

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, StNr xx, vertreten durch FSP Fery, Szerva & Partner Stb GmbH & Co KG, Wildfellnerstraße 28, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 08.08.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Braunau Ried Schärding vom 15.07.2011, betreffend Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 7-12/2008, 2009, 2010, 1-2/2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Normverbrauchsabgaben werden wie folgt festgesetzt:

7-12/2008: € 17.542,29 (bisher lt Erstbescheid € 17.343,16)

2009: € 32.352,28 (bisher lt Erstbescheid € 32.443,50)

2010: € 28.573,04 (bisher lt Erstbescheid € 30.150,40)

1-2/2011: € 4.084,05 (bisher lt Erstbescheid € 3.271,34)

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

Entscheidungsgründe

Bisheriges verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren

Die vorliegende Berufung, die ab 2014 als Beschwerde zu behandeln ist, bekämpft die Festsetzungen von Zuschlägen nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 zur Normverbrauchsabgabe (NoVA) für die Zeiträume 7-12/2008, 2009, 2010 und 1-2/2011 vom 15.7.2011 für den KFZ-Händler Bf (in der Folge: Bf).

In den Festsetzungsbescheiden wird begründend auf den Betriebsprüfungs-Bericht vom 13.7.2011 über die beim Bf durchgeführte Betriebsprüfung hingewiesen. In diesem wird in Tz 21 ausgeführt, dass die NoVA bei den ausgeführten Fahrzeuglieferungen im fraglichen Zeitraum nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen worden sei und deshalb gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 für die gesamte erklärte NoVA ein 20%iger Zuschlag festzusetzen sei.

In der Beschwerde gegen diese Festsetzungen wird angeführt, dass der Bf mit gebrauchten Personenkraftwagen (PKW) handeln würde, welche im Regelfall im Inland bereits zum Verkehr zugelassen gewesen wären, sodass eine NoVA im Regelfall nicht angefallen wäre. Einige Fahrzeuge seien aber von einem inländischen Händler erworben worden, der diese wiederum aus dem Binnenmarkt eingeführt hätte. Ab Juli 2008 sei bei diesen Fahrzeugen, welche im Inland noch nicht zugelassen gewesen wären und bei denen NoVA angefallen wäre, die NoVA wegen gemeinschaftsrechtlicher Bedenken nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen worden. Diese Bedenken seien in der Folge auch durch das Urteil des EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09, Komm/Österreich, bestätigt worden. Gegen die nun vorgenommene Anwendung der NoVA-Zuschläge gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 spreche sowohl die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers (Gleichstellung bei Importen aus dem Drittland mit Inlandslieferungen) sowie auch die Praxis der Finanzverwaltung. Im gegenständlichen Fall mit ausschließlichen Inlandsbezug und Lieferungen durch Händler würde eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte und nicht gedeckte Ausweitung der Anwendung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 vorliegen. Der Zuschlag würde nach der Verwaltungspraxis nur mehr bei Eigenimporten aus Drittstaaten angewandt werden. Bei Eigenimporten aus der EU würde der Zuschlag vom EuGH und VwGH generell als unionsrechtswidrig beurteilt werden.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen (BVE) vom 15.5.2012 als unbegründet ab. In der Begründung dazu wurde der Wortlaut des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 wiedergegeben und festgehalten, dass diese Bestimmung nach der Wortinterpretation anzuwenden und eine Uminterpretation nicht zielführend sei. Bezüglich erfolgter Änderungen der Besteuerungsgrundlagen wurde auf beiliegende Aufstellungen verwiesen.

Im am 15.6.2012 eingebrachten Vorlageantrag verwies der Bf auf seine Berufungsausführungen und beantragte die Festsetzungen der NoVA-Beträge ohne den Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991.

Nach der Vorlage der Beschwerde an den damaligen UFS erfolgte aufgrund der sich ergebenden Widersprüche nach der Aktenlage eine betragliche Abklärung, welche zu den im festgestellten Sachverhalt dargestellten Beträgen (siehe gleich unten) führte.

