

NoVA-Vergütungsregelungen im Verhältnis zueinander

Neue BFG-Entscheidung wirft spannende Fragen auf

CHRISTIAN PRODINGER*)



§ 12a NoVAG sieht in verschiedenen Fällen die Vergütung der NoVA bei Verbringung oder Lieferung in das Ausland vor. Interessierend ist die Berechtigung eines nicht zum gewerblichen Handel mit Kfz berechtigten Unternehmers. Ebenso ist das Verhältnis zur Vergütung nach § 6 Abs 9 NoVAG in Diskussion.¹⁾

1. Rechtsentwicklung

1.1. Entscheidung des EuGH

Auf Basis einer Entscheidung des EuGH²⁾ wurde das NoVAG dahingehend reformiert, dass ein Vergütungsanspruch besteht, wenn ein Fahrzeug nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert wird. Der EuGH³⁾ hat festgehalten, dass eine derartige Verbrauchsabgabe im Allgemeininteresse liegende Ziele verfolgen darf. Sie verstößt jedoch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wenn das mit ihr verfolgte Ziel durch die Einführung einer Abgabe erreicht werden kann, die proportional zur Dauer der Zulassung des Fahrzeugs in dem Staat ist, in dem es benutzt wird, wodurch eine Benachteiligung der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kfz-Leasingunternehmer bei der Amortisation der Abgabe vermieden würde.

Zweck der Bestimmung ist es, die NoVA nur insoweit zu erheben, als eine Nutzung im Inland erfolgt.

1.2. Entscheidungen des VfGH

In weiterer Folge hat der VfGH⁴⁾ die Bestimmung des NoVAG ausgehend von dem Fall aufgehoben, wenn das Fahrzeug von einem Unternehmer, aber eben außerhalb eines Leasingvertrags, in das Ausland verbracht wird.

Unabhängig von dem der Rs *Cura* vor dem EuGH zugrunde liegenden Sachverhalt kam der VfGH zur Auffassung, dass zwar unterschiedliche Lebenssachverhalte vorlägen, wenn einmal ein Fahrzeug geleast, ein anderes Mal in das Ausland verbracht würde, im Hinblick auf das Regelungsziel aber auch im Fall der Verbringung in das Ausland der Unternehmer nicht voll und unabhängig von der Nutzung mit NoVA belastet werden dürfte.

In einer weiteren Entscheidung⁵⁾ hat der VfGH erkannt, dass der Vergütungsanspruch auch dann bestehen müsse, wenn eine Privatperson das Fahrzeug in das Ausland verkauft. Der VfGH konnte keinen sachlichen Grund erkennen, die Abgabe in bestimmten Fällen als Verbrauchsteuer auszugestalten (mit der Rechtsfolge einer Aliquotierung), in anderen Fällen jedoch als Verkehrssteuer (wenn nämlich die volle NoVA als Belastung zum Tragen käme).

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ Siehe zu diesen Fragen BFG 3. 7. 2025, RV/1100222/2024.

²⁾ EuGH 21. 3. 2002, *Cura Anlagen GmbH*, C-451/99.

³⁾ EuGH 21. 3. 2002, *Cura Anlagen GmbH*, C-451/99, Rn 68 f.

⁴⁾ VfGH 30. 11. 2005, G 99/05.

⁵⁾ VfGH 29. 11. 2014, G 153/2014.

Durch die Gesetzesnovellen ergeben sich also folgende Tatbestände für eine Vergütung:
Wird ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert,
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert oder
- nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert,⁶⁾

ist auf Antrag die NoVA zu vergüten.

1.3. Entscheidungen des BFG

Diesen Grundlagen der Rechtsprechung von EuGH und VfGH ist auch das BFG in mehreren Entscheidungen gefolgt.

