

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf. vertreten durch Dr. Christian Schöffthaler, Rechtsanwalt in Ing.-Baller-Straße 1, 6460 Imst, vom 05.07.2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 01.06.2011 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist die Höhe und Berechnung der Normverbrauchsabgabe (NoVA).

Die Beschwerdeführerin (Bf) erwarb mit Kaufvertrag vom 29.12.2010 in Luzern, Schweiz, ein Kfz Marke Pontiac, Trans Sport, zu einem Kaufpreis von CHF 480,00. Das Fahrzeug wurde nach Österreich eingeführt und verzollt.

Die NoVA wurde auf Grund einer Selbstberechnung in Höhe von € 3.714,12 ermittelt und die Zahlung am 18.02.2011 nachweislich geleistet.

Bei der Berechnung wurde der Grundbetrag der NoVA, ausgehend von einem gemeinen Wert von € 594,40, mit 16% bemessen und ein Betrag von € 95,10 ermittelt.

Als Malus gemäß § 6a Abs 3 (Malus bei fehlenden CO<sub>2</sub>-Emissionswerten [CO<sub>2</sub> in g/km = 280]) Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG 1991) wurde ein Betrag von € 3.000 festgesetzt.

Ferner wurde ein Zuschlag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991 iHv € 619,02 angesetzt.

Auf Grund eines vom Rechtsvertreter der Bf eingebrachten Antrages auf bescheidmässige Festsetzung der NoVA gemäß § 201 Abs 3 BAO setzte das Finanzamt (FA) die NoVA mit Bescheid vom 01.06.2011 iHv € 7.215,50 fest und begründete die Nachzahlung von € 3.501,38 damit, dass die Festsetzung auf Grund einer unrichtigen Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe erforderlich gewesen sei.

Bei der Berechnung wurde der Grundbetrag der NoVA, ausgehend von einem gemeinen Wert von € 393,27 mit 16% bemessen und ein Betrag von € 62,92 ermittelt.

Als Malus gemäß § 6a Abs 3 (Malus bei fehlenden CO<sub>2</sub>-Emissionswerten [CO<sub>2</sub> in g/km = 398]) Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG 1991) wurde ein Betrag von € 5.950 festgesetzt.

Ferner wurde ein Zuschlag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991 iHv 1.202,58 angesetzt.

Der Bf erhob gegen den Bescheid des FA mit Schriftsatz vom 05.07.2011 form- und fristgerecht Berufung und führte begründend aus:

"1./ Sachverhalt:

Die Partei hat in der Schweiz, mit Kaufvertrag vom 29.12.2010 das Fahrzeug der Marke Pontiac, Trans Sport, Fahrgestell-Nr.: YXZ zu einem Kaufpreis von CHF 480 käuflich erworben. Das gegenständliche Fahrzeug wurde nach Österreich eingeführt und entsprechend verzollt. Gemäß § 6a und § 6 NoVAG wurde eine Steuer in der Höhe von € 3.714,12 vorgeschrieben und wurde diese Abgabe gem. Quittung vom 18.02.2011, Block Nr. 12345, Quittungs Nr. 6789 bereits geleistet. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Berechnung der Normverbrauchsabgabe gemeinsam mit dem zuständigen Sachbearbeiter/in, per Adresse Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs, ..., unter Zugrundelegung eines äquivalenten Typenscheins zum gegenständlichen Fahrzeug. Die Behörde hat also in ein und demselben Verfahren zwei unterschiedliche Bemessungsgrundlagen herangezogen, dies wird als Verfahrensmangel gerügt und ist als reiner Willkürakt zu betrachten!

Beweis: Steuerakt St. Nr. 15 123/456

Zollunterlagen GZ AT98765 vom 29.12.2010 (2 Seiten)

Mitteilung des Abgabebetrages nach Artikel 221 Zollkodex

Erklärung über die Normverbrauchsabgabe zu St. Nr. 123/456

Normverbrauchsabgabe - Berechnungsblatt vom 18.02.2011

Quittung vom 18.02.2011, Block Nr. 12345, Quittungs Nr. 6789

Kaufvertrag vom 29.12.2010

Buchungsmitteilung Nr. 1, zu St. Nr. 15 123/456, vom 22.02.2011

Typenschein gegenständliches Fahrzeug

Typenschein äquivalentes Fahrzeug

ZV zuständiger Sachbearbeiter bei Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs, Adr.

PV

2./ Mit "Antrag auf bescheidmässige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe gem. §201 Abs 3 BAO" vom 23.02.2011, wurde nunmehr seitens der berufungswerbenden Partei

die bescheidmässige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe beantragt. Im Anschluss daran wurde ein "Strafbescheid" seitens des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs mit Bescheid vom 01.06.2011, zu St. Nr. 15 123/456 erlassen und wurde nunmehr der berufungswerbenden Partei eine Normverbrauchsabgabe in der Höhe von insgesamt € 7.215,50 vorgeschrieben, welche damit begründet wurde, dass die Selbstberechnung der Normverbrauchs-abgabe unrichtig gewesen sei. Es wurde sohin der Partei mit dem bekämpften Bescheid vom 01.06.2011, zu St. Nr. 15 123/456 völlig willkürlich insgesamt sohin eine Normverbrauchsabgabe in der Höhe von € 7.215,50 vorgeschrieben, welche damit begründet wurde, dass die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unrichtig gewesen sei. Es wurde sohin der Partei mit dem bekämpften Bescheid vom 01.06.2011, zu St.Nr. 123/456 völlig willkürlich insgesamt sohin eine Normverbrauchsabgabe in der Höhe von € 7.215,50 vorgeschrieben - darin enthalten eine Normverbrauchsabgabe gem. § 6a NoVAG in der Höhe von € 5.950,00.

Beweis:

Steuerakt St. Nr. 15 123/456

Normverbrauchsabgabe - Berechnungsblatt vom 09.03.2011

Bescheid vom 01.06.2011, zu St. Nr. 234/567

Buchungsmitteilung Nr. 2, zu St. Nr. 15 123/456, vom 01.06.2011

Antrag auf bescheidmässige Festsetzung

PV

Wie vor

3./ Der bekämpfte Bescheid erweist sich nunmehr als rechtswidrig, da § 6 Abs. 3, 2. Satz NoVAG lautet wie folgt:

" **Die Abgabe** beträgt höchstens 16 % der Bemessungsgrundlage."

Wenngleich es infolge der durch BGBl. 46/2008 eingetretenen gesetzlichen Veränderung im Sinne des § 6a NoVAG , nunmehr in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010, gesetzlich vorgesehen ist, dass die Normverbrauchsabgabe um ein Bonus-Malus-System in Abhängigkeit von den Schadstoff-und CO<sub>2</sub>-Emissionen ergänzt wird, so muss doch klar festgehalten werden, dass auch nach der angeführten Gesetzesnovelle die Deckelung der Normverbrauchsabgabe im Sinne des § 6 Abs. 3, 2. Satz NoVAG mit 16 % der Bemessungsgrundlage nach wie vor in Geltung ist. - Jedenfalls findet sich in der Textierung des neuen § 6a NoVAG keinerlei Bestimmung, wonach infolge der ergänzenden Besteuerung hinsichtlich des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes dieser Abgabenhöchstsatz von 16 % der Bemessungsgrundlage nicht mehr in Geltung stehen würde.

