



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/3312-W/11

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 14. Juni 2011 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Monat April 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, brachte am 26. April 2011 eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe beim Finanzamt ein. In dieser erklärte die Bw, dass sie einen PKW, Baujahr 2008 erworben habe. Dieses mit Benzin angetriebene Kraftfahrzeug wurde am 27. Februar 2008 in Deutschland erstmals in Betrieb genommen. Der Hubraum beträgt 3999 ccm, die Leistung 309 kW und die CO<sub>2</sub>-Emission 295 g/km. Die NOx-Emissionen betragen 20 mg/km. Die Normverbrauchsabgabe wurde wie folgt berechnet:

Bemessungsgrundlage € 39.325,29 (Kaufpreis netto) x Steuersatz 16 % ergibt € 6.277,65

zuzgl. € 5.159,17 Bonus/Malus gemäß § 6a Normverbrauchsabgabengesetz ergibt € 11.436,82

zuzgl. 20 % Abgabenerhöhung gem. § 6 Normverbrauchsabgabengesetz € 2.287,36 ergibt eine

Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 13.724,18.

Mittels Schreibens vom 30. Mai 2011 ersuchte die Bw. um bescheidmäßige Vorschreibung der NoVA.

Das Finanzamt setzte die Normverbrauchsabgabe für den gegenständlichen PKW für den Zeitraum 4/2011 mit Bescheid vom 14. Juni 2011 in Höhe von € 13.724,18 fest. Auf die oben dargestellte diesbezügliche Berechnung wird verwiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Festsetzung auf Grund der Anregung der Bw. vom 30. Mai 2011 erfolgt sei.

In der mit Schreiben vom 11. Juli 2011, eingelangt beim Finanzamt am 18. Juli 2011, gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 4/2011 vom 14. Juni 2011 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass sie diese wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung infolge unterlassener Ermittlungen erhoben habe, u.zw. ausschließlich hinsichtlich

a) des Malus gem § 6a NoVAG (€ 5 159,17), sowie

b) des Erhöhungsbetrages gem Abs 6 leg.cit – gemeint wohl § 6 Abs 6 leg. cit - (€ 2 287,36), sodass der angefochtene Bescheid im Übrigen unangefochten bleibe und somit in Rechtskraft erwachsen sei.

ad a) Weder dem Datenblatt des Erzeugers, noch sonst wie, sei zu entnehmen, aus welchem Grund der Malus gerade in jenem, dem Bescheid zugrunde gelegten, Ansatz gegeben sein solle, der Bescheid sei insoweit begründunglos geblieben;

ad b) Diese Vorschrift widerstreite eindeutig den Bestimmungen der Art 30, 110 AEUV, iVm dem Urteil des EuGH zu C 433/09, vom Dezember 2010, wonach die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die USt sein könne. Es sei nicht erfindlich, warum dann Abs 6 leg.cit für den Fall, dass USt gar nicht anfalle, um 20 % höher sein solle. Diese Ungleichbehandlung widerstreite auch noch Art 7 B-VG, was ausdrücklich gerügt werde. Diese Bestimmung schaffe eine Art Binnenzoll, der aber im Einheitlichen Binnenmarkt keinen Raum haben könne. Ständige Judikatur des EuGH sei es, was als amtsbekannt zu gelten habe, dass Unionsrecht in allen Fällen innerstaatlichem Recht vorgehe und alle Behörden der Mitgliedsstaaten dem Unionsrecht widerstreitende Regelungen nicht anwenden dürften. Dieses sei im vorliegenden Fall nicht geschehen, wobei sich diese Kritik nicht gegen die Organe, die das vorliegende Verfahren durchgeführt hätten, richte, sondern gegen jene, die es – wie eine Rückfrage ergeben habe – bislang, aus welchen Motiven immer, unterlassen hätten, Mitarbeiter entsprechend zu instruieren.

Das Finanzamt erließ am 14. September eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in dieser aus, dass die für die Berechnung des Bonus/Malus gem. § 6a NoVAG

maßgebenden Daten am 21. April 2011 von PKW-HandelsGmbH festgestellt worden seien und im der Bw. vorliegenden Datenblatt sowie auch in der Genehmigungsdatenbank erfasst worden seien. Aufgrund dieser Werte (CO<sub>2</sub>-Emissionswerte: 295; NO<sub>x</sub>-Emissionswerte: 0,0200) sei die Festsetzung in Höhe von 5.159,17 € erfolgt.

Unter Berücksichtigung des o. a. Urteils des EuGH vom 22. Dezember 2010 (C-433/09, Kommission/Österreich) und zur Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung im Rahmen der Erhebung der Normverbrauchsabgabe werde von der zuständigen Fachabteilung des BMF nunmehr folgende Rechtsauffassung vertreten:

In Abkehr von der bisherigen Verwaltungspraxis sei der 20-prozentige NoVA-Erhöhungsbetrag nach § 6 NoVAG 1991 in sämtlichen Fällen des Eigenimports von Kraftfahrzeugen (Neu- oder Gebrauchtfahrzeuge) aus einem anderen Mitgliedstaat in das Inland im Zuge der NoVA-Erhebung anzuwenden.

Der NoVA-Erhöhungsbetrag iSd § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 sei in allen Fällen des Eigenimports zu erheben. Dies unabhängig davon, ob der NoVA-Tatbestand

- des innergemeinschaftlichen Erwerbs iSd § 1 Z 2 NoVAG 1991 oder
- der erstmaligen (fiktiven) Zulassung im Inland iSd § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwirklicht werde.

Hinsichtlich des Fahrzeugimports aus einem Drittland würden sich keine Änderungen ergeben, da der NoVA-Erhöhungsbetrag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in den Fällen des Eigenimports von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen aus dem Drittland schon bisher erhoben worden sei.

Allgemein sei festzustellen, dass der NoVA-Erhöhungsbetrag iSd § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 nunmehr in sämtlichen Fällen der NoVA-Tatbestandsverwirklichung iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 grundsätzlich zu beachten sei.

Zum Anwendungsbereich des 20-prozentigen NoVA-Erhöhungsbetrags nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 iZm der Bonus-Malus-Regelung iSd § 6a NoVAG 1991 werde zur Klarstellung auf § 6a Abs. 1 NoVAG 1991 hingewiesen. Demnach wirke sich das Bonus-Malus-System unmittelbar auf die nach "§ 6 Abs. 2 bis 5" errechnete Steuer (Tarif-NoVA) aus. Das bedeute, dass der 20-prozentige NoVA-Erhöhungsbetrag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 auf den Gesamtbetrag der NoVA, also auf die Tarif-NoVA iSd § 6 Abs. 2 bis 5 NoVAG 1991 zuzüglich Malus (oder abzüglich Bonus) iSd § 6a NoVAG 1991 anzuwenden sei.

Die Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 iHv 2.287,36 € sei aufgrund der derzeit gültigen Rechtslage erfolgt.

Mittels Schreibens vom 17. Oktober 2011 beantragte die Bw. die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in diesem vor, dass im Anschluss an Judikatur des EUGH, wonach die Erhebung von Teilen der NOVA unzulässig gewesen sei, das Gesetz umtextiert worden sei, sodass sich nunmehr eine Umgehung, bzw. Aushebelung der EUGH-Entscheidung ergebe.

Dies resultiere aus einer Gesamtbetrachtung der Auswirkung, weil sich die Besteuerung nach Abs. 6 leg.cit. als Surrogat für die entfallene Ust darstelle. Auch gewagte Umdeutungsversuche der Erstbehörde würden daran nichts zu ändern.

Dieses Rechtsmittel müsse bereits in Wahrung der Rettungspflicht erhoben werden, um den Weg im Zuge weiterführender Rechtsmittel zu eröffnen.

Die Bw. führte abschließend aus, dass sie die Berufungsanträge vollinhaltlich aufrechterhalte.

Am 18. November 2011 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Maßgeblicher Sachverhalt und Streitpunkte:**

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass im April 2011 hinsichtlich des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges ein normverbrauchsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht wurde. Dieses wurde am 14. April 2011 in Deutschland erworben und anschließend erstmals in Österreich zugelassen. Strittig ist, ob im vorliegenden Fall die Bestimmung des § 6 Abs 6 NoVAG 1991 zum Tragen kommt. Die Bw. verneint dies im Gegensatz zur Finanzverwaltung. Weiters bringt die Bw. vor, dass der Ansatz des Malus gem § 6a NoVAG (€ 5.159,17) dem o. a. Bescheid nicht zu entnehmen sei und dass dieser insoweit begründungslos geblieben sei.

#### **1.) Ermittlung des Malus nach § 6a NoVAG 1991:**

Gemäß § 6a Abs 1 Z 2a lit. a NoVAG 1991 idG erhöht sich für Fahrzeuge, deren CO<sub>2</sub>-Ausstoß größer als 160 g/km ist, die Steuerschuld ab dem 1. März 2011 für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO<sub>2</sub>-Ausstoß um 25 € je g/km. Darüber hinaus erhöht sich gem. lit b leg cit die Steuerschuld ab dem 1. März 2011 für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO<sub>2</sub>-Ausstoß um weitere 25 € je g/km. Darüber hinaus erhöht sich gem. lit c leg cit die Steuerschuld ab dem 1. März 2011 für den die Grenze von 220 g/km übersteigenden CO<sub>2</sub>-Ausstoß um weitere 25 € je g/km.

Gemäß § 6a Abs 1 Z 3 NoVAG 1991 idgF vermindert sich die Steuerschuld für Fahrzeuge mit Benzinantrieb, die die Schadstoffgrenze von 60 Mg/km NOx einhalten und bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen nicht mehr als 0,005 g/km betragen um höchstens € 200.

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

W. o. ausgeführt betragen die NOx-Emissionen beim gegenständlichen PKW 20 mg/km und die CO<sub>2</sub>-Emission 295 g/km. Daher ist die Berechnung des Malus nach § 6a NoVAG 1991 im vorliegenden Fall wie folgt vorzunehmen:

Gemäß § 6a Abs 1 Z 3 NoVAG 1991 vermindert sich die Steuerschuld um € 200,--.

Gemäß § 6a Abs 1 Z 2a lit. a NoVAG 1991 erhöht sich die Steuerschuld um € 3.375,-- (295 g/km – 160 g/km ergibt 135 g/km x € 25,--).

Gemäß § 6a Abs 1 Z 2a lit. b NoVAG 1991 erhöht sich die Steuerschuld um weitere € 2.875,-- (295 g/km – 180 g/km ergibt 115 g/km x € 25,--).

Gemäß § 6a Abs 1 Z 2a lit. c NoVAG 1991 erhöht sich die Steuerschuld um € 1.875,-- (295 g/km – 220 g/km ergibt 75 g/km x € 25,--).

Daraus ergibt sich eine Malussumme iHv € 8.125,-- vermindert um den Bonus iHv € 200,-- ergibt sich eine Basis für die anzustellende Vergleichsrechnung iHv € 7.925,--.

*Vergleichsrechnung:*

Gemeiner Wert des ggstdl. KfZ zum Zeitpunkt der Zulassung in Österreich netto: € 39.235,25

zuzgl. NoVA iHv € 6.277,65 ergibt € 45.512,90

zuzgl. 20 % USt iHv € 9.102,58 ergibt € 54.615,48

der letztgenannte Wert beträgt im Verhältnis zum ehemaligen Eurotaxwert iHv € 83.900,-- rund 65,1 %.

Summe Bonus/Malus € 7.925,-- x 65,1 % ergibt € 5.159,17 Bonus/Malus gem. § 6a NoVAG.

Die vom Finanzamt durchgeführte Berechnung des Malus in Höhe des letztangeführten Betrages erfolgte somit zu Recht. Eine Berichtigung des Malus, wie in der Berufung beantragt, hat daher nicht zu erfolgen.

**2.) Rechtskonformität des NoVA-Erhöhungsbetrages gem. § 6 Abs 6 NoVAG 1991:**

Gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 erhöht sich die Steuer in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20%.

Im Urteil vom 22.12.2010, C-433/09, Kommission/Österreich, hat der EuGH die Ansicht vertreten, dass die Einbeziehung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gegen Art. 78 der Richtlinie 2006/112/EG verstößt (weil die NoVA nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung, sondern mit der Zulassung eines Kraftfahrzeuges stehe).

Besagtem Urteil folgend ist die NoVA nie Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Dass somit die NoVA stets inklusive des Erhöhungsbetrages vorzuschreiben ist, geht daraus aber noch nicht hervor.

Der Fall, dass die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, könnte nämlich voraussetzen, dass es überhaupt eine Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gibt. Eine solche Auslegung würde allerdings Sacherhalte (wie den konkreten), in denen der Ort der Lieferung nicht im Inland liegt und auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb gegeben ist, gegenüber Inlandslieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerben begünstigen und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößen. § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 ist daher so auszulegen, dass die NoVA auch dann nicht der Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, wenn es (mangels Umsatzsteuerbarkeit im Inland) gar keine Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gibt.

Demnach ist die NoVA stets inklusive des Erhöhungsbetrages vorzuschreiben.

Dagegen könnte eingewendet werden, dass diesfalls die Einschränkung im § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 auf Fälle, in denen die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, überflüssig wäre. Dies trifft zwar zu, ein überflüssiger Teil einer Bestimmung führt jedoch nicht dazu, dass die Bestimmung insgesamt unbeachtlich ist.

Gurtner/Haller führen in SWK 6/2001, S 325, aus, dass der Gesetzgeber ursprünglich nur Eigenimporte mit Inlandssachverhalten gleichstellen wollte. Der NoVA-Zuschlag sollte somit nur ganz bestimmte Einzelfälle (nämlich Importe) erfassen und für diese die Funktion einer "Ersatzumsatzsteuer" spielen. Da jedoch nunmehr aufgrund des erstgenannten EuGH-Urteils die NoVA bei Inlandssachverhalten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einbezogen werden darf, bestehe aus der Sicht der ursprünglichen Intention der Gleichbehandlung für die Einführung des NoVA-Zuschlages kein Bedarf mehr für diesen.

Dagegen ist allerdings einzuwenden, dass aus der Formulierung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 hervorgeht, dass der Gesetzgeber ursprünglich der Ansicht war, dass die NoVA Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sein könne. Der Gesetzgeber wollte also entweder die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um die NoVA erhöhen oder den NoVA-Zuschlag verhängen. Wenn sich nunmehr aufgrund des erstgenannten EuGH-Urteils herausgestellt hat, dass die ursprüngliche Ansicht des Gesetzgebers (NoVA erhöht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer) unzutreffend ist, ändert dies nichts an der Intention des Gesetzgebers, in Fällen, in denen die NoVA nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, den NoVA-Zuschlag vorzuschreiben. Es trifft daher nicht zu, dass "kein Bedarf mehr nach diesem besteht".

Obiger Beurteilung steht auch das EuGH-Urteil vom 29.4.2004, C 378/01, Weigel und Weigel, in dem er ausgesprochen hat, dass bei erstmaliger Zulassung im Inland zum Verkehr von importierten Gebrauchtfahrzeugen kein Erhöhungsbetrag vorzuschreiben sei, nicht mehr entgegen. In diesem Urteil ist nämlich der EuGH von der (aufgrund des erstgenannten Urteils) nunmehr überholten Ansicht ausgegangen, dass bei Inlandslieferungen kein Erhöhungsbetrag vorzuschreiben sei (weil die NoVA Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei), weshalb die Vorschreibung des Erhöhungsbetrages infolge erstmaliger Zulassung im Inland zum Verkehr von importierten Gebrauchtfahrzeugen eine unzulässige Schlechterstellung ausländischer Erzeugnisse gegenüber inländischen Erzeugnissen darstellen würde.

Da jedoch wie oben ausgeführt nunmehr auch bei inländischen Fahrzeugen der Erhöhungsbetrag vorzuschreiben ist, tritt auch keine Schlechterstellung ausländischer Erzeugnisse mehr ein.

In Ansehung der obigen Ausführungen geht das den Erhöhungsbetrag (§ 6 Abs 6 NoVAG) betreffende Vorbringen der Bw. ins Leere.

Schlussendlich ist hinsichtlich des den Art. 7 B-VG betreffenden Vorbringens der Bw. anzumerken, dass die gesamte staatliche Verwaltung nach Art. 18 Abs. 1 B-VG nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf (Legalitätsprinzip). Die Verwaltungsbehörden, somit auch die Finanzämter und der UFS als Abgabenbehörden des Bundes, sind demnach verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Eine Überprüfung von Gesetzen bzw. gesetzlichen Bestimmungen auf ihre Verfassungskonformität obliegt ausschließlich der Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

Dem Berufungsbegehren war somit der Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Jänner 2012