



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vertreten durch Mag. Martina Märzinger GmbH, 4600 Wels, Bauernstraße 9, vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. Juni 2011 betreffend Abweisung des Antrags auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die mit Bescheid vom 6. April 2011 in Höhe von 1.100,00 € vorgeschriebene Normverbrauchsabgabe wird in Höhe von 880,00 € vergütet.

Entscheidungsgründe

Der Vater des Berufungswerbers hat im April 2008 in Deutschland einen gebrauchten PKW, Erstzulassung 2002, erworben und in Deutschland die Zulassung beantragt und erhalten. Der Vater des Berufungswerbers ist deutscher Staatsbürger und lebt in Deutschland. Der Berufungswerber ist ebenfalls deutscher Staatsbürger, lebt allerdings in Österreich und hat in Österreich seinen gewöhnlichen Aufenthalt.

Der Berufungswerber hat diesen PKW von April 2008 bis Juni 2010 in Österreich verwendet.

Mit Bescheid an den Berufungswerber gerichteten Bescheid vom 6. April 2011 setzte das Finanzamt eine Normverbrauchsabgabe für April 2008 mit 11% von 10.000,00 € (= 1.100,00 €) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass gem. § 1 Z 3 NoVAG die widerrechtliche Verwendung eines Fahrzeuges im Inland der Normverbrauchsabgabe

unterliegt (Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre).

Mit Schreiben vom 27. April 2011 beantragte der Berufungswerber die Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum April 2011 in Höhe von 880,00 €. Dies mit der Begründung, dass er den fraglichen PKW am 6. Juni 2010 nach Deutschland verbracht hat und dass der PKW dort auch abgemeldet wurde. Nach den vom Finanzamt nicht bestrittenen, mit einem entsprechenden Kaufvertrag belegten Ausführungen des Berufungswerbers hat sein Vater den PKW am 1. April 2011 in Deutschland um 8.000,00 € verkauft.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2011 wies das Finanzamt den Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe mit der Begründung ab, dass gemäß § 12a NoVAG die Abgabe vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet wird, wenn ein Fahrzeug durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweisbar ins Ausland verbracht wird. Damit sei nur das Verbringen eines Privatfahrzeuges ins Ausland als Übersiedlungsgut vom Begünstigungstatbestand des § 12a NoVAG erfasst. Für die Lieferung (Verbringung) eines Fahrzeuges ins Ausland durch einen Privaten (ausgenommen Übersiedlungsgut) sei § 12a NoVAG 1991 nicht anzuwenden. (RZ 931 NoVA-Richtlinien).

In der Berufung wendete die steuerliche Vertreterin dagegen ein, dass die NoVA-Richtlinien mit dem Gesetzestext nicht im Einklang stehen.

Faktum ist, dass der Berufungswerber den in Deutschland zugelassenen PKW von 04/2008 bis 06/2010 in Österreich verwendet hat. Die Nova wurde in Österreich vom Berufungswerber (wirtschaftlicher Eigentümer) entrichtet. Das Fahrzeug wurde nach Verwendung in Österreich wieder nach Deutschland verbracht. Warum sollte also dieses Fahrzeug weiter mit österreichischer Nova belastet sein, wenn dieses nicht mehr auf österreichischen Straßen benutzt wird? Zweck der Regelung des § 12a NOVAG ist doch, Fahrzeuge die mit einer inländischen Verbrauchsabgabe belastet sind, beim Export, wenn somit keine Nutzung mehr in Österreich erfolgt, wieder zu entlasten. Es ist aus dem Gesetzestext nicht erkennbar, dass die Regelung des § 12a nur für Unternehmer und nicht für Private gelten sollte. Gerade die Einschränkung bei Privatfahrzeugen auf Übersiedlungsgut laut Richtlinienmeinung deutet wohl darauf hin, dass der Gesetzgeber gerade auch Privatpersonen mitumfassen wollte. Diese Rechtsansicht wird auch von Dr. Peter Pichler, SWK 3/2011, S 105 ff, „NoVA-Pflicht? Die Verwendung von Kfz mit ausländischen Kennzeichen im Inland“ bestätigt, der ausführt „dies gilt nach dem Gesetzeswortlaut sowohl für Fahrzeuge von Unternehmungen als auch - entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung - von natürlichen Personen. Es wird daher beantragt, dem Antrag auf Vergütung der NoVA in Höhe von € 880,00 stattzugeben.“

Das Finanzamt wies die Berufung ab und begründete dies wie folgt:

Das Finanzamt hat in seinem abweisenden Bescheid vom 8.6.2011 die in den NoVA-Richtlinien vertretene Rechtsansicht zu § 12a NoVAG seiner Entscheidung zugrunde gelegt.

