



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0313-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch RA, Adr2, vom 18. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 12. Dezember 2011 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum August 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bestellte bei dem deutschen Autohändler B., Adr3, per E-Mail vom 22. Oktober 2010 den Personenkraftwagen Ford Mustang Premium Coupé um einen Kaufpreis von € 30.000,00 netto (vgl. Beilage zur Berufung vom 18. Jänner 2011).

Den Kaufpreis überwies der Bw. in weiterer Folge in Raten, wobei die letzte Ratenzahlung iHv € 12.000,00 am 8. Februar 2011 erfolgte und somit der gesamte Kaufpreis bezahlt war (vgl. Anzahlungsrechnung vom 9.2.2011 als Beilage zur Berufung).

Die Lieferung des Pkws vom deutschen Unternehmer an den Käufer ist am 22. August 2011 erfolgt. An diesen Tag führte der Bw. mittels 5-Tage-Kurzzulassung/Überstellungstafeln den Pkw nach Österreich ein, veranlasste in weiterer Folge am 27. August 2011 eine Begutachtung und eine Typengenehmigung, da die Landesregierung die deutschen Fahrzeugpapiere nicht anerkannte.

Am 28. September 2011 brachte der Bw. beim Finanzamt Erklärungen über die Normverbrauchsabgabe und über den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) (NOVA2) ein, wonach der Hubraum des streitgegenständlichen Fahrzeuges 4952 ccm, die Leistung 303 kW, die CO₂ - Emissionen 316 g/km und die NO_x -Emissionen 99,0000 mg/km betragen. Die Antriebsart sei Benzin. Vom Bw. wurde bei einer Bemessungsgrundlage von € 30.000,00 Umsatzsteuer iHv € 6.000,00 selbst berechnet.

In weiterer Folge erging am 6. Oktober 2011 ohne Angabe für einen Zeitraum ein Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, der mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 12. Dezember 2011 aufgehoben wurde.

In weiterer Folge schrieb das Finanzamt dem Bw. mit Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 12. Dezember 2011 für den Zeitraum August 2011 folgende Abgabe vor:

Bemessungsgrundlage 30.000,00	Steuersatz 16 %	Normverbrauchsabgabe € 4.800,00
Bonus/Malus gem. § 6a NoVAG		Betrag € 9.700,00
Abgabenerhöhung gem. § 6 Abs. 6 NoVAG	Normverbrauchsabgabe x 20 %	€ 2.900,00
Normverbrauchsabgabe		€ 17.400,00
Für den Zeitraum bereits gebucht		€ 0,00
Somit verbleiben als Nachzahlung:		€ 17.400,00

Begründend wurde darin vom Finanzamt Folgendes ausgeführt:

„Der Normverbrauchsabgabe unterliegt gem. § 1 Z 2 NoVAG 1991 der innergemeinschaftliche Erwerb gem. Art. 1 UStG 1994 von Kraftfahrzeugen. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt nur vor, wenn der Gegenstand anlässlich der Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt. Der Abschluss eines Kaufvertrages oder die Bezahlung des Kaufpreises vor Lieferung ist irrelevant.

Die Lieferung des Fahrzeuges nach Deutschland erfolgte lt. Angaben erst im August 2011. Die Steuerschuld entsteht gem. § 7 Abs. 1a NoVAG 1991 im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbes mit dem Tag des Erwerbes, somit im August 2011.

Als Bemessungsgrundlage wird bei Neufahrzeugen, die von einem befugten Fahrzeughändler aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben werden, der Kaufpreis (netto) herangezogen. Für die Übermittlung des Steuersatzes werden bei Benzinfahrzeugen vom durchschnittlichen Verbrauch 3 Liter abgezogen, das Ergebnis wird verdoppelt und auf die nächste ganze Zahl

auf- oder abgerundet. Liegt kein durchschnittlicher Verbrauch vor, so ist gem. § 6 (4) NoVAG der Steuersatz mit dem 0,2fachen der Leistung in Kilowatt anzunehmen. Der Höchstsatz ist 16 %.

