



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch Dr. Christian Schöffthaler, Rechtsanwalt, 6460 Imst, Ing.-Baller-Straße 1, vom 23. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. Oktober 2009 betreffend **Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Juli 2009** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Mit **Kaufvertrag vom 17. Juni 2009** erwarb der Berufungswerber in Wien ein bisher in Kanada zugelassenes Kraftfahrzeug der Marke Honda S 2000 zum Preis von 8.800,- €. Nach Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 34 KFG 1967 (28. Juli 2009) wurde das Fahrzeug im Juli 2009 in Österreich erstmalig zum Verkehr zugelassen.

2. In der am **31. Juli 2009** beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck eingebrachten **Erklärung über die Normverbrauchsabgabe** berechnete der Berufungswerber die Normverbrauchsabgabe wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	Steuersatz:	Normverbrauchsabgabe:
9.140,00 €	14 %	1.279,60 €
Bonus/Malus gemäß § 6a NovAG		1.775,00 €

Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs 6 NoVAG		0,00 €
Normverbrauchsabgabe		3.054,60 €

Nach den erklärten Daten wurde das Fahrzeug am 1. Juli 2004 erstmals in Kanada in Betrieb genommen (Baujahr 2004), der Km-Stand im Zeitpunkt des Erwerbs betrug 50.565 km, der Hubraum beläuft sich auf 2.157 ccm, die Leistung auf 177 kW. Die CO₂-Emission in g/km beträgt 251, die NO_x-Emissionen in mg/km 80. Die Antriebsart ist Benzin. Der Verwendungszweck des Fahrzeuges ist privat. Die Normverbrauchsabgabe wurde am 31. Juli 2009 entrichtet.

Der Erklärung beigelegt wurden die Seiten 2 bis 4 der Ausnahmegenehmigung des Landeshauptmannes von OÖ vom 28. Juli 2009 sowie ein Schätzungsgutachten des ÖAMTC vom 30. Juli 2009, worin der Wiederbeschaffungswert ohne Umsatzsteuer und NoVA mit 9.140,- € beziffert wurde.

3. Mit Schriftsatz vom 18. August 2009 stellte der Berufungswerber einen **Antrag auf Rückerstattung** der auf Grund des § 6a NoVAG eingehobenen Steuer in Höhe von 1.775,- €. Dieser Antrag wurde damit begründet, dass gegenständlich ein Fall vorliege, der dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 4. August 2009 entspreche.

4. Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 19. Oktober 2009 ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass bei der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Juli 2009 im Sinne der am 31.07.2009 eingelangten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe vorgegangen und der ausgewiesene Betrag in Höhe von 3.054,60 € auch einbezahlt worden sei. Die Behörde stehe auf dem Standpunkt, dass keine Veranlassung bestehe, den erklärten Teilbetrag rückzuerstatte, weil dieser Betrag der Gesetzeslage entspreche.

5. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 23. Oktober 2009 brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

„Nunmehr hat der Berufungswerber erfahren, dass diese CO₂-Besteuerung EU rechtswidrig ist, der Berufungswerber weist hierzu ausdrücklich auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Landeck-Reutte vom 16.07.2009 zu St.-Nr. xxxx hinsichtlich des Verstoßes der CO₂-Steuer gegen Artikel 90 EG-Vertrag. – Die Steuervorschreibung hinsichtlich des § 6 a NoVAG in der Höhe von € 1.775,00 erfolgte sohin zu Unrecht, weswegen die gegenständliche Berufung zu erheben war.

.....
2./ Der bekämpfte Bescheid erweist sich nunmehr als rechtswidrig, da § 6 Abs. 3, 2. Satz NoVAG lautet wie folgt:

"Die Abgabe beträgt höchstens 16 % der Bemessungsgrundlage."

Wenngleich es infolge der durch BGBl. 46/2008 eingetretenen gesetzlichen Veränderung im Sinne des § 6 a NoVAG nunmehr gesetzlich vorgesehen ist, dass die Normverbrauchsabgabe um ein Bonus-Malus-System in Abhängigkeit von den Schadstoff- und CO₂-Emissionen ergänzt wird, so muss doch klar festgehalten werden, dass auch nach der angeführten Gesetzesnovelle die Deckelung der Normverbrauchsabgabe im Sinne des § 6 Abs. 3, 2. Satz NoVAG mit 16 % der Bemessungsgrundlage nach wie vor in Geltung ist. – Jedenfalls findet sich in der Textierung des neuen § 6a NoVAG keinerlei Bestimmung, wonach infolge der ergänzenden Besteuerung hinsichtlich des CO₂-Ausstoßes dieser Abgabenhöchstsatz von 16 % der Bemessungsgrundlage nicht mehr in Geltung stehen würde.

