



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 26. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 1. Juli 2005 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Kalendermonat 7/2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) brachte mit Schreiben vom 1.7.2005 vor:

"... In Anerkennung einer Rechtspflicht wird hiermit eine Normverbrauchsabgabe für ein Fahrzeug Marke XY, Baujahr 1980, Erstzulassung 1982, berechnet.

Der Betrag wurde bezahlt, um eine Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Zulassung zu erhalten.

Das Vorliegen einer durch die Zulassung des gegenständlichen Fahrzeugs bewirkten Steuerschuld im Hinblick auf die Normverbrauchsabgabe wird jedoch ausdrücklich bestritten. Es wird daher zur Erlangung einer der Berufung zugänglichen Entscheidung erster Instanz die Herausgabe eines Bescheides erbeten.

Zu den Angaben auf dem beigefügten Formular "NOVA 2" möchte ich folgende erläuternde Angaben machen:

Die Berechnung des bezahlten Betrages erfolgte durch den ÖAMTC. Als Berechnungsgrundlage für den Wert des Fahrzeugs wird der Marktzeitwert inkl. NOVA und

USt. gemäß beigefügtem Schätzgutachten des ÖAMTC herangezogen: € 8.100,--.

Davon wurden der Mehrwertsteueranteil in der Höhe von 20% sowie der NoVA Anteil in der Höhe von 16% (berechnet nach Ersatzformel, da kein Normverbrauch nachgewiesen werden kann, jedoch maximal 16%) herausgerechnet, es ergibt sich als Bemessungsgrundlage für die NoVA-Berechnung ein Netto-Fahrzeugwert von € 5.820,--.

Bei einem NoVA-Satz von 16% ergibt sich daher eine Normverbrauchsabgabe in der Höhe von € 930,--. ...

Beilagen:

Fahrzeugschätzung des ÖAMTC (inkl. NoVA-Berechnung)

Kopie österreichische Einzelgenehmigung

Formular NoVA 2"

Das Finanzamt (FA) erließ am 1.7.2005 den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für das Kalendermonat 7/2005, in dem die NOVA für betreffendes Kfz mit € 930,-- festgesetzt wurde.

Mit Schreiben, beim FA eingelangt am 26.7.2005, erhab der Bw fristgerecht Berufung und führte darin iw folgendes aus:

"Sachverhalt

Ich habe im Mai 2005 meinen Wohnsitz von München, Deutschland, nach Wien verlegt. Im Zuge der Übersiedlung habe ich auch zwei Kraftfahrzeuge – beides PKW und bisher auf meinen Namen in München zugelassen – mitgenommen. Die beiden PKWs wurden zeitlich hintereinander nach Österreich gebracht. Eines der beiden Kfz ist bereits 25 Jahre alt. Für dieses musste zuerst eine Ausnahmebewilligung vom Landeshauptmann erwirkt werden, um eine Genehmigung zu erhalten. Die Fahrzeuge wurden daraufhin am 6. Juli 2005 in München abgemeldet und am 7. Juli 2005 in Wien zugelassen. Da dies die erste Zulassung in Österreich war, musste zur Zulassung vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt die „steuerliche Unbedenklichkeit“ bescheinigt werden, wozu zuvor die jeweilige Normverbrauchsabgabe zu entrichten war. Eine Anmeldung in Österreich ist aber insofern zwingend, als die nunmehr mit BGBI I Nr 123/2002 vom 13. August 2002 verfügte Zulassungsbestimmung gemäß § 82 Abs. 8 KFG eine Benutzung von Kraftfahrzeugen ohne österreichische Zulassung nur für einen Zeitraum von einem Monat ab Einbringung der Kraftfahrzeuge in das Inland erlaubt.

Da die Finanzbehörde ohne Bezahlung der NoVA die Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Zulassung der Fahrzeuge verweigert, die Ummeldung aber von Gesetz vorgeschrieben ist, bestand somit ein Zwang zur Entrichtung der NoVA.

Die jeweilige NoVA wurde daher am 1. Juli 2005 am Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg ohne Anerkennung einer Rechtspflicht bezahlt.

