



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 10. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Juli 2009 betreffend Normverbrauchsabgabe für Mai 2004 entschieden:

Der Berufung Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine in Deutschland ansässige Leasinggesellschaft und führt in Österreich Umsätze durch, weshalb sie im Finanzamt Graz-Stadt zur Umsatzsteuer veranlagt ist.

Die Bw. erwarb von einer österreichischen Autohändlerin am 19. April 2004 ein Kraftfahrzeug (Kfz) um 41.368,17 Euro netto.

Laut Rechnung wurde der Verkauf als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt.

Die Bw. verleaste das Kfz an die in Österreich ansässige Handels-GmbH für deren Betriebsstätte in SCH (=SCH) in Deutschland.

Laut den Unterlagen der österreichischen Autohändlerin nahm der Geschäftsführer der Handels-GmbH, KG (=KG), das Kfz persönlich in Empfang und bestätigte auf der Rechnung ausdrücklich, dass er das Kfz in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern werde.

KG legte der Autohändlerin weiters einen von der Bundesrepublik Deutschland ausgestellten Personalausweis, welcher als seinen Geburtsort SCH ausweist, den Fahrzeugbrief über die Zulassung des Kfz in Deutschland und die Vergabe eines deutschen Kennzeichens vor.

Im Zuge einer Nachschau des Finanzamtes Salzburg-Land gemäß [§ 144 BAO](#) im Februar 2005 wurde festgestellt, dass die Handels-GmbH als Leasingnehmerin laut Firmenbuch ihre Geschäftsanschrift in Österreich habe.

Unter dieser Anschrift befinde sich auch der Hauptwohnsitz der Lebensgefährtin des KG. Die Lebensgefährtin sei auch Gesellschafterin Handels-GmbH.

Laut den Feststellungen der deutschen Betriebsprüfung seien die Steuerakten der Handels-GmbH, da keine Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Österreich vorgelegen sei, im Dezember 2002 gelöscht worden.

Gegen die daraus resultierende Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide habe die Handels-GmbH berufen.

Laut Aktenlage wurde diese Berufung erst 2008 von den deutschen Steuerbehörden mit Abweisung erledigt.

Da die Handels-GmbH nach Ansicht des Finanzamtes Salzburg-Land in Deutschland in Wahrheit keine Zweigniederlassung betrieben habe und deren Geschäftsführer, dem das Kfz zur Nutzung zu Verfügung gestanden war, in Österreich wohnhaft war, das Kfz also von Österreich aus genutzt worden war, wäre das Kfz nach dem österreichischen Kraftfahrzeuggesetz in Österreich zuzulassen gewesen. Damit sei aber auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in Österreich ausgelöst worden.

Folglich setzte das Finanzamt Salzburg-Land mit Bescheid vom 1. März 2005 gegenüber der Handels-GmbH, ausgehend vom Nettoentgelt in Höhe von 41.368,17 Euro, Normverbrauchsabgabe in Höhe von 6.619,00 Euro fest.

Die Handels-GmbH brachte gegen diese Festsetzung Berufung ein.

In der Berufung brachte die Handels-GmbH vor, dass sie seit ihrer Gründung eine Zweigniederlassung mit Sitz in SCH in Deutschland unterhalte. Diese erwirtschafte laufend nicht nur unerhebliche Umsätze, sondern werde für diese Zweigniederlassung auch eine eigenständige doppelte Buchführung sowie ein eigener Jahresabschluss erstellt. Die Zweigniederlassung sei historisch aus einer vormaligen Kommanditgesellschaft, die ebenfalls ihren Sitz in SCH hatte, hervorgegangen. Die Leasingraten für das strittige Kfz würden von der Zweigniederlassung in Deutschland getragen. Das Kfz sei in Deutschland zugelassen und werde auch die Kraftfahrzeugsteuer dort entrichtet. Das Kfz habe seinen Standort in SCH und stehe nahezu ausschließlich im Zusammenhang mit der dort ausgeübten betrieblichen Tätigkeit in Verwendung. Die betriebliche Kilometerleistung, für dieses Kfz, das dem

Geschäftsführer und deutschen Staatsbürger KG zur Verfügung stehe, betrage ca. 80.000 km pro Jahr. Der Privatanteil liege unter 10%.

