. gegen den Bescheid betr. die Normverbrauchsabgabe rechtzeitig erhobenen Berufung wird eingewendet: Laut Meldebestätigung/ZMR sei die Bw erst ab 25. August 2008 mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet. Sie habe ihren Hauptwohnsitz zuvor in Deutschland gehabt; der Wohnsitzwechsel nach Österreich sei berufsbedingt erfolgt. Aus der vorgelegten Zulassungsbescheinigung der Stadt G/D gehe hervor, dass die Bw erst seit 13. April 2007 – und nicht bereits zum 27. Jänner 2007 – Zulassungsbewerberin des Fahrzeuges mit dem deutschen Kennzeichen X11 gewesen sei. Die Angaben in der Erklärung über die NoVA würden sich dagegen nur auf den Erwerb im Verlassenschaftsverfahren beziehen. Der Tag der ersten Inbetriebnahme in Deutschland sei der 13. April 2007 gewesen. Dazu wurden insgesamt sieben Rechnungen der Firma P über Reparatur- und Serviceleistungen am Fahrzeug im Zeitraum zwischen 19. April 2007 und 19. August 2008 vorgelegt.

Die Nichtgewährung der Vergütung nach § 12a NoVAG sei unrichtig. Das Auto sei in Deutschland erworben und zugelassen worden. Es sei vorübergehend in Österreich in Betrieb

genommen worden und sei hiefür Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten. Bei einer Veräußerung des Fahrzeuges in Deutschland sei allerdings die NoVA zu erstatten. Der Tatbestand des § 12a NoVAG stelle auf einen dauerhaften Verbleib des Fahrzeuges in Österreich ab. Die NoVA sei nur in Ausnahmefällen wie zB bei Verbringung (Übersiedlung) ins Ausland durch eine Privatperson zu erstatten. Damit sei diese Bestimmung lückenhaft und auf gegenständlichen Fall analog anwendbar bzw. die Anwendung aufgrund ähnlicher Interessenslage geboten, da die Erstattung bei Verbringung und Veräußerung in Deutschland jedenfalls gerechtfertigt sei. Das Fahrzeug sei nie in Österreich angemeldet gewesen, sondern lt. beiliegender Bestätigung des FA D/XY, wonach die Steuerpflicht am 12. Mai 2010 geendet habe, am 11. Mai 2010 in Deutschland abgemeldet worden. Der Bescheid sei daher aufzuheben und die NoVA für das Jahr 2008 samt der beantragten Erstattung/Vergütung festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2011 hat das Finanzamt der Berufung teilweise stattgegeben, die NoVA für den Zeitraum 08/2008 im Betrag von € 6.905,56 (bzw. Nachzahlung € 855,16) festgesetzt und begründend ua. ausgeführt: Mangels gesetzlicher Grundlage stehe der Bw die Vergütung iSd § 12a NoVAG nicht zu. Anhand der Meldebestätigung und der Versicherungsdaten (Beschäftigungsbeginn 1. September 2008) werde aber als Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Fahrzeuges im Inland der 25. August 2008 anerkannt. Demzufolge sei ab 1. Juli 2008 gemäß § 6a NoVAG ein Malus vorgesehen, der bei gegenständlicher Überschreitung des maßgebenden CO₂-Ausstoßes von 180 g/km (hier: 274 g/km) zu einer Erhöhung der NoVA von € 2.350 bzw. hievon im Wege einer Verhältnisrechnung im Ausmaß von 36,39 % = € 855,16 führe (im Einzelnen: siehe die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung samt beil. Normverbrauchsabgabeberechnungsblatt).

Mit Antrag vom 23. Dezember 2011 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weiteres Vorbringen begeht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 NoVAG 1991 idG unterliegen der Normverbrauchsabgabe:

Z 1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer ... im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt ...,

Z 3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchs-

abgabe unterlag oder befreit war sowie **die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz 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.

Die Abgabepflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG ist gegenständlich dem Grunde nach unstrittig.

1.) Entstehung der Steuerschuld:

Nach § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG entsteht die Steuerschuld bei Verwirklichung eines Tatbestandes nach § 1 Z 3 ("in allen anderen Fällen") mit dem Tag der Zulassung, dh bei einer widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeugs im Inland, wenn dieses nach dem KFG zuzulassen wäre, mit der "fiktiven Zulassung", di der Zeitpunkt der Einbringung des Fahrzeugs ins Inland bzw. der Beginn der Verwendung im Inland.

Im Berufungsfalle kann es anhand der Meldebestätigung (Hauptwohnsitz der Bw im Inland angemeldet ab 25. August 2008), der Sozialversicherungsdaten (Beschäftigungsbeginn im Inland ab 1. September 2008) sowie einer Vielzahl von Rechnungen der P über Reparatur- und Serviceleistungen am Fahrzeug im Zeitraum April 2007 bis August 2008 in Deutschland als erwiesen angenommen werden, dass das aus der Verlassenschaft nach dem Vater im Jänner 2007 erworbene Fahrzeug zunächst am Wohnsitz in Deutschland verwendet und erst im Rahmen des beruflich bedingten Wohnsitzwechsels nach Österreich eingebracht wurde und ab diesem Zeitpunkt hier in Verwendung stand.

Die Steuerschuld ist damit – wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung anerkannt – (erst) im August 2008 (Beginn der Verwendung des Fahrzeugs im Inland) entstanden.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2.) Vergütung nach § 12a NoVAG:

Wird nach § 12a NoVAG ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbewerber selbst nachweisbar ins Ausland **verbracht**
- nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert

- durch einen Unternehmer, der das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt hat, nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert,
dann wird die Abgabe vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet.

