

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Messing Wirtschaftstreuhand - Steuerberatungsgesellschaft mbH, Andreas-Hofer-Straße 5, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 17. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 18. April 2016 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Oktober 2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem am 18.04.2016 ausgefertigten Bescheid hat das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) für den Zeitraum Oktober 2012 die Normverbrauchsabgabe (im Folgenden auch nur kurz: NoVA) mit 10.951,92 Euro festgesetzt (Tarif-NoVA in Höhe von 626,60 Euro zuzüglich Malus-Komponente in Höhe von 8.500,00 Euro zuzüglich 20%ige NoVA-Abgabenerhöhung in Höhe von 1.825,32 Euro [$626,60 + 8.500,00 + 1.825,32 = 10.951,92$]). Als Begründung hat das Finanzamt angegeben:

„Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieb.

Gemäß § 82 Abs. 8 Kraftfahrgesetz 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischen 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 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig.

Es gilt daher die gesetzliche Vermutung, des § 82 (8) KFG, dass das von Ihnen verwendete Fahrzeug seinen dauernden Standort im Inland hatte. Zwischenzeitige Auslandsfahrten führen nicht zu einem Neubeginn der Verwendungsfrist des § 82 (8) KFG: Auch das überwiegende Fahren im Ausland ist für sich alleine nicht geeignet die inländische Standortvermutung zu widerlegen.

Bei Vorliegen mehrere Wohnsitze, ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen maßgeblich, der sich wiederum aus dem beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeld ergibt.

Sie verwenden laut Angabe (*Niederschrift vom 23.03.2016*) bei der Finanzpolizei das Fahrzeug **LINCOLN Sedan (Towncar), Kennzeichen FL xxxxx, Fahrgestellnummer yyyyy seit Oktober 2012 in Österreich.**

Sie haben Ihren Hauptwohnsitz in Österreich - laut ZMR seit mindestens 28.03.2008.

Der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen ist dadurch, dass Sie Geschäftsführer des Betriebes „B.“ in Ort1 sind und mit ihrer Familie an o.g. Adresse wohnen, eindeutig in Österreich gegeben.

Seit der Einbringung/Verzollung in Österreich im 22. Mai 2012 hat das o.g. Fahrzeug seinen dauernden Standort in Österreich in Ort1, Adr1.

Das Fahrzeug wurde im Oktober 2012 in Liechtenstein auf die Firma „F.“ angemeldet. Laut ihren niederschriftlichen Angaben bei der Finanzpolizei Bregenz sind Sie bei der Firma F.“ zu 50 % Teilhaber, haben jedoch mit der Firma gar nichts zu tun. Die Firma wird von Hr. H. geführt, dieser ist auch zeichnungsberechtigt.

Der Kaufvertrag über den Erwerb des Fahrzeuges läuft auf Ihren Namen, nicht auf die Firma „F.“.

Als dauernder Standort wird bei einer Privatperson der Hauptwohnsitz (= jene Unterkunft die als Mittelpunkt der Lebensbeziehungen zu sehen ist) des Verwenders des Fahrzeuges angesehen.

Wenn Sie diese gesetzliche Standortvermutung nicht durch einen erfolgreichen Gegenbeweis widerlegen können, wobei unbewiesene Behauptungen dazu nicht geeignet sind, ist die ausländische Zulassung einen Monat nach der erstmaligen Verwendung dieses Autos im Inland erloschen.

Aufgrund der inländischen Zulassungsverpflichtung ergibt sich für das genannten Fahrzeug die Pflicht zur Entrichtung der Normverbrauchsabgabe aus § 1 Z. 3 NoVAG und die KFZ-Steuerpflicht aus § 1 Z 3 KfzSTG.