So wurden in einer Entscheidung⁷⁾ der Anwendungsbereich des Gesetzes und der Begriff des „Zulassungsbesitzers“ erweitert, obschon der Gatte einer Leasingnehmerin Fahrzeuge zur Verfügung hatte, die nicht in Österreich zugelassen wurden. Das BFG kommt zur Ansicht, dass in der gegenständlichen Situation die Vergütung gemäß § 12a Abs 1 TS 1 NoVAG zu erfolgen habe, wobei dessen Anwendungsbereich aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts zu erweitern sei. Jede andere Auslegung des Begriffs „Zulassungsbesitzer“ würde der ständigen Rechtsprechung des EuGH widersprechen, wonach Zulassungssteuern im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung von Kraftfahrzeugen erfolgen dürfen.⁸⁾

Die entsprechenden unionsrechtlichen Grundlagen wurden in einer weiteren Entscheidung des BFG⁹⁾ wiederholt und betont. Das Fehlen einer Entlastung im Exportfall bei gleichzeitiger Besteuerung im Bestimmungsland würde zu einer Doppelbesteuerung führen und das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigen.

In einer weiteren Entscheidung hatte das BFG¹⁰⁾ über einen Fall zu entscheiden, in dem ein angekauftes Fahrzeug, weil es als Wertanlage gekauft wurde, nicht zum Verkehr zugelassen wurde. Dabei wurde das Fahrzeug von einem österreichischen Vorbesitzer, der es offensichtlich zugelassen hatte, angekauft. Der Vorbesitzer hatte NoVA nur in Österreich entrichtet. Das Fahrzeug wurde an einen deutschen Kfz-Händler verkauft. Das Finanzamt hat den Vergütungsantrag wiederum mit der Begründung abgewiesen, der Antragsteller sei entgegen den Voraussetzungen des § 12a NoVAG nie Zulassungsbesitzer gewesen.

Das BFG führt zur Auslegung des Begriffs des Zulassungsbesitzers aus, dass die Nichtzulassung dazu führe, dass – bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes – trotz Belastung mit NoVA keine Vergütung gegeben wäre, bei erfolgter Zulassung jedoch sehr wohl. Die resultierende unterschiedliche Behandlung, obwohl in beiden Fällen das Fahrzeug mit NoVA belastet ist und ins Ausland geliefert wird, widerspräche sowohl dem Unionsrecht als auch dem Verfassungsrecht. Unionsrechtlich dürfen Kraftfahrzeuge endgültig nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung mit der NoVA belastet werden.

Daher wurde der Begriff des § 12a NoVAG unter Verweis und Übereinstimmung mit der zitierten Judikatur des BFG weit ausgelegt und unter Verweis auf verschiedene Kon-

⁶⁾ § 12a Abs 1 NoVAG idgF.

⁷⁾ BFG 30. 4. 2020, RV/3101144/2016.

⁸⁾ Verweis auf EuGH 21. 3. 2002, *Cura Anlagen GmbH*, C-451/99; 26. 4. 2012, *Van Putten*, C-578/10; 19. 9. 2017, *Kommission/Irland*, C-552/15; sowie *Haller*, NoVAG² (2021) Einführung Tz 82 ff.

⁹⁾ BFG 11. 11. 2022, RV/3100577/2018.

¹⁰⁾ BFG 28. 7. 2022, RV/7102109/2021.

stellationen, in denen sonst auch keine andere Person vergütungsberechtigt wäre, die Vergütung in unionsrechtlicher und verfassungskonformer Interpretation zugestanden.

Dem Grund nach gleich wie im obigen Erkenntnis wurde die Rechtslage in einer weiteren Entscheidung des BFG¹¹⁾ vertreten.

1.4. Neue Entscheidung des EuGH

Einen allfällig neuen Aspekt bringt eine weitere Entscheidung des EuGH.¹²⁾ Der Kläger führte einen PKW von Polen nach Norwegen aus und begehrte eine Erstattung der polnischen Zulassungssteuer.

Der EuGH führt aus,¹³⁾ dass es nach Art 110 AEUV nicht maßgeblich sei, dass ein Fahrzeug nach Ausfuhr in mehreren Mitgliedstaaten und zu mehreren Zeitpunkten der Kraftfahrzeugsteuer unterliege. Der EuGH hätte zum freien Dienstleistungsverkehr entschieden, dass eine nicht proportionale Zulassungssteuer gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoße.