In der Berufung wird dagegen vorgebracht, die in den NoVA-Richtlinien vertretene Ansicht würde nicht mit dem Gesetzestext im Einklang stehen, da der gesetzlich definierte Anwendungsbereich durch die Richtlinienmeinung eingeschränkt würde. Es sei aus dem

Gesetzestext nicht erkennbar, dass die Regelung des § 12a NoVAG nur für Unternehmer und nicht für Private gelten solle.

Dieser Rechtsansicht kann nicht gefolgt werden. Schon aus der Formulierung des Gesetzestextes ergibt sich eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmern und Privaten. Während im ersten Teilstrich nur von der Verbringung ins Ausland die Rede ist, wird in den Teilstreichen zwei bis vier neben der Verbringung ausdrücklich auch die Lieferung ins Ausland angeführt. Wollte der Gesetzgeber unter der Verbringung auch die Lieferung subsumiert wissen hätte es einer derartigen Formulierung nicht bedurft. Anders ausgedrückt hat der Gesetzgeber durch die gesonderte Anführung der Lieferung neben der Verbringung eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Lieferung vom Begriff der Verbringung nicht erfasst ist.

Beim gegenständlich vorliegenden Sachverhalt käme nur eine Vergütung nach § 12a erster Teilstrich NoVAG in Betracht. Ein Verbringen des Fahrzeuges im Sinne dieser Bestimmung liegt wie bereits im Erstbescheid ausgeführt nicht vor. Die Lieferung (Verkauf) ins Ausland, der eine Überstellung des Fahrzeuges ins Ausland ausschließlich zum Zwecke des Verkaufs gleichzuhalten ist, durch einen Privaten ist vom Vergütungstatbestand des § 12a erster Teilstrich NoVAG nicht erfasst.

Voraussetzung für eine Vergütung gemäß § 12a erster Teilstrich NoVAG ist weiters, dass diejenige Person, welche das Fahrzeug ins Ausland verbringt, als Zulassungsbesitzer aufscheint. Vergütungsberechtigt ist somit regelmäßig der (zivilrechtliche) Eigentümer des Fahrzeuges, der für die Verbringung ins Ausland sorgt. Diese Voraussetzung ist ebenfalls nicht erfüllt, da Zulassungsbesitzer und zivilrechtlicher Eigentümer immer der Vater des Berufungswerbers war und das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug nie auf den Berufungswerber zugelassen war.

Die steuerliche Vertreterin beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung und begründete dies wie folgt:

Nach § 4 Z 3 NoVAG ist Schuldner der NoVA im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner. Demgemäß wurde die NoVA dem Berufungswerber vorgeschrieben, der das Fahrzeug in Österreich verwendet hat, und nicht seinem Vater, auf den das Fahrzeug zugelassen war. Wenn der Berufungswerber durch § 4 Z 3 NoVAG genauso behandelt wird, als wäre er der Zulassungsbesitzer, muss auch § 12a 1. Teilstrich NoVAG für ihn gelten, der eine Vergütung der NoVA vorsieht, wenn das Fahrzeug durch den Zulassungsbesitzer selbst bzw. wie in unserem Fall dem Schuldner der NoVA, nachweisbar ins Ausland verbracht wird. Ansonsten hätte dem Vater des Berufungswerbers die NoVA vorgeschrieben werden müssen.

Aus dem Gesetzestext geht nicht hervor, dass sich § 12a 1. Teilstrich NoVAG nur auf die Verbringung eines Fahrzeugs durch einen Unternehmer bezieht. In RZ 931 der NoVAR wird sogar ausgeführt, dass das Verbringen eines Privatfahrzeugs ins Ausland als Übersiedlungsgut von § 12a NoVAG umfasst ist. Wenn nun der Sohn das Fahrzeug seines Vaters in Österreich nutzt und der Sohn das ausgeborgte Fahrzeug nach einiger Zeit seinem Vater wieder zurückgibt, kann dadurch nur der Tatbestand des Verbringens erfüllt werden, da eine Lieferung nie erfolgt ist, sondern lediglich eine Nutzung. Dem Sohn hat das Auto ja nie gehört. Die in der Berufungsvorentscheidung ausgeführten Argumente zur Lieferung bzw. Verbringung sind demnach nicht nachvollziehbar.

Weiters ist auszuführen, dass es nicht auf die Unterscheidung zwischen privater und betrieblicher Verwendung des Fahrzeuges im Inland ankommen kann. Wenn der Schuldner der NoVA in Österreich verpflichtet ist, diese abzuführen, dann steht auch ihm die Rückerstattung wieder zu. Die unterschiedliche Behandlung eines Privaten und eines

Unternehmers in diesem Zusammenhang ist gleichheitswidrig.