Bei dem 25 Jahre alten Fahrzeug handelt es sich um einen XY ,, Leistung 93 Kw, Baujahr

1980, erstmalige Zulassung 22. Februar 1982. Da für diesen Fahrzeugtyp keine Normverbrauchswerte vorliegen (weder nach MVEG noch nach ECE), wurde zur Ermittlung des NoVA-Satzes die Ersatzformel gem § 6 Abs 4 NoVAG mit dem 0,2-fachen der Motorleistung herangezogen. Der daraus resultierende Satz kommt jedoch nicht zur Anwendung, da er gem § 6 Abs 3 NoVAG auf 16% begrenzt ist. Es wurde daher ein NoVA-Satz von 16% in die Berechnung aufgenommen. Zur Festlegung der Berechnungsgrundlage wurde beim ÖAMTC ein Wertgutachten eingeholt, welches den gemeinen Wert des Fahrzeuges im Inland mit € 8.100,-- festlegt. Die Nettokomponente des gemeinen Werts (im Inland, ohne Steuer und NoVA) ist daher vom ÖAMTC mit € 5.820,-- festgesetzt worden. Es liegt daher ein Wert des Gebrauchtfahrzeuges vor, welcher den Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs zuverlässig widerspiegelt.

Die entrichtete Normverbrauchsabgabe war daher 16% von 5.820,-- das sind € 930,--.

...

Da die Einhebung der Normverbrauchsabgabe für das oben genannte Fahrzeug mit dem Baujahr 1980 und der Erstzulassung 1982 jedoch gegen die unmittelbar anzuwendende Bestimmung des Artikel 90 Abs 1 EG-Vertrag verstößt, erhebe ich in offener Frist gemäß § 243 BAO die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien und stelle die Anträge, der Unabhängige Finanzsenat möge

- a) die Einhebung einer Normverbrauchsabgabe ... für nicht konform mit Artikel 90 EG-Vertrag erklären, sowie
- b) erkennen, der Bund ist schuldig, den ungerechtfertigt entrichteten Betrag von € 930,-- zurückzuzahlen.

Meine Anträge begründe ich im Einzelnen wie folgt:

Die Einhebung der Normverbrauchsabgabe stützt sich im konkreten Fall auf § 1 Z 3 Normverbrauchsabgabegesetz. Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe auch:

"Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist. ..."

Die Einhebung der Normverbrauchsabgabe sowie die Berechnung ihrer Höhe bei selbst importierten Fahrzeugen war bereits Gegenstand mehrerer Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, ua mit Entscheidung vom 19. August 2004 vom UFS, Außenstelle Linz (Gz RV/1999-L/02), sowie auch vor dem Europäischen Gerichtshof, vor allem in der Sache Weigel/Weigel (C-387/01). Aus all den Entscheidungen geht hervor, dass die Einhebung der NoVA bei importierten Kfz nicht grundsätzlich gegen geltendes EU-Recht verstößt, die Art der Berechnung und Einhebung jedoch den Grundsätzen des EG-Rechts – und damit auch dem

Artikel 90 EG-Vertrag – entsprechen müsse. Artikel 90 EG-Vertrag lautet:

"Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben."

Für den Bereich der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge hat der Europäische Gerichtshof festgestellt, dass Artikel 90 EG die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche und für eingeführte Waren gewährleisten soll (vgl Urteil Weigel/Weigel C-387/01, Randnummer 56; sowie Urteil Kommission/Dänemark, Randnummer 9, Nunes/Tadeu, Randnummer 18; mwN).

In dem Urteil Weigel/Weigel C-387/01 heißt es daher:

"Nach ständiger Rechtsprechung [des Europäischen Gerichtshofs] liegt eine Verletzung von Art. 90 Absatz 1 EG vor, wenn die Steuer auf das eingeführte Erzeugnis und die Steuer auf das gleichartige inländische Erzeugnis in unterschiedlicher Weise und auch unterschiedlichen Modalitäten berechnet werden, so dass das eingeführte Erzeugnis – und sei es auch nur in bestimmten Fällen – höher belastet wird (vgl Urteile Kommission/Griechenland, C-375/95 und Gomes Valente, C-393/98)."