In Rn 44 schreibt der EuGH: „Es ist jedoch zu betonen, dass diese Rechtsprechung die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit im Rahmen von Miet- oder Leasingverträgen betrifft. Sie lässt sich nicht auf den Fall des Ausgangsverfahrens übertragen, der nicht eine grenzüberschreitende Dienstleistung betrifft, sondern den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Personenkraftwagens, der aufgrund seiner Zulassung in Polen mit einer Verbrauchsteuer belegt wurde, und dann den späteren Verkauf und die spätere Ausfuhr dieses Fahrzeugs nach Norwegen.“

Sohin ergibt sich: Die Aussagen des EuGH zur nicht proportionalen Zulassungssteuer¹⁴⁾ lassen sich nicht ohne Weiteres auf die Fälle der Verbringung durch Zulassungsbesitzer und befugte Kraftfahrzeughändler anwenden, sodass auch der Anwendungsvorrang des Unionsrechts nicht ohne Weiteres gegeben ist. Dies ändert aber nichts daran, dass für den Fall des Leasings in Österreich eine entsprechende Rechtslage geschaffen werden musste und geschaffen wurde und nach der Rechtsprechung des VfGH wohl alle Fälle, in denen eine übermäßige Belastung mit NoVA Platz greifen würde, weil das Fahrzeug nur mehr im Ausland verwendet wird, gleich zu behandeln sind und daher der Vergütungsanspruch zusteht.

2. Der Fall der BFG-Entscheidung vom 3. 7. 2025¹⁵⁾

2.1. Sachverhalt

Eine österreichische Privatperson hatte einen Leasingvertrag mit einer österreichischen Leasinggesellschaft abgeschlossen. Das Fahrzeug wurde auf diese Person zugelassen. Diesem Leasingvertrag trat die Beschwerdeführerin als zweite Leasingnehmerin bei. Die Beschwerdeführerin war in der Kfz-Vermietung tätig, verkaufte aber auch laufend andere Fahrzeuge (die also nicht zuerst vermietet wurden), wenn auch in untergeordnetem Maße.

Wenige Tage nach Abschluss der Verträge wurde der Leasingvertrag einvernehmlich beendet und das Fahrzeug an die Beschwerdeführerin verkauft, die es sogleich nach Deutschland verkaufte und ausfuhrte.

Die Leasinggesellschaft rechnete den Vertrag ab und beantragte erfolgreich die Vergütung nach § 6 Abs 9 NoVAG.

¹¹⁾ BFG 12. 10. 2021, RV/1100264/2021.

¹²⁾ EuGH 17. 5. 2023, P.M., C-105/22.

¹³⁾ EuGH 17. 5. 2023, P.M., C-105/22, Rn 37 bis 41.

¹⁴⁾ EuGH 21. 3. 2002, Cura Anlagen GmbH, C-451/99.

¹⁵⁾ BFG 3. 7. 2025, RV/1100222/2024.

Das Finanzamt verwehrt die Vergütung an die Beschwerdeführerin mit dem Argument, diese sei weder Zulassungsbesitzerin¹⁶⁾ noch befugte Kraftfahrzeughändlerin, da eine Gewerbeberechtigung nicht vorliegen sollte. Der Leasingtatbestand sei nicht anwendbar, weil der Leasinggeber nicht ausgeführt hätte.

Die Beschwerdeführerin brachte drei Argumente vor, mit denen sich das BFG auseinandersetzte.

2.2. Gewerbeberechtigung

Die Beschwerdeführerin führte aus, dass zum einen nach § 32 Abs 1 Z 10 GewO der Verkauf von verwendetem Anlagevermögen, hier also vermietete Fahrzeuge, durch die Gewerbeberechtigung „*Vermietung von beweglichen Sachen*“ gedeckt sei.