Es ist vielmehr so, dass trotz der Novelle und der damit in Zusammenhang stehenden Abgabenerhöhung/bzw. allenfalls auch Verminderung von einer einheitlichen Normverbrauchsabgabe ausgegangen werden muss, weswegen – expressis verbis – jedenfalls die Normverbrauchsabgabe im Gesamten, also betreffend den Treibstoffverbrauch nach § 6 NoVAG als auch betreffend den CO₂-Ausstoß gemäß § 6 a NoVAG als einheitliche Abgabenvorschreibung anzusehen ist und daher jedenfalls immer noch diesbezüglich der im § 6 Abs. 3 normierte Höchstsatz von 16 % der Bemessungsgrundlage gilt.

In richtiger Gesetzesauslegung wäre sohin, wie vom Berufungswerber selbst berechnet, die Normverbrauchsabgabe mit dem Höchstsatz von 16 % aus € 28.998,-- (= Nettobasis), und sohin mit einem Betrag in der Höhe von € 4.638,72 vorzuschreiben gewesen.

.....

3./ Selbst wenn man aber davon ausgeinge, dass der Höchstsatz der Steuer gemäß § 6 Abs. 3, 2. Satz NoVAG nicht inklusive der CO₂-Abgabe gemäß § 6 a NoVAG zu sehen wäre, erfolgte die gegenständlich bekämpfte Steuervorschreibung zu Unrecht, da diese als verfassungswidrig anzusehen ist:

a./ § 6 NoVAG schreibt in dem schon zitierten Abs. 3, 2. Satz für die Normverbrauchsabgabe betreffend den Treibstoffverbrauch einen Höchstsatz von 16 % vor. – In § 6 a NoVAG fehlt es an einem derartigen Höchstsatz. Allein schon dieses Fehlen eines Höchstsatzes betreffend die Besteuerung des CO₂-Ausstoßes im Vergleich zur Besteuerung des Treibstoffverbrauchs widerspricht dem durch Art. 2 StGG normierten Willkürverbot und ist sachlich nicht gerechtfertigt. Es liegt sohin im § 6 a NoVAG ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, weswegen sich auch der bekämpfte Bescheid als gleichheitswidrig erweist.

Gerade der gegenständliche Fall zeigt diesen Umstand deutlich auf: Während die Besteuerung betreffend den Treibstoffverbrauch im Rahmen des Höchststeuersatzes von 16 % einen Betrag in der Höhe von € 1.680,-- festlegt, ergibt sich gemäß § 6 a NoVAG infolge des sachlich nicht differenzierten Fehlens des Höchstsatzes ein völlig unangemessener weiterer Steuerbetrag in der Höhe von € 2.875,-.

Vorgebracht wird auch, dass es sich diesbezüglich um keinen Härtefall handelt, da der CO₂-Ausstoß des Audi A6 Avant mit 295 g/km für einen Mittelklassewagen durchaus im Durchschnittsbereich liegt. – Diesbezüglich entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VfGH, dass der Gesetzgeber von einer

Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den Regelfall abstehen muss. Infolge der exorbitant erhöhten CO₂-Abgaben aufgrund des Fehlens einer Deckelungsregelung erweist sich folglich § 6 a NoVAG als sachlich nicht gerechtfertigt und gleichheitswidrig.

b./ § 6 a NoVAG und in der Folge natürlich auch der bekämpfte Bescheid erweist sich aber auch deswegen als verfassungswidrig, da infolge des Fehlens der schon zitierten Deckelungsregelung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen wird.

Beispielsweise würde in drei Jahren, wenn ein Audi A6 desselben Baujahres wie gegenständlich erstmalig im Inland erstmalig zugelassen wird, von einem Verkehrswert in der Höhe von € 5.500,-- auszugehen sein. In diesem Fall würde dann die CO₂-Abgaben ebenfalls € 2.875,-- ausmachen und sohin mehr als die Hälfte des Kaufpreises (!). Rechnet man noch die Abgabe für Treibstoffverbrauch in der Höhe von dann € 880,-- hinzu, so ergäbe sich ein Steuersatz von 84 % des Kaufpreises, was nur als unverhältnismäßig angesehen werden kann und als nicht zulässige außergewöhnliche Belastung ebenfalls den Gleichheitsgrundsatz widerspricht.