In dem Urteil Weigel/Weigel hat der Europäische Gerichtshof weiters befunden, dass ein Erwerber eines in Österreich bereits zugelassenen Fahrzeugs (im konkreten Fall ging es um zwei Kfz mit den Baujahren 1993 bzw. 1995) die NoV-Grundabgabe zwar nicht unmittelbar bezahle, jedoch enthalte der für dieses Fahrzeug gezahlte Preis – und damit der Marktwert im Inland – bereits einen Restbetrag der NoV-Grundabgabe, die sich proportional zum Wertverlust infolge der Nutzung des Fahrzeugs verringere (Randnummer 68).

Wörtlich heißt es weiter:

"Bei diesen Gruppen von Gebrauchtfahrzeugen (dem eingeführten und dem bereits in Österreich zugelassenen mit dem selben Baujahr, Anm) entsteht jedoch nur dann die gleiche Abgabenlast, wenn der Betrag der NoV-Grundabgabe, die auf Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat erhoben wird, nicht höher ist als der Betrag der restlichen NoV-Grundabgabe, die im Wert bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (vgl in diesem Sinne Urteile Nunes Tadeu, C-345/93, Randnummer 20 und Gomes Valente, C-393/98, Randnummer 23)."

In dem Urteil Weigel/Weigel (Randnummer 81 sowie Entscheidung Punkte 2 und 3), kommt daher der Europäische Gerichtshof zu folgendem Schluss:

*"Eine Verbrauchsabgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige NoV-Grundabgabe ist eine inländische Abgabe, deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht anhand der Artikel 23 und 25 EG, sondern anhand des Artikels 90 EG zu prüfen ist;
Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Verbrauchsabgabe wie der im*

Ausgangsverfahren streitigen NoV-Grundabgabe nicht entgegensteht, soweit deren Beträge den tatsächlichen Wertverlust der von einer Privatperson eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeugen genau widerspiegeln und die Erreichung des Ziels ermöglichen, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist."

Die Grundsätze des Urteils Weigel/Weigel wurden später auch in anderen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates zur Einhebung der NoVA wieder aufgegriffen (vgl Entscheidung des UFS, Außenstelle Linz, vom 19. August 2004). Es wurde dabei ebenfalls der Vergleich des importierten Fahrzeugs mit einem bereits im Inland zugelassenen Fahrzeug des selben Baujahrs gezogen.

Im gegenständlichen Fall widerspricht die Einhebung der Normverbrauchsabgabe bei der Zulassung meines Fahrzeugs XY mit Baujahr 1980 daher Art 90 EG-Vertrag, weil dabei auf mein Fahrzeug eine höhere Abgabenlast als bei einem vergleichbaren, bereits in Österreich zugelassenen Fahrzeug entsteht. Als vergleichbares inländisches Fahrzeug kommt ebenfalls nur ein Fahrzeug mit Baujahr 1980 in Betracht: Um überhaupt einen Vergleich mit einem inländischen Fahrzeug ziehen zu können, muss ein Fahrzeug – wenn auch vielleicht real gar nicht existent – zum Vergleich herangezogen werden, das dem importierten möglichst genau entspricht. Dabei ist es bei Gebrauchtfahrzeugen selbstverständlich, dass nicht nur der Erhaltungszustand des Fahrzeugs, sondern in erster Linie dessen Baujahr ausschlaggebend für eine Gleichwertigkeit ist. Dieser Umstand ist erst recht bei einem 25 Jahre alten Fahrzeug anzunehmen, das einem Typ entspricht, der seit 1983 nicht mehr gebaut wurde. Jedes später gebaute Fahrzeug wäre keinesfalls mehr „vergleichbar“.

Ein vergleichbares, bereits in Österreich zugelassenes Fahrzeug mit Baujahr 1980 unterlag keiner NoVA, da diese erst im Jahre 1991 mit Inkrafttreten 1. Jänner 1992 eingeführt worden ist.

