

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache S. C. B., A- Straße 1/1/1, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 28. Februar 2011 gegen den Bescheid vom 4. Februar 2011, mit dem das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, die Normverbrauchsabgabe für den Monat August 2010 festgesetzt hatte, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Normverbrauchsabgabe für den August 2010 wird in Höhe von 719,33 € festgesetzt.

Bemessungsgrundlage netto:	7.188,68 €
NoVA gemäß § 6 NoVAG NoVA-Satz: 9%	646,98 €
Bonus	-200,00 €
Malus	450,00 €
Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG	72,35 €
Zu entrichtende Normverbrauchsabgabe:	719,33 €

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine deutsche Staatsbürgerin, die im Jahr 2010 einen Gebrauchtwagen Audi AP Audi A3, S3 von Bulgarien nach Österreich eingeführt hat.

Abweichend von der Abgabeerklärung, in der die Bf. die Bemessungsgrundlage für das Kfz. mit 5.112,92 € und die Normverbrauchsabgabe (=NoVA) mit (460,16 € (§ 6 NoVAG 1991) -119,31 € (§ 6a NoVAG 1991) =) 340,85 € angegeben hatte, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 4.02.2011 die NoVA für August 2010 mit (808,73 € (§ 6 NoVAG 1991) + 92,22 € (§ 6a NoVAG 1991=) 900,95 € fest. Gegen diesen Bescheid wurde die als Berufung bezeichnete Beschwerde erhoben.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens einigten sich die Verfahrensparteien über die NoVA-Bemessungsgrundlage in Höhe von 7.188,68 €. Strittig ist somit lediglich, ob der Bonus gemäß § 6a Abs. 1 Z. 3 NoVAG 1991 in Höhe von 200 € ungekürzt anzusetzen und der ungekürzte Saldo (Malusüberhang) von 250 € der Tarif-NoVA gemäß § 6 NoVAG 1991 zuzuschlagen ist.

Mit der Beschwerde wurde die Ansetzung des Bonus gemäß § 6a Abs.1 Z.3 NoVAG 1991 in Höhe von 200 € ohne Kürzung beantragt. Begründet wurde der Antrag damit, dass sich aufgrund des CO²- Ausstoßes von 178g/km aus § 6a Abs. 1 Z. 2 lit. b NoVAG 1991 ein Malus von 450 € ergebe. Der Bonus von 200 € stehe der Bf. wegen des NOx-Werts des Kraftfahrzeuges von 38mg/km gemäß § 6a Abs. 1 Z. 3 NoVAG 1991 zu. Infolge der Gebrauchtwageneigenschaft des bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen gewesen Kfz. vermindere sich der Malus gemäß § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 im Verhältnis zur Wertentwicklung.

§ 6a Abs. 6 NoVAG 1991 halte fest, dass „...*der Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert ...*“ werde. Infolge dessen, dass nicht auf die jeweiligen Absätze und Ziffern des § 6a NoVAG 1991 verwiesen und das Wort "Malus" verwendet werde, stelle sich die Frage, ob bzw. auf welche Steuerminderungen/-erhöhungen diese Bestimmung anzuwenden sei. Eine Definition des Wortes „Malus“ finde sich weder in § 6a NoVAG 1991, noch in anderen Paragraphen des NoVAG. Gemäß der allgemeinen Begriffsdefinition des Duden handle es sich dabei um eine „nachträgliche Erhöhung“. Dementsprechend seien vom Begriff Malus die die Erhöhung der Steuer betreffenden Normen, nicht aber allfällige Steuerminderungen (Boni) erfasst.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (Rs C-290/04 und C-333/05, Nadasdi und Nemeth) dürfe bei bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen nicht der gesamte Malus in Rechnung gestellt werden. Entsprechend den erläuternden Materialien zur Regierungsvorlage habe der Gesetzgeber mit der Implementierung des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (Rs C-290/04 und C-333/05, **Nadasdi und Nemeth**) reagiert. Aus dieser Rechtsprechung ergebe sich kein zwingendes Erfordernis, dass zugleich auch den Abgabepflichtigen begünstigende Steuerminderungen entsprechend der Wertentwicklung angepasst werden müssten. Für den Fall, dass der Gesetzgeber auch diese vom Anwendungsbereich der wertmäßigen Anpassung erfassen hätte wollen, hätte er nicht das Wort "Malus", welches per definitionem lediglich Steuererhöhungen umfassen könne, verwendet.