Der Bescheid über die Kraftfahrzeugsteuer ergeht gesondert.“

2. In der dagegen von der steuerlichen Vertretung eingebrachten Beschwerde (elektronisch eingebracht am 17.05.2016) wurde vorgebracht, es sei „unklar, wie sich der Bonus Malus in Höhe von EUR 8.500,-“ errechne und dass der Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 nach der Rechtsauffassung des EuGH rechtswidrig sei. Es werde daher beantragt, den Bescheid wegen mangelnder Begründung sowie unrichtiger Berechnung aufzuheben. Weiters wurde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass der Bf. „sehr wohl für die Fa. F. tätig ist, allerdings nur im Rahmen seiner Gesellschaftertätigkeit. Da er diesen Sachverhalt regelmäßig bei Verkehrskontrollen angegeben hat und es nie zu Beanstandungen kam war er der Ansicht, diese Tätigkeit würde die Verwendung des Fahrzeugs auch in Österreich gestatten.“

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.07.2016 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde seitens des Finanzamtes zur widerrechtlichen Verwendung des Fahrzeuges durch den Bf. ausgeführt, dass der streitgegenständliche Personenkraftwagen vom Bf. im Jahr 2012 in der Schweiz käuflich erworben und „in Österreich/EU verzollt“ worden sei. Das Fahrzeug sei im Oktober 2012 auf die Liechtensteiner Firma (F.), deren Gesellschafter/Mitgeschäftsführer der Bf. sei, angemeldet worden. Das Fahrzeug sei immer vom Bf. und seiner Frau privat verwendet worden, wobei die Kosten vom Bf., und nicht von der Liechtensteiner Firma, getragen worden seien. Hinsichtlich der NoVA-Berechnung wurde vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 18.07.2016 angegeben:

„Die Berechnung der NoVA orientiert sich anhand der 2012 für dieses Fahrzeug geltenden Rechtslage. Eine Erstzulassung in der EU ist vor 2012 nicht gegeben.

2012 gilt das Bonus/Malus System in Verbindung mit dem 20%igen Zuschlag. In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass der 20%ige Zuschlag EU-rechtswidrig sei. Diese Frage wurde bereits durch die Rechtsprechung des EuGH im Urteil vom 22.12.2010, Rs. C-433/09 geklärt. - Inhaltlich hat sich die bestehende Praxis dadurch nicht geändert - denn die USt wird aus dem Kaufpreis des Fahrzeuges heraus gerechnet und sodann der 20%ige Zuschlag aufgeschlagen. - Diese Praxis ist somit EU-rechtskonform.

Bei der Berechnung des vorliegenden Fahrzeuges wurde als Bemessungsgrundlage der Zollwert, als gemeiner Wert herangezogen. Dies ist der Wert ohne E-USt: 3916,25.-€, das ist korrekt.

Die Berechnung erfolgte unter Zugrundelegung folgender Werte: 150kw; CO₂ g/km 300 laut beigefügtem Berechnungsblatt. Programmtechnisch wurde mit 151kw gerechnet, da vom Programm sonst ein Höchststeuersatz von 32% angewendet worden wäre. Eine rechnerische Differenz in der NoVA-Berechnung ist jedoch nicht gegeben, da der Malus-Betrag nicht vom Prozentsatz abhängig ist (§§6, 6a NoVAG in der Fassung von 2012).“

4. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag (elektronisch eingebracht am 18.08.2016) wurden folgende Einwände angeführt:

„Die Beschwerdeentscheidung ist unserer Ansicht nach deswegen unrichtig, weil in ihr die im ursprünglichen Bescheid fehlende Begründung vorgenommen wurde. Dies ist jedoch unzulässig, korrekterweise wäre der Erstbescheid aufzuheben und durch einen neuen zu ersetzen gewesen.

Darüber hinaus ist etwas fragwürdig, ob der Rechenzettel, in welchem bewußt eine falsche KW-Anzahl eingegeben werden muss um das ausgedruckte Ergebnis zu erlangen tatsächlich eine ausreichende Begründung darstellt.

Letztlich wird darauf hingewiesen, daß der angewendete § 6a Abs 1 lit 2a NoVAG verfassungswidrig sein dürfte, weil es unsachlich erscheint, daß ein Malusbetrag mehr als das Doppelte des Fahrzeugwertes ausmachen kann, und die in § 6 Abs & NoVAG zur Vermeidung dessen enthaltene Einschränkung auf lediglich das übrige Gemeinschaftsgebiet sachlich nicht gerechtfertigt ist.

Was die angebliche Zielsetzung eines Malus für emissionsreiche Fahrzeuge damit zu tun haben soll ob ein solches Fahrzeug seit der Erstzulassung 1995 irgendwo im Gemeinschaftsgebiet zugelassen wurde oder nur im Drittland betrieben wurde ist völlig unklar.