Aber auch ein Fahrzeug mit Baujahr 1980, das in Österreich vor 1991 und damit vor Einführung der NoVA gekauft worden wäre, aber erst nach diesem Zeitpunkt erstmalig zugelassen worden wäre – was an sich höchst unwahrscheinlich ist – wäre aufgrund der Übergangsregelung des § 15 Abs 2 Satz 1 NoVAG keiner NoVA unterlegen. Die Abgabenpflicht knüpft in dieser Regelung an die Höhe des jeweiligen gültigen Mehrwertsteuersatzes und damit an den Zeitpunkt der Entrichtung der Mehrwertsteuer an. Dieser Zeitpunkt ist das Datum des ersten Kaufs, was im gegenständlichen Fall vor der (ausländischen, allerersten) Erstzulassung war, d.h. vor dem 22. Februar 1982.

Es ist daher überhaupt nicht denkbar, dass ein vergleichbares, im Inland bereits zugelassenes Kraftfahrzeug jemals der Normverbrauchsabgabe unterlegen wäre.

Unabhängig von dieser objektiven Unmöglichkeit genügt es zur Verletzung des Art 90 EG jedoch bereits, wenn das eingeführte Erzeugnis auch nur in bestimmten Fällen höher belastet wird (vgl. Urteile Kommission/Griechenland, C- 375/95 und Gomes Valente, C-393/98).

Weil ein vergleichbares im Inland bereits zugelassenes Fahrzeug keiner Normverbrauchsabgabe unterlag, bedeutet dies, dass der Betrag der restlichen NoV-Grundabgabe, die im Wert eines solchen bereits im Inland zugelassenen, gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist, Null beträgt. Um nicht gegen Art 90 EG zu verstößen, darf daher die auf das eingeführte KFZ eingehobene NoVA nicht höher als dieser Betrag, d.h. nicht höher als Null sein.

Eine Einhebung der Normverbrauchsabgabe auf importierte Kfz, deren erstmalige Zulassung vor dem 1. Jänner 1992 liegt, verletzt daher Artikel 90 EG-Vertrag. Der Bescheid des Finanzamts ... erging daher rechtswidrig und ist aufzuheben.

Der Betrag von € 930,-- wurde daher im gegenständlichen Fall ohne Rechtsgrundlage einbezahlt und ist daher zurückzuzahlen."

Beigelegt waren Zulassungsschein, Fahrzeugbrief, Fahrzeugschätzung und NoVA-Berechnung des ÖAMTC.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw ist österreichischer Staatsbürger. Er hatte einen Wohnsitz in München, Deutschland. Er führte einen gebrauchten PKW aus der Schweiz nach Deutschland ein, welcher am 25.3.2003 in München auf seinen Namen zugelassen wurde. Es handelt sich um einen PKW der Marke XY, Baujahr 1980, der am 22.2.1982 in der Schweiz erstmals zum Verkehr zugelassen wurde.

Im Mai 2005 verlegte der Bw seinen Wohnsitz nach Wien. Den PKW führte er als Übersiedlungsgut ein. Das Kfz wurde am 6.7.2005 in München abgemeldet und am 7.7.2005 in Wien zugelassen.

Laut Schätzgutachten des ÖAMTC beträgt der Nettomarktzeitwert (gemeiner Wert ohne NOVA und USt) im Inland zum 27.6.2005 € 5.820,--.

Für den Abschluss einer Kfz Versicherung im Inland und für die Ausstellung eines inländischen Kfz Kennzeichens ist die Einzahlung der voraussichtlichen NoVA nachzuweisen.

Der ÖAMTC-Schätzwert wurde vom Bw als Bemessungsgrundlage für die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe herangezogen und bildete die Bemessungsgrundlage für die bescheidmäßige Festsetzung der NoVA durch das Finanzamt.

Diese berechnete sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage € 5820,-- x 16% = € 930,-- Normverbrauchsabgabe.

Ein NoVA Zuschlag wurde nicht festgesetzt.

Der Bw hat diesen Betrag eingezahlt.

Der Sachverhalt ist unstrittig und beruht auf dem vorliegenden Aktenmaterial, im Konkreten: dem Vorbringen des Bw; der Erklärung über die Normverbrauchsabgabe; der Quittung über die Zahlung des Betrages von € 930,--; der Bescheinigung des FA für die Zulassungsbehörde; dem Schätzgutachten des ÖAMTC; dem Datenblatt des Amtes der Wiener Landesregierung; der Meldebestätigung aus dem Zentralen Melderegister; dem Bescheid über die Festsetzung der NoVA; dem inländischen Zulassungsschein und dem deutschen Fahrzeugbrief.