Es ist vielmehr so, dass trotz der Novelle und der damit in Zusammenhang stehenden Abgabenerhöhung/bzw. allenfalls auch Verminderung von einer einheitlichen Normverbrauchsabgabe ausgegangen werden muss, weswegen - expressis verbis - jedenfalls die Normverbrauchsabgabe im Gesamten, also betreffend den Treibstoffverbrauch nach § 6 NoVAG als auch betreffend den CO<sub>2</sub>-Ausstoß gemäß § 6a NoVAG als einheitliche Abgabenvorschrift anzusehen ist und daher jedenfalls

immer noch diesbezüglich der im § 6 Abs. 3 normierte Höchstsatz von 16 % der Bemessungsgrundlage gilt.

In richtiger Gesetzesauslegung wäre sohin, wie vom Berufungswerber selbst berechnet gem. Normverbrauchsabgabe -Berechnungsblatt vom 18.02.2011, die Normverbrauchsabgabe mit dem Höchstsatz von 16 % aus € 594, 40 (= Nettobasis), und sohin mit einem Betrag in der Höhe von € 95,10 vorzuschreiben gewesen.

Beweis:

PV

wie vor

4./ Selbst wenn man aber davon ausginge, dass der Höchstsatz der Steuer gemäß § 6 Abs. 3, 2. Satz NoVAG nicht inklusive der CO<sub>2</sub>-Abgabe gemäß § 6 a NoVAG zu sehen wäre, erfolgte die gegenständlich bekämpfte Steuervorschreibung zu Unrecht, da diese als verfassungswidrig anzusehen ist:

a./ § 6 NoVAG schreibt in dem schon zitierten Abs. 3, 2. Satz für die Normverbrauchsabgabe betreffend den Treibstoffverbrauch einen Höchstsatz von 16 % vor. In § 6 a NoVAG fehlt es an einem derartigen Höchstsatz. Allein schon dieses Fehlen eines Höchstsatzes betreffend die Besteuerung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes im Vergleich zur Besteuerung des Treibstoffverbrauches widerspricht dem durch Art. 2 StGG normierten Willkürverbot und ist sachlich nicht gerechtfertigt. Es liegt sohin im § 6 a NoVAG ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, weswegen sich auch der bekämpfte Bescheid als gleichheitswidrig erweist.

Gerade der gegenständliche Fall zeigt diesen Umstand deutlich auf: Während die Besteuerung betreffend den Treibstoffverbrauch einen Betrag in der Höhe von € 95,10 festlegt, ergibt sich gemäß § 6 a NoVAG infolge des sachlich nicht differenzierten Fehlens des Höchstsatzes ein völlig unangemessener weiterer Steuerbetrag in der Höhe von € 5.950,00.

-Vorgebracht wird auch, dass es sich diesbezüglich um keinen Härtefall handelt, da der CO<sub>2</sub>-Ausstoß des gegenständlichen Fahrzeuges durchaus im Durchschnittsbereich liegt. -Diesbezüglich entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VfGH, dass der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den Regelfall abstellen muss. Infolge der exorbitant erhöhten CO<sub>2</sub> Abgabe aufgrund des Fehlens einer Deckelungsregelung erweist sich folglich § 6 a NoVAG als sachlich nicht gerechtfertigt und gleichheitswidrig.

b./ § 6 a NoVAG und in der Folge natürlich auch der bekämpfte Bescheid erweist sich aber auch deswegen als verfassungswidrig, da infolge des Fehlens der schon zitierten Deckelungsregelung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen wird.

So hat der VfGH in seiner Entscheidung zu VfSlg. 14.992 schon einmal eine außergewöhnliche Belastung als verfassungswidrig aufgehoben. Dies ebenfalls bei einer unzulässigen Kumulierung hoher Gebühren (VfGH vom 04.03.2006, V 154/05) wie auch gegenständlich vorliegend.

Zu all dem kommt, dass der VfGH bei der Beurteilung der Sachlichkeit eines Gesetzes auf die objektive Wirkung (den objektiven Gehalt) der Regelung und nicht auf die Intention des Rechtsgebers abstellt (VfSlg. 8.004, 8.457, 10.090, 10.365):

Gemäß den Erläuterungen hatte der Gesetzgeber mit der gegenständlichen Novellierung beabsichtigt, zur Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge die Normverbrauchsabgabe um eine Steueränderung hinsichtlich von Schadstoff- und CO<sub>2</sub>-Emissionen zu ergänzen. Dieses Ziel kann jedoch auch erreicht werden, indem eine Regelung festgehalten wird, welche einen demgemäßen Höchstsatz festlegt, was jedoch offensichtlich vom Gesetzgeber (wenn man nicht ohnehin von der Geltung des Höchstsatzes gemäß § 6 Abs. 3, 2. Satz ausgeht) übersehen wurde. Die angeführten objektiven Wirkungen der Besteuerung gemäß § 6 a NoVAG schießen jedoch weit über das Ziel des Gesetzgebers hinaus, dies eben infolge des (möglichen) Fehlens eines Steuerhöchstsatzes.

Auch aus diesem Grunde erweist sich sohin der bekämpfte Bescheid als verfassungswidrig.

c./ Schließlich widerspricht der bekämpfte Bescheid auch deswegen dem Gleichbehandlungsgrundsatz, da offensichtlich zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BGBl. 46/2008, nunmehr i. d. F. BGBl. I Nr. 111/2010, im Inland schon zugelassene Kraftfahrzeuge nicht der CO<sub>2</sub>-Besteuerung unterliegen: Auch dies erweist sich als sachlich nicht differenziert und willkürlich, da gerade im Gebrauchtwagenbereich schon zugelassene (CO<sub>2</sub>-hochemittenten) nicht besteuert werden und daher bevorteilt gegenüber neu zuzulassenden Gebrauchtwagen bzw. importierten Kfz sind. Wenn schon gemäß den erläuterten Bemerkungen die Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge erreicht werden soll, so muss dies wohl auch hinsichtlich im Inland schon zugelassener Fahrzeuge gelten. Das dem nicht so ist, stellt eine gröbliche Benachteiligung von nach dem 01.07.2008 erstmalig zuzulassenden Fahrzeugen bzw. Fahrzeugbesitzern dar und einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

5./ Aber auch die Höhe der durch § 6 a NoVAG normierten CO<sub>2</sub>-Ausstoßbesteuerung - € 25,-- je g/km - ist völlig willkürlich, sachlich nicht nachvollziehbar und daher ebenfalls gleichheitswidrig. Es ist in keinsten Weise nachvollziehbar, inwiefern gerade dieser Steuersatz herangezogen wird. Wenn man bedenkt, dass mit Sicherheit eine sehr große Zahl an Kfz den Schwellenwert von 160 g/km um einiges überschreitet und noch dazu eine Relation zur Verbrauchsbesteuerung gemäß § 6 NoVAG herstellt, so erweist sich der herangezogene Steuersatz für sich schon bei weitem überhöht und ist unverhältnismäßig im Sinne der vom VfGH entwickelten Rechtsprechung zu Artikel 2 StGG.