Auch wird durch diese Malusregelung überhaupt nicht dem Umstand Rechnung getragen, daß gerade ein Fahrzeug wie das gegenständliche nicht als tägliches Gebrauchsfahrzeug, sondern nur als Sammlerstück und zu besonderen Anlässen eingesetzt wird. Es ist unsachlich, beim Malus auf die Erstzulassung in Österreich abzustellen, diese Zielsetzung wäre allenfalls über die Fahrleistung vorzunehmen.

Es wird daher beantragt,

- 1) den Erstbescheid wegen mangelnder Begründung aufzuheben
- 2) infolge voraussichtlicher Verfassungswidrigkeit der anzuwendenden Bestimmungen ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 26.08.2016 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 26.08.2016).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist österreichischer Staatsangehöriger und hat seinen Hauptwohnsitz in Österreich. Mit Kaufvertrag vom 11.01.2012 hat der Bf. das gebrauchte Fahrzeug der Marke Lincoln Sedan (amerikanisches Fahrzeugmodell; Baujahr 1995) mit der Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer) yyyyy in der Schweiz vom Verkäufer V., Adr-CH, käuflich zu einem Kaufpreis von CHF 4.700,00 erworben. Seit Einbringung des Fahrzeuges von der Schweiz nach Österreich bzw. seit der Verzollung am 22.05.2012 beim Zollamt Hohenems hatte der Bf. das gegenständliche Fahrzeug in seinem Besitz. Das Fahrzeug wurde in Liechtenstein das erste Mal am 12.10.2012, und zwar auf die Firma „F.“, an der der Bf. zu 50 % Teilhaber ist, zum Verkehr zugelassen. Das mit einem Liechtensteiner Kennzeichen versehene Fahrzeug wurde ab Oktober 2012 vom Bf. in Österreich ohne Vornahme einer inländischen Zulassung verwendet. Nach durchgeführter Ermittlungen des Finanzamts bzw. der Finanzpolizei hat das Finanzamt für das gegenständliche Fahrzeug mit Bescheid vom 18.04.2016 die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2012 in Höhe von 10.951,92 Euro festgesetzt (Tarif-NoVA in Höhe von 626,60 Euro zuzüglich Malus gemäß § 6a NoVAG 1991 in Höhe von 8.500,00 Euro zuzüglich NoVA-Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in Höhe von 1.825,32 Euro [626,60 + 8.500,00 + 1.825,32 = 10.951,92]). Dieser Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus der vorliegenden Aktenlage. Die Feststellung, dass das gegenständliche Fahrzeug von der Schweiz nach Österreich eingeführt wurde, ergibt sich aus der vorliegenden Zollanmeldung. Im Übrigen wurde das gegenständliche Fahrzeug laut dem vorliegenden Kaufvertrag vom 11.01.2012 vom Bf. in der Schweiz vom Verkäufer mit Adresse in der Schweiz gekauft. Die Feststellung, dass das gegenständliche Fahrzeug nach der Einfuhr am 22.05.2012 nach Österreich in Liechtenstein das erste Mal am 12.10.2012 eingelöst (angemeldet) wurde, ergibt sich aus der vorliegenden vom Bundesministerium für Inneres (PI Höchst) bei der zuständigen Motorfahrzeugkontrolle in Liechtenstein eingeholten Auskunft (vgl. Kurzbrief des Bundesministeriums für Inneres (PI Höchst) vom 24.03.2016). Strittig zwischen dem Bf. und dem Finanzamt ist, wie die Normverbrauchsabgabe zu berechnen ist bzw. ob die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe unter Berücksichtigung des Malus gemäß § 6a Abs. 1 Z 2a NoVAG 1991 und des NoVA-Erhöhungsbetrages gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 zu Recht oder zu Unrecht erfolgte.

2. Rechtsgrundlagen

§ 82 Abs. 8 Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967) in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung (vor Abänderung durch BGBl. I Nr. 26/2014) lautet auszugsweise:

„(8) Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, sind bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die

Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 ist nur während eines Monats ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. ...“

Das Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe für den Normverbrauch von Kraftfahrzeugen eingeführt wird (Normverbrauchsabgabegesetz – NoVAG 1991), BGBl. Nr. 695/1991, in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung, lautet auszugsweise:

„§ 1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1. ...

...

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 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 Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

4. ...

...

§ 5. (1) ...