Dass der PKW erstmals in der Schweiz zugelassen, dann gebraucht aus der Schweiz eingeführt und in München am 25.3.2003 auf den Bw zugelassen wurde, ist dem Fahrzeugbrief und dem Datenblatt zu entnehmen.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Gemäß § 1 NoVAG idgF unterliegt der Normverbrauchsabgabe:

"1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.

2. Die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen durch einen Unternehmer, ausgenommen die gewerbliche Vermietung von Vorführkraftfahrzeugen an Unternehmer im Sinne der Z 1 und zum Zwecke der gewerblichen Weitervermietung. Der Ort der Vermietung richtet sich nach § 3 Abs. 11 UStG 1972; § 28 Abs. 7 UStG 1994 ist nicht anzuwenden.

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeugs, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1972) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung

nach § 3 Z 4. Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen Zollausschlussgebiete (§ 1 Abs. 2 Zollgesetz 1988)."

Im gegenständlichen Fall liegt ein Anwendungsfall des § 1 Z 3 NoVAG vor. Anknüpfung ist die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen im Inland.

Da gegenständliches Kfz anlässlich der Übersiedlung des Bw zum ersten Mal im Inland zugelassen wurde, erfolgte die Vorschreibung der NoVA dem NoVAG entsprechend.

Dem Bw ist allerdings Recht zugeben, dass Art 90 EG-Vertrag unmittelbar anwendbar ist und entgegenstehendes innerstaatliches Recht verdrängen würde.

Es ist demnach zu prüfen, ob die Erhebung der Normverbrauchsabgabe im konkreten Fall Art 90 EG-Vertrag entspricht.

Art 90 EG-Vertrag lautet:

„Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.“

Der EuGH befasste sich im Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache Harald Weigel und Ingrid Weigel gegen FLD für Vorarlberg, C-387/01, mit der NoVA für importierte gebrauchte Kfz und gelangte zum Ergebnis, dass Art 90 EG-Vertrag dahin auszulegen ist,

„dass er einer Verbrauchsabgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen NoV-Grundabgabe nicht entgegensteht, soweit deren Beträge den tatsächlichen Wertverlust der von einer Privatperson eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeuge genau widerspiegelt und die Erreichung des Ziels ermöglichen, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.“ (s Tenor Pkt. 3).

Für den Bereich der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge wird vom EuGH festgestellt,

„dass Artikel 90 EG die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche und für eingeführte Waren gewährleisten soll (...)" (s C-387/01, Rz 66).

Vergleichsmaßstab sind also bereits auf dem inländischen Markt befindliche Waren.

Der EuGH führt weiter aus (s C-387/01, Rz 67):

„Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Verletzung von Artikel 90 Absatz 1 EG vor, wenn die Steuer auf das eingeführte Erzeugnis und die Steuer auf das gleichartige inländische Erzeugnis in unterschiedlicher Weise und nach unterschiedlichen Modalitäten berechnet

werden, so dass das eingeführte Erzeugnis – und sei es auch nur in bestimmten Fällen – höher belastet wird (...)."

Das eingeführte Erzeugnis muss demnach mit einem gleichartigen inländischen Erzeugnis verglichen werden.

Diesen Vergleich stellt der EuGH an und führt aaO in Rz 68 aus:

"Aus einem Vergleich zwischen der Regelung der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, und der Regelung der Besteuerung von im Inland gekauften Gebrauchtfahrzeugen, die gleichartige oder konkurrierende Erzeugnisse darstellen, ergibt sich, dass die NoV-Grundabgabe auf diese beiden Gruppen von Kraftfahrzeugen unterschiedslos erhoben wird. Zwar zahlt, wer ein in Österreich bereits zugelassenes Gebrauchtfahrzeug erwirbt, die NoV-Grundabgabe nicht unmittelbar, doch enthält der für dieses Fahrzeug gezahlte Preis bereits einen Restbetrag der NoV-Grundabgabe, die sich proportional zum Wertverlust infolge der Nutzung des Fahrzeugs verringert."