Abgesehen von diesem Beispiel gilt dies selbstverständlich natürlich auch für den gegenständlichen Fall, immerhin erreicht der Steuersatz im Gesamten auch jetzt schon beinahe die Hälfte des Kaufpreises.

So hat der VfGH in seiner Entscheidung zu VfSlg. 14.992 schon einmal eine außergewöhnliche Belastung als verfassungswidrig aufgehoben. Dies ebenfalls bei einer unzulässigen Kumulierung hoher Gebühren (VfGH vom 04.03.2006, V154/05) wie auch gegenständlich vorliegend.

Zu all dem kommt, dass der VfGH bei der Beurteilung der Sachlichkeit eines Gesetzes auf die objektive Wirkung (den objektiven Gehalt) der Regelung und nicht auf die Intention des Rechtsgebers abstellt (VfSlg. 8.004, 8.457, 10.090, 10.365):

Gemäß den Erläuterungen hatte der Gesetzgeber mit der gegenständlichen Novellierung beabsichtigt, zur Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge die Normverbrauchsabgabe um eine Steueränderung hinsichtlich von Schadstoff- und CO₂-Emissionen zu ergänzen. Dieses Ziel kann jedoch auch erreicht werden, indem eine Regelung festgehalten wird, welche einen demgemäßen Höchstsatz festlegt, was jedoch offensichtlich vom Gesetzgeber (wenn man nicht ohnehin von der Geltung des Höchstsatzes gemäß § 6 Abs. 3, 2. Satz ausgeht) übersehen wurde. Die angeführten objektiven Wirkungen der Besteuerung gemäß § 6 a NoVAG schießen jedoch weit über das Ziel des Gesetzgebers hinaus, dies eben infolge des (möglichen) Fehlens eines Steuerhöchstsatzes.

Auch aus diesem Grunde erweist sich sohin der bekämpfte Bescheid als verfassungswidrig.

c./ Schließlich widerspricht der bekämpfte Bescheid auch deswegen dem Gleichbehandlungsgrundsatz, da offensichtlich zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BGBI. 46/2008 im Inland schon zugelassene Kraftfahrzeuge nicht der CO₂-Besteuerung unterliegen: Auch dies erweist sich als sachlich nicht differenziert und willkürlich, da gerade im Gebrauchtwagenbereich schon zugelassene (CO₂-Hochemittenten) nicht besteuert werden und daher bevorteilt gegenüber neu zulassenden Gebrauchtwagen bzw. importierten Kfz sind. Wenn schon gemäß den erläuterten Bemerkungen die

Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge erreicht werden soll, so muss dies wohl auch hinsichtlich im Inland schon zugelassener Fahrzeuge gelten. Das dem nicht so ist, stellt eine gräßliche Benachteiligung von nach dem 01.07.2008 erstmalig zuzulassenden Fahrzeugen bzw. Fahrzeugbesitzern dar und einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

4./ Aber auch die Höhe der durch § 6 a NoVAG normierten CO₂-Ausstoßbesteuerung – € 25,-- je g/km – ist völlig willkürlich, sachlich nicht nachvollziehbar und daher ebenfalls gleichheitswidrig. – Es ist in keiner Weise nachvollziehbar, inwiefern gerade dieser Steuersatz herangezogen wird. Wenn man bedenkt, dass mit Sicherheit eine sehr große Zahl an Kfz den Schwellenwert von 180 g/km bzw. ab 01.01.2010 von 160 g/km um einiges überschreitet und noch dazu eine Relation zur Verbrauchsbesteuerung gemäß § 6 NoVAG herstellt, so erweist sich der herangezogene Steuersatz für sich schon bei weitem überhöht und ist unverhältnismäßig im Sinne der vom VfGH entwickelten Rechtssprechung zu Artikel 2 StGG.

Wenigstens wären je nach Überschreitungsgrad der 180 g/km bzw. 160 g/km Grenze mehrere Schwellenwerte gestaffelt zu normieren gewesen, dies mit fallendem Eurowert je g/km, sodass es letztlich zu einer progressiven Besteuerung kommt. Somit erweist sich auch in diesem Sinne der demgegenüber starr gewählte Steuerbetrag von € 25,-- je g/km als sachlich nicht ausgewogen.