Außerdem möchten wir darauf hinweisen, dass die EU-Kommission am 27.10.2011 Irland und Spanien zu einer Änderung der Vorschriften bei der Kfz-Zulassungssteuer aufgefordert hat. Laut den EU-Vorschriften muss die Kfz-Zulassungssteuer eines Mitgliedstaates auf ein geleastes oder gemietetes Fahrzeug aus einem anderen Mitgliedstaat der Nutzungsdauer dieses Fahrzeuges auf seinem Hoheitsgebiet entsprechen. Ein Mitgliedstaat kann also nur dann die volle Kfz-Zulassungssteuer auf ein geleastes oder gemietetes Fahrzeug aus einem anderen Mitgliedsstaat erheben, wenn dieses Fahrzeug dauerhaft auf seinem Hoheitsgebiet genutzt werden soll. Bei der NoVA handelt es sich de facto um eine Zulassungssteuer. Der Berufungswerber ist mit dem Auto seines Vaters für ca. zwei Jahre in Österreich gefahren. Es ist nicht einzusehen, warum für diesen doch relativ kurzen Zeitraum die volle NoVA zu entrichten ist und nicht zumindest ein Teil wieder erstattet wird. Der Vater des Berufungswerbers hat das Fahrzeug in Deutschland verkauft. Dort sind die Verkaufspreise für Gebrauchtfahrzeuge idR niedriger als in Österreich, weil in Österreich bei den Preisen immer die NoVA einfließt. Die in Österreich bezahlte NoVA konnte also nicht einmal durch einen höheren Verkaufsaufpreis hereingebracht werden. Angefügt sei noch, dass ein Verkauf in Österreich durch den Vater wiederum zu erheblichen Problemen geführt hätte, weil ja bereits NoVA entrichtet worden ist, allerdings nicht durch den Inhaber, sondern den „widerrechtlichen Verwender“.

Selbst in seinem Urteil vom 29.4.2004 des EuGH in der RS C-387/01 Weigel hat der EuGH entschieden, dass die NoVA auf ein Fahrzeug, das Übersiedlungsgut darstellt, nicht einfach vom gemeinen Wert berechnet werden darf, da derartige Fahrzeuge nur so besteuert werden dürfen, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist. Daraufhin wurde in den USt-Richtlinien die RZ 931 eingeführt, die keine NoVA bei Fahrzeugen als Übersiedlungsgut vorsieht. Die Entscheidung des EuGH in der RS Weigel und die Aufforderung der EU-Kommission an Spanien und Irland, ihre Kfz-Zulassungssteuern anzupassen, laufen beide darauf hinaus, dass die Festsetzung von Steuern bei der Zulassung eines Kraftfahrzeuges in einem vernünftigen Verhältnis zum Wert eines Fahrzeuges und zur zeitlichen Nutzung im betroffenen Land stehen müssen. Der Berufungswerber hat das Fahrzeug seines Vaters lediglich ca. zwei Jahre in Österreich verwendet und soll dafür die volle NoVA zahlen und nicht einmal einen Teil davon erstattet bekommen?

Das Problem der unterschiedlichen Steuersysteme innerhalb der EU bei der Besteuerung von Personenkraftwagen, insbesondere bei der Zulassung, ist der Europäischen Kommission schon lange bekannt. In ihrem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Besteuerung von Personenkraftwagen aus 2005 (2005/0130 vom 5.7.2005) hat die Kommission mehrere Möglichkeiten vorgeschlagen, um dieses Problem zu beseitigen. Eine Option (Option 2 im Vorschlag) wäre die Erstattung der Zulassungssteuer, um eine im Binnenmarkt nicht zu rechtfertigende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Option 3 sieht eine umfassende EU-Politik zur Besteuerung von Personenkraftwagen vor, nämlich die völlige Abschaffung der Zulassungssteuer während einer zehnjährigen Übergangszeit, die Umstrukturierung der Bemessungsgrundlage sowohl der Zulassungssteuer als auch der jährlichen Kraftfahrzeugsteuer zwecks Einbeziehung einer auf dem CO₂-Ausstoß beruhenden Komponente und die Schaffung eines Systems zur Erstattung der Zulassungssteuer.

In diesem Sinne ist unseres Erachtens § 12a 1. Teilstrich NoVAG auch europarechtskonform auszulegen und wir beantragen eine Rückerstattung der geleisteten NoVA.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 12a NoVAG lautet:

Wird ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbesitzer 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.