Der Berufung wurde eine Liste beigelegt, wonach die Kunden der Handels-GmbH von der Zweigniederlassung in Deutschland besucht würden und diese Geschäfte auch ihren Niederschlag in den Büchern der deutschen Zweigniederlassung fänden.

Es bedürfe demnach keiner Zulassung in Österreich, weshalb auch keine Normverbrauchsabgabe angefallen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Oktober 2006 wurde die Berufung der Handels-GmbH als unbegründet abgewiesen.

Darin wurde ausgeführt, dass die Handels-GmbH ihre Geschäftsanschrift in Österreich habe, laut Mitteilung der deutschen Steuerbehörden keine Zweigniederlassung in Deutschland innehave und KG seit 14. Jänner 2001 seinen Hauptwohnsitz in Österreich habe. Der Betrieb werde von KG von Österreich aus geleitet.

Auch wenn die Handels-GmbH Kunden in Deutschland betreue, sei dies kein Nachweis für den Standort des strittigen Kfz in Deutschland.

Damit stehe fest, dass das Kfz in Österreich zuzulassen war und Normverbrauchsabgabe angefallen sei.

In der Folge stellte die Handels-GmbH den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge eines Erörterungstermines vor dem Unabhängigen Finanzsenat (=UFS) Außenstelle Salzburg am 27. März 2009 wurde festgestellt, dass die Handels-GmbH nach rechtskräftiger Entscheidung der deutschen Steuerbehörden im Jänner 2008 keine Betriebsstätte in SCH hatte.

Auch das Vorliegen anderer Betriebsstätten in Deutschland könne nicht nachgewiesen werden.

Die Amtsbeauftragte brachte im Zuge dieses Erörterungstermines vor, dass nach der Rechtslage im Jahr 2004 die NoVA nicht der Handels-GmbH, sondern der Leasinggeberin, demnach der Bw. vorzuschreiben gewesen wäre.

In der Folge hob das Finanzamt Salzburg-Land mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2009 den strittigen Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe auf.

Es erging in der Folge eine Kontrollmitteilung an das Finanzamt Graz-Stadt, bei welchem die Bw. veranlagt ist, dass die auf das strittige Kfz entfallende NoVA der Bw. als Leasinggeberin vorzuschreiben sei.

Mit dem im nunmehrigen im Berufungsverfahren angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Graz-Stadt gegenüber der Bw. als Leasinggeberin NoVA für Mai 2004 in Höhe von

7.942,69 Euro fest. Die Differenz gegenüber der Vorschreibung in Salzburg-Land resultiert aus dem Zuschlag von 20% gemäß [§ 6 Abs. 6 Normverbrauchsabgabegesetz](#), welcher in Salzburg nicht zur Vorschreibung gelangt war.

In der gegen diesen Bescheid eingelegten Berufung vom 10. August 2009 brachte die Bw. vor, dass sie mit der Zweigniederlassung der Handels-GmbH in SCH den Leasingvertrag abgeschlossen habe. Gemäß Auskunft der Creditreform Salzburg, habe die Handels-GmbH Bw. als Leasingnehmerin über die Zweigniederlassung in SCH verfügt. Die Stadt SCH liege im Ruhrgebiet zwischen Dortmund und Düsseldorf und damit nicht in Grenznähe zu Österreich. Die Leasingnehmerin habe der Bw. schriftlich bestätigt, dass der Standort des Kfz die Betriebsstätte in Deutschland sein werde. Laut den Allgemeinen Geschäftsbedingungen zum Leasingvertrag dürfe das Kfz nur mit „schriftlicher Einwilligung der Leasinggeberin an einem anderen Standort als dem auf der Abnahmebestätigung genannten betrieben werden.“ Das Kfz sei in Deutschland auf die Leasingnehmerin zugelassen worden, die Lieferung seitens der Autohändlerin sei als innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland an die deutsche Zweigniederlassung der Handels-GmbH behandelt worden, auch die Adresse des Geschäftsführers laut vorgelegter Identitätskarte stimme mit dem Ort der Zweigniederlassung überein. Schließlich sei auch der anschließende Verkauf des Kfz nach Ende des Leasingvertrages in Deutschland abgewickelt worden und der Kaufpreis von einem deutschen Bankkonto an die Bw. überwiesen worden.