Infolge dessen könne sich die Norm des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 aufgrund der Verwendung des Begriffes "Malus" nicht auf sämtliche in § 6a NoVAG geregelten Steuerminderungen/ -erhöhungen beziehen. Vielmehr seien lediglich allfällige Steuererhöhungen ("Malusse") gemäß § 6a Abs.1 Z.2 und Abs.4 leg. cit. im Verhältnis der Wertentwicklung zu vermindern. Steuerminderungen („Bonusse“) gemäß § 6a Abs.1 Z.1, Z.3 und Z.4 leg. cit. seien jedoch vom Anwendungsbereich des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 nicht erfasst und daher nicht im Verhältnis der Wertentwicklung zu kürzen.

Aufgrund von diesen Bestimmungen ergebe sich ein entsprechend der Wertentwicklung gekürzter Malus gemäß § 6a Abs. 1 Z. 2 lit. b NoVAG 1991 von 141,80€ ($450 \text{ €} \times 31,51\%$). Der Bonus gemäß § 6a Abs. 1 Z. 3 NoVAG 1991 in Höhe von 200 € sei jedoch ungekürzt anzusetzen.

Infolge des an die belangte Behörde adressierten schriftlichen Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenats vom 19.08.2013 hinsichtlich näherer Ausführungen zur Behauptung, wonach sich durch die Bestimmungen des § 6a NoVAG 1991 bedingt ein entsprechend der Wertentwicklung gekürzter Malus gemäß § 6a Abs. 1 Z. 2 lit. b NoVAG 1991 von 141,80 € ($450 \text{ €} \times 31,51\%$) ergeben soll, während der Bonus gemäß § 6a Abs. 1 Z. 3 NoVAG 1991 in Höhe von 200 € ungekürzt anzusetzen sei, legte der Amtsvertreter mit Schreiben vom 6.09.2013 unter Bezugnahme auf die NoVA-Detailberechnung dar, dass nach dem ungekürzten Ansatz des Bonus von 200 € der Malus von 450 € zugeschlagen werde, womit sich aus diesen beiden Werten ein Saldo von 250 € ergebe. Der Saldo werde entsprechend der Wertentwicklung in Höhe von 36,89% des ursprünglichen Fahrzeugneuwertes anteilig berechnet. Daraus ergebe sich die Malusendsumme in Höhe von 92,22 € ($250 \text{ €} \times 36,89\%$). Auf die Umsetzung dieser vom Finanzministerium im Erlass vom 17.12.2009, BMF-010220/0317-IV/9/ 2009, so vorgegebene Vorgangsweise von den Finanzämtern bei der NoVA-Berechnung in Form der Verwendung des NoVA-Berechnungsprogramms der Finanzverwaltung wurde verwiesen.

Mit der Gegenäußerung vom 22.09.2013 brachte die Bf. u.a. vor, dass das nach Bulgarien exportierte Kfz. erstmals in der Schweiz zugelassen worden sei, verwies hinsichtlich der Bonus/Malus-Berechnung gemäß § 6a NoVAG 1991 auf a) die Beschwerde, b) die Gesetzeslage, aufgrund dieser auch die Möglichkeit eines Saldos bestehe, der insgesamt in einer Steuerminderung ("Gesamtbonus") resultiere, bestritt, dass der Erlass des Finanzministeriums vom 17.12.2009 den Charakter eines rechtsverbindlichen Gesetzes habe, und hielt fest, dass der Gesetzgeber die Kürzung des Malus und nicht des Bonus normiert habe.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme vom 16.10.2013 wurde die Verböserung bei der NoVA-Festsetzung für August 2010 dahingehend, dass der ungekürzte Saldo (Malusüberhang) von 250 € (anstatt dem bisher aufgrund der Verhältnisrechnung ermittelten Betrag von 92,22 €) der Tarif-NoVA gemäß § 6 NoVAG 1991 zugeschlagen werde, mit der Begründung beantragt, dass das in Rede stehende Gebrauchtfahrzeug laut Bf.-Stellungnahme aus der Schweiz stamme. In diesem Fall sei die von der Bf. zitierte EuGH-Judikatur RS C-290/05 und C-333/05 **Nadasdi und Nemeth** vom 05.10.2006 nicht anwendbar. Laut dem BMF-Erlass vom 17.12.2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009 (bestätigt durch den BMF-Erlass v. 29.05.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013) sei somit eine Verhältnisrechnung nicht zulässig.