Der Verkauf der nicht vermieteten Fahrzeuge sei nach § 32 Abs 1a GewO¹⁷⁾ gedeckt, da nachgewiesen wurde, dass die Grenze von 30 % nicht überschritten wurde.

In Diskussion war auch, ob diese Bestimmung in Bezug auf die „*Befugnis des Kraftfahrzeughändlers*“ überhaupt anwendbar sei. Das Finanzamt argumentierte, dass sozusagen die originäre Gewerbeberechtigung für den Kfz-Handel gegeben sein müsste.

Das BFG kommt zur Auffassung, dass (auf Basis der Judikatur des VfGH) die Norm gleichheitskonform zu interpretieren und daher „*kein allzu strenger Maßstab*“ anzulegen sei. Für die Eigenschaft des „*befugten Kfz-Händlers*“ müsse daher ein Nebengewerbe iSd GewO ausreichen. Damit war die Vergütungsbefugnis gegeben, und der Beschwerde wurde stattgegeben.

2.3. Definition des „befugten Kraftfahrzeughändlers“

Spannend ist die (nicht mehr entschiedene) Frage, was gewesen wäre, wenn die Beschwerdeführerin nicht die Gewerbeberechtigung innegehabt hätte. Nach dem Wortlaut wäre sie dann nicht befugt gewesen, zumal nach Kommentarmeinung bei der Befugnis auf die GewO abzustellen ist.¹⁸⁾

In der Beschwerde wurde überzeugend argumentiert, dass kein Grund erkennbar sei, warum bei der Schaffung des Tatbestands der Vergütungsberechtigung eines „*Händlers*“ auf dessen „*Befugnis*“ abgestellt werde. So sprechen die Materialien¹⁹⁾ nur von einem „*Fahrzeughändler*“, ohne den Begriff durch Abstellen auf dessen Befugnis näher zu qualifizieren. Eine besondere Begründung für das Abstellen auf die „*Befugnis*“ ist daher nicht ersichtlich und den Materialien nicht zu entnehmen.

Auch sonst sei dem Gesetz keine besondere Qualifikation zu entnehmen. Auch die Richtlinien²⁰⁾ gehen nur in der Überschrift, sonst aber überhaupt nicht auf eine Befugnis des Händlers ein.

Abgesehen davon wäre eine Einschränkung im Sinne des Abstellens auf die Befugnis auch insofern unverständlich, als § 1 Z 1 NoVAG die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung wiederum von der Steuer ausnimmt. Im Haupttatbestand wird daher weder hinsichtlich der Steuerpflicht der Lieferung auf einen befugten Händler abgestellt, sondern nur auf einen Unternehmer iSd § 2 UStG, noch

¹⁶⁾ Dies war ja der erste Leasingnehmer.

¹⁷⁾ „*Gewerbetreibenden steht auch das Erbringen von Leistungen anderer Gewerbe zu, wenn diese Leistungen die eigene Leistung wirtschaftlich sinnvoll ergänzen. Dabei dürfen die ergänzenden Leistungen insgesamt bis zu 30 vH des im Wirtschaftsjahr vom Gewerbetreibenden erzielten Gesamtumsatzes nicht übersteigen.*“

¹⁸⁾ Vgl. Haller, NoVAG², § 1 Tz 44.

¹⁹⁾ RV 1567 BlgNR 22. GP, zu BGBl I 2006/143.

²⁰⁾ Rz 1273 KfzBStR.

wird bei der Ausnahme, die gerade auf Fahrzeughändler abstellt (arg „*gewerbliche Weiterveräußerung*“), von einer Befugnis des Unternehmers zur gewerblichen Weiterveräußerung ausgegangen. Es wäre daher völlig unverständlich, warum gerade bei der Vergütung auf einen eingeschränkten Begriff abzustellen wäre, wenn dies zu einer allenfalls unionsrechtswidrigen, jedenfalls aber gleichheitswidrigen Interpretation führen würde.