Die Bw. hatte daher nicht von einer Verwendung des Kfz im Inland, die zu einer NOVA-Pflicht im Sinne des [§ 1 Z 2 Normverbrauchsabgabegesetz](#) in der 2004 gültigen Fassung geführt hätte, auszugehen. Sie könne auch nicht gemäß [§ 4 Z 1 Normverbrauchsabgabegesetz](#) in der 2004 gültigen Fassung als Abgabepflichtige in Anspruch genommen werden. Die Bw. hatte darüber hinaus keine Nachforschungspflicht über den Ort der Verwendung des Kfz zu treffen. Sie habe sich angesichts des Gesamtbildes der Verhältnisse auf die glaubwürdigen Auskünfte des Leasingnehmers verlassen dürfen.

Im Übrigen sei laut NoVA-Richtlinien Pkt. 1.2.2 eine geringfügige Nutzung im Inland nicht schädlich gewesen.

Soweit der Leasingnehmer nach den Erhebungen des Finanzamtes den Tatbestand des [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz](#) verwirklicht haben sollte, wäre dieser als rechtmäßiger Besitzer (UFS 04.04.2008, RV/0494-G/07) gemäß § 4 Z 1 Normverbrauchsabgabegesetz direkt in Anspruch zu nehmen gewesen. Zuständig wäre dafür gemäß [§ 11 Abs. 2 Normverbrauchsabgabegesetz](#) das Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz habe (siehe auch UFS 11.03.2009, RV/0064-S/09).

Die Bw. legte dem UFS die Unterlagen bzw. Beweise, aus denen sie den Standort in Deutschland als erwiesen angenommen hatte, vor.

- die Auskunft der Creditreform Salzburg, wonach die Handels-GmbH über eine Filiale in SCH verfüge und überwiegend in Deutschland aktiv sei;
- die Auskunft der Wirtschaftskammer Österreich, wonach die Handels-GmbH in Österreich keine Gewerbeberechtigung hatte;
- Bankverbindung der Handels-GmbH bei der Commerzbank AG in SCH;
- die Abnahmebestätigung der Leasingnehmerin mit der Standortangabe in SCH, versehen mit einer Stampiglie mit der Adresse in SCH;
- den Fahrzeugbrief über die Zulassung in Deutschland;
- die Vormerkung der Sicherungsübereignung der Zulassungsstelle in SCH und
- die Kontoauszüge betreffend die Überweisungen der Leasingnehmerin an die Bw. über deren deutsche Bankverbindung;

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Bw. für ein ab April 2004 verleastes Kfz den Tatbestand des [§ 1 Z 2 Normverbrauchsabgabengesetz](#) gesetzt hat und als Leasinggeberin Schuldnerin der NoVA ist.

Nach [§ 1 Z 2 Normverbrauchsabgabengesetz](#) in der im Jahr 2004 gültigen Fassung unterlag die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen durch einen Unternehmer, ausgenommen die gewerbliche Vermietung von Vorführkraftfahrzeugen an Unternehmer im Sinne der Z 1 und zum Zwecke der gewerblichen Weitervermietung der Normverbrauchsabgabe. Der Ort der Vermietung richtete sich nach § 3 Abs. 11 UStG 1972; § 28 Abs. 7 UStG 1994 war nicht anzuwenden.