Gem. § 6a (1) Abs. 2a NoVAG ist im Zeitraum zwischen dem 1.3.2011 und dem 31.12.2012 für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 160 g/km ist, die Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um € 25,00 je g/km zu erhöhen.

Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist, um weitere € 25,00 je g/km, für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß.

Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 220 g/km ist, um weitere € 25,00 je g/km, für den die Grenze von 220 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß.

Aufgrund einer Änderung der Rechtsauslegung ist ab 22.12.2010 in sämtlichen Fällen des Eigenimportes von Kraftfahrzeugen (Neu- und Gebrauchtfahrzeuge) aus einem anderen Mitgliedstaat in das Inland im Zuge der NoVA-Erhebung ein 20%iger Erhöhungsbetrag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 auf die Tarif-NoVA zuzüglich Malus (oder abzüglich Bonus) iSd § 6a NoVAG 1991 zu erheben.

Berechnung Malus:

CO₂-Wert lt. Datenauszug: 316 g/km

161 g/km-180 g/km: € 25 je g, das 160 g/km übersteigt: € 500,00

181 g/km-220 g/km: € 50 je g, das 180 g/km übersteigt: € 2.000,00

221 g/km-316 g/km: € 75 je g, das 220 g/km übersteigt: € 7.200,00

Malus gesamt € 9.700,00"

In der gegen den erstinstanzlichen Bescheid form- und fristgerecht eingebrochenen **Berufung** vom 18. Jänner 2012 wurde der gegenständliche Bescheid seinem gesamten Inhalte sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten, wobei unrichtige rechtliche Beurteilung, unrichtige Tatsachenfeststellung und unrichtige Beweiswürdigung geltend gemacht wurden.

In Entsprechung des EuGH-Urturts vom 22.12.2010, dass die Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gemeinschaftsrechtswidrig sei, sei sodann das NoVAG insoweit geändert worden, dass wenn die NoVA nicht Teil der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sei, sich diese automatisch um 20 % erhöhe. Hiezu sei durch das Bundesministerium für Finanzen mit Erlass vom 10.1.2011, BMF-010219/0001-VI/4/2011 eine Übergangsregelung getroffen worden. Nach Punkt 1 dieses Erlasses sei es nicht zu beanstanden, wenn seitens des Unternehmers bis 28.2.2011 in den Fällen der Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs die NoVA weiterhin in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen werden. Mit Erlass des BMF, GZ BMF-

010220/0023-IV/9/2011 vom 3.2.2011 sei diese Übergangsregelung bis 30.6.2011 verlängert worden. Von der Übergangsregelung wären sohin vor allem jene Personen erfasst, die im Jahr 2010 ein Kraftfahrzeug mittels innergemeinschaftlichem Kaufvertrag erworben haben und welche – ausgehend von einer Lieferzeit bis zu sechs Monaten – nicht durch eine Steuererhöhung, die erst durch das EuGH-Urteil im Dezember 2010 bewirkt worden sei, betroffen werden sollten.

Die geänderte Rechtsauffassung sei grundsätzlich in allen Fällen, in denen der NoVA-Tatbestand nach dem 22.12.2011 [*gemeint offenbar: 22.12.2010*] verwirklicht worden sei, zu beachten, lediglich bei der Lieferung und dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftfahrzeugen komme es zu einer Verlängerung der Übergangsregelung bis zum 30.6.2011 und dann sei von der Erhöhung der NoVA abzusehen, wenn der liefernde oder erwerbende Unternehmer die NoVA in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einbeziehe.

Streitgegenständlich sei der Personenkraftwagen mit E-Mail vom 22.10.2010 erworben worden. Der Kaufvertrag sei am 22.10.2010 mündlich zustande gekommen, was durch Absendung einer verbindlichen Bestellung durch den Bw. an den deutschen Autohändler auch schriftlich festgehalten worden sei.

In dieser verbindlichen Bestellung, welche durch den Verkäufer ausgefüllt worden und dem Bw. mittels E-Mail übermittelt worden sei, scheine als Lieferfrist bzw. Liefertermin März 2011 auf.