Mit dem darauffolgenden Schreiben des Bf. vom 04.11.2013 wurde gegen die beantragte Verböserung durch Ansatz des ungekürzten Saldos von 250 € eingewandt, dass die von der belangten Behörde aufgegriffene Argumentation, wonach eine Verhältnisrechnung

nicht zulässig sei, da das gegenständliche Fahrzeug aus der Schweiz stamme, für die Bf. nicht nachzuvollziehen sei, da § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 lautet: "*Bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, wird der Malus im Verhältnis zur Wertermittlung vermindert.*"

Das Auto sei von der Schweiz nach Bulgarien exportiert worden. Mit dem dortigen Bf.- Erwerb samt Zulassung sei die **für die verhältnismäßige Kürzung des Malus erforderliche Voraussetzung der vorherigen Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet, welches Bulgarien einschließe, erfüllt** . Im Übrigen verwies die Bf. auf ihre Ausführungen in der Stellungnahme vom 22.09.2013.

Unter Bezugnahme auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes **Ioan Tatu** (EuGH 07.04.2011, Rs. C-402/09) wurde die vollständige Erstattung der gemäß §6a NoVAG ermittelten Steuererhöhungen ("Malusse") mit der Begründung beantragt, dass nach diesem Urteil "*Art. 110 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren.*"

Ein Auto vergleichbaren Alters (Baujahr 2005) sei einer derartigen Abgabenerhöhung bei Zulassung in Österreich nicht unterlegen gewesen. Mit dem Autoerwerb in Bulgarien, der dortigen Kfz-Zulassung auf die Bf. und der unmittelbar danach erfolgten Kfz-Einfuhr nach Österreich liege eine Diskriminierung im Sinn des oben genannten EuGH-Urteils vor. Die BMF-Rechtsansicht (BMF-Erlass vom 29.05.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013), wonach dies nur für vor dem 01.07.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen gelte, sei nach Erachten der Bf. nicht aufrecht zu erhalten, weil sie bedeuten würde: Ein Gebrauchtfahrzeug gleichen Alters, das in einem anderem Mitgliedstaat zugelassen und benutzt werde, würde bei anschließender Einfuhr nach Österreich mit einer zusätzlichen Abgabe belastet werden, welcher ein in Österreich erstzugelassenes Fahrzeug gleichen Alters im Rahmen der Zulassung nicht unterlegen sei. Dies würde im Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung stehen.

In der Anlage zum letztgenannten Bf.-Schreiben wurden das bulgarische Zulassungsdokument samt Erläuterungen an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelt.

Mit dem abgabenbehördlichen Schreiben vom 18.11.2014 wurde dem Argument, wonach "*ein Auto vergleichbaren Alters (Baujahr 2005) bei Zulassung in Österreich keiner derartigen Abgabenerhöhung unterlag*", im Wesentlichen entgegen gehalten, dass das Kfz-Zulassungsdatum und nicht das Baujahr für die Anwendbarkeit der Bonus-Malus-Regelung des § 6a NoVAG 1991 maßgeblich sei. Am 02.09.2009 sei das Fahrzeug laut den vorgelegten Unterlagen in Bulgarien zum Verkehr zugelassen worden. In Hinblick darauf, dass die Bonus-Malus-Regelung des § 6a NoVAG 1991 für erst ab dem 01.07.2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassene Gebrauchtfahrzeuge anzuwenden sei,

weil erst ab diesem Zeitpunkt alle Kraftfahrzeuge dem Regime des § 6a NoVAG 1991 unterlegen seien, sei die Verhältnisrechnung zulässig.

Abschließend wurde die Berechnung im Zeitraum 01.01.2010 bis 28.02.2011 (siehe § 6a Abs. 1 Z 2 lit. b NoVAG 1991) wie folgt dargestellt:

C02-Grenzwert von 160 g/km; Erhöhung der Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/ km übersteigenden C02-Ausstoß um 25 € je g/km.