Das „gleichartige inländische Erzeugnis“, das als Vergleichsmaßstab herangezogen wird, ist demnach ein gleichartiges, im Inland bereits zugelassenes Gebrauchtfahrzeug.

Ein solches ist ein Kfz gleichen Baujahrs, gleicher Ausstattung und gleichen Zustands wie das eingeführte Kfz.

Vergleichsmaßstab im gegenständlichen Fall ist daher ein Fahrzeug mit den gleichen Eigenschaften. Dazu gehört auch das Baujahr 1980 und das Datum der Erstzulassung 1982. Allein aus diesen Daten folgert der Bw, es sei – unter der Annahme der Erstzulassung im Inland – für ein derartiges Kfz keine NoVA zu entrichten gewesen, da diese erst auf Vorgänge nach dem 31. Dezember 1991 anzuwenden ist.

Das ist bei der Annahme der Erstzulassung im Inland im Jahr 1982 formal richtig.

2 Argumente sprechen dennoch gegen die Richtigkeit der Argumentation des Bw.

Erstens ist die Annahme der Erstzulassung im Inland bei einem sachgerechten Vergleich im vorliegenden Fall nicht zulässig.

Der EuGH spricht von einem im Inland bereits zugelassenen Kfz als Vergleichsmaßstab. Er sagt nichts darüber aus, **wann** das Kfz im Inland zugelassen wurde. Dieser Zeitpunkt kann daher nur flexibel iS einer Betrachtungsweise im Einzelfall bestimmt werden.

Es ist geboten, den Vergleich so wirklichkeitsnahe wie möglich zu machen, damit der Vergleichssachverhalt so weit wie möglich dem tatsächlichen Sachverhalt entspricht. (arg: "Gleichartiges Erzeugnis").

Der Import des Kfz in das Inland im Jahr 2005 ist wegzudenken, da der Vergleich mit einem Gebrauchtwagenkäufer im Inland anzustellen ist. Dazu ist notwendige Prämisse, dass der

Käufer im Inland wohnt. Dazu muss das Kfz, das wie im tatsächlichen Sachverhalt im Ausland (in der Schweiz) erst zugelassen wurde, ins Inland importiert werden. Dies kann jedoch nicht der Käufer selbst machen, sondern nur ein Dritter, von dem der Käufer das Auto dann erwirbt. Da der Wohnsitz des Käufers von Deutschland nach Österreich verlegt wird, ist naheliegend, den Import des Kfz ebenfalls von Deutschland nach Österreich zu verlegen. Der Zeitpunkt bleibt gleich. Der Käufer erwirbt das gleichartige Kfz mit gleichem Baujahr, gleichem Datum der Erstzulassung, gleicher Ausstattung und gleichem Zustand. Die Vergleichsanordnung verändert lediglich den Wohnort des Käufers und adaptiert den Vergleichssachverhalt an diese vorgegebene Ausgangssituation.

Der zeitliche und örtliche Ablauf bleibt ansonsten gleich.

Man gelangt somit zu folgendem möglichst ähnlichen, vergleichbaren Sachverhalt:

Die Erstzulassung des Kfz erfolgt 1982 in der Schweiz. Das Kfz wird 2003 von einem Dritten ins Inland importiert. Es wird die NoVA vorgeschrieben. Der inländische Käufer erwirbt 2005 das Kfz. Der für das Kfz bezahlte Preis enthält bereits den entsprechenden Restbetrag an NoVA. Dieser ist gleich hoch wie die NoVA, die im vorliegenden Fall vorgeschrieben wird. Der vom Bw angenommene Fall, dass das Auto im Inland erst zugelassen wird, kommt dem tatsächlichen Sachverhalt demgegenüber bei Weitem nicht so nahe und kann daher der Entscheidung nicht zu Grunde gelegt werden.