Da der Bw. die im Erlass des BMF vom 3.2.2011 geforderten Bedingungen, nämlich als Käufer bis spätestens 31.12.2010 ein Kraftfahrzeug innergemeinschaftlich erworben zu haben, vorlägen, sei eine Steuererhöhung bei einer Berücksichtigung einer Lieferfrist von einem halben Jahr nicht vorzunehmen.

Die Lieferfrist betrage ausgehend von der Bestellung im Oktober 2010 fünf Monate (berechnet bis März 2011). Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass mit der Produktion des streitgegenständlichen Fahrzeuges in den USA erst im Februar 2011 begonnen worden sei – dieser Umstand entziehe sich der Einflusssphäre des Bw. – sei die Lieferzeit von fünf Monaten auch eingehalten worden. Das Fahrzeug sei ca. im Juli 2011 fertiggestellt und dann per Schiff im August 2011 dem Unternehmer (deutschen Verkäufer) zugestellt worden.

Der innergemeinschaftliche Erwerb sei daher lange vor der gesetzlichen Umsetzung des EuGH-Urteils vom 22.12.2010 erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, wann der innergemeinschaftliche Erwerb eines in Deutschland gekauften Kraftfahrzeuges in Österreich erfolgt ist und ob eine Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 vorzuschreiben ist.

Nach § 1 NoVAG 1991, BGBl. Nr. 695/1991 idgF, unterliegt der NoVA u.a. der folgende Vorgang:

Z 2: Der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung (AbgÄG 2010, BGBl I 2010/34 ab 1.7.2010).

Nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 erhöht sich die Steuer in jenen Fällen um 20 %, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist (BGBl 1993/818 erstmals auf Vorgänge nach dem 31.12.1993 anzuwenden).

Weiters sieht das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG 1991 idgF folgende Zu-/Abschläge vor:

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

1. Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß geringer als 120 g/km ist, vermindert sich die Steuerschuld um höchstens 300 Euro.
2.
 - a) Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist, erhöht sich die Steuerschuld im Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 31. Dezember 2009 für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.
 - b) Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 160 g/km ist, erhöht sich die Steuerschuld ab dem 1. Jänner 2010 für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.
- 2a. Im Zeitraum zwischen dem 1. März 2011 und dem Ablauf des 31. Dezember 2012 gilt Folgendes:
 - a) Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 160 g/km ist, erhöht sich die Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.
 - b) Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist, um weitere 25 Euro je g/km CO₂ für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß.
 - c) Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 220 g/km ist, um weitere 25 Euro je g/km CO₂ für den die Grenze von 220 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß.“

Die mit dem Ökologisierungsgesetz 2007 eingeführte Bestimmung des § 6a NoVAG 1991 zielt auf eine höhere Belastung umweltschädlicher PKW durch Erhöhung der Normverbrauchsabgabe ab. Sie knüpft an den Schadstoffausstoß in Form von CO₂ und NO_x an, wodurch umweltfreundliche Fahrzeuge gefördert werden. Die Regelung stellt für den Zeitpunkt des steuerbaren Tatbestandes (des innergemeinschaftlichen Erwerbes) unbestritten geltendes Recht dar.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass durch die Lieferung des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges ein normverbrauchsteuerpflichtiger Vorgang – nämlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb - verwirklicht wurde. Streit besteht aber über den Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs.

Der Kaufvertrag kam zwar am 22. Oktober 2010 zustande, die tatsächliche Lieferung des Pkws vom deutschen Unternehmer an den Käufer (dem Bw.) erfolgte am 22. August 2011, indem der Bw. mittels Überstellungstafeln seinen Pkw nach Österreich einführte.