Seitens des Richters wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf die in diesem Erkenntnis vertretene Rechtsansicht des Richters mitgeteilt. Nach dieser Ansicht müsste § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 im Lichte der sich durch den EU-Beitritt Österreichs ergebenden Änderungen ausgelegt werden und insbesondere in jenen Fällen, bei denen es zu keinen unionsrechtswidrigen Diskriminierungen –wie eben bei reinen Inlandslieferungen von KFZ durch Unternehmer- kommen würde, die Zuschlagsregelung angewandt werden. In allen Fällen ohne Diskriminierungsmöglichkeit, bei denen die NoVA nicht in die Bemessungsgrundlage der USt einbezogen wird, sei der Zuschlag anzuwenden. Dies sei nach der Rechtslage nach dem EuGH Urteil in der Rs Komm/Österreich allgemein anerkannt und es sei nicht erkennbar, warum dies in Fällen anders sein sollte, bei denen

ein Unternehmer die Rechtslage nach dem EuGH Urteil in Jahre vor dessen Ergehen vorziehe.

Der steuerliche Vertreter replizierte dazu, dass die Zeiträume vor Ergehen des EuGH Urteiles in der Rs Komm/Österreich anders zu beurteilen seien als die Zeiträume danach, in der sich die allgemeine Verwaltungspraxis infolge des Urteiles geändert hätte. Zuvor wäre der Zuschlag ganz allgemein aufgrund des EuGH Urteiles in der Rs Weigel/Weigel nicht mit Art. 90 EG vereinbar und daher unionsrechtswidrig und unzulässig gewesen. Dementsprechend hätte es auch keine Verwaltungspraxis gegeben, nach der der Zuschlag bei derartigen Fällen festgesetzt worden wäre.

Telefonisch wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf mitgeteilt, dass dessen Argumente nach Ansicht des Richters nicht überzeugend seien und letztlich zu einer krassen Wettbewerbsverzerrung führen würden. Ein Diskriminierungsverbot könne sich nur auf Waren beziehen, die unmittelbar aus einem anderen Mitgliedstaat kommen würden. Hier handle es sich aber um Waren, die von einem anderen inländischen Händler erworben worden seien und unter Inlandsbedingungen weiter geliefert worden wären. Nicht die Norm des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 sei vom EuGH als unionsrechtswidrig beurteilt worden sondern die Anwendung dieser Norm auf bestimmte Fälle mit EU-Bezug, wenn die Norm nicht auch auf vergleichbare Inlandsfälle angewandt werde.

Mit einem Schreiben vom 3.3.2017 wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bf der ursprünglich gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgenommen.

Festgestellter Sachverhalt

Ab Juli 2008 hat der Bf bei -der Normverbrauchabgabe unterliegenden- Lieferungen von gebrauchten Fahrzeugen, welche im Inland bisher noch nicht zugelassen waren, die sich ergebende NoVA nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen (mit einer Ausnahme im Jahr 2009). Der Bf hat gewissermaßen die aufgrund des Urteiles des EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09, Komm/Österreich, allgemein anerkannte Rechtslage, dass die NoVA nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einbezogen werden darf, auf den Zeitraum ab Mitte 2008 „vorgezogen“. Entgegen der im fraglichen Zeitraum in Kraft befindlichen Bestimmung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991, wonach in jenen Fällen, in denen die NoVA nicht der USt unterzogen wird, ein 20%iger NoVA-Zuschlag zu ermitteln und abzuführen ist, ist der Bf dieser Bestimmung aus seiner Ansicht nach unionsrechtlichen Gründen nicht nachgekommen.

Die rein betragliche Abklärung der Höhe der festzusetzenden Zuschläge und sich somit ergebenden NoVA-Gesamtbeträge mit den Parteien ergab (letztlich betraglich unstrittig) folgendes Ergebnis:

7-12/2008: Der Zuschlag ist von der Bemessungsgrundlage (NoVA für den Zeitraum 7-12/2008, gebucht am Konto 3524) iHv € 8.426,33 somit mit € 1.685,27 zu ermitteln, sodass eine NoVA unter Einbeziehung des Zuschlages iHv insgesamt € 17.542,29 ergibt (Abänderung des Erstbescheides; bisher € 17.343,16).

2009: Die gebuchte NoVA € 26.752,50 ist (unbestrittene BP-Berichtigung) um € 283,75 zu erhöhen. Es ergibt sich eine NoVA iHv € 27.036,25 plus 20% Zuschlag iHv 5.407,25 minus € 91,22 (aus einem Betrag, bei dem die NoVA in der Bemessungsgrundlage der USt enthalten war), sodass die NoVA unter Einbeziehung des Zuschlages im Ergebnis mit € 32.352,28 festzusetzen ist (Abänderung des Erstbescheides; bisher € 32.443,50).