Dazu kommt noch, dass ein derartiger Sachverhalt wie vom Bw angenommen bei einem vergleichbaren Kfz äußerst unwahrscheinlich ist. Es kann sich nämlich bei einem Kfz der Marke Alfa Romeo um kein inländisches Erzeugnis handeln, da es im Inland nicht hergestellt wird. In Italien werden erfahrungsgemäß um ein Vielfaches mehr dieser Automarke zum ersten Mal zugelassen als in Österreich. Aber auch in anderen Ländern werden weitaus mehr Kfz dieser Marke zugelassen, sodass die Wahrscheinlichkeit, einen XY gleichen Zustands, der im Inland zum ersten Mal 1982! zugelassen wurde, im Jahr 2005 zu erwerben, gleich Null ist, während die Wahrscheinlichkeit, ein vergleichbares Kfz zu erwerben, das im Ausland erst zugelassen und später nach Österreich importiert wurde, wesentlich größer ist. Auch gegenständlicher Kfz wurde ja vom Bw aus der Schweiz importiert, sodass das naheliegende Datum der Erstzulassung im Inland 2003 ist. In diese Richtung geht auch das Vorbringen des Bw, wenn er ausführt, „*muss ein Fahrzeug – wenn auch vielleicht real gar nicht existent – zum Vergleich herangezogen werden, das dem importierten möglichst genau entspricht.*“ Ein solches wird aber nur im Ausland zu finden sein, sodass man zwangsläufig von einem späteren Import ausgehen muss. Als Vergleichsmaßstab ein Kfz heranzuziehen, das unter dieser Annahme, nämlich der Erstzulassung im Inland, wahrscheinlich gar nicht existiert, ist willkürlich, zumal Wirklichkeits- und lebensnähere Annahmen vorhanden sind.

Da zweite Argument geht auf den Zeitpunkt der Einführung der NoVA, ihren Zweck und entsprechende Übergangsregelungen, die bei der Einführung jedes neuen Gesetzes notwendig sind, zurück.

Wie der EuGH ausführt (C-387/01, Rz 65)

"ist die Nov-Grundabgabe offensichtlich fiskalischer Art und wird nicht deshalb erhoben, weil die Grenze des Mitgliedstaats, der sie eingeführt hat, überschritten wird, sondern aufgrund anderer Faktoren, zu denen die Erstzulassung des Fahrzeugs im Gebiet dieses Staates gehört. ..."

Nach dem Beschluss des VwGH v 20.9.2001, ZI 98/15/0116 und 98/15/0146, handelt es sich bei der NoVA von ihrem Konzept her um eine Lenkungsabgabe, die den Erwerb von verbrauchsarmen Fahrzeugen begünstigen soll. Sie wird im Regelfall (§ 1 Z 1 NoVAG) vom Fahrzeughändler (Unternehmer) berechnet, auf den Kaufpreis überwälzt und an das Finanzamt abgeführt. In den Fällen des § 1 Z 3 NoVAG wird der Eigenimport von neuen oder gebrauchten (bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassener) Kfz als Ersatztatbestand wegen des Fehlens einer Lieferung eines Unternehmers nach § 1 Z 1 erfasst.

Die NoVA wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1991, BGBl 1991/695, im Rahmen eines „Ökopakets“ (s Quantschnigg, ÖStz Nr 23/24/91, Steuerliche Änderungen 1992) eingeführt und ist auf Vorgänge nach dem 31.12.1991 anzuwenden. Die NoVA soll das Kaufverhalten in Richtung verbrauchsarmer Fahrzeuge steuern; sie soll aber auch die ab 1992 beschlossene Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes von 32% auf nunmehr 20% für Kfz finanzieren helfen (s SWK, Heft 36/1991, S 63).

Durch die Ergänzung des Haupttatbestandes des § 1 Z 1 NoVAG durch die Z 2 bis 4 ist ein System von Steuertatbeständen bereitgestellt, das gewährleisten soll, dass alle in Österreich zum Verkehr zugelassenen Fahrzeuge in gleichem Ausmaß der NoVA unterliegen und keine Fahrzeuge hier benutzt werden können, die NoVA frei sind. Dies ist von besonderer Bedeutung für die Sicherstellung der erwähnten ökologischen Funktion der NoVA (s ÖStz 2003/867, Franz Philipp Sutter, Schlussanträge in der Rs Weigel...).