5./ Sachlich nicht gerechtfertigt ist auch der Umstand, dass die im § 6 a NoVAG geregelte Steuerverminderung bei geringem CO₂-Ausstoß (gegenüber dem hohen CO₂-Ausstoß) sehr wohl mit höchstens € 300,-- fixiert ist. Es ist nicht einzusehen bzw. nicht nachvollziehbar, inwiefern eine Steuererhöhung für CO₂-Ausstoß nicht gedeckelt ist, eine Steuerminderung aber schon, auch dies erweist sich als willkürlich und daher gleichheitswidrig.

6./ Nicht bedacht wurde bei der Novelle gemäß BGBl. 46/2008 auch die in weiterer Folge dadurch wohl mit Sicherheit bewirkte erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaub bzw. Feinstaubpartikeln: Aufgrund der Tatsache, dass dieselbetriebene Kfz einen deutlich geringeren CO₂-Ausstoß verursachen als benzinbetriebene Kfz, wird es durch die zügellose CO₂-Besteuerung zweifelsfrei zu einer eklatanten Verschiebung der Zulassungszahlen hin zu Dieselkraftfahrzeugen kommen, da diese nunmehr einen deutlichen Preisvorteil aufweisen. – Die dadurch landesweit bewirkte erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln ist evident und wurde offensichtlich vom Gesetzgeber nicht bedacht. – Um der Wahrung des Gleichheitsgrundsatzes genüge zu tun, wäre sohin entweder die CO₂-Besteuerung auf ein geringeres Maß zu reduzieren, oder aber ergänzend zur (Dieselfahrzeuge weitestgehend nicht betreffenden) CO₂-Besteuerung eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln vorzunehmen gewesen. Da dies nicht geschehen ist, liegt auch darin eine Verletzung des Artikels 2 des StGG vor.

7./ Schließlich verstößt der § 6 a NoVAG auch in dreifacher Hinsicht gegen den EG-Vertrag:

a./ Der Europäische Gerichtshof hat sich in seinem Urteil vom 21.03.2002, Rs. C 451/99, *Cura Anlagen*, schon einmal aufgrund eines Vorabentscheidungsgesuches des HG Wien mit § 12 a NoVAG 1991 beschäftigt und hierzu ausgeführt, dass diesbezüglich keine Bedenken gegen eine solche Abgabe

bestehen, wenn sie das Ziel verfolge, der Anschaffung und den Besitz von Fahrzeugen mit einem hohen Kraftstoffverbrauch entgegen zu wirken (RZ 68).

Der EuGH stellt dann weiter fest, dass die Normverbrauchsabgabe als Verbrauchsabgabe zu qualifizieren ist, bei der der Belastungsgrund die laufende Nutzung und nicht der Verkehrsakt der Zulassung ist (dazu auch im Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-387/01). Der EuGH führt dazu aber auch aus, dass hinsichtlich dieser Verbrauchsabgabe jedenfalls der europarechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Geltung steht. – Infolge der oben angeführten Konsequenzen der fehlenden Höchstsatzregelung des § 6 a NoVAG ist jedoch dieser Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in höchstem Maße gebrochen und widerspricht dies dem EG-Vertrag.

b./ In Wahrheit wird durch § 6 a NoVAG auch die europarechtlich zweifelsfrei in Geltung stehende Warenverkehrsfreiheit verletzt: Infolge der angeführten exorbitanten und grenzenlosen CO₂-Besteuerung wird es hinkünftig für Unternehmer, welche gewerbl. Kfz veräußern, nicht mehr möglich sein, beispielsweise aus Deutschland oder Italien gebrauchte Kfz nach Österreich zu veräußern: Während nämlich für Neuzulassungen beim Import ins österreichische Inland die neue NoVAG inklusive der CO₂-Besteuerung auf alle Neufahrzeuge gleichermaßen greifen wird und sohin letztlich ohne Preisverzerrung auf den Konsumenten übergewälzt werden kann, gilt dies für gebrauchte Fahrzeuge nicht, da schon im Inland zugelassene Kfz nicht der CO₂-Besteuerung unterliegen.