Im Übrigen verwies der Amtsvertreter auf die bisherigen Stellungnahmen.

Im Gefolge der am 13.02.2015 erfolgten Befragung der Bf. in Anwesenheit ihres steuerlichen Vertreters vor dem Bundesfinanzgericht übermittelte die Bf. mit Schreiben vom 20.02.2015 die ursprüngliche Erklärung über die Normverbrauchsabgabe vom 24.08.2010 samt einer berichtigten Berechnung der Normverbrauchsabgabe an das Bundesfinanzgericht, begehrte unter Bezugnahme auf die letztgenannte Berechnung die Festsetzung der NoVA in Höhe von 260,16 € mit der Begründung, dass im Lichte des EuGH-Urteils Ioan Tatu (EuGH 07.04.2011, Rs. C-402/09) keine Malusse festgesetzt hätten werden dürfen, und verwies auf die Stellungnahme vom 22.12.2013.

Mit der an das Bundesfinanzgericht adressierten Mail der belangten Behörde vom 24.02.2015 wurde im gegenständlichen Streitpunkt auf die bisherigen Stellungnahmen verwiesen.

In weiterer Folge erging mit dem Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 09.09.2015 folgende Mitteilung an die Parteien:

• **EuGH-Judikatur RS C-290/05 und C-333/05 Nadasdi und Nemeth vom 05.10.2006.**

"Betreffend das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 05.10.2006, verbundene Rs C-290/05 und C-333/05, *Nadasdi und Nemeth*, ist festzustellen, dass diesem nach (unter Beachtung des Art. 90 EG) auch für den Bereich der emissionsabhängigen Abgabe nach § 6a NoVAG 1991 in gemeinschaftskonformer Interpretation eine Vergleichsrechnung vorzunehmen ist.

Nach der Aktenlage steht fest, dass das Datum des Inkrafttretens der Bestimmung des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 BGBl. Nr.695/1991 in der Fassung des BGBl.I, Nr. 34/2010, wonach der Malus bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert wird, der 16.06.2010 gewesen ist. Eine Verhältnisrechnung gemäß § 6a NoVAG 1991 ist im gegenständlichen Fall daher zulässig, weil Bulgarien seit dem 01.01.2007 Mitglied der Europäischen Union ist und der von der Bf. am 02.09.2009 gekaufte Gebrauchtwagen zum Zeitpunkt des Kaufs bereits in Bulgarien zugelassen gewesen ist. Es ist daher die von der Bf. zitierte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (RS C-290/05 und C-333/05 Nadasdi und Nemeth vom 05.10.2006) im gegenständlichen Beschwerdefall anzuwenden.

Der Neupreis für den Audi ist 28.520€. Der gemeine Wert in Höhe von beispielsweise 7.188,68€ entspricht daher 25,20% des Neupreises. Der Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG 1991 könnte daher 25,2% von 450€, also 113,40€ betragen."

• **EuGH-Urteil vom 07.04.2011, Rs. C-402/09, Ioan Tatu.**

"Nach dem EuGH-Urteil "Ioan Tatu" ist Art. 110 AEUV (früher Art.90 EG) dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren.

Im gegenständlichen Fall ist die **Schweiz** jener Staat, in dem die **Erstzulassung** des in Rede stehenden Gebrauchtwagens im Jahr 2005 erfolgt ist. Schweiz ist kein Mitgliedstaat der Europäischen Union, sondern ein Drittstaat. Da der Europäische Gerichtshof nur für die Mitgliedstaaten verbindlich das Recht der Europäischen Union auslegt und feststellt, wie eine Vorschrift des Rechts der Europäischen Union von allen Mitgliedstaaten hätte verstanden werden müssen, ist der Drittstaat Schweiz nicht an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gebunden.

Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass der in Rede stehende Gebrauchtwagen von der Schweiz nach Bulgarien exportiert worden ist, wo er nach dem 1.07.2008, nämlich am 02.09.2009 zum Verkehr zugelassen worden ist. Die Bonus-Malus-Regelung des § 6a NoVAG 1991 ist für ab dem 1.Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassene Gebrauchtfahrzeuge anzuwenden. Seit dem 1.07.2008 unterliegen daher alle Kraftfahrzeuge dem Regime des § 6a NoVAG 1991.