Nach [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz](#) unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach [§ 1 Z 1 oder 2 Normverbrauchsabgabengesetz](#) eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach [§ 12](#) oder [§ 12a Normverbrauchsabgabengesetz](#) erfolgt ist, der Normverbrauchsabgabe. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeugs, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG) zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992](#) (KfzStG) unterliegen der Kfz-Steuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland ohne kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

Sowohl das Normverbrauchsabgabengesetz als auch das KfzStG knüpfen in den oben angeführten Bestimmungen die Steuerpflicht somit nicht nur an eine inländische Zulassung sondern auch an die Verpflichtung zur Zulassung nach den Bestimmungen des KFG. Kfz dürfen nach § 36 KFG nur dann auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden, wenn sie zum Verkehr zugelassen sind.

Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht und in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen.

Nach den Bestimmungen des KFG ist ein Fahrzeug an jenem Ort anzumelden, an dem der dauernde Standort des Fahrzeugs liegt. § 40 Abs. 1 KFG bestimmt als dauernden Standort eines Fahrzeugs den Hauptwohnsitz einer natürlichen Person, bei Fahrzeugen von Unternehmungen den Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt.

Nach § 79 KFG ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebracht wurden und die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 KFG eingehalten wurden.

Gemäß § 82 Abs. 8 KFG 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 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Zur Entkräftigung der Standortvermutung ist der Gegenbeweis, dass der Fahrzeugstandort im Ausland liegt, zulässig (VwGH 19. 3. 2003, [2003/16/0007](#)).

Gemäß § 5 Abs. 1 Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetz (EKHG) ist unter Halter eines Kraftfahrzeugs die Person zu verstehen, die das Fahrzeug auf eigene Rechnung in Gebrauch und die Verfügungsgewalt darüber hat.

Rechtliche Würdigung

Bei der Entstehung der NoVA-Schuld für ein nicht im Inland zugelassenes Fahrzeug kommt es ausschließlich auf dessen Verwendung an. Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich, dass die Verwendung eines nicht im Inland zugelassenen Fahrzeugs dann der NoVA unterliegt, wenn es nach dem KFG zum Verkehr zuzulassen wäre. Dies betrifft vor allem die Verwendung

von im Ausland zugelassenen Fahrzeugen, wenn aufgrund kraftfahrrechtlicher Bestimmung die Zulassung im Inland zu beantragen wäre, dies aber unterlassen wird.

Im vorliegenden Fall ist zu klären, ob die Bw. den Tatbestand des [§ 1 Z 2 Normverbrauchsabgabegesetz](#) verwirklicht hat und somit als Schuldnerin einer allenfalls angefallenen NoVA in Betracht kommt.

Nach den vorgelegten Unterlagen bestand für die Bw. kein Anlass daran zu zweifeln, dass das Kfz seinen Standort in Deutschland haben wird. Es lag eine Auskunft des Creditforums vor, wonach die überwiegenden Aktivitäten der Handels-GmbH über deren Zweigniederlassung in SCH abgewickelt würden. Laut Wirtschaftskammer verfügte die Handels-GmbH über keine Gewerbeberechtigung in Österreich. Die Zulassung erfolgte in Deutschland und bestätigte die deutsche Zulassungsstelle gegenüber der Bw. die Vormerkung der Sicherungsübereignung. Laut Leasingvertrag war der Standort des Kfz in SCH vereinbart und in den AGB der Bw. ausbedungen, dass eine Änderung des Standortes der Bewilligung der Leasinggesellschaft bedürfe. Die Handels-GmbH verfügte auch über eine deutsche Bankverbindung. Weiters verfügte die Handels-GmbH über eine gültige Deutsche UID. Der Standort SCH befindet sich nicht in Grenznähe zu Österreich. Die Abholung des Kfz erfolgte durch einen deutschen Staatsbürger und wurde durch ihn der Standort in Deutschland bestätigt.

Der Umstand, dass auf einem früheren Leasingvertrag eine österreichische Mobilfunknummer des KG angegeben war, fällt gegenüber den übrigen eindeutigen Indizien nicht so ins Gewicht, dass die Bw. den Standort bzw. die Verwendung des Kfz in Deutschland nicht als erwiesen annehmen durfte.