Gröblich benachteiligt durch die gegenständliche gesetzliche Regelung werden daher jene gewerblichen Kfz-Veräußerungsunternehmen, welche beispielsweise von Deutschland oder Italien aus Gebrauchtwagen nach Österreich exportieren wollen, im Vergleich zu inländischen demgemäß Unternehmungen, da eben für diese aufgrund der schon bestehenden inländischen Zulassung die exorbitante Steuervorschreibung gemäß § 6 a NoVAG nicht wirksam wird. – Gerade wenn man eben infolge der fehlenden Deckelung des Steuersatzes nach § 6 a NoVAG die für Mittelklassewagen oder auch größere Fahrzeuge horrende Höhe der CO₂-Abgabe betrachtet, wird sofort ersichtlich, dass durch die gegenständliche CO₂-Abgabe es für grenznahe Autounternehmungen de facto unmöglich sein wird, Gebrauchtwagen in den österreichischen Markt zu veräußern, weswegen eben, wie hiermit geltend gemacht, die europarechtlich garantierte Grundfreiheit der Warenverkehrsfreiheit verletzt wird.

Dies wird auch für den privaten Gebrauchtwagenmarkt absolut manifest: Gerade die zunehmende Zahl der staatenübergreifend z.B. über das Internet abgewickelten bzw. angebahnten Auto-Gebrauchtwagen-Verkäufe bringt hervor, wie sehr hier durch die gegenständliche Regelung in die europarechtlich garantierte Warenverkehrsfreiheit eingegriffen wird: Österreichische "private" Erwerber werden gegenüber dem restlichen europäischen Gebrauchtwagenmarkt durch die Regelung des § 6 a NoVAG geradezu radikal abgeschirmt bzw. von diesem ausgeschlossen.

Zusammengefasst bedeutet all dies: Durch die vom österreichischen Gesetzgeber gewählte Art der Normierung des § 6 a NoVAG wurde im Sinne der von EuGH entwickelten "Dassonville-Formel" Artikel 28 des EGV verletzt, da diese Regelung geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel hinsichtlich gebrauchter Kfz unmittelbar tatsächlich zu behindern, weswegen eine unzulässige Maßnahme kontingentgleicher Wirkung vorliegt.

c./ *Gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH gilt unter Heranziehung des Loyalitätsgrundsatzes (Artikel 10 EGV) die wettbewerbsrechtliche Bestimmung des EG-Vertrages nach Artikel 81 auch für Maßnahmen der Mitgliedsstaaten selbst. Folglich ist auch die Gesetzgebung an die Bestimmung des Artikels 81 EGV gebunden. – Wie sich aus den Ausführungen des Vorpunktes erhellte, wird durch die Bestimmung des § 6 a NoVAG auch unzulässigerweise in das Wettbewerbsrecht der Europäischen Union eingegriffen. Zweifelsfrei tritt innergemeinschaftlich durch diese Bestimmung nämlich eine Einschränkung und auch eine Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb des Binnenmarktes ein.*

Diese Verfälschung lässt sich aufgrund des exorbitanten Ausmaßes der durch die CO₂-Besteuerung verursachten Preisverzerrung auch nicht mit europaweiten oder internationalen Klimaschutzz Zielen rechtfertigen.“

Zudem stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Vorlage der, seiner Ansicht nach klärungsbedürftigen Auslegungsfragen an den Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung gemäß Art 234 EGV. Außerdem wurde angeregt, der Unabhängige Finanzsenat möge amtswegig ein Gesetzesprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof einleiten.

6. Die Berufung wurde am **11. März 2010** – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - dem **Unabhängigen Finanzsenat** zur Entscheidung vorgelegt.

7. Am **2. Juni 2010** brachte der Berufungswerber wegen Verletzung der Entscheidungspflicht **Säumnisbeschwerde** gemäß Art 132 B-VG beim VwGH ein. Auf Grund einer höchstgerichtlichen Aufforderung reichte der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 24. Juni 2010 eine Verbesserung nach. Der Gerichtshof leitete am 29. Juni 2010 gemäß § 35 Abs. 3 VwGG das Vorverfahren ein und trug der belannten Behörde die Erlassung des versäumten Bescheides binnen dreier Monate auf.