Von der Erhebung des "NoVA-Malusbetrages" im Sinn des § 6a NoVAG 1991 ist nur bei der Erhebung der Normverbrauchsabgabe bei jenen im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits vor dem 01.07.2008 zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen, die vor Verwirklichung des NoVA-Tatbestands unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, abzusehen, weil auch bei einer Zulassung zum Verkehr im Inland (§ 1 Z. 3 NoVAG 1991) vor dem 01.07.2008 oder bei Verwirklichung eines sonstigen NoVA-Tatbestands vor dem 01.07.2008 kein "NoVA-Malusbetrag" angefallen ist. Im gegenständlichen Beschwerdefall ist daher der NoVA-Malusbetrag bei der Erhebung der Normverbrauchsabgabe zu berücksichtigen."

Mit der nachfolgenden Tabelle des Bundesfinanzgerichts wurde die vorläufige Berechnung der Normverbrauchsabgabe dargestellt:

Bemessungsgrundlage netto:		7.188,68 €
NoVA gemäß § 6 NoVAG 1991	NoVA-Satz: 9%	646,98 €
Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG 1991		113,40 €
Normverbrauchsabgabe NEU:		760,38 €

Abschließend erging das an die Parteien adressierte Ersuchen des Bundesfinanzgerichts um Bekanntgabe der gegen die Richtigkeit der Berechnung sprechenden Bedenken.

Mit dem daraufhin ergangenen Bf.-Schreiben vom 06.10.2015 wurde zur Ermittlung des Bonus/Malus im Angesicht der EuGH-Urteile Nadasdi und Nemeth (Rs C-290/05 und C-333/05) sowie Ioan Tatu (Rs C-402/09) vorab festgehalten, dass das Bundesfinanzgericht bei den Berechnungen den NOx-Bonus von 200 € (§ 6a Abs. 1 Z. 3 NoVAG 1991 in der damals geltenden Fassung) außer Acht gelassen habe, der ungekürzt anzusetzen sei. Nach Verweis auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde vom 20.02.2011 samt Stellungnahme vom 22.09.2013 und der Wiederholung des bereits im Schreiben vom 04.11.2013 angeführten Zitats aus dem EuGH-Urteil *Ioan Tatu* (EUGH 07.04.2011, Rs. C-402/09) wurde vorgebracht, dass dem letztzitierten Urteil des Europäischen Gerichtshofs zufolge eine Diskriminierung bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen vorliege: a) "Einhebung einer Umweltsteuer bei erstmaliger Zulassung in Österreich"; b) "Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen"; c) "Keine Belastung des Erwerbes von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem Österreichischen Markt". Im Beschwerdefall sei die Einhebung einer Umweltsteuer bei erstmaliger Zulassung in Österreich gegeben gewesen, da der Malusbetrag im Rahmen der Erstzulassung festgesetzt worden sei.

Die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen sei auch gegeben, da die Bf. das Auto in einem anderen Mitgliedstaat (Bulgarien) erworben habe, wo es auf die Bf. zugelassen gewesen sei. Die Bf. habe das Auto unmittelbar danach nach Österreich eingeführt.

Es werde ausdrücklich von einem Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat gesprochen. Eine Erstzulassung in einem anderen Mitgliedstaat werde nicht verlangt. Demgemäß könne die im Fall der Bf. vorliegende Erstzulassung des Autos in der Schweiz hier nicht von Relevanz sein.

Im Beschwerdefall sei auch das Kriterium "Keine Belastung des Erwerbes von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem Österreichischen Markt" gegeben, da ein Auto vergleichbaren Alters (Baujahr 2005) bei Zulassung bzw. Folgeerwerben keiner derartigen Abgabenerhöhung unterlegen gewesen sei.

Im gegenständlichen Beschwerdefall würden somit sämtliche Umstände vorliegen, die Gegenstand einer europarechtlichen Diskriminierung im Sinne des EuGH-Urteils *Ioan Tatu* seien. Allein der Umstand, dass die Erstzulassung des Autos in der Schweiz erfolgt sei, könne die Einhebung des Malusbetrages nicht rechtfertigen.