Auf Basis der zitierten Judikatur des VfGH und der diesem folgenden Judikatur des BFG wäre daher bei Ausfuhr des Fahrzeugs durch einen Händler, auch wenn dieser eine Gewerbeberechtigung nicht haben sollte und nicht Zulassungsbesitzer wäre, die Vergütung zu gewähren. Es wäre unter dem Gleichheitsgrundsatz völlig unverständlich, wenn gerade in dieser Sonderkonstellation, bei der aber ebenfalls die Verwendung im Inland nur bestimmte Zeit²¹⁾ erfolgt sei, die volle Belastung mit NoVA gegeben wäre.

Fiele dieser Vergütungsanspruch weg, so wäre auch denkbar, dass dann der Zulassungsbesitzer in – wie aus der Judikatur des BFG ableitbar – erweiterter Interpretation den Anspruch hätte. Nachdem aber der Verkäufer durch den Ankauf von der Leasinggesellschaft wirtschaftlich mit der NoVA belastet war, läge dessen Vergütungsanspruch näher.

Die mögliche Einschränkung durch die neue Judikatur des EuGH würde insofern nicht schlagend, als durch den österreichischen Gesetzgeber, animiert von mehreren Entscheidungen des VfGH, ein Ordnungssystem geschaffen wurde, das eine Vergütung gemessen am Maßstab der Proportionalität zulässt. Dies muss daher auch in der vorliegenden Konstellation gelten.

2.4. Auswirkung einer Vergütung nach § 6 Abs 9 NoVAG auf die Vergütung nach § 12a NoVAG

Wie erwähnt, hatte der Leasinggeber den Vertrag abgerechnet und dabei auf seine Kosten (also die Anschaffungskosten zuzüglich der NoVA, ohne Umsatzsteuer, da hier Vorsteuerabzugsberechtigung bestand) Umsatzsteuer beim Verkauf aufgeschlagen. Daher umfasste die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auch die vom Leasinggeber wirtschaftlich als Teil des Kaufpreises bezahlte NoVA.²²⁾ Insofern kam es durch den Verkauf des Leasinggebers bereits zur Vergütung der NoVA.

Das BFG zog die nach § 6 Abs 9 NoVAG vergütete NoVA von der Vergütung nach § 12a NoVAG ab und gewährte nur den Differenzbetrag. Das BFG folgte damit *Haller*,²³⁾ wonach Vergütungen niemals die ursprünglich geschuldete NoVA überschreiten können.²⁴⁾

Das BFG hat aber durchaus die überzeugende Argumentation der Beschwerdeführerin zitiert.

Nach der Judikatur des EuGH²⁵⁾ sei klargestellt worden, dass die Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gegen Art 78 MwStSyst-RL verstoße. Österreich hat dies – gerade in der Umsatzsteuer, dem Steuergesetz, in dem die Unionsrechtswidrigkeit entstanden ist – nicht geändert. Vielmehr wurde im NoVAG die Bestimmung des § 6 Abs 9 geschaffen, wonach ein Betrag von 16,67 % der NoVA zu ver-

²¹⁾ Und in diesem Fall sogar nur wenige Tage.

²²⁾ Diese NoVA wurde vom verkaufenden Kfz-Händler natürlich an das Finanzamt abgeführt.

²³⁾ *Haller*, NoVAG², § 12 Tz 27, § 12a Tz 36a und § 6 Tz 89.

²⁴⁾ Da es hierzu (und auch zur Interpretation des Begriffs des „befugten Kfz-Händlers“) keine Judikatur des VwGH gebe, wurde die ordentliche Revision zugelassen, aber von beiden Parteien nicht in Anspruch genommen.

²⁵⁾ EuGH 22. 12. 2010, *Kommission/Österreich*, C-433/09.

güten sei, wenn die NoVA für die Berechnung des Entgelts beim auf die erste Lieferung folgenden Geschäft einbezogen worden sei.

• **Beispiel**

Der Händler liefert dem Leasinggeber ein Kfz um netto 100 zuzüglich 10 NoVA und 20 Umsatzsteuer. Der Leasinggeber ist mit 110 belastet und kalkuliert darauf die Leasingraten. Diese unterliegen wiederum der Umsatzsteuer, sodass sich die Umsatzsteuer²⁶⁾ von 110 mit 22 bemisst. Gedanklich entfallen daher 20 Umsatzsteuer auf die Nettoanschaffungskosten und 2 auf die NoVA.