Neben den bereits in der Berufung dargelegten Argumenten, machte der Berufungswerber auch die Verletzung der zwischen Österreich und Kanada direkt und indirekt in Geltung stehenden Handels- und Steuerabkommen geltend. Die gegenständliche Versteuerung gemäß § 6a NoVAG stelle ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis zwischen Österreich und Kanada dar, eventuellerweise auch die dadurch bewirkte, rechtlich unzulässige Verzollung einer Handelsware eingewendet. Insbesondere werde das GATT-Abkommen verletzt, wonach jede Vertragspartei Handelsvorteile, die sie einer anderen Partei einräume, auch allen übrigen Vertragsparteien zukommen lassen müsse. Gegenständlich werde also auch der Gedanke des Freihandels sowie der Gedanke der Nichtdiskriminierung verletzt. Die Partei behalte sich hiermit die Anrufung des Internationalen Gerichtshofes bzw. der kanadischen Botschaft vor.

8. Dem beim Amt der OÖ Landesregierung angeforderten Akt (AZ yyyy) ist zu entnehmen, dass das Fahrzeug am 23. März 2009 von der Firma HC, Kanada, an HB, Wien, verkauft wurde, welcher dieses wiederum an den Berufungswerber weiterveräußerte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Für das zuletzt in Kanada zugelassene Kraftfahrzeug der Marke Honda S 2000 (Tag der Erstinbetriebnahme: 1. Juli 2004) erwirkte der Berufungswerber am 28. Juli 2009 beim Landeshauptmann für OÖ eine Ausnahmegenehmigung nach § 34 KFG 1967 und ließ es daraufhin in Österreich erstmalig zum Verkehr zu.

2. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 1 Z 3 NoVAG 1991** unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

§ 6 sowie § 6a NoVAG 1991 in der jeweilig ab 18.06.2009 gültigen Fassung (BGBI. I 2009/52) lauten:

§ 6. (1)

(2) Der Steuersatz beträgt für andere Kraftfahrzeuge

1. mit Benzinmotoren 2% vervielfacht mit dem um drei Liter verminderten Kraftstoffverbrauch in Litern,
.....,

wobei jeweils der Gesamtverbrauch gemäß MVEG-Zyklus nach der EU-Richtlinie 1980/1268 in der Fassung der Richtlinie 2004/3/EG, ABl. Nr. L 49 vom 19.02.2004 S. 36 zugrunde zu legen ist. Bei einem Durchschnittsverbrauch von nicht mehr als drei Litern bzw. Kilogramm (bei Fahrzeugen mit Dieselmotor von nicht mehr als zwei Litern) beträgt der Steuersatz 0%.

(3) Die errechneten Steuersätze sind auf volle Prozentsätze auf- oder abzurunden. Die Abgabe beträgt höchstens 16% der Bemessungsgrundlage.
.....

§ 6a. (1) Die § 6 Abs. 2 bis 5 errechnete Steuer ändert sich auf Grund der folgenden Regelungen:

1. Für Fahrzeuge, deren Ausstoß an CO₂ geringer als 120 g/km ist, vermindert sich die Steuerschuld um höchstens 300 Euro.

2. a) Für Fahrzeuge, deren CO_2 -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 CO_2 -Ausstoß um 25 Euro je g/km.
- b) Für Fahrzeuge, deren CO_2 -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 CO_2 -Ausstoß um 25 Euro je g/km.
3. Für Fahrzeuge mit Benzinantrieb, die die Schadstoffgrenze von 60 mg/km NO_x bzw. für Fahrzeuge mit Dieselantrieb, die die Schadstoffgrenze von 80 mg/km NO_x einhalten und bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen nicht mehr als 0,005 g/km betragen, vermindert sich die Steuerschuld um höchstens 200 Euro.
4.

(2) Die Summe der Steuerverminderungen gemäß Abs. 1 darf den Betrag von 500 Euro nicht übersteigen. Die Berechnung kann zu keiner Gutschrift an Steuer führen.

(3)

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass im Juli 2009 hinsichtlich des vom Berufungswerber erworbenen Kraftfahrzeuges ein normverbrauchspflichtiger Vorgang iSd § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwirklicht wurde. Bekämpft wird lediglich die durch Anwendung des § 6 a NoVAG 1991 („Bonus/Malus-Regelung“) resultierende Steuerbelastung in Höhe von 1.775,- €.