(2) Die Abgabe ist in allen anderen Fällen (§ 1 Z 3 und Z 4) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.

(3) Die Normverbrauchsabgabe gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

§ 6. (1) Der Steuersatz beträgt für Motorräder ...

(2) Der Steuersatz beträgt für andere Kraftfahrzeuge

1. mit Benzinmotoren 2% vervielfacht mit dem um drei Liter verminderten Kraftstoffverbrauch in Litern,

2. mit Dieselmotoren 2% vervielfacht mit dem um zwei Liter verminderten Kraftstoffverbrauch in Litern,

3. mit Motoren für andere Kraftstoffarten 2% vervielfacht mit dem um drei Liter verminderten Kraftstoffverbrauch in Liter; liegt ein Kraftstoffverbrauch in Kubikmeter Erdgas vor, gilt ein Normkubikmeter Erdgas als ein Liter Benzin,

wobei jeweils der Gesamtverbrauch gemäß MVEG-Zyklus nach der EU-Richtlinie 1980/1268 in der Fassung der Richtlinie 2004/3/EG, ABl. Nr. L 49 vom 19.02.2004 S. 36 zugrunde zu legen ist. Bei einem Durchschnittsverbrauch von nicht mehr als drei Litern bzw. Kilogramm (bei Fahrzeugen mit Dieselmotor von nicht mehr als zwei Litern) beträgt der Steuersatz 0%.

(3) Die errechneten Steuersätze sind auf volle Prozentsätze auf- oder abzurunden. Die Abgabe beträgt höchstens 16% der Bemessungsgrundlage.

(4) Für die Berechnung des Durchschnittsverbrauchs sind die gemäß § 28 Abs. 3b KFG bekanntzugebenden Werte maßgebend. Besteht keine Verpflichtung zur Bekanntgabe des Gesamtverbrauchs gemäß MVEG-Zyklus, so hat bei Kraftfahrzeugen gemäß § 2 Z 2 der Steuerschuldner den Kraftstoffverbrauch durch eine Bestätigung des Herstellers des Kraftfahrzeuges nachzuweisen. Bei ausländischen Herstellern trifft die Verpflichtung den gemäß § 29 Abs. 2 KFG Bevollmächtigten. Wird keine derartige Bestätigung beigebracht, so ist der Steuersatz mit dem 0,2fachen der Leistung in Kilowatt anzunehmen.

(5) ...

(6) Die Steuer erhöht sich in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20%.

§ 6a. (1) Die § 6 Abs. 2 bis 5 errechnete Steuer ändert sich auf Grund der folgenden Regelungen:

1. ...

2. ...

2a. Im Zeitraum zwischen dem 1. März 2011 und dem Ablauf des 31. Dezembers 2012 gilt Folgendes:

a) Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 160 g/km ist, erhöht sich die Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.

b) Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist, um weitere 25 Euro je g/km CO₂ für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß.

c) Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 220 g/km ist, um weitere 25 Euro je g/km CO₂ für den die Grenze von 220 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß.

2b. Ab dem 1. Jänner 2013 gilt Folgendes:

...

(6) Bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, wird der Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert.

3. Rechtliche Beurteilung

Der Bf. hatte 2012 das gegenständliche Fahrzeug seit der Verzollung am 22.05.2012 beim Zollamt Hohenems in seinem Besitz. Nach der Einfuhr des Fahrzeugs nach Österreich war das Fahrzeug zunächst an der Wohnsitzadresse des Bf. abgestellt (vgl. Niederschrift vom 23.03.2016 über die Einvernahme des Bf. durch die Finanzpolizei). In weiterer Folge (ca. 5 Monate nach der Verzollung am 22.05.2012) wurde das Fahrzeug in Liechtenstein auf die Firma F., an welcher der Bf. zu 50 % beteiligt ist, zum Verkehr zugelassen (erstmalige Zulassung in Liechtenstein am 12.10.2012).

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach der dauernde Standort des streitgegenständlichen Fahrzeuges im Inland anzunehmen ist, wurde seitens des Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung im Beschwerdeverfahren nicht bestritten. Nach dem gegebenen Sachverhalt verwendete der Bf. ab Oktober 2012 das vom ihm in der Schweiz käuflich erworbene mit Liechtensteiner Kennzeichen versehene Fahrzeug in Österreich, ohne die gesetzlich gebotene Zulassung im Inland vorzunehmen. Damit hat der Bf. den NoVA-Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 (widerrechtliche Verwendung) verwirklicht.