2010: Die NoVA ist unter Einbeziehung des Zuschlages (€ 4.762,17) wie nach der BVE mit € 28.573,04 festzusetzen (Abänderung des Erstbescheides; bisher € 30.150,40)

1-2/2011: Die NoVA ist unter Einbeziehung des Zuschlages (€ 680,67) wie nach der BVE mit € 4.084,05 festzusetzen (Abänderung des Erstbescheides; bisher € 3.271,34)

Rechtliche Beurteilung

Fassung des § 6 Abs. 6 NoVAG bis zum AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13:

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

In den Erläuternden Bemerkungen zum Steuerreformgesetz 1993 wurde der Begriff „Umsatzsteuersurrogat“ in nachstehendem Zusammenhang verwendet (vgl. ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 78):

„Wird ein bisher noch nicht zum Verkehr im Inland zugelassenes Kraftfahrzeug im Inland geliefert oder **erstmalig** geleast, so zählt die Normverbrauchsabgabe zum umsatzsteuerlichen Entgelt (§ 4 des Umsatzsteuergesetzes 1972) und unterliegt daher der Umsatzsteuer. **Entsteht die Steuerschuld hingegen erst mit der Zulassung** des Kraftfahrzeuges, so unterliegt die Normverbrauchsabgabe nicht der Umsatzsteuer. Dies ist **insbesondere** bei der Zulassung selbst importierter Kraftfahrzeuge der Fall, wo eine allfällige Aufrollung der Einfuhrumsatzsteuer nicht möglich ist und auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie nicht sinnvoll wäre. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zugunsten des ausländischen Fahrzeughandels soll daher als „Umsatzsteuersurrogat“ ein 20%iger Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe erhoben werden.

Der 20%ige Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe soll auch in jenen Fällen erhoben werden, in denen dem Entstehen der Normverbrauchsabgabepflicht kein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorangegangen ist (z.B. beim Import von nach § 40 des Zollgesetzes als Übersiedlungsgut zoll- und einfuhrumsatzsteuerbefreiten Kraftfahrzeugen).“

Aus diesen Gesetzesmaterialien ist zu schließen, dass der Gesetzgeber im Geltungsbereich des UStG 1972 vor dem EU-Beitritt Österreichs den Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in erster Linie als „Umsatzsteuersurrogat“ für jene Fälle verstand, bei denen die NoVA-Schuld mit der Zulassung des Fahrzeuges ohne gleichzeitiger umsatzsteuerpflichtiger Lieferung entstand. Der Gesetzgeber war der Ansicht, dass beim Hauptfall der Entstehung einer NoVA-Schuld, nämlich der erstmaligen Lieferung eines Fahrzeuges im Inland, sich die anfallende NoVA durch Einbeziehung dieser Abgabe in die

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für diese Lieferung um weitere 20% erhöht. Um zu vermeiden, dass beim Import von Fahrzeugen aus dem Ausland durch Privatpersonen –also ohne folgende umsatzsteuerbare Inlandslieferung, wie dies etwa beim Import durch Händler der Fall wäre- ein Wettbewerbsnachteil für den inländischen Fahrzeughandel besteht, wurde dieses „Umsatzsteuersurrogat“ eingeführt.

§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991 blieb auch nach dem EU-Beitritt Österreichs in Kraft. Betroffen waren nun aber aufgrund des Inkrafttretens der Binnenmarktregelung des UStG 1994 nur mehr durch Privatpersonen importierte Gebrauchtfahrzeuge und Neufahrzeuge aus dem Drittland oder Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat (Neufahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat unterlagen auch beim Erwerb durch Privatpersonen der Umsatzsteuer und im Fall des Erwerbes eines Fahrzeuges durch einen Unternehmer fiel jedenfalls Umsatzsteuer in Österreich an).

Der **Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991** ist nach EuGH vom 29.4.2004, C-387/01, Weigel/Weigel im Fall der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeuges aus einem anderen Mitgliedstaat **durch eine Privatperson** nicht zulässig (VwGH 25.5.2004, 2004/15/0061; 25.1.2006, 2001/14/0170; RV/1563-L/02), da diese Zusatzabgabe im Allgemeinen nur auf eingeführte Fahrzeuge und nur in Ausnahmefällen auf inländische Vorgänge erhoben wird. Grundlage für diese Entscheidung des EuGH war Art. 90 des EG-Vertrages, nach dem die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Diese Bestimmung soll eine vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche und für eingeführte Waren gewährleisten. In diesem Zusammenhang kam der EuGH dann zu dem Ergebnis, dass im Fall der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeuges aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson die Erhebung eines Zuschlags von 20% auf die NoV-Grundabgabe zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen unionsrechtswidrig ist.

