

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 23.05.2011 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 05/2011, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, 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 Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) gab beim Finanzamt (FA) eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (NoVA) ab. Sie berechnete die NoVA für den am 19.5.2011 als Anlagevermögen erworbenen gebrauchten Kfz Marke Audi A6 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 31.630,25 mit 10%, somit 3.163,02, setzte einen Bonus/Malus gemäß § 6a Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG) iHv 831,25 sowie die 20%ige Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG iHv 798,85 an. Die NoVA betrug daher gesamt 4.793,12. Ferner ersuchte die Bf um die Ausstellung eines Bescheids.

Am 23.5.2011 erließ das FA einen Bescheid über die Festsetzung der NoVA für den Zeitraum 5/2011 und setzte die NoVA in der von der Bf errechneten Höhe fest.

Am 23.5. 2011 wurde die NoVA entrichtet.

Am 6.6.2011 wurde Beschwerde (vormals Berufung) gegen den Bescheid vom 23.5.2011 eingebracht und iW vorgebracht, aG des Urteils des EuGH vom 22.12.2010, Rs C-433/09, Kommission/Österreich, sei die NoVA nicht in die Bemessungsgrundlage der

Umsatzsteuer einzubeziehen. § 6 Abs 6 NoVAG sehe vor, dass sich die NoVA in jenen Fällen, in denen diese nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sei, um 20% erhöhe. § 6 Abs 6 NoVAG sei 1993 eingeführt worden und sollte nach Absicht des Gesetzgebers jene (Eigen)importfälle erfassen, in denen – mangels einer Lieferung im Inland – die NoVA nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer eingeflossen sei. Mit dem NoVA Zuschlag, den die ErlRV ausdrücklich als Umsatzsteuersurrogat bezeichnet hätten – sei der entgangene (Umsatz)-Steuerbetrag somit im Wege des NoVA-Zuschlags erhoben worden. Da der NoVA-Zuschlag zudem zu einer höheren NoVA-Belastung auf Eigenimporte als bei Inlandssachverhalten führe, sei er von EuGH und VwGH wegen Verstoßes gegen Art 90 EGV als unionswidrig beurteilt worden (EuGH 29.4.2004, Rs C-387/01, Weigel/Weigel) und sei daher auf Importe aus anderen EU-Mitgliedstaaten nicht anwendbar. § 6 Abs 6 NoVAG verstoße gegen Unionsrecht und sei daher rechtswidrig. Es werde daher begehrt, die vorgeschriebene NoVA ohne Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG festzusetzen.

Eine mündliche Verhandlung werde beantragt.

Das FA legte die Beschwerde (vormals Berufung) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem BFG am 8. Mai 2014 stellten die Parteien die Höhe des NoVA-Grundbetrags von € 3.163,02 außer Streit; der Vertreter der Bf ergänzte die Berufung und beantragte, hinsichtlich des Bonus/Malus die aG des EuGH Urteils Ioan Tatu geänderte Rechtslage, wonach dieser nach der im Inland geltenden Höhe zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Kfz im Gemeinschaftsgebiet zu bemessen sei, zu berücksichtigen. Er legte eine Berechnung der NoVA vor, wonach sich unter Berücksichtigung dieser Rechtslage ein Malus gemäß § 6a (1) Z 2a NoVAG 1991 iHv € 225 ergäbe. Dieser Betrag wurde von den Parteien außer Streit gestellt.

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 unstrittige Sachverhalt steht fest:

Die Bf, eine GmbH, erwarb am 19.5.2011 von einem deutschen Kfz Händler einen gebrauchten PKW Marke Audi A6, Antriebsart Diesel, mit dem Zweck, diesen als Anlagevermögen zu verwenden.

Der Kaufpreis betrug 31.630,25 Euro.

Die CO₂ Emission in g/km betrug 189. Die partikelförmigen Luftverunreinigungen betragen weniger als 0,5 g/km.

Die Erstzulassung erfolgte am 3.6.2009 in Deutschland.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Unbestritten ist, dass der Vorgang des innergemeinschaftlichen Erwerbs eines gebrauchten Kfz gemäß § 1 NoVAG 1991 der NoVA unterliegt und der Grundbetrag der NoVA richtig mit 10%, somit € 3.163,02,-- festgesetzt wurde.

NoVA-Zuschlag:

Strittig ist, ob die 20%ige Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991, die der Höhe nach unbestritten ist, dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

§ 6 Abs 6 NoVAG 1991 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet: "Die Steuer erhöht sich in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20%."

Der UFS hat schon in mehreren Berufungsentscheidungen die Rechtskonformität dieses Paragraphen erläutert (08.09.2011, RV/0735-L/11; 19.12.2011, RV/3439-W/11; 09.08.2012, RV/0748-W/11; 24.10.2012, RV/0313-W/12; 14.08.2013, RV/1330-W/11).

Aus der Formulierung des § 6 Abs 6 NoVAG 1991 geht hervor, dass der Gesetzgeber ursprünglich der Ansicht war, dass die Normverbrauchsabgabe Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sein könne. Der Gesetzgeber wollte also entweder die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um die Normverbrauchsabgabe erhöhen oder den NoVA-Zuschlag verhängen. Wenn sich nunmehr aufgrund des EuGH-Urteils vom 22.12.2010, C-433/09, Kommission/Österreich herausgestellt hat, dass die ursprüngliche Ansicht des Gesetzgebers (Normverbrauchsabgabe erhöht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer) unzutreffend ist, ändert dies nichts an der Intention des Gesetzgebers, in Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, den NoVA-Zuschlag vorzuschreiben.

Nach der einhelligen Rechtsprechung des UFS erhöht sich die NoVA **stets** um 20%, also auch in jenen Fällen wie dem vorliegenden, in denen es keine Bemessungsgrundlage für die (österreichische) Umsatzsteuer gibt, wie beim Import eines Gebrauchtwagens aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder beim Übersiedlungsgut.

Die NoVA ist nach dem Gesetzeswortlaut in Beachtung des Erkenntnisses des EuGH, C-433/09, stets und daher auch im ggstdl Fall inklusive des Erhöhungsbetrages vorzuschreiben.

Dieser Beurteilung steht auch das EuGH-Urteil vom 29.4.2004, C 378/01, Weigel und Weigel, nicht mehr entgegen. Mit diesem war ausgesprochen worden, dass der NoVA-Zuschlag bei der erstmaligen Zulassung zum Verkehr von importierten Gebrauchtfahrzeugen im Inland diskriminierend wirke, gegen Art 90 EG verstoße und damit gemeinschaftsrechtswidrig sei. Dabei ging der EuGH noch von der – auf Grund des erstgenannten Urteils nunmehr überholten – Ansicht aus, dass bei Inlandslieferungen kein Erhöhungsbetrag vorzuschreiben sei.

Da nunmehr auch bei inländischen Fahrzeugen der Erhöhungsbetrag vorzuschreiben ist, trifft dies nun nicht mehr zu, weshalb durch den Zuschlag keine Schlechterstellung selbst importierter Fahrzeuge oder von Übersiedlungsgut mehr eintritt.

Damit ist die Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG 1991 unionsrechtskonform.

Da die NoVA nach Gemeinschaftsrecht nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, ist die ursprünglich als Ausnahmebestimmung konzipierte 20%-Zuschlagsregel innerstaatlich ihrem Wortlaut nach zur generellen Norm mutiert.

Die Erhöhung des Abgabebetrages um den 20%igen Zuschlag nach § 6 Abs 6 NoVAG 1991 ist daher zu Recht erfolgt. Dass die NoVA selbst gemeinschaftsrechtskonform ist, hat der EuGH bestätigt.

Der Beschwerde (vormals Berufung) konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Bonus/Malus:

Auf Grund des Urteils des EuGH vom 7.4.2011, C-402/09, Ioan Tatu, ist der Bonus/Malus Betrag des § 6a NoVAG 1991 anders als bisher zu berechnen. Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt nämlich ein Verstoß gegen Art 110 AEUV vor, wenn der Betrag der Steuer, die auf ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug erhoben wird, den Restwert der Steuer übersteigt, der noch im Wert im Inland bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (vgl Rz 39 Urteil Tatu).

Für Gebrauchtfahrzeuge, die unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, ist somit jene Bonus-Malus-Regelung iSd § 6a NoVAG 1991 heranzuziehen, die im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet in Österreich anzuwenden (gewesen) wäre.

Im ggstdl Fall erfolgte die erstmalige Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet am 3.6.2009 in Deutschland. Die zu diesem Zeitpunkt geltende Bonus-Malus Regelung ist daher heranzuziehen.

Auch der Gesetzgeber hat auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert und § 6 Abs 6 NoVAG 1991 (neu) ab 01.03.2014 in Kraft gesetzt, wonach bei Gebrauchtfahrzeugen, die unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, bei Vorliegen der Voraussetzungen die vor dem 1. März 2014 geltende Rechtslage anzuwenden ist. Die Steuer ist in der Höhe zu bemessen, die im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges in der Europäischen Union im Inland anzuwenden gewesen wäre.

Diese Rechtslage ist unstrittig.

Der CO₂ Ausstoß ggstdl Kfz beträgt unstrittig 189g/km. Gemäß § 6a Abs 1 Z 2a) NoVAG 1991 in der am 3.6.2009 geltenden Fassung erhöht sich für Fahrzeuge, deren CO₂ Ausstoß größer als 180g/Km ist, die Steuerschuld für den die Grenze von 180g/km übersteigenden CO₂ Ausstoß um 25 Euro je g/km.

Der Malus gemäß § 6a Abs 1 Z 2a) NoVAG 1991 beträgt im vorliegenden Fall daher $25 \times 9 = 225$ Euro.

Gemäß § 6a Abs 4 NoVAG 1991 in der am 3.6.2009 geltenden Fassung erhöht sich für Fahrzeuge im Sinne des § 2 Z 2, die mit Dieselmotoren angetrieben werden und bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen mehr als 0,005 g/km betragen, die nach § 6 berechnete Steuer um 300 Euro. Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Der Malus beträgt daher unstrittig 225 Euro.

Der in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG diesbezüglich ergänzten Beschwerde (vormals Berufung) war in diesem Punkt Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Die ordentliche Revision wird zugelassen, weil es zur Rechtsansicht, dass die NoVA nach dem Gesetzeswortlaut in Beachtung des Erkenntnisses des EuGH vom 22.12.2010, C-433/09, stets und daher auch in Fällen wie dem vorliegenden inklusive des Erhöhungsbetrages vorzuschreiben ist, keine Judikatur des VwGH gibt und daher eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Berechnung der Normverbrauchsabgabe 05/2011:

Bemessungsgrundlage 31.630,25 Euro

Steuersatz 10%

NoVA-Grundbetrag 3.163,02 Euro

Malus gem § 6a Abs 6 NoVAG 1991 225 Euro

Abgabenerhöhung gem § 6 Abs 6 NoVAG 1991 $3.388,02 \times 20\% = 677,60$ Euro

Normverbrauchsabgabe 4.065,62 Euro

Wien, am 26.05.2014