Zur Aussage im Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 09.09.2015, wonach *"zwischen den Parteien außer Streit steht, dass der in Rede stehende Gebrauchtwagen von der Schweiz nach Bulgarien exportiert worden ist, wo er nach dem 1. Juli 2008, nämlich am 2. September 2009 zum Verkehr zugelassen worden ist"*, gab die Bf. an, zu wissen, dass der Gebrauchtwagen in der Schweiz erstzulassen worden sei. Das bulgarische

Zulassungsdokument bestätige zwar, dass das Fahrzeug am 02.09.2009 auf die Bf. zugelassen worden sei, enthalte jedoch keinen Hinweis auf die Erstzulassung in Bulgarien. Vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils Ioan Tatu sollte diesem Umstand keine Bedeutung zu kommen. Im Falle, dass das Bundesfinanzgericht sich dieser Auffassung nicht anschließe, ergehe das Ersuchen (im Sinne einer sicheren Rechtsprechung) an das Bundesfinanzgericht um Vorlage dieser Rechtsfrage dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass ein Audi, Type BP, Baujahr 2005, in der Schweiz erstzulassen wurde. Dieses von der Bf. in Bulgarien gekaufte Kraftfahrzeug wurde auf die Bf. am 2. September 2009 in Bulgarien zugelassen und wurde in weiterer Folge von der Bf. privat nach Österreich importiert. Im Österreich erfolgte die erstmalige Zulassung im August 2010. Hinsichtlich der Streitpunkte im Rechtsmittelverfahren wurde zwischen den Verfahrensparteien Einigung im Streitpunkt "Bemessungsgrundlage" erzielt, womit nunmehr die Bemessungsgrundlage für die NoVA in Höhe von 7.188,68 € außer Streit steht. Strittig ist, ob die EuGH-Judikatur RS C-290/05 und C-333/05 Nadasdi und Nemeth vom 5. Oktober 2006 auf den gegenständlichen Fall anwendbar ist, widrigenfalls eine Verhältnisrechnung laut dem BMF-Erlass vom 17. Dezember 2009, BMF- 010220/0317 - IV/9/2009 (bestätigt durch den BMF-Erlass vom 29. Mai 2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013) rechtswidrig wäre. Strittig ist weiters, ob die gemäß § 6a NoVAG 1991 ermittelten Steuererhöhungen ("Malusse") vollständig zu erstatten sind.

Rechtslage

Nach § 6a Abs. 1 Z. 2b NoVAG 1991 idgF erhöht sich für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 160g/km ist, die Steuerschuld ab dem 1. Jänner 2010 für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.

Nach § 6a Abs. 1 Z. 3 NoVAG 1991 idgF vermindert sich die Steuerschuld für Fahrzeuge mit Benzinantrieb, die die Schadstoffgrenze von 60 mg/km NO_x bzw. für Fahrzeuge mit Dieselantrieb, die die Schadstoffgrenze von 80 mg/km NO_x einhalten und bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen nicht mehr als 0,005 g/km betragen, um höchstens 200 Euro.

Nach § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 idgF wird der Malus bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 wurde mit Wirksamkeit ab **1. Juli 2010** der innergemeinschaftliche Erwerb als Vorgang, der der Normverbrauchsabgabe unterliegt, in § 1 Abs. 2 NoVAG 1991 normiert und § 6a NoVAG 1991 um einen **neuen** Absatz, nämlich den Absatz 6 erweitert. Aufgrund dieser neuen Bestimmung ist bei einem Gebrauchtwagen, der bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen war, der Malus

im Verhältnis der Wertminderung vom Neuwagenpreis zum Gebrauchtwagenpreis zu vermindern.

Der neue Absatz 6 im § 6a NoVAG 1991, welcher mit Wirksamkeit seit 16. Juni 2010 die Anpassung des Malus an die Wertdifferenz zwischen Neuwagenpreis und Gebrauchtwagenpreis gebracht hat, ist Folge der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, wonach die Erhebung einer Abgabe durch einen Mitgliedstaat auf- aus einem anderen Mitgliedstaat stammende-Gebrauchtfahrzeuge, Art. 90 EG-Vertrag zuwiderlaufen kann. Kraft dieser Bestimmung ist der Wertverlust auch dann zu berücksichtigen, wenn sich die Ermittlung der Abgabenhöhe unabhängig vom Preis des Fahrzeugs ausschließlich nach technischen Merkmalen (Motortyp, Hubraum) sowie einer Einstufung nach Umweltschutzerwägungen richtet (vgl. EuGH 5. Oktober 2006, verbundene RS C-290/05 und C-333/05 (Nadasdi und Nemeth)).