Wenigstens wären je nach Überschreitungsgrad der 160 g/km-Grenze mehrere Schwellenwerte gestaffelt zu normieren gewesen, dies mit fallendem Eurowert je g/km, sodass es letztlich zu einer progressiven Besteuerung kommt. Somit erweist sich auch in diesem Sinne der demgegenüber starr gewählte Steuerbetrag von € 25,-- je g/km als sachlich nicht ausgewogen.

6./ Sachlich nicht gerechtfertigt ist auch der Umstand, dass die im § 6 a NoVAG geregelte Steuerverminderung bei geringem CO<sub>2</sub>-Ausstoß (gegenüber dem hohen CO<sub>2</sub>-Ausstoß) sehr wohl mit höchstens € 300,-- fixiert ist. Es ist nicht einzusehen bzw. nicht nachvollziehbar, inwieferne eine Steuererhöhung für CO<sub>2</sub>-Ausstoß nicht gedeckelt ist, eine Steuerminderung aber schon, auch dies erweist sich als willkürlich und daher gleichheitswidrig.

7./ Nicht bedacht wurde bei der Novelle gemäß BGBl. 46/2008, nunmehr i. d. F. BGBl. I Nr. 111/2010, auch die in weiterer Folge dadurch wohl mit Sicherheit bewirkte erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaub bzw. Feinstaubpartikeln: Aufgrund der Tatsache, dass dieselbetriebene Kfz einen deutlich geringeren CO<sub>2</sub>-Ausstoß verursachen als benzinbetriebene Kfz, wird es durch die zügellose CO<sub>2</sub>-Besteuerung zweifelsfrei zu einer eklatanten Verschiebung der Zulassungszahlen hin zu Dieselmotorkraftfahrzeugen kommen, da diese nunmehr einen deutlichen Preisvorteil aufweisen. Die dadurch landesweit bewirkte erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln ist evident und wurde offensichtlich vom Gesetzgeber nicht bedacht. Um der Wahrung des Gleichheitsgrundsatzes Genüge zu tun wäre sohin entweder die CO<sub>2</sub>-Besteuerung auf ein geringeres Maß zu reduzieren oder aber ergänzend zur (Dieselfahrzeuge weitestgehend nicht betreffenden) CO<sub>2</sub>-Besteuerung eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln vorzunehmen gewesen. Da dies nicht geschehen ist liegt auch darin eine Verletzung des Artikels 2 des StGG.

8./ Schließlich verstößt der § 6 a NoVAG auch in dreifacher Hinsicht gegen den EG-Vertrag:

a./ Der Europäische Gerichtshof hat sich in seinem Urteil vom 21.03.2002, Rs. C 451/99, Cura Anlagen, schon einmal aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des HG Wien mit § 12 a NoVAG 1991 beschäftigt und hierzu ausgeführt, dass diesbezüglich keine Bedenken gegen eine solche Abgabe bestehen, wenn sie das Ziel verfolge, der Anschaffung und den Besitz von Fahrzeugen mit einem hohen Kraftstoffverbrauch entgegen zu wirken (RZ 68).

Der EuGH stellt dann weiter fest, dass die Normverbrauchsabgabe als Verbrauchsabgabe zu qualifizieren ist, bei der der Belastungsgrund die laufende Nutzung und nicht der Verkehrsakt der Zulassung ist (dazu auch im Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-387/01). Der EuGH führt dazu aber auch aus, dass hinsichtlich dieser Verbrauchsabgabe jedenfalls der europarechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Geltung steht. - Infolge der oben angeführten Konsequenzen der fehlenden Höchstsatzregelung des § 6 a NoVAG ist jedoch dieser Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in höchstem Maße gebrochen und widerspricht dies dem EG-Vertrag.

b./ In Wahrheit wird durch § 6 a NoVAG auch die europarechtlich zweifelsfrei in Geltung stehende Warenverkehrsfreiheit verletzt: Infolge der angeführten exorbitanten und grenzenlosen CO<sub>2</sub>-Besteuerung wird es hinkünftig für Unternehmer, welche gewerblich Kfz veräußern, nicht mehr möglich sein, beispielsweise aus Deutschland oder Italien gebrauchte Kfz nach Österreich zu veräußern: Während nämlich für

Neuzulassungen beim Import ins österreichische Inland die neue NoVAG inklusive der CO<sub>2</sub>-Besteuerung auf alle Neufahrzeuge gleichermaßen greifen wird und sohin letztlich ohne Preisverzerrung auf den Konsumenten übergewälzt werden kann, gilt dies für gebrauchte Fahrzeuge nicht, da schon im Inland zugelassene Kfz nicht der CO<sub>2</sub>-Besteuerung unterliegen.

Gröblich benachteiligt durch die gegenständliche gesetzliche Regelung werden daher jene gewerblichen Kfz-Veräußerungsunternehmen, welche beispielsweise von Deutschland oder Italien aus Gebrauchtwagen nach Österreich exportieren wollen, im Vergleich zu inländischen demgemäßen Unternehmungen, da eben für diese aufgrund der schon bestehenden inländischen Zulassung die exorbitante Steuervorschreibung gemäß § 6 a NoVAG nicht wirksam wird. - Gerade wenn man eben infolge der fehlenden Deckelung des Steuersatzes nach § 6 a NoVAG die für Mittelklassewagen oder auch größere Fahrzeuge horrende Höhe der CO<sub>2</sub>-Abgabe betrachtet, wird sofort ersichtlich, dass durch die gegenständliche CO<sub>2</sub>-Abgabe es für grenznahe Autounternehmen de facto unmöglich sein wird, Gebrauchtwagen in den österreichischen Markt zu veräußern, weswegen eben, wie hiermit geltend gemacht, die europarechtlich garantierte Grundfreiheit der Warenverkehrsfreiheit verletzt wird.

Dies wird auch für den privaten Gebrauchtwagenmarkt absolut manifest: Gerade die zunehmende Zahl der staatenübergreifend z.B. über das Internet abgewickelten bzw. angebahnten Auto-Gebrauchtwagen-Verkäufe bringt hervor, wie sehr hier durch die gegenständliche Regelung in die europarechtlich garantierte Warenverkehrsfreiheit eingegriffen wird: Österreichische "private" Erwerber werden gegenüber dem restlichen europäischen Gebrauchtwagenmarkt durch die Regelung des § 6 a NoVAG geradezu radikal abgeschirmt bzw. von diesem ausgeschlossen.