Die Einwände des Bf. beziehen sich auf Begründungsmängel und die Berechnung der NoVA, wobei gegen die Berücksichtigung des Malusbetrags nach § 6a Abs. 1 Z 2a NoVAG 1991 in Höhe von 8.500,00 Euro verfassungsrechtliche Bedenken erhoben wurden und die Berücksichtigung des NoVA-Erhöhungsbetrages nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in Höhe von 1.825,32 Euro als unionsrechtswidrig erachtet wird.

Was zunächst den von der steuerlichen Vertretung erhobenen Einwand betrifft, wonach der NoVA-Bescheid wegen mangelnder Begründung sowie unrichtiger Berechnung aufzuheben sei, wird diesem Vorbringen nicht zugestimmt. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet

abzuweisen. Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 93 Rz 16, unter Hinweis auf zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282); daher kann zB die Begründung einer Beschwerdevorentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., § 93 Rz 16, unter Hinweis auf VwGH 23.9.1982, 81/15/0091). Was die festgesetzte NoVA als solche betrifft, ist seitens des Bundesfinanzgerichts festzustellen, dass in dem angefochtenen NoVA-Bescheid bzw. in dem dazu angeschlossenen Berechnungsblatt die Art und Höhe der Abgabe und die Bemessungsgrundlagen angegeben sind, aus denen die NoVA abgeleitet wurde (150 kW, 300 CO₂ in g/km).

Die Normverbrauchsabgabe berechnet sich wie folgt:

Tarif-NoVA	Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 2 NoVAG: 3.916,25 € Tarif (§ 6 Abs. 3 und 4 NoVAG): 150 kW x 0,2 = 30 % (§ 6 Abs. 4 NoVAG); Höchststeuersatz 16 % (§ 6 Abs. 3 NoVAG) 3.916,25 € x 16 %: 626,60 €		626,60 Euro
+ Malus	Bemessungsgrundlage (§ 6a Abs. 1 Z 2a NoVAG): 300 CO ₂ g/km Tarif:		8.500 Euro
	140 (300 – 160) x 25 (§ 6a Abs. 1 Z 2a lit. a NoVAG): 3.500 €	3.500 €	
	+ 120 (300 – 180) x 25 (§ 6a Abs. 1 Z 2a lit. b NoVAG): 3.000 €	3.000 €	
	+ 80 (300 – 220) x 25 (§ 6a Abs. 1 Z 2a lit. c NoVAG): 2.000 €	2.000 €	
+ NoVA-Erhöhung	9.126,60 € (626,60 + 8.500) x 20 % (§ 6 Abs. 6 NoVAG): 1.825,32 €		1.825,32 Euro
NoVA			10.951,92 Euro

Hinsichtlich der von der steuerlichen Vertretung erhobenen verfassungsrechtlichen Einwände betreffend die Berücksichtigung des Malus nach § 6a Abs. 1 Z 2a NoVAG 1991 ergibt sich folgende Beurteilung: Nach den gesetzlichen Bestimmungen des NoVAG 1991 im zeitlichen Anwendungsbereich des Jahres 2012 bestimmt sich die NoVA aus einer vom Fahrzeug abgeleiteten wert- und verbrauchsabhängigen NoVA-Komponente (gemeiner Wert des Fahrzeuges x verbrauchsabhängiger NoVA-Tarif) und einer vom Fahrzeug abgeleiteten wertunabhängigen NoVA-Komponente (Komponente unter Berücksichtigung der CO₂-Emissionen; CO₂-Ausstoß je g/km über den gesetzlich festgelegten Grenzwerten x 25 Euro), aus deren Summe sich die NoVA (vor allfälliger Berücksichtigung des NoVA-Erhöhungsbetrages gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991) ergibt.