Es sind nach diesem Urteil des EuGH im Wesentlichen zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Fälle mit möglicher Diskriminierung, bei denen im Zuge des NoVA-Anfalles kein umsatzsteuerbarer Vorgang vorliegt. Hier kommt es zu einer isolierten Betrachtung der NoVA. Da in diesem Fall beim Erwerb eines Gebrauchtfahrzeuges durch eine Privatperson NoVA im Zuge der folgenden Zulassung durch den Erwerber anfällt (ohne Umsatzsteuerbelastung im Inland) ist die Höhe dieser anfallenden NoVA mit der Höhe jener NoVA zu vergleichen, die in vergleichbaren im Inland gelieferten Fahrzeugen noch werthaltig ist. Da bei der NoVA Bemessung letzterer Fahrzeuge kein 20%iger Zuschlag verrechnet wurde (die NoVA unterlag ja der Umsatzsteuer) wirkt der NoVA Zuschlag auf die von Privatpersonen importierten Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat diskriminierend und verstößt so gegen Art. 90 EG. Nur die von Privatpersonen importierten Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat waren daher von dieser Rechtsprechung betroffen.

Später erkannte man (RV/0325-F/04; RV/3074-W/07; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0100), da nach der Rechtslage bis zum AbgÄG 2010, BGBl I 2010/34 (bis 30.6.2010) der Erwerb eines Neufahrzeuges nicht der NoVA unterlag, dass auch Neufahrzeuge beim Import aus der EU von dieser Diskriminierung betroffen sein können. Auch hier fiel die NoVA erst bei der Erstzulassung an und es wurde ursprünglich daher der Zuschlag festgesetzt.

2. Von den weiteren Fällen ohne Diskriminierungsmöglichkeit soll hier insbesondere auf den Fall des Erwerbes aus einem Mitgliedstaat durch einen Fahrzeughändler eingegangen werden. Hier unterlag der Erwerb weder bis zum AbgÄG 2010 noch danach der Umsatzsteuer, wenn der Erwerb zur Weiterlieferung erfolgt. Die folgende Weiterlieferung stellt –unabhängig von der Herkunft des Fahrzeuges– eine umsatzsteuerpflichtige Inlandslieferung dar. In die Bemessungsgrundlage für diese Lieferung wurde die bei der Lieferung anfallende NoVA einbezogen und somit um 20% erhöht. Ein Zuschlag zur NoVA wurde generell nicht verhängt. Eine Diskriminierung importierter Fahrzeuge lag nicht vor.

Das Urteil des EuGH in der Rs Weigel/Weigel bezog sich daher ausschließlich auf Fahrzeuge, die von Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt wurden und bei denen die NoVA anlässlich der erstmaligen Zulassung anfiel. Der EuGH beantwortet auch immer nur die an ihn gerichteten Ersuchen um Vorabentscheidung zu einem konkreten Sachverhalt. Hier war der EuGH (im hier maßgeblichen Zusammenhang) auch nur zur Zulässigkeit des Zuschlags bei der Zulassung eines gebrauchten Fahrzeuges als Übersiedlungsgut privater Verwender befragt worden. Nur darauf bezog sich die Beantwortung des EuGH. Daraus kann nicht die Unzulässigkeit des Zuschlages auch in allen anderen Fällen geschlossen werden.

Der Gesetzgeber ließ die Bestimmung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 auch nach Ergehen des EuGH Urteiles im April 2004 bis Februar 2014 (Generelle Änderung des Tarifmodells durch AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13) unverändert in Kraft. Es erfolgte keine Einschränkung auf zB. importierte Fahrzeuge aus dem Drittland. Daraus muss geschlossen werden, dass sich die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers, wie sie in den EB zum Ausdruck kam, geändert hat. Die Bestimmung sollte durchaus als allgemeine „Auffangbestimmung“ weiter gelten. In diesem Sinn können auch die Ausführungen zu dieser Bestimmung des UFS bzw. des BFG verstanden werden, wenn im Zusammenhang mit dem Urteil des EuGH vom 22.12.2010, Rs C-433/09, Komm/Ö, (die NoVA darf nicht Teil der Bemessungsgrundlage der USt sein) davon gesprochen wird, dass § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 von einer als Ausnahmeregelung konzipierte Zuschlagsregel zu einer generellen Norm „mutierte“.