Zusammengefasst bedeutet all dies: Durch die vom österreichischen Gesetzgeber gewählte Art der Normierung des § 6 a NoVAG wurde im Sinne der von EuGH entwickelten "Dassonville-Formel" Artikel 28 des EGV verletzt, da diese Regelung geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel hinsichtlich gebrauchter Kfz unmittelbar tatsächlich zu behindern, weswegen eine unzulässige Maßnahme kontingentgleicher Wirkung vorliegt.

c./ Gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH gilt unter Heranziehung des Loyalitätsgrundsatzes (Artikel 10 EGV) die wettbewerbsrechtliche Bestimmung des EG-Vertrages nach Artikel 81 auch für Maßnahmen der Mitgliedsstaaten selbst. Folglich ist auch die Gesetzgebung an die Bestimmung des Artikels 81 EGV gebunden. - Wie sich aus den Ausführungen des Vorpunktes erhellt, wird durch die Bestimmung des § 6 a NoVAG auch unzulässigerweise in das Wettbewerbsrecht der Europäischen Union eingegriffen. Zweifelsfrei tritt innergemeinschaftlich durch diese Bestimmung nämlich eine Einschränkung und auch eine Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb des Binnenmarktes ein.

Diese Verfälschung lässt sich aufgrund des exorbitanten Ausmaßes der durch die CO<sub>2</sub>-Besteuerung verursachten Preisverzerrung auch nicht mit europaweiten oder internationalen Klimaschutzzielen rechtfertigen.

Beweis:

PV

wie vor

9/ Ausdrücklich wird hiermit aber auch die Verletzung der zwischen Österreich und der Schweiz direkt und indirekt in Geltung stehenden Handels- und Steuerabkommen eingewendet. Die gegenständliche Versteuerung gemäß § 6 a NoVAG stellt ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis zwischen Österreich und der Schweiz dar, eventualiter wird auch die dadurch bewirkte rechtlich unzulässige Verzollung einer Handelsware eingewendet. Insbesondere wird das GATT-Abkommen verletzt, wobei ausdrücklich auf Artikel 1 desselben verwiesen wird, wonach jede Vertragspartei Handelsvorteile, die sie einer anderen Partei einräumt, auch allen übrigen Vertragsparteien zukommen lassen muss. - Gegenständlich wird also auch der Gedanke des Freihandels sowie der Gedanke der Nichtdiskriminierung verletzt. Die Partei behält sich hiermit die Anrufung des internationalen Gerichtshofes bzw. der Schweizer Botschaft vor.

Beweis:

PV

wie vor

10./ In weiterer Folge erweist sich der gegenständliche Bescheid als willkürlich und unrechtmäßig erlassen, da die berufungswerbende Partei bereits die gesamte Normverbrauchsabgabe gem. Selbstberechnung in der Höhe von € 3.714,12 bezahlte und der bekämpfte Bescheid vom 01.06.2011 zu St. Nr. 15 123/456 aufgrund einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung sowie unrichtiger Sachverhaltsfeststellung erfolgte. Dies deshalb, da wie bereits vorgebracht, die ursprüngliche Selbstberechnung anhand äquivalenter Daten eines vergleichbaren Fahrzeugs zur Berechnung der Normverbrauchsabgabe gem. §6a NoVAG - nach Rücksprache mit dem Sachbearbeiter des Finanzamtes - erfolgte. Diese ursprünglich vorgeschriebene Normverbrauchsabgabe wurde bereits von der Partei entrichtet und erfolgte die erhöhte Neuverschreibung im bekämpften Bescheid vom 01.06.2011, zu St.Nr. 15 123/456 völlig willkürlich i.S. einer Strafbesteuerung nach dem "Antrag auf bescheidmässige Festsetzung" der Partei, sohin zu Unrecht. Die gegenständliche Neufestsetzung erweist sich auch unter anderem ohne gesetzliche Grundlage ergehend sowie dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechend.

Beweis:

PV

wie vor

Aus all diesen Gründen wird sohin gestellt nachfolgender ANTRAG:

Der Unabhängige Finanzsenat wolle der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 01.06.2011, zu St. Nr. 15 123/456 Folge geben, die Normverbrauchsabgabe in der Höhe von € 95,10 festsetzen und den bereits entrichteten Mehrbetrag in der Höhe von € 3.619,02 an die Berufungswerberin rückerstatten;



in eventu:

Der Unabhängige Finanzsenat wolle die Normverbrauchsabgabe reduziert feststellen;

In einem wird gestellt nachfolgender ANTRAG:

Der Unabhängige Finanzsenat wolle gemäß § 38a AVG infolge der aufgezeigten Verletzungen europarechtlicher Vorschriften die gegenständliche causa zu den Fragen, ob die Bestimmung des § 6a NoVAG gegen den europarechtlich verankerten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bzw. auch die Warenverkehrsfreiheit und dem Artikel 81 (Wettbewerbsrecht) sowie 90 EGV verstößt, dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG-Vertrag vorlegen.

Außerdem wird hiermit angeregt

der Unabhängige Finanzsenat wolle hinsichtlich des § 6 a NoVAG gemäß Artikel 140 B-VG ein Gesetzesprüfungsverfahren beim Österreichischen Verfassungsgerichtshof amtswegig einleiten.

...

Anlagen:

Zollunterlagen GZ AT987654 vom 29.12.2010 (2 Seiten)

Mitteilung des Abgabebetrages nach Artikel 221 Zollkodex

Erklärung über die Normverbrauchsabgabe zu St. Nr. 123/456

Normverbrauchsabgabe -Berechnungsblatt vom 18.02.2011

Quittung vom 18.02.2011/ Block Nr. 12345/ Quittungs Nr. 6789

Kaufvertrag vom 29.12.2010

Buchungsmitteilung Nr. 1/ zu St. Nr. 15 123/456/ vom 22.02.2011

Typenschein gegenständliches Fahrzeug

Typenschein äquivalentes Fahrzeug

Normverbrauchsabgabe - Berechnungsblatt vom 09.03.2011

Bescheid vom 01.06.2011/ zu St. Nr. 234/567

Buchungsmitteilung Nr. 2/ zu St. Nr. 15 123/456 vom 01.06.2011

Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung"

Das Finanzamt (FA) legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

**Folgender Sachverhalt steht fest:**

Die Bf erwarb in der Schweiz mit Kaufvertrag vom 29.12.2010 ein gebrauchtes Kfz der Marke Pontiac, Trans Sport, Antriebsart Benzin, zu einem Kaufpreis von CHF 480,00, welches nach Österreich eingeführt und verzollt wurde.

Der Kraftstoffverbrauchswert in Liter pro 100 Kilometer beträgt nach der ECE-Berechnungsmethode durchschnittlich 12,1 (Durchschnitt aus 8,3 l/100 Km bei 90 Km/h und 15,9 l/100 Km bei Stadtverkehr). Nach der MVEG-Berechnungsmethode beträgt der Kraftstoffverbrauchswert in Liter pro 100 Kilometer durchschnittlich  $12,1 \times 1,1 = 13,31$ .

Der CO<sub>2</sub> Ausstoß wird rechnerisch ermittelt und beträgt  $13,31 \times 25 = 333$  g/km.

Die Erstzulassung erfolgte am 01.03.1994 in der Schweiz.

### **Beweiswürdigung:**

Der Kaufvertrag liegt vor, ebenso die Zollunterlagen und der Typenschein. Der Erwerb des Kfz, der Kaufpreis, die Einfuhr nach Österreich und die Verzollung sind diesen Unterlagen zu entnehmen und unbestritten.