Dass der österreichische Mutterbetrieb für die deutsche Zweigniederlassung eine Haftungserklärung abgab, sagt über den Standort oder die Verwendung eines Kfz nichts aus.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte die Bw. zu Recht davon ausgehen, dass der Standort und die Verwendung des strittigen Kfz in Deutschland liegt und eine *Vermietung im Inland* im Sinne des [§ 1 Z 2 Normverbrauchsabgabegesetz](#) nicht vorliegt. Wenn nun die Handels-GmbH als Leasingnehmerin den Standort des Kfz vertragswidrig nach Österreich verlegt, dann kommt der Auffangtatbestand des [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz](#) zum Tragen.

Durch die Schaffung des Auffangtatbestandes des [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz](#) (mit Novelle BGBl. I Nr. 122/1999) sollten vor allem jene Fälle erfasst werden, in denen dauerhaft im Inland verwendete Fahrzeuge nur zum Zweck der Vermeidung der Normverbrauchsabgabe im Ausland zugelassen werden. Bei der Bestimmung des dauernden Standorts (vgl. § 40

Abs. 1 zweiter Satz KFG) kommt es ja darauf an, von wem das Fahrzeug im Inland verwendet wird.

[§ 4 Z 2 Normverbrauchsabgabengesetz](#) bezeichnet als Abgabenschuldner im Fall der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3 leg. cit.) denjenigen, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Damit wird aber nur der Abgabentatbestand des ersten Satzes des [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz](#) (erstmalige Zulassung) erfasst. Beim Abgabentatbestand des zweiten Satzes dieser Bestimmung (fiktive erstmalige Zulassung) fehlt es aber – mangels Zulassung – an jener Person, für die zugelassen worden ist.

[§ 4 Normverbrauchsabgabengesetz](#) sah bis zur Novelle durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 dafür keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung des Steuerschuldners vor. Nach dem dem Steuerschuldrecht innewohnenden Grundgedanken, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand verwirklicht hat (Stoll, BAO, 77), ist in einem solchen Fall jene Person, die das Fahrzeug ohne Zulassung im Inland verwendet, zur NoVA heranzuziehen, unabhängig davon, ob das Fahrzeug für diese Person überhaupt zugelassen werden könnte.

Bei dieser Beurteilung sind objektive Gesichtspunkte maßgebend. Der Entscheidung des OGH (OGH 18. 10. 2000, [9 ObA 150/00z](#)), auf die der VwGH verweist, ist zu entnehmen, dass der Betrieb des Fahrzeugs dann auf eigene Rechnung des Halters erfolgt, wenn er den Nutzen aus der Verwendung zieht und die Kosten trägt. Der Nutzen kann dabei in der Erlangung wirtschaftlicher oder ideeller Vorteile liegen. Für die Tragung der Kosten ist vor allem auf die Unterbringung, Instandhaltung, Bedienung, Versicherung, Steuer etc. abzustellen. Der Halter muss tatsächlich in der Lage sein, die Verfügung über das Fahrzeug auszuüben und damit über die Verwendung des Kraftfahrzeugs zu entscheiden (siehe zu dieser Problematik, Zankl in UFS-Journal 2012, 104).

Im vorliegenden Fall kommt allenfalls der Tatbestand des [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz](#), verwirklicht durch die Handels-GmbH, in Betracht. Die Handels-GmbH hat sowohl den Nutzen aus der Verwendung des Kfz gezogen als auch die Kosten für das Kfz getragen. Sie war unbestritten Fahrzeughalterin und hat über dessen Verwendung bestimmt.

Die Verwirklichung des Tatbestandes des [§ 1 Z 2 Normverbrauchsabgabengesetz](#) durch die Bw. konnte, wie dargelegt, nicht nachgewiesen werden.

Für eine *allfällige* Entstehung des Abgabenspruchs nach [§ 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz](#) kommt die Bw. aber nicht als Abgabenschuldnerin in Betracht, weshalb der angefochtene Bescheid spruchgemäß aufzuheben war.

Auf Grund der Stattgabe konnte von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Graz, am 13. April 2012