Wird nun nach § 6 Abs 9 NoVAG vergütet, so werden 16,67 % der NoVA, also 1,67 %, vergütet. Dies entspricht genau der Nettobelastung der Umsatzsteuer.²⁷⁾

Die Vergütung nach § 6 Abs 9 NoVAG ist also meritorisch eine Vergütung von Umsatzsteuer, die nur formell in eine Vergütung von NoVA gekleidet wird. Somit hat sie mit der NoVA als solcher nichts zu tun.

Man erkennt die Ungleichbehandlung auch sehr gut, wenn man den vorliegenden Fall mit einem Fall vergleicht, in dem der ausführende nach § 12a NoVAG Vergütungsrechte direkt von einem Händler erworben hätte. Dieser hätte ihm dann 100 + 10 NoVA in Rechnung gestellt. Daher wäre der Vergütungsanspruch an NoVA offensichtlich 10 gewesen.

Wird aber über Leasing finanziert, so wird die Vergütung von 1,67, die der Leasinggeber erhält,²⁸⁾ dem Vergütungsberechtigten abgezogen, sodass er nur 8,33 erhält.

Wie gezeigt wurde, wurde aber einmal NoVA in Höhe von 10 wirtschaftlich getragen, und weiters ist zusätzlich auf diese NoVA Umsatzsteuer angefallen, die unionsrechtskonform zu vergüten ist. Die Begrenzung der Vergütung aus beiden Tatbeständen mit der Höhe der NoVA mag aus dem NoVAG allein verständlich sein. Bei Gesamtbetrachtung mit dem UStG und in verfassungs- und unionsrechtskonformer Interpretation scheint die Begrenzung nicht haltbar.

Beiläufig ist *Haller*²⁹⁾ der Auffassung, dass nicht entscheidend sei, ob der Endkunde ausnahmsweise vorsteuerabzugsberechtigt sei oder nicht.

Es sprechen daher überzeugende Argumente für das Bestehen beider Vergütungsansprüche nebeneinander. Eine Klärung der Frage wird wohl erst durch höchstgerichtliche Judikatur erfolgen.

i

Auf den Punkt gebracht

- Ein Vergütungsanspruch der NoVA besteht auch dann, wenn ein Kfz-Händler seine formellen Befugnisse nach § 32 Abs 1a GewO bezieht.
- Allerdings ist das Kriterium des „befugten Kraftfahrzeughändlers“ in verfassungskonformer und teleologischer, allenfalls unionsrechtskonformer Interpretation so auszulegen, dass ein mit Kfz handelnder Unternehmer, auch wenn er nach der GewO nicht „befugt“ sein sollte, trotzdem vergütungsberechtigt ist.
- Die Vergütungen nach § 12a NoVAG und § 6 Abs 9 NoVAG stehen nebeneinander und sind in ihrer Gesamthöhe nicht mit der NoVA begrenzt. Dies ergibt sich daraus, dass § 6 Abs 9 NoVAG meritorisch eine Umsatzsteuerbestimmung regelt, die nur in das Kleid einer NoVA-Vergütung gegossen wurde.

²⁶⁾ Wenn man gleich alle Raten rechnet, also die Gesamtinvestitionskosten des Leasinggebers (wozu dann noch Zinsen kommen).

²⁷⁾ Vgl zu dieser Teleologie auch Rz 938 ff KfzBStR und *Haller*, NoVAG², § 6 Tz 85.

²⁸⁾ Zivilrechtlich wird zu untersuchen sein, ob der Leasingnehmer etwa einen Bereicherungsanspruch gegen den Leasinggeber hat. Jedenfalls ergibt sich der Anspruch aus einem anderen Rechtsgrund.

²⁹⁾ *Haller*, NoVAG², § 6 Tz 86.