Das in § 6a NoVAG 1991 normierte Bonus-Malus-System wurde durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 46/2008, (neu) eingeführt (gemäß § 15 Abs. 10 NoVAG 1991 anzuwenden auf Vorgänge nach dem 30. Juni 2008). In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird hierzu ausgeführt (vgl. 406 BlgNR 23. GP, Seite 2): „Die Normverbrauchsabgabe, die anlässlich der Anschaffung eines Kraftfahrzeuges zu entrichten ist, hat einen besonders hohen Lenkungseffekt. Um diesen zwecks Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge zu erreichen, wird die Normverbrauchsabgabe um ein Bonus-Malus System in Abhängigkeit von den Schadstoff- und CO₂-Emissionen ergänzt. Dies führt dazu, dass verbrauchs- und schadstoffarme Fahrzeuge einen Bonus erhalten, während stark umweltbelastende Kraftfahrzeuge mit einem Malus verteuert werden.“ Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, wurde durch die in § 6a Abs. 1 (neu) eingefügte Z 2a und Z 2b das Bonus-Malus-System verschärft (gemäß § 15 Abs. 13 NoVAG 1991 anzuwenden auf Vorgänge nach dem 28. Februar 2011). Nach den Gesetzesmaterialien war Ziel dieser Änderung (Verschärfung) des Bonus-Malus-Systems, die „Ökologisierung der Normverbrauchsabgabe, die zu einer verstärkten Anschaffung umweltfreundlicher Fahrzeuge führen soll,“ fortzusetzen (vgl. 981 BlgNR 24. GP, Seite 10). Das Bundesfinanzgericht hat dazu wiederholt entschieden, dass die Regelung des § 6a NoVAG 1991 unionsrechtskonform und verfassungskonform ist (vgl. zB BFG 31.03.2015, RV/2100410/2011, unter Hinweis auf *Beiser*, RdW 2009, 613; BFG 19.03.2015, RV/7102039/2011). In diesem Sinne bestehen für den vorliegenden Fall auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass bei dieser Zielsetzung bzw. Rechtslage für ältere (Gebraucht-)Fahrzeuge mit niedrigen Anschaffungskosten, die allerdings hohe CO₂-Emissionen aufweisen, die emissionsabhängige NoVA-Komponente die Anschaffungskosten übersteigen können. Soweit im Vorlageantrag vom 18.08.2016 vorgebracht wurde, dass es „verfassungswidrig sein dürfte, weil es unsachlich erscheint, daß ein Malusbetrag mehr als das Doppelte des Fahrzeugwertes ausmachen kann“, wird dem seitens des Bundesfinanzgerichts nicht zugestimmt. Im Übrigen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch keinesfalls davon auszugehen, dass die Höhe des Malus-Betrags im vorliegenden Fall absolut unsachlich überhöht wäre, zumal es sich um ein Fahrzeug mit einem

hohen CO₂-Emissionswert von 300 g/km handelt. Ziel der Einführung des Bonus-Malus-Systems war eine Ökologisierung der Normverbrauchsabgabe als Lenkungsabgabe.

Das Beschwerdevorbringen (Vorlageantrag vom 18.08.2016) zielt auch auf eine unsachliche Ungleichbehandlung ab, da nach § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 die Verminderung des Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung auf Gebrauchtfahrzeuge einschränkt wird, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren. Die Bestimmung des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, eingefügt. Diese Bestimmung beruht auf unionsrechtlichen Vorgaben, wonach bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zum Verkehr zugelassen waren, nach der Rechtsprechung des EuGH nicht der gesamte Malus in Rechnung gestellt werden darf (vgl. Gesetzesmaterialien, 662 BlgNR 24. GP, Seite 21, unter Hinweis auf EuGH 05.10.2006, Rs C-290/04 und C-333/05, *Nadasdi und Nemeth*). Im Urteil vom 7. April 2011, C-402/09, *Ioan Tatu*, hat der EuGH ausgesprochen, dass eine Steuer, die von einem Mitgliedstaat bei der erstmaligen Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Zwecke ihrer Inbetriebnahme erhoben werde, eine inländische Abgabe darstelle, die an Art. 110 AEUV zu messen sei (Rn. 32). Daher dürfe ein Mitgliedstaat keine Steuer einführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaligen Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben werde, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet sei, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen erschwere, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren (vgl. EuGH 07.04.2011, C-402/09, *Ioan Tatu*, Rn. 61).