Auch der VwGH dürfte dem § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 die eben dargestellte Bedeutung beimessen, wenn er in seinem Vorlageantrag an den EuGH formuliert: Die Einführung des Zuschlages nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 mit dem BGBl Nr. 818/1993 für Vorgänge nach dem 31. Dezember 1993 erfolgte deshalb, um in Fällen, in denen die NoVA nicht Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer wird, einen Ausgleich der fehlenden Umsatzsteuerbelastung im Wege der NoVA zu erreichen. Die NoVA wurde **vor allem** dann nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen, wenn bei einem

Import von Kfz die Einfuhrumsatzsteuer zur Vorschreibung gelangte und bei dieser die erst anlässlich der späteren Zulassung nach § 1 Z. 3 NoVAG 1991 anfallende NoVA keinen Teil der Bemessungsgrundlage bildete.

Zu beachten wird auch sein, dass die ursprüngliche Fassung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 vor dem EU-Beitritt Österreichs normiert wurde. Die Erläuternden Bemerkungen zu dieser Gesetzeswerdung sind somit nur mehr von relativer Bedeutung, da sich seit dem Beitritt die Rechtslage gravierend geändert hat und die Bestimmungen nunmehr in einem völlig anderen Kontext stehen und zu verstehen sind.

So führte dies auch bereits das BFG in mehreren Erkenntnissen aus (siehe beispielhaft BFG 13.7.2016, RV/3100726/2015): Mit dem EU-Beitritt Österreichs haben sich die sozialen, wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen vollkommen geändert, weshalb den Erläuternden Bemerkungen zum Steuerreformgesetz 1993 keine Bedeutung mehr beigemessen werden kann. Ging nämlich der historische Gesetzgeber von gewissen sozialen oder wirtschaftlichen Bedingungen aus, die sich seither verändert haben, so muss dem Wandel auch bei der Auslegung von Normen Rechnung getragen werden (vgl. *Koziol-Welser*, Bürgerliches Recht, Band I, 13. Aufl., 25). Nach Ansicht des Gerichtes verlagert sich daher das Gewicht der Auslegung - Jahre nach dem EU-Beitritt Österreichs - auf den Wortlaut und (gegebenenfalls) auf den Zweck der anzuwendenden Norm.

Bei Inlandsvorgängen (idR Lieferungen) wurde die NoVA ohne den Zuschlag erhoben, da die NoVA bei Lieferungen durch Unternehmer die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer erhöhte. Nach der Konzeption des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 bleibt die Abgabenbelastung gleich, wenn es aus irgend einem Grund zur Nichteinbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der USt kommt, ist auf die NoVA ein Zuschlag von 20% zu erheben. Fällt also NoVA im Rahmen einer der Umsatzsteuer unterliegenden Lieferung durch einen Unternehmer an, bleibt die Abgabenbelastung nach dieser Rechtslage für den Käufer gleich, egal ob das Fahrzeug zuvor aus einem anderen Mitgliedstaat importiert wurde. Nach der ursprünglichen Ansicht des Gesetzgebers wäre die NoVA in jedem Fall in die USt-Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen gewesen. Wenn dies aus irgend einem Grund nicht der Fall gewesen wäre oder ist, soll der NoVA-Zuschlag anfallen. Die Herkunft des Fahrzeuges spielt bei Lieferungen durch Unternehmer keine Rolle. Die Abgabenbelastung bleibt gleich hoch.

Würde man zu dem Ergebnis kommen, dass bei steuerpflichtigen Lieferungen von importierten Fahrzeugen durch Unternehmer weder die NoVA zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gehört (nach EuGH in der Rs Komm/Ö ab 1995) noch der Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 zu erheben sei, würde dies zu einer Verkehrung des EuGH Urteiles in der Rs Weigel/Weigel und zu eklatanten Wettbewerbsvorteilen bei Lieferungen von aus der EU eingeführter Fahrzeuge führen. Aus diesem Grund ist das EuGH-Urteil auch nur und seinem Tenor entsprechend auf Importe von Gebrauchtfahrzeugen durch Privatpersonen anzuwenden.