Wenn man aber will, dass alle in Österreich zum Verkehr zugelassenen Fahrzeuge in gleichem Ausmaß der NoVA unterliegen, ist es systemgerecht, auch den Eigenimport von Kfz zu besteuern. Dass nur Tatbestände, die nach dem 1.1.1992 verwirklicht werden, besteuert werden können, ergibt sich denklogisch aus der Einführung der Steuer. Dass Übergangsregelungen bei Einführung einer neuen Steuer, die den gleichzeitigen Wegfall des 32% Steuersatzes auf Kfz kompensieren soll, notwendig sind, ergibt sich aus allgemeinen Gerechtigkeitserwägungen. Demnach bestimmt § 15 Abs 2 NoVAG:

"Für Kraftfahrzeuge, die auf Grund einer Lieferung oder einer Einfuhr einem Umsatzsteuersatz von 32% unterzogen worden sind, ohne dass der Empfänger der Lieferung oder der

Importeur einen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen konnte, ist die erstmalige Zulassung zum Verkehr im Inland nicht abgabepflichtig. Für Kraftfahrzeuge, bei denen die gewerbliche Vermietung einem Umsatzsteuersatz von 32% unterliegt, ist die erstmalige Zulassung zum Verkehr im Inland nicht abgabepflichtig."

Diese Bestimmung zieht der Bw offensichtlich heran. Dies betrifft Lieferungen und Importe vor dem 1.1.1992. Die Übergangsbestimmung ist sachgerecht, weil diese Kfz dem Umsatzsteuersatz von 32% unterliegen (der gleichzeitig mit Einführung der NoVA auf 20% abgesenkt wurde) und nicht noch zusätzlich mit NoVA belastet werden sollen. Nicht sachgerecht wäre es, alle Eigenimporte von Kfz mit Baujahr bis 1991 von der NoVA zu befreien, da dies eine steuerliche Besserstellung dieser Gruppe von Fahrzeugbesitzern bedeutete, da diese weder dem erhöhten Umsatzsteuersatz noch der NoVA unterliegen.

Im (nach obiger Ansicht des UFS unzulässigen) Vergleichsfall, den der Bw herangezogen haben möchte, wäre das Kfz im Inland 1982 zugelassen und daher mit einer USt von 32% belastet worden. Dies wäre aber auch deswegen nicht vergleichbar, weil es die NoVA zum Zeitpunkt der ersten inländischen Zulassung in diesem fiktiven Fall noch nicht gegeben hat, dafür aber einen anderen Steuersatz bei der Umsatzsteuer. Bei einer Änderung des Steuerrechts ist es geboten, ab einem bestimmten Zeitpunkt die neuen normativen Regelungen den Sachverhalten nach sachgerechten Kriterien zu Grunde zu legen.

Es handelt sich eben nicht um eine Benachteiligung von Waren, die über die Grenze kommen, sondern um ein allgemeines System der Anknüpfung an den Zeitpunkt der inländischen Zulassung bzw Lieferung. Die NoVA wird auch nicht anlässlich der Einfuhr erhoben, sondern anlässlich der ersten Zulassung im Inland. So ist der Eigenimport von Kfz, die dann niemals zum Verkehr zugelassen werden, auch nicht NoVA-pflichtig.

Die maßgebliche Anknüpfung an das Datum der Erstzulassung im Inland ist ein objektives, sachgerechtes Kriterium im Rahmen eines allgemeinen Steuersystems. Die österreichischen geltenden Rechtnormen sind auf ein Kfz zum Zeitpunkt des „Eintritts in die österreichische Rechtsordnung“ durch die erste Zulassung bzw Lieferung im Inland unterschiedslos anzuwenden.

Die NoVA wurde daher dem Grunde nach zu Recht festgesetzt. Sie verstößt iSd Judikatur des EuGH nicht gegen Artikel 90 EG-Vertrag.

Der europarechtswidrige NoVA Zuschlag gemäß § 6 Abs 6 NoVAG wurde nicht vorgeschrieben.

Die Bemessungsgrundlage der NoVA – der gemeine Wert ohne Umsatzsteuer und NoVA – ist unstrittig und wird auch vom Bw anerkannt, wenn er ausführt

„Es liegt daher ein Wert des Gebrauchtfahrzeuges vor, welcher den Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs zuverlässig widerspiegelt...“

Auch die Berechnung der NoVA ist unstrittig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Oktober 2005