Unstrittig ist das Fahrzeug ins Ausland verbracht worden (und dort auch geblieben). Wie in der Berufung zutreffend dargelegt ist dies nicht mit einer Lieferung ins Ausland gleichzusetzen. Der gegenständliche Fall könnte daher unter den ersten Teilstrich des § 12a NoVAG zu subsumieren sein. Daran ändert weder etwas, dass eine Subsumption unter die anderen Teilstriche jedenfalls nicht zu erfolgen hat noch ist aus der Formulierung der anderen Teilstriche auf die Nichtanwendbarkeit des ersten Teilstriches zu schließen.

Sowohl in der Berufungsvorentscheidung als auch im Vorlageantrag wird davon ausgegangen, dass das Fahrzeug vom Berufungswerber, also nicht vom kraftfahrrechtlichen Zulassungsbesitzer, ins Ausland verbracht wurde. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist jedoch unter Zulassungsbesitzer iSd § 12a NoVAG nicht der kraftfahrrechtliche Zulassungsbesitzer zu verstehen, sondern jene Person, auf die das Fahrzeug nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre und der somit auch die NoVA vorgeschrieben wurde (§ 1 Z 3 NoVAG), also der Berufungswerber.

Dafür spricht auch, dass eine Vergütung von Abgaben nur an jene Person zu erfolgen hat, der die Abgabe vorgeschrieben wurde. Selbst wenn unter Zulassungsbesitzer der kraftfahrrechtliche zu verstehen wäre, stünde die Vergütung für den Fall, dass dieser Zulassungsbesitzer (der Vater) das Fahrzeug ins Ausland verbracht hat, dem widerrechtlichen Nichtzulassungsbesitzer (dem Berufungswerber) zu. Ob eine Vergütung zusteht oder nicht darf aber wohl nicht vom Verhalten einer anderen Person (dem kraftfahrrechtlichen Zulassungsbesitzer) abhängen.

Wäre unter Zulassungsbesitzer der kraftfahrrechtliche zu verstehen, wäre für den (konkret auch vorliegenden) Fall, dass in Österreich keine Zulassung erfolgt ist, nach ausländischem Recht zu beurteilen, wer Zulassungsbesitzer ist. Österreichische Rechtsfolgen würden diesfalls in bedenklicher Weise von ausländischen Rechtsvorschriften abhängen.

Im Urteil vom 21. März 2001, C-451/99, Cura, hat der EuGH bestätigt, dass eine Verbrauchsabgabe wie die österreichische Normverbrauchsabgabe (NoVA) zweifellos das im Allgemeininteresse liegende Ziel haben kann, der Anschaffung und dem Besitz von

Fahrzeugen mit einem hohen Kraftstoffverbrauch entgegenzuwirken (Rz. 68). Dadurch hat der EuGH die österreichische Normverbrauchsabgabe in ihren Grundzügen als unionskonform eingestuft.

Eine solche Abgabe wie die Normverbrauchsabgabe verstößt jedoch nach dem genannten Urteil gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wenn das mit ihr verfolgte Ziel durch die Einführung einer Abgabe erreicht werden kann, die proportional zur Dauer der Zulassung des Fahrzeuges in dem Staat steht, in dem es benutzt wird, (Rz. 69).

In der Folge hat auch der VfGH im Erkenntnis vom 30. November 2005, G 99/05, ausgesprochen, dass die NoVA als Verbrauchsabgabe im Mitgliedstaat des Gebrauchs proportional zur Dauer der Zulassung dieses Fahrzeuges sein müsse.

Der Vergütungstatbestand wurde mit Verbringen ins Ausland, also im Juni 2010, erfüllt. Die Vergütung wurde hingegen für April 2011 beantragt. Daraus könnte vordergründig geschlossen werden, dass die Vergütung für einen unzutreffenden Zeitraum beantragt wurde und daher für den beantragten Zeitraum nicht zustehe, womit die Berufung abzuweisen wäre. Vorzuschreiben und zu vergüten ist jedoch nicht für einen bestimmten Zeitraum, sondern lediglich aufgrund der jeweiligen Tatbestandsverwirklichung. Die Angabe eines Zeitraumes hat daher zu entfallen bzw. ist eine derartige Angabe ohne rechtliche Wirkung. Daher ist auch die Angabe eines Zeitraumes, für den die Vergütung beantragt wird, ohne Bedeutung.

Der abweisende Bescheid des Finanzamtes vom 8. Juni 2011 war nicht bloß aufzuheben, sondern es war auch über die Höhe der Vergütung abzusprechen (siehe VwGH vom 24. Oktober 2012, 2012/17/0304).

Linz, am 14. Dezember 2012