Nach Ansicht des Gerichtes war durch dieses Erkenntnis des EuGH aber nie ausgeschlossen, den Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in anderen –wohl nur ausnahmsweise vorkommenden- Fällen, bei denen die NoVA bei Inlandsvorgängen nicht die Bemessungsgrundlage der USt erhöhte, anzuwenden. Gleiches muss auch in jenen Fällen der Inlandslieferungen gelten, bei denen jemand die Entscheidung des EuGH in der Rs Komm/Ö vom Dezember 2010 auf den Beitrittszeitpunkt „vorzog“ und die NoVA bei Inlandslieferungen nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezog. Diese Ansicht wird auch dadurch bekräftigt, dass ab dem Zeitpunkt der Umsetzung dieses EuGH Urteiles der NoVA-Zuschlag bis zum Außerkrafttreten der gesetzlichen Grundlage dafür generell erhoben wurde.

Der EuGH hat am 22.12.2010, Rs C-433/09, Komm/Ö, entschieden, dass die NoVA generell nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen werden darf. Dies gilt bei Lieferungen und beim ig Erwerb. Da die NoVA nicht mehr Teil der USt-Bemessungsgrundlage ist, erhöht sich die NoVA generell um 20% und ist daher auch bei allen Fällen des Eigenimportes oder ig Erwerbes von Alt- und Neufahrzeugen ab 22.12.2010 aus einem Drittstaat oder einem Mitgliedstaat vorzuschreiben. Die als Ausnahmeregelung konzipierte Zuschlagsregel ist zu einer generellen Norm „mutiert“ (BFG vom 26.5.2014, RV/7101765/2011).

Ab dem Ergehen des EuGH-Urteiles vom 22.12.2010, C-433/09, Komm/Ö, gehört die NoVA als Zulassungsabgabe generell, also auch bei rein inländischen Vorgängen nicht mehr zur BMG der USt und der Zuschlag nach § 6 Abs. 6 alt NoVAG 1991 ist auf bis 28.2.2014 verwirklichte Tatbestände generell anzuwenden. Es ergibt sich keine Schlechterbehandlung mehr für eingeführte Fahrzeuge. Siehe dazu etwa: BFG 26.5.2014, RV/7101765/2011; BFG 13.7.2016, RV/3100726/2015; BFG 7.3.2016, RV/5100023/2014; BFG 23.9.2015, RV/7102493/2012

Wenn jemand, der sich auf diese Rechtslage beruft und die NoVA bei Inlandslieferungen schon für Zeiträume vor Ergehen dieses Urteiles nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezieht, ist kein Grund erkennbar, warum hier die Bestimmung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in der für den gegenständlichen Zeitraum maßgeblichen Fassung nicht anzuwenden sein sollte.

Der Gesetzgeber war ursprünglich der Ansicht, dass die NoVA die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer erhöht und somit eine Abgabenbelastung in Höhe von 20% von der anfallenden NoVA entsteht. In jenen Fällen, in denen die NoVA nicht in die USt-Bemessungsgrundlage einbezogen wird, sollte sich (mit gleichem Belastungs-Ergebnis) die NoVA um 20% erhöhen. Wenn sich nun aufgrund des EuGH Urteiles in der Rs Komm/Ö herausgestellt hat, dass diese ursprüngliche Rechtsansicht des Gesetzgebers unrichtig ist und die NoVA die USt-Bemessungsgrundlage nicht erhöhen darf, ändert sich nichts an der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers, genau für diesen Fall den NoVA-Zuschlag vorzuschreiben. Dass der Gesetzgeber ursprünglich **insbesondere** den Fall des Imports aus dem Drittland mit Anfall der EUST (noch ohne der erst später bei der

Zulassung anfallenden NoVA) im Auge hatte, ändert nichts daran, dass sich grundsätzlich ursprünglich in allen Fällen ohne USt-Erhöhung der NoVA-Zuschlag ergeben sollte.

Gemäß § 201 BAO hat eine Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe NoVA zu erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Selbstberechnung erwies sich infolge der Nichteinbeziehung des Zuschlages nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 als nicht richtig.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da es zur Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Zuschlages nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 im Fall der Nichteinbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der USt für Zeiträume vor Ergehen des EuGH Urteiles in der Rs Komm/Österreich, C-433/09, noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung gibt, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 6. April 2017