Erwägungen

Der in Rede stehende Audi ist erstmals in einem Drittstaat, nämlich der Schweiz zum Verkehr zugelassen worden. Mit dem Kauf dieses Gebrauchtwagens von der Bf. nach dem 1. Juli 2008, nämlich am 2. September 2009 in Bulgarien und der Kfz-Zulassung auf die Bf. in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, nämlich Bulgarien stellt der Import dieses Kraftfahrzeuges durch die Bf. als Privatperson nach Österreich einen Eigenimport dar.

Die NoVA-Pflicht entsteht mit der inländischen Zulassung des Gebrauchtwagen. Da seit dem 1. Juli 2008 alle Kraftfahrzeuge dem Regime des § 6a NoVAG unterliegen, ist infolge der Gebrauchtwageneigenschaft des privat importierten Audi die Malus-NoVA gemäß § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 nach einer Verhältnisrechnung Neuwert/Zeitwert zu aliquotieren.

Der Erlass vom 17. Dezember 2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009, dem die belangte Behörde bei der NoVA-Berechnung durch Verwendung des NoVA-Rechners (NoVA-Berechnungsprogramm der Finanzverwaltung) gefolgt ist, ist eine interne Verwaltungsvorschrift ohne Gesetzcharakter, an die die belangte Behörde gebunden ist, sofern dieser Erlass nicht in Widerspruch zu den Gesetzen steht. Ein solcher Widerspruch war anhand der Gesetzesbestimmungen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen NoVA-Bescheide in Geltung waren, und anhand der Ausführungen der Bf. nicht festzustellen.

Dem auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes Ioan Tatu (EuGH 7. April 2011, Rs. C-402/09) gestützten Antrag der Bf. auf vollständige Erstattung der gemäß § 6a NoVAG 1991 ermittelten Steuererhöhungen ("Malusse") war abzuweisen, weil diesem EuGH-Urteil zufolge Art. 110 AEUV (früher Art. 90 EG) dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren **erstmaligen Zulassung** in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren.

Bei dem Staat, in dem die Erstzulassung des in Rede stehenden Gebrauchtwagens im Jahr 2005 erfolgt ist, handelt es sich allerdings nicht um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union, sondern um einen Drittstaat, nämlich die "Schweiz". Da der Europäische Gerichtshof nur für alle Mitgliedstaaten verbindlich das Recht der Europäischen Union auslegt und feststellt, wie eine Vorschrift des Rechts der Europäischen Union von allen Mitgliedstaaten hätte verstanden werden müssen, und der Drittstaat Schweiz nicht an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs gebunden ist, war das Urteil des Europäischen Gerichtshofes Ioan Tatu (EuGH 7. April 2011, Rs. C-402/09) als Begründung für eine stattgebende Erledigung des Antrags der Bf. auf vollständige Erstattung der gemäß § 6a NoVAG 1991 ermittelten Steuererhöhungen ("Malusse") ungeeignet.

Von der Erhebung des "NoVA-Malusbetrages" im Sinn des § 6a NoVAG 1991 ist nur bei der Erhebung der Normverbrauchsabgabe bei jenen im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits vor dem 1. Juli 2008 zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen, die vor Verwirklichung des NoVA-Tatbestands unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, abzusehen, weil auch bei einer Zulassung zum Verkehr im Inland (§ 1 Z. 3 NoVAG 1991) vor dem 1. Juli 2008 oder bei Verwirklichung eines sonstigen NoVA-Tatbestands vor dem 1. Juli 2008 kein "NoVA-Malusbetrag" angefallen ist. Aufgrund der Aktenlage war daher der NoVA-Malusbetrag bei der Erhebung der Normverbrauchsabgabe bei der Bf. zu berücksichtigen.