Der CO<sub>2</sub> Emissionswert und der Kraftstoffverbrauch pro Liter sind im Typenschein nicht angegeben.

Vorgelegt wurde ein Typenschein für ein baugleiches Kfz ähnlichen Baujahres. Darin sind die Verbrauchswerte in Liter pro 100 Km nach ECE-Zyklus angegeben. Zur Berechnung des Normverbrauchs nach ECE-Zyklus ist das arithmetische Mittel aus dem Stadtverbrauch und dem 90 km/h-Wert heranzuziehen (vgl § 6 Abs 2 NoVAG 1991 id bis 30.04.1996 gF). Der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass der Stadtverbrauch höher ist als der Verbrauch bei 120km/h und letzterer höher als der Verbrauch bei 90km/h. Die im vorgelegten Typenschein für ein baugleiches Kfz ähnlichen Baujahres angegebenen Werte 15,90/8,30/10,80 beziehen sich daher auf Stadtverbrauch/90km/h/120km/h. (Der „Mix“ ist offenbar nicht angegeben).

Für die Umrechnung auf den seit 01.01.1996 anzuwendenden MVEG-Zyklus, welcher regelmäßig über dem ECE-Zyklus liegt, ist der durchschnittliche Wert bei Benzinfahrzeugen um 10% zu erhöhen. Auf diesen (erhöhten) Verbrauchswert ist dann die Berechnungsformel anzuwenden (vgl NoVA-Richtlinien des BMF, <http://www.arboe.at/auto-motor-rad/rund-ums-auto/kaufen-importieren-leasen-erben/auto-importieren/>).

Der CO<sub>2</sub> Ausstoß in g/km ist daher rechnerisch zu ermitteln, indem der Kraftstoffverbrauch in Liter um 25 vervielfacht wird (siehe § 6 Abs 1 Z 4 NoVAG 1991).

Der im Sachverhalt dargestellte Verbrauchswert wurde daher nachgewiesen. Dieser ist somit gemäß § 6a Abs 3 NoVAG 1991 heranzuziehen. Auch durchgeführte Internetrecherchen des BFG bei nach Leistung und Baujahr vergleichbaren Kfz gleicher Bauart haben ergeben, dass der herangezogene Kraftstoffverbrauchswert realistisch ist (siehe <http://www.autoplenum.at/Auto/PONTIAC/Trans+Sport/Test-PONTIAC-Trans-Sport-1992-1992-id16649.html> ; <http://www.auto-motor-und-sport.de/pontiac-trans-sport-3-8-v6-20325.html> ).

Der vom FA angenommene Kraftstoffverbrauch von 15,9 Liter pro 100 Km, der sich nach § 6a Abs 3 Z 2 lit a NoVAG 1991 in der anzuwendenden Fassung rechnerisch ergibt, wenn kein diesbezüglicher Nachweis erbracht wird (ein Zehntel der Leistung in Kw plus 3 bei Benzinmotoren:  $129 \text{ davon } 1/10 = 12,9 + 3 = 15,9$ ) scheint nach den tatsächlichen Verhältnissen überhöht (bemerkt wird, dass eine Begründung für die Nichtanerkennung des als Nachweis vorgelegten Typenscheins unterblieben ist), während der vom Bf in seiner ursprünglichen Selbstberechnung angenommene Verbrauchswert nach MVEG Zyklus von 11,20 Liter pro 100 Km (entspricht 10,18 Liter nach ECE-Zyklus) zu niedrig angesetzt wurde.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### *Grundlegendes zur NoVA:*

Österreich erhebt eine

- verbrauchsabhängige *und* eine
- emissionsabhängige Abgabe.
- Die *verbrauchsabhängige* NoVA nach § 5 und § 6 NoVAG 1991 wird vom Lieferentgelt oder vom gemeinen Wert ohne Umsatzsteuer bemessen. Der Steuersatz liegt je nach Kraftstoffverbrauch ("Normverbrauch") zwischen 0 % und 16%.
- Die *emissionsabhängige* Abgabe nach § 6a NoVAG 1991 knüpft dagegen an den Schadstoffausstoß in Form von  $\text{CO}_2$  (Kohlenstoffdioxid) und  $\text{NO}_x$  (Stickstoffoxid) an: Umweltfreundliche Fahrzeuge werden durch eine Minderung der verbrauchsabhängigen NoVA gefördert: Liegt der  $\text{CO}_2$ -Ausstoß unter 120 g/km, wird ein Bonus von höchstens 300,00 € gewährt (§ 6a Abs 1 Z 1 NoVAG 1991). Für umweltfreundliche Antriebsarten ist nach § 6a Abs 1 Z 4 NoVAG 1991 ein Bonus von höchstens 500,00 € vorgesehen.
- Eine zusätzliche Abgabe (ein "Malus") wird dagegen nach § 6a Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 ausgelöst, wenn der  $\text{CO}_2$ -Ausstoß 160 g/km übersteigt. Jedes g/km, das diesen Grenzwert übersteigt, löst 25,00 € zusätzliche NoVA aus. Lieferentgelt oder gemeiner Wert des Fahrzeugs spielen bei der Bemessung dieser emissionsabhängigen Abgabe keine Rolle.
- Ein Einhalten der  $\text{NO}_x$ -Grenzwerte von 60 mg/km bei Benzinantrieb bzw. 80 mg/km bei Dieselantrieb wird mit einem Bonus von höchstens 200,00 € gefördert.
- Das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG 1991 idF des Ökologisierungsgesetzes 2007, BGBl I Nr 46/2008, will die Zulassung umweltfreundlicher schadstoffarmer Kraftfahrzeuge in Österreich durch Abgabenermäßigungen ("Boni") fördern und die Zulassung umweltschädlicher, bestimmte Grenzwerte in der Abgasemission überschreitender Fahrzeuge durch Abgabenerhöhungen verteuern.

#### *Ad 1. Beschwerde (Bs):*

Der Normverbrauchsabgabe unterliegt gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 uA die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist.

Nach § 7 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit dem Tag der Zulassung.

Nach § 11 Abs 2 NoVAG 1991 obliegt in den Fällen des § 7 Abs 1 Z 1a und Z 2 dem FA, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, die Erhebung der Abgabe. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung eine Anmeldung (Fälligkeitstag) beim FA einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Im ggstdl Fall handelt es sich um den Eigenimport eines gebrauchten Kfz durch eine Privatperson. Steuerpflichtig ist diesfalls nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 die erstmalige Zulassung zum Verkehr im Inland. Bei einem Import aus dem Drittland (wie im ggstdl Fall) ist den Finanzbehörden auch der Nachweis der Verzollung vorzulegen.

Nach § 11 Abs 2 NoVAG 1991 handelt es sich bei der NoVA um eine Selbstbemessungsabgabe, wobei die Abgabe bis zum Fälligkeitstag anzumelden ist.

Demzufolge hat der Bf die Abgabe in der Anmeldung selbst berechnet und abgeführt. Der Nachweis der Verzollung wurde vorgelegt.