3.2. Nach Ansicht des Berufungswerbers (Punkt 2. der Berufung) würde sich der Bescheid u.a. deshalb rechtswidrig erweisen, weil § 6 Abs 3 NoVAG einen **Höchstsatz von 16 %** der Bemessungsgrundlage normiere, welcher auch dann zur Anwendung gelange, wenn die Berechnung des Bonus-Malus nach § 6a NoVAG einen höheren Abgabenbetrag vorsehen würde.

Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass § 6 NoVAG als Grundtatbestand die einzelnen tarifären Bestimmungen und deren Höchstgrenze (16 %) festlegt. Dieser Teil der Abgabe wird nach Maßgabe des **Kraftstoffverbrauchs** ermittelt und liegt daher je nach Verbrauch zwischen 0 % und 16 %. Demgegenüber stellt sich § 6a NoVAG als **emissionsabhängige** Abgabe zur Förderung umweltfreundlicher Fahrzeuge dar und knüpft an den Schadstoffausstoß in Form von CO_2 (Kohlenstoffdioxid) und NO_x (Stickstoffoxid) an. Auf Grund dieser Bestimmung kann sich die nach dem Grundtatbestand errechnete Steuer je nach Umweltverträglichkeit des Fahrzeuges erhöhen aber auch verringern („Bonus/Malus“).

Dass sich die in § 6 Abs 3 leg.cit. normierte Höchstgrenze von 16 % ausschließlich auf den nach den Absätzen 1 und 2 zu ermittelnden Teil der Abgabe bezieht, ergibt sich nicht nur aus

der Systematik der Gesetzesbestimmung, sondern vor allem aus dem Einleitungssatz des § 6a NoVAG idF BGBl I 2009/52. Demnach „**ändert sich**“ die nach „**S 6 Abs 2 bis 5 errechnete Steuer**“ bei Vorliegen der nachfolgend genannten Tatbestandselemente. Damit hat der Gesetzgeber wohl unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass diese Bestimmung unabhängig von der in § 6 Abs 3 leg.cit. normierten Höchstgrenze zu sehen ist.

3.3. Unter Punkt 7. der Berufung rügt der Berufungswerber einen **Verstoß des § 6a leg.cit. gegen den EG-Vertrag** und zwar konkret gegen den Verhältnismäßigkeitgrundsatz sowie gegen die Warenverkehrsfreiheit:

Die primärrechtlich verankerte **Warenverkehrsfreiheit** zielt darauf ab, dem gesamten Warenaustausch zwischen den Mitgliedstaaten keinerlei Beschränkungen aufzuerlegen und ist an die einzelnen Mitgliedstaaten gerichtet. Neben dem in den Art. 28 bis 30 EGV statuierten Verbot nicht-tarifärer (Handels-)Hindernisse (darunter wird das Verbot von mengenmäßigen Ein- und Ausfuhrbeschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung, wie Importbeschränkungen, Quoten, Normen oder Standards verstanden), besteht auch ein Verbot tarifärer Hindernisse, worunter u.a. auch das in **Art 90 EGV** geregelte **Verbot von diskriminierender und protektionistischer Besteuerung** fällt. Dass die österreichische Normverbrauchsabgabe anhand des Art 90 EGV zu prüfen ist, hat der EuGH bereits festgestellt (Rs. C-387/01, *Weigel & Weigel*).

Nach **Art 90 EGV** erheben die Mitgliedstaaten 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. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen. Diese Regelung erfasst jedoch **nicht unmittelbar importierte Drittlandswaren**.

Voraussetzung für den Anwendungsbereich der Warenverkehrsfreiheit ist somit das Vorliegen eines Sachverhalts, der eine **grenzüberschreitende Dimension** aufweist und zumindest zwei Mitgliedstaaten betrifft, was aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist. Das strittige Fahrzeug wurde von Kanada nach Österreich importiert und von dort an den Berufungswerber veräußert, der das Fahrzeug schließlich im Inland erstmalig zum Verkehr zuließ. Damit war kein anderer Mitgliedstaat, sondern ein Drittstaat involviert und die Frage des Vorliegens einer diskriminierenden Besteuerung iSd Art 90 EGV stellt sich nicht.

3.4. Ungeachtet davon ist festzuhalten, dass die emissionsabhängige Abgabe des § 6a NoVAG für **alle Fahrzeuge** – ungeachtet ihrer Herkunft (**EU-Raum oder Drittland**) und ihres Alters (Neu- oder Gebrauchtwagen) – tatbestandsmäßig ist, womit eine Diskriminierung nicht