Voraussetzung für die Vergütung ist die Bekanntgabe der Fahrgestellnummer und die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967.

Unter der *Verbringung* versteht man im Allgemeinen die räumliche Transferierung eines Fahrzeugs von einem Ort zum anderen (Ausland), **wobei sich jedoch im Gegensatz zur Lieferung die Eigentumsverhältnisse an dem Kraftfahrzeug nicht ändern.**

Die Vergütung nach § 12a NoVAG kommt daher bei Privatpersonen (Zulassungsbesitzer) nur dann in Betracht, wenn das Fahrzeug als Übersiedlungsgut (ohne Änderung der Eigentumsverhältnisse) ins Ausland verbracht wird. Für die *Lieferung* eines Fahrzeugs ins Ausland durch einen Privaten ist dagegen eine Rückvergütung gem. § 12a NoVAG nicht anzuwenden. Zudem ist zur Erlangung einer diesbezüglichen Vergütung notwendig, dass das Fahrzeug vom Zulassungsbesitzer im Inland abgemeldet wird (siehe zu vor: *Ludwig, Praxishandbuch Normverbrauchsabgabe*, Linde Verlag, 2. Aufl., Abschn. 16.5.4 b, S. 142).

Nachdem im Gegenstandsfalle das Fahrzeug nie in Österreich angemeldet/zugelassen war, demzufolge naturgemäß nicht in Österreich je abgemeldet werden konnte und definitiv keine Übersiedlung der Bw als Zulassungsbesitzerin samt Verbringung des Fahrzeugs als Übersiedlungsgut nach Deutschland sondern vielmehr eine Veräußerung an ein deutsches Unternehmen erfolgt ist, liegt keine der in § 12a NoVAG gesetzlich erforderlichen Voraussetzungen für eine Vergütung der NoVA vor.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw, das Gesetz weise hier eine Lücke auf und sei auch auf vorliegenden Sachverhalt analog anzuwenden, geht die gesetzliche Bestimmung nach Ansicht des UFS eindeutig und ausdrücklich dahin, dass bei Privatpersonen ausschließlich die "Verbringung" des Fahrzeugs vergütungsfähig sein soll, sodass von einer Regelungslücke nicht gesprochen werden kann.

Im Hinblick auf die beantragte Vergütung war daher die Berufung abzuweisen.

3.) Bemessung, Tarif:

Nach § 6 Abs. 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 2 NoVAG errechnet sich im Gegenstandsfalle die Normverbrauchsabgabe zunächst mit 16 % vom gemeinen Wert des Fahrzeuges (netto), ds. – wie lt. Erklärung und bisheriger Festsetzung - **€ 6.050,40**.

Das Bonus-Malus-System nach § 6a NoVAG dient dem Zweck, den Erwerb von Fahrzeugen mit niedrigen Schadstoffemissionen und umweltfreundlichen Antriebsmotoren zu fördern und wurde durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl I Nr. 46/2008, eingefügt.

Die Bonus-/Malusbeträge sind bei Tatbeständen *seit 30. Juni 2008*, dh auch im Gegenstands-falle aufgrund des am 25. August 2008 verwirklichten Tatbestandes nach § 1 Z 3 NoVAG, zu berücksichtigen.

Gemäß § 6a Abs. 1 Z 2 lit a NoVAG erhöht sich die nach § 6 Abs. 2 errechnete Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist, im Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 31. Dezember 2009 für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.

Gegenständliches Fahrzeug weist einen CO₂-Ausstoß von 274 g/km auf, woraus sich ein Malus von € 2.350 (übersteigend 94 g/km x € 25) ergibt.

Nach der EuGH-Judikatur ist beim Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen aus der EU der Wertverlust des Fahrzeugs zu berücksichtigen. Es wurde daher für den Bereich der emissions-abhängigen Abgabe nach § 6a NoVAG 1991 in gemeinschaftskonformer Interpretation eine Vergleichsrechnung konzipiert, die den Wertverlust grundsätzlich durch das Verhältnis zwischen dem (Eurotax-)Neupreis und der aktuellen (Eurotax-)Notierung herstellt. Die Malus-Beträge sind im Rahmen dieser Berechnung im Verhältnis der tatsächlichen Werte der Kraftfahrzeuge im Zeitpunkt des Imports von Gebrauchtfahrzeugen zu aliquotieren und errechnen sich wie folgt: Malus gem. § 6a NoVAG x (Verhältnis von Wert des Neufahrzeuges im Verhältnis zum jetzigen Restwert des Gebrauchtfahrzeuges in %) = restlicher Malus (siehe hiezu: *Ludwig*, aaO, Abschn. 10.1. bis 10.1.3., S 109 f.).

In Anwendung obiger Berechnungsmethode wurde der Malusbetrag/Erhöhungsbetrag gem. § 6a NoVAG mit 36,39 % von € 2.350 = **€ 855,16** vom Finanzamt ermittelt; auf das mit der Berufungsvorentscheidung übermittelte Berechnungsblatt wird verwiesen.

Im Übrigen wurde gegen diese Bemessung kein Einwand im Vorlageantrag erhoben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und die Normverbrauchsabgabe insgesamt im Betrag von € 6.905,56 festzusetzen.

Innsbruck, am 6. August 2013