§ 201 BAO lautet:

" (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Im ggstdl Fall hat der Bf den Antrag auf Festsetzung unbestritten binnen einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Das FA hatte daher die NoVA gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO bescheidmäßig festzusetzen. Da sich die Höhe der selbstberechneten Abgabe als unrichtig erwies, war das FA verpflichtet, die NoVA nunmehr in der (vermeintlich) richtigen Höhe festzusetzen. Dass nach dem Vorbringen des Bf ein Mitarbeiter des FA an der (ursprünglichen) Selbstberechnung mitwirkte, vermag an dieser Verpflichtung nichts ändern. Ein Willkürakt kann in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden. Wenn sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist, kann und muss sie im Wege des § 201 BAO abgeändert werden. Hätte sich die Selbstberechnung als zu hoch erwiesen, wäre das FA genauso zur bescheidmäßigen Korrektur verpflichtet gewesen. Unbeachtlich für die Anwendbarkeit des § 201 BAO ist nämlich, ob die Selbstberechnung überhöht oder zu niedrig erfolgt ist und auch, ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung ein Verschulden trifft (siehe Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201, Tz 9).

Eine Selbstberechnung ist nicht richtig, wenn sie (wie im vorliegenden Fall) objektiv rechtswidrig ist (siehe Ritz aaO, § 201, Tz 8).

Bei der zwingenden Festsetzung des § 201 Abs 2 BAO liegt die Festsetzung auch nicht im Ermessen der Behörde.

Die bescheidmäßige Festsetzung der NoVA durch das FA war weder rechtswidrig noch willkürlich, sondern aG des Antrags des Bf geboten.

#### *Ad 2. Bs:*

Es handelt sich nicht um einen „Strafbescheid“, sondern um die bescheidmäßige Festsetzung der NoVA auf Antrag des Bf. Da nach Ansicht des FA die Selbstberechnung unrichtig war, erfolgte die Neuberechnung der NoVA (siehe oben Ad 1. Bs). Das FA ging im bekämpften Bescheid offenbar davon aus, dass insbesondere der Kraftstoffverbrauch pro Liter vom Bf nicht nachgewiesen wurde, was die vom FA durchgeführte Art der Berechnung der NoVA nach sich zieht. Das BFG teilt zwar diese Ansicht des FA nicht (siehe oben Beweiswürdigung), geht jedoch davon aus, dass der Kraftstoffverbrauch pro Liter vom Bf unrichtig berechnet wurde.

#### *Ad 3. Bs:*

§ 6 Abs 1 bis 3 NoVAG 1991 lautet:

„(1) Der Steuersatz beträgt für Motorräder 0,02% vervielfacht mit dem um 100 Kubikzentimeter verminderten Hubraum in Kubikzentimetern. Bei einem Hubraum von nicht mehr als 125 Kubikzentimetern beträgt der Steuersatz 0%.

(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.

§ 6a Abs 1 NoVAG 1991 lautet:

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

Schon aus dem Gesetzeswortlaut ist daher eindeutig ersichtlich, dass die Abgabe nicht mit 16% der Bemessungsgrundlage gedeckelt ist. Die Abgabe ist zuerst nach § 6 Abs 2 – 5 NoVAG 1991 zu berechnen und beträgt nach der zuerst durchzuführenden Berechnung (vorerst) höchstens 16% der Bemessungsgrundlage (NoVA Grundbetrag). Der Wortlaut des § 6a Abs 1 NoVAG 1991 ist unmissverständlich und besagt, dass sich die nach § 6 Abs 2 bis 5 errechnete Steuer ändert. Es kann nach Maßgabe dieser Norm zu einer Verringerung oder zu einer Erhöhung des NoVA-Grundbetrags kommen (Bonus/Malus System nach CO<sub>2</sub>-Ausstoß).

Eine Deckelung der NoVA mit insgesamt 16% der Bemessungsgrundlage ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Auch die Materialien des BGBl I Nr 46/2008 (Ökologisierungsgesetz 2007) zeigen Berechnungsbeispiele auf, wonach die NoVA insgesamt mehr als 16% der Bemessungsgrundlage beträgt (siehe EB zur RV, 406 dB NR XXIII. GP 406 Seite 3 Beispiel 3). Eine derartige Deckelung wäre auch sinnwidrig, denn bei alten Kfz mit hohem Verbrauch und hohem CO<sub>2</sub> Ausstoß würde regelmäßig die Deckelung greifen, da die NoVA stets von der niedrigen Bemessungsgrundlage endgültig berechnet würde. Die Berechnung der NoVA erfolgt nach dem Sinn des Gesetzes nunmehr aber auch mittels einer Komponente, die – unabhängig von der Bemessungsgrundlage – die Emissionen berücksichtigt. (Siehe Materialien aaO S 2: „Um diesen zwecks Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge zu erreichen, wird die Normverbrauchsabgabe um ein Bonus-Malus System in Abhängigkeit von den Schadstoff- und CO<sub>2</sub>-Emissionen ergänzt. Dies führt dazu, dass verbrauchs- und schadstoffarme Fahrzeuge einen Bonus erhalten, während stark umweltbelastende Kraftfahrzeuge mit einem Malus verteuert werden.“)

Der bekämpfte Bescheid erweist sich daher aus diesem Grund nicht als rechtswidrig.

*Ad 4. Bs:*

Das Fehlen eines Höchstsatzes in § 6a NoVAG 1991 ist nicht verfassungswidrig, ist es doch erklärtes Ziel des Bonus-Malus-Systems, umweltfreundliche Fahrzeuge zu fördern und Fahrzeuge mit hohen Schadstoffemissionen zu verteuern (vgl Beiser, Verstößt die

emissionsabhängige Normverbrauchsabgabe nach § 6a NoVAG gegen Art. 90 EGV?, RdW 2009, S 613 und FN 4; UFS 15.02.2011, RV/0102-F/10; UFS 14.10.2010, RV/2492-W/10). Die umweltpolitische Zielsetzung einer effektiven Schadstoff- bzw CO<sub>2</sub>-Reduktion rechtfertigt eine – wenn auch signifikante – Verteuerung von Fahrzeugen mit hohen Abgas- bzw CO<sub>2</sub>-Emissionen und eine Abgabenbemessung mit 25,00 € je g/km CO<sub>2</sub>-Ausstoß über den Grenzwerten von 160 g/km (vgl Beiser aaO, S 615).

Wie den Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist, sollten mit dem neuen "Bonus-Malus"-System weitere Schritte zur Ökologisierung des Steuersystems gesetzt und der hohe Lenkungseffekt der bei der Anschaffung von Kraftfahrzeugen zu entrichtenden Normverbrauchsabgabe zwecks Anschaffung umweltfreundlicher Fahrzeuge genutzt werden (EB zur RV, 406 dB NR XXIII. GP). Die Normierung einer (wie immer berechneten) Obergrenze für den von den Schadstoffemissionen abhängigen Zuschlag würde dem Gesetzeszweck zuwiderlaufen, wollte der Gesetzgeber doch gerade die Anschaffung bzw den Import von Kraftfahrzeugen mit zB besonders hohem CO<sub>2</sub>-Ausstoß unattraktiv machen. (Vgl UFS 21.09.2010, RV/0472-I/10).