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 26.01.2017, RV/5100200/2014, zur Berücksichtigung des Bonus-Malus-Systems gemäß § 6a Abs. 1 NoVAG 1991 für den dort zu entscheidenden Fall der Einfuhr eines Fahrzeuges aus der Schweiz nach Österreich anlässlich der Übersiedlung des damaligen Bf. (österreichischer Staatsangehöriger) von der Schweiz nach Österreich, ausgeführt, dass Art 110 AEUV ausschließlich Gemeinschaftswaren (vollständig im Zollgebiet gewonnene oder hergestellte oder aus im freien Verkehr befindlichen Drittlandswaren zusammengesetzte Waren) schützt. Wird hingegen ein Erzeugnis unmittelbar aus Drittländern eingeführt, bleibt Art 90 EG (Art 110 AEUV) unanwendbar (vgl. BFG 26.01.2017, RV/5100200/2014, Rz. 30, unter Hinweis auf EuGH 18.12.1997, C-284/96, *Didier Tabouillot*, sowie *Beiser/Zorn*, Kommentar zu EUV und AEUV, Art 110, Rz. 22). In diesem BFG-Erkenntnis 26.01.2017 wird weiters in Rz. 32 (zusammengefasst) folgende Rechtsansicht dargelegt: „Die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtsache *Ioan Tatu* basierte auf einer Prüfung anhand des Art 110 AEUV, welcher für die Einfuhr von Gebrauchtfahrzeugen aus einem Drittstaat keine Anwendung findet. Der Bf. wurde im Vergleich zu Angehörigen eines Mitgliedstaates nicht unterschiedlich behandelt, da die **Erhebung des Malus-Betrages jeden trifft, der ein im Drittland zugelassenes Fahrzeug nach Österreich einführt.**“

Diese Rechtsansicht wird auch für den vorliegenden Fall geteilt. Die Schweiz ist kein Mitgliedstaat der Europäischen Union und auch kein Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes und wurden seitens des Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung in Bezug auf die Berücksichtigung des Malus gemäß § 6a Abs. 1 Z 2a NoVAG 1991 auch keine unionsrechtlichen Einwände erhoben. Wenn der Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben im Sinne der EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH 7.04.2011, C- 402/09, *Ioan Tatu*, Rn 61 und EuGH 5.10.2006, C- 290/05 und C- 333/05, *Nádasdi und Németh*, Rn 57) in § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 innerhalb der EU auf das Unionsgebiet eingeschränkt hat (§ 6a Abs. 6 NoVAG 1991: „... bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zum Verkehr zugelassen waren ...“), bestehen dagegen seitens des Bundesfinanzgerichts keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. die o.a. BFG-Erkenntnisse BFG 26.01.2017, RV/5100200/2014, und BFG 31.03.2015, RV/2100410/2011).

Zum weiteren Einwand der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag, wonach durch diese Malusregelung überhaupt nicht dem Umstand Rechnung getragen würde, dass das gegenständliche Fahrzeug „nicht als tägliches Gebrauchsfahrzeug, sondern nur als Sammlerstück und zu besonderen Anlässen eingesetzt“ werde und es unsachlich sei, beim Malus auf die Erstzulassung abzustellen bzw. diese Zielsetzung allenfalls über die Fahrleistung vorzunehmen wäre, genügt der Hinweis, dass gegen § 1 NoVAG 1991, der bei Beginn der Inlandsnutzung eine volle Steuerpflicht vorsieht, nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes grundsätzlich weder unionsrechtliche noch verfassungsrechtliche Bedenken bestehen (vgl. VfGH 29.11.2014, G153/2014).

Insgesamt werden somit die vom Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung aufgezeigten verfassungsrechtlichen Bedenken vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt.

Was darüber hinaus die Berücksichtigung des 20%igen NoVA-Erhöhungsbetrages nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 betrifft, hat das Finanzamt auf das EuGH-Urteil vom 22.12.2010, C-433/09, hingewiesen. Der NoVA-Erhöhungsbetrag wurde vom Finanzamt zu Recht berücksichtigt, ohne dass, sollte das Beschwerdevorbringen darauf abgezielt haben, weitere verfassungsrechtliche Überlegungen darüber anzustellen wären.

Aus diesen Erwägungen erfolgte die vom Finanzamt im angefochtenen NoVA-Bescheid vorgenommene Festsetzung der NoVA dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig und ist diese seitens des Bundesfinanzgerichts nicht zu beanstanden. Somit war die Beschwerde abweisend zu erledigen.

Aus diesen Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis 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 vom Bf. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken werden vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt. Im Übrigen wurde im gegenständlichen Fall von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. September 2021