Betreffend das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 5. Oktober 2006, verbundene Rs C-290/05 und C-333/05, *Nadasdi und Nemeth*, ist festzustellen, dass diesem nach (unter Beachtung des Art. 90 EG) auch für den Bereich der emissionsabhängigen Abgabe nach § 6a NoVAG 1991 in gemeinschaftskonformer Interpretation eine Vergleichsrechnung vorzunehmen ist. Da das Datum des Inkrafttretens der Bestimmung des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 BGBl. Nr. 695/1991 in der Fassung des BGBl. I Nr. 34/2010, wonach der Malus bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert wird, der 16. Juni 2010 gewesen ist, ist eine Verhältnisrechnung gemäß § 6a NoVAG 1991 im gegenständlichen Fall zulässig, weil Bulgarien Mitglied der Europäischen Union ist und das am 2. September 2009 gekaufte Gebrauchtfahrzeug auf die Bf. in Bulgarien zugelassen worden ist. Es ist daher die von der Bf. zitierte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (RS C-290/05 und C-333/05 *Nadasdi und Nemeth* vom 5. Oktober 2006) im gegenständlichen Beschwerdefall anzuwenden.

Die EuGH Rechtsprechung erging zu Unions-Primärrecht, womit die österreichischen Bestimmungen jedenfalls unionsrechtskonform (nicht richtlinienkonform) auszulegen sind. Kernaussage der EuGH-Judikate ist, dass Waren aus einem Mitgliedstaat gegenüber inländischen Waren nicht benachteiligt werden dürfen. Allerdings ist auch eine Diskriminierung inländischer Waren nicht gewollt. Bezweckte der Gesetzgeber mit seinem Abs. 6 in § 6a NoVAG 1991 eine möglichst exakte Gleichstellung von Fahrzeugen, die in der Europäischen Union nach Einführung der österreichischen Malusregelung zugelassen

wurden, so sollen alle in der Europäischen Union zugelassenen Fahrzeuge so behandelt werden als wären sie in Österreich zugelassen worden.

Der in vergleichbaren in Österreich zugelassenen Fahrzeugen „steckende“ NoVA-Betrag soll ermittelt werden. Hier wurde immer der Begriff „Malus“ im Abs. 6 als Gesamtsaldo der Malus- und Bonusbeträge der Absätze 1-5 gesehen, dieser ist dann verhältnismäßig zum Wertverlust zu ermitteln. Auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 27. Jänner 2012, RV/3420-W/11, demnach dabei allerdings nicht die im Drittland angefallenen Zeiten zu berücksichtigen wären, wird verwiesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war das Vorbringen der Bf. im Schreiben vom 6. Oktober 2015 betreffend Diskriminierung a) "Einhebung einer Umweltsteuer bei erstmaliger Zulassung in Österreich"; b) "Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen"; c) "Keine Belastung des Erwerbes von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem Österreichischen Markt" unbegründet. Die Vorlage einer Rechtsfrage, die dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorzulegen wäre, wird verneint.

Der Neupreis für den Audi ist [nicht wie im UFS-Schreiben vom 9.9.2015 in Höhe von 28.520 € angeführt] 31.861,29 € inkl. Sonderausstattung. Der Abzug der NoVA [646,98€] und der Umsatzsteuer [6.272,26 €] vom Neupreis inkl. Sonderausstattung ergibt einen Betrag in Höhe von 24.842,05 €. Der gemeine Wert in Höhe von 7.188,68 € entspricht daher 28,94% des Neupreises. Der Prozentsatz von 28,94 ist das Ergebnis folgender Rechnung, bei der der Bonus iSd § 6a Abs. 1 Z.3 NoVAG 1991 in der im Streitjahr gültigen Fassung Berücksichtigung findet:

$$(7.188,68\text{€}/24.842,05\text{€}) \times 100 = 28,94\%$$

Der Malus gemäß § 6a Abs. 1 Z. 2 lit. a NoVAG 1991 beträgt daher 28,94% von 250 €, das ist 72,35 €.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Berechnung der Normverbrauchsabgabe dargestellt:

Bemessungsgrundlage netto:	7.188,68 €	
NoVA gemäß § 6 NoVAG 1991	NoVA-Satz: 9%	646,98 €
Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG 1991	72,35 €	
Zu entrichtende Normverbrauchsabgabe:	719,33 €	

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision war zuzulassen, weil die Auslegung des Begriffes „Malus“ (als Saldo und nicht iSd Bf) eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG darstellt, die in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht beantwortet worden ist.

Wien, am 14. August 2019