Auch eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes vermag das BFG nicht festzustellen. Es gibt zwar eine Vielzahl von Kfz, die in Österreich vor dem 1. Juli 2008 die Normverbrauchsabgabepflicht ausgelöst haben und so dem neu eingeführten Zuschlag ("Malus") für emissionsschädliche Fahrzeuge entgangen sind, während aus dem Ausland eingeführte Gebrauchtwagen idR erstmals mit der Lieferung/Zulassung in Österreich nach dem 30. Juni 2008 der neu eingeführten Abgabepflicht nach § 6a NoVAG 1991 unterworfen werden. Allerdings verhindern die Funktionsmechanismen des freien Marktes eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Gebrauchtwagen (siehe Beiser aaO, S 614): Ist ein PKW zB kurz vor dem Inkrafttreten der neuen Abgabe nach § 6a NoVAG 1991 mit 1. Juli 2008 in Österreich zugelassen worden und so ein "Malus" aufgrund einer Grenzüberschreitung in erheblichem Umfang vermieden worden (zB 2.000,00 € Malus ab 1. Juli 2008), so wird der Markt diesen Vorteil bei einer Veräußerung nach dem 1. Juli 2008 einpreisen: Ein Fahrzeug, das eine Woche vor dem 1. Juli 2008 ohne NoVA-Malus zugelassen worden ist, wird ceteris paribus nach dem 1. Juli 2008 im Veräußerungsfall denselben Erlös erzielen wie ein gleiches Fahrzeug, das nach dem 1. Juli 2008 mit NoVA-Malus zugelassen worden ist. Die Veräußerer haben keinen Grund, ihren NoVA-Vorteil aufgrund der Abgabepflicht vor dem 1. Juli 2008 (ohne NoVA-Malus) zu verschenken. Die Veräußerer werden deshalb einen NoVA-Malus selbst dann einpreisen, wenn sie einen solchen nicht getragen haben. Das verteuert auch Gebrauchtwagen, die vor dem 1. Juli 2008 ohne NoVA-Malus in Österreich zugelassen worden sind. Eine materielle Gleichbehandlung wird so im Verhältnis zwischen vor und nach dem Stichtag im Inland zugelassenen Gebrauchtwagen erreicht.

*Ad 5. Bs:*

Das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG 1991 dient dem Umweltschutz. Die Anschaffung/Zulassung verbrauchsarmer umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge wird gezielt

begünstigt; die NoVA verteuert verbrauchsstarke umweltschädliche Kraftfahrzeuge. Die NoVA leistet so einen nicht zu unterschätzenden Beitrag zur Minderung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes. Dieser Lenkungseffekt zum Umweltschutz rechtfertigt den NoVA-Malus nach § 6a NoVAG 1991. Die umweltpolitische Zielsetzung einer effektiven Schadstoffausstoßreduktion rechtfertigt eine Abgabebemessung mit 25,00 € je g/km CO<sub>2</sub>-Ausstoß über dem Grenzwert von 160 g/km ab 1. Jänner 2010. Dieser Wert ist daher weder überhöht noch unverhältnismäßig.

*Ad 6. Bs:*

Die Regelung des § 6a Abs 2 NoVAG 1991, wonach die Summe der Steuerverminderungen den Betrag von € 500,-- nicht übersteigen darf, während es bei der Steuererhöhung für CO<sub>2</sub>-Ausstoß keinen Höchstbetrag gibt, wird nicht als willkürlich eingestuft. Schon ein Malus hätte für sich allein betrachtet Lenkungseffekte. Warum es verfassungsrechtlich geboten sein soll, den Bonus bzw Malus einer derartigen Regelung in der exakt gleichen Höhe festzulegen, ist nicht erkennbar.

*Ad 7. Bs:*

Die vom Bf dahingehend geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken, auf Grund von § 6a NoVAG 1991 komme es "wohl mit Sicherheit" zu einer erhöhten Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln, weil "es durch die zügellose CO<sub>2</sub>-Besteuerung zweifelsfrei zu einer eklatanten Verschiebung der Zulassungszahlen hin zu Dieselmotorkraftfahrzeugen kommen" werde, zumal eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln unterblieben sei, werden vom BFG nicht geteilt.

Dabei übersieht der Bf einerseits, dass § 6a Abs 4 NoVAG 1991 eine NoVA-Erhöhung für Dieselfahrzeuge, bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen mehr als 0,005 g/km betragen, um 300,00 € normiert (eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln ist somit keineswegs unterblieben); andererseits übersieht er, dass der verbrauchsabhängige Steuersatz des § 6 Abs 2 NoVAG 1991 für Dieselfahrzeuge höher ist als für benzingetriebene Kfz, dass der durch den niedrigeren Verbrauch von Diesel-Kfz grundsätzlich bestehende Steuervorteil betreffend § 6a NoVAG 1991 durch die Tatsache, dass beim Verbrennen einer bestimmten Menge Dieselöl mehr CO<sub>2</sub> als beim Verbrennen der gleichen Menge Benzin entsteht, zumindest teilweise wieder kompensiert wird, dass Dieselfahrzeuge ohne serienmäßigen Partikelfilter (abgesehen von manchen Kleinwagen) ohnehin kaum mehr am Markt erhältlich sind und die Zulassungszahlen betreffend Diesel-Kfz in Österreich nicht steigen, sondern – im Gegenteil – eher rückläufig sind.

*Ad 8. und 9. Bs:*

Zu der vom Bf vorgebrachten Europarechtswidrigkeit des § 6a NoVAG 1991 ist festzuhalten, dass Beiser aaO die sachliche Ausgewogenheit und Gemeinschaftsrechtskonformität des Bonus-Malus-Systems nach § 6a NoVAG 1991 im Sinn der Rechtsprechung des EuGH mit überzeugenden Argumenten, denen sich das BFG anschließt, nachgewiesen hat:



Beiser betrachtet die emissionsabhängige NoVA (§ 6a NoVAG 1991 ) zunächst im Lichte der EuGH-Rechtsprechung und kommt dabei zu dem Schluss, dass eine formelle Diskriminierung, wie sie Art 90 EGV verbietet, nicht vorliegt, da die Emissionsgrenzwerte im CO<sub>2</sub>-Ausstoß von 180 g/km bzw 160 g/km und die fixe Abgabenerhöhung um 25,00 € je g/km über diesem Grenzwert für Neu- und Gebrauchtwagen ebenso gleichmäßig wie für in- und ausländische Fahrzeuge gelten (Beiser, S 614).

Aber auch eine materielle Diskriminierung nach Art 90 EGV liegt nicht vor:

Neue Fahrzeuge aus dem In- und Ausland werden exakt gleich belastet. Das gilt formal ebenso für Gebrauchtfahrzeuge: Werden Fahrzeuge in Österreich zunächst abgabenfrei genutzt (zB als Leihauto, Taxi, Vorführwagen, Fahrschulkraftfahrzeug iSd § 3 NoVAG 1991) und erst im Gebrauchtzustand nach dem Inkrafttreten des § 6a NoVAG 1991 mit 1. Juli 2008 abgabepflichtig, so gelten exakt dieselben Regeln wie für importierte Gebrauchtwagen.

Beiser räumt zwar ein, dass es eine Vielzahl von Kraftfahrzeugen gibt, die in Österreich vor dem 1. Juli 2008 die Normverbrauchsabgabepflicht ausgelöst haben und so dem neu eingeführten Zuschlag ("Malus") für emissionsschädliche Fahrzeuge entgangen sind, während aus dem Ausland eingeführte Gebrauchtwagen idR erstmals mit der Lieferung/Zulassung in Österreich nach dem 30. Juni 2008 der neu eingeführten Abgabepflicht nach § 6a NoVAG 1991 unterworfen werden. Allerdings verhindern die Funktionsmechanismen des freien Marktes eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Gebrauchtwagen (siehe oben Ad 4. Bs).

Weiters kommt Beiser aaO zu dem Schluss, dass § 6a NoVAG 1991 selbst dann gemeinschaftsrechtskonform wäre, wenn man ein teilweises Marktversagen – hypothetisch – unterstellen wollte (S 614, Punkt 5: "Der Umweltschutz als sachliche Rechtfertigung"):

Das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG 1991 dient nämlich dem Umweltschutz. Die Anschaffung/Zulassung verbrauchsarmer umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge wird gezielt begünstigt; die NoVA verteuert verbrauchsstarke umweltschädliche Kraftfahrzeuge. Die NoVA leistet so einen nicht zu unterschätzenden Beitrag zur Minderung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes. Dieser Lenkungseffekt zum Umweltschutz rechtfertigt den NoVA-Malus nach § 6a NoVAG 1991 iSd EuGH-Rechtsprechung (siehe dazu die auf S 614 enthaltenen Ausführungen von Beiser/Zorn in Mayer (Hrsg), Kommentar zu EU-und EG-Vertrag, Art. 90 EGV Rz 45 und 46, mit Nachweisen in der EuGH-Rechtsprechung).

Das Bonus-Malus-System des § 6aNoVAG 1991 entspricht aber auch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Beiser, S 614 f):

Der NoVA-Malus nach § 6a NoVAG 1991 gilt nämlich für Neufahrzeuge und Gebrauchtwagen im selben Ausmaß. Das ist im Hinblick auf seine umweltpolitische Zielsetzung konsequent, hängt doch der Schadstoffausstoß eines Kraftfahrzeugs während seiner gesamten Lebensdauer vom Neuzustand bis zur Verschrottung von vielen Faktoren ab: Kraftfahrzeuge können nach der heute fortgeschrittenen Technik

ein hohes Alter und eine hohe Gesamtkilometerleistung erreichen. Die tatsächliche Gesamtkilometerleistung hängt nicht so sehr vom Alter eines Fahrzeugs ab, sondern vielmehr von der Intensität seiner Nutzung. Die umweltpolitische Zielsetzung einer effektiven Schadstoffausstoßreduktion rechtfertigt eine Abgabenbemessung mit 25,00 € je g/km CO<sub>2</sub>-Ausstoß über den Grenzwerten von 180 g/km (1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2009) bzw 160 g/km ab 1. Jänner 2010.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten (vgl Beiser, S 615), dass das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG 1991 nicht formell diskriminierend ist, dem zwingenden Allgemeininteresse iSd Umweltschutzes durch eine Verminderung der CO<sub>2</sub>-Belastung entspricht, sich zur Zielerreichung eignet und nicht das zur Zielerreichung Erforderliche/Angemessene überschreitet. Es ist somit iSd Rechtsprechung des EuGH sachlich ausgewogen und gemeinschaftsrechtskonform. Auch die vom Bf behauptete Einschränkung bzw Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb des Binnenmarktes liegt auf Grund der Funktionsmechanismen des freien Marktes, die eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Gebrauchtwagen verhindern (Beiser, S 614, siehe oben), nicht vor.

Auf Grund der Gemeinschaftsrechtskonformität des in § 6a NoVAG 1991 normierten Bonus-Malus-Systems werden die vom Bf vorgebrachten europarechtlichen Bedenken vom BFG nicht geteilt.

Die gesetzliche Regelung zur Erhebung der Abgabe nach § 6a Abs 1 Z 2 lit a NoVAG 1991 ist eindeutig und betrifft sowohl Fahrzeuge aus dem EU-Raum als auch Drittlandsfahrzeuge. Zusammengefasst bedeutet dies für den gegenständlichen Fall, dass die – gemeinschaftsrechtskonforme – Bestimmung des § 6a NoVAG 1991 sowohl Fahrzeuge aus dem EU-Raum als auch Drittlandsfahrzeuge betrifft, sodass die vom Bf vorgebrachte Diskriminierung von Drittstaaten nicht gegeben ist; es liegt weder ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis vor noch wird durch § 6a NoVAG 1991 der Gedanke des Freihandels und der Nichtdiskriminierung verletzt.

*Ad 10 Bs:*

Die verfassungs- und europarechtlichen Bedenken des Bf werden vom BFG nicht geteilt. Die Bemessung der NoVA erfolgt auf Grund der Bestimmungen der §§ 6 und 6a NoVAG 1991. Die Vorlage eines zum ggstdl Fall äquivalenten Typenscheins wird anerkannt, sodass der Bs insoweit teilweise stattzugeben war.

*Zulässigkeit einer Revision:*

Die gegenständliche Bs fußt zum Teil auf verfassungsrechtlichen Normenbedenken des Bf gegen das NoVAG 1991, welche vom BFG nicht geteilt werden.

Zum Teil fußt die Bs auf gemeinschaftsrechtlichen Bedenken, welche aG der Judikatur des EuGH und des UFS ebenfalls nicht geteilt werden.

Die Beschwerdeentscheidung bedurfte sohin keiner Lösung einer (einfachgesetzlichen) Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, zumal die Beurteilung der weiteren (einfachgesetzlichen) Einwendungen wie zB gegen die Berechnung der NoVA oder die Anwendbarkeit des § 201 BAO iW unmittelbar aus dem Gesetz ableitbar bzw eindeutig geklärt ist, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig erklärt wird.

### ***Berechnung der NoVA:***

Bemessungsgrundlage = Gemeiner Wert CHF 480,00 = EUR **393,27**

NoVA Grundbetrag gemäß § 6 Abs 2 NoVAG 1991:

393,27, davon 16% = EUR **62,92**

Malus gemäß § 6a Abs 3 NoVAG 1991 bei 333 g/Km :

$333 - 160 = 173 \times 25 =$  EUR **4.325**

(Zwischen)summe = EUR **4.387,92**

Zuschlag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991:

20% von 4.387,92 = EUR **877,58**

Summe = EUR **5.265,50**

**Die Normverbrauchsabgabe wird festgesetzt mit EUR 5.265,50**

Wien, am 19. März 2015