Nach Art. 68 MwStSys-RL wird der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung gleichartiger Gegenstände innerhalb des Mitgliedstaats als bewirkt gilt. Die Lieferung wird mit der Verschaffung der Befähigung, wie ein Eigentümer zu verfügen, bewirkt. Wenngleich der innergemeinschaftliche Erwerb auch das Überschreiten der Binnengrenzen tatbestandlich voraussetzt, wird der Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs ausschließlich durch das Kriterium der Erlangung der Verfügungsmacht über den Gegenstand seitens des Erwerbers bestimmt. Das UStG enthält keine ausdrückliche Regelung, die den Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbs festlegt. Richtlinienkonform wird der innergemeinschaftliche Erwerb gemäß Art. 1 Abs. 2 in jenem Zeitpunkt eintreten, in welchem die umsatzsteuerlichen Kriterien für die Lieferung verwirklicht sind (Melhardt/Tumpel, UStG, Art. 1 Tz. 64).

Es wird in dem Zeitpunkt geliefert, in dem die Verfügungsmacht verschafft wird. Es genügt nicht, dass der Unternehmer den Gegenstand zur Disposition bereit hält (so auch VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095). Entscheidend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – beurteilt nach der Verkehrsauffassung – die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist. In Anbetracht der autonomen Begriffsbildung spielen zivilrechtliche Überlegungen zum Leistungszeitpunkt keine Rolle (Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 3 Tz. 148).

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss nach österreichischem Recht der Unternehmer dem Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Das Gesetz (§ 3 Abs. 1 UStG 1994) verwendet – offenbar bewusst – keine zivilrechtliche Terminologie, verlangt insbesondere nicht Eigentum und Eigentumsübertragung, sondern

spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger Begriff. Auch die MwSt-RL ist so zu verstehen, dass zivilrechtlicher Eigentumserwerb nicht zu verlangen ist (Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 3 Tz. 32 und die dort zitierte EuGH-Rechtsprechung).

§ 3 UStG 1994 stellt auf das Verfügungsgeschäft ab, nicht auf das Verpflichtungsgeschäft. Der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (zB Kaufvertrag) bewirkt keine Lieferung, noch weniger der Abschluss von Vorverträgen, das Anbot. Das Gesetz verlangt nur tatsächliche Befähigung zur Verfügung, nicht auch rechtliche Verfügungsbefugnis.

Streitgegenständlich hat der Bw. weder mit Abschluss des Kaufvertrages im Oktober 2010, noch im Zeitpunkt des zugesicherten Liefertermins im März 2011 oder im Zeitpunkt des Bezahlens des Kaufpreises über den Pkw verfügt. Tatsächlich hat der Bw. im August 2011 über das Fahrzeug verfügt, indem er es vom deutschen Autohändler entgegengenommen und nach Österreich überstellt hat.

An den Zeitpunkt der tatsächlichen Lieferung knüpfen sich alle rechtlichen Konsequenzen – wie steuerbarer Tatbestand nach dem NoVAG 1991 („innergemeinschaftliche Erwerb“) und Tarif - an.

Der in § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 vorgesehene Erhöhungsbetrag wurde mit SteuerreformG 1993, BGBl. 818/1993 eingeführt und ist auf mögliche Vorgänge nach dem 31.12.1993 anzuwenden.

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 Umsatzsteerbemessungsgrundlage 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.

Dieser 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 nunmehr überholten Ansicht ausgegangen, dass bei Inlandslieferungen kein Erhöhungsbetrag vorzuschreiben sei (weil die Normverbrauchsabgabe 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 nunmehr auch bei inländischen Fahrzeugen der Erhöhungsbetrag vorzuschreiben ist, tritt auch keine Schlechterstellung ausländischer Erzeugnisse mehr ein.

Mit dem EuGH-Urteil vom 22.12.2010, Rs. C-433/09, Europäische Kommission/Republik Österreich, entzog das europäische Höchstgericht dem bis dahin zu beachtenden Urteil des EuGH vom 29.4.2004, Rs. C-378/01, Weigel und Weigel, die Grundlage.

Die Erhöhung des Abgabenbetrages um den 20%igen Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 ist daher zu Recht erfolgt.

In Ansehung der obigen Ausführungen geht das den Erhöhungsbetrag (§ 6 Abs. 6 NoVAG 1991) betreffende Vorbringen des Bw. ins Leere. Es erfolgte jedenfalls „keine gesetzliche Umsetzung“ des EuGH-Urteils vom 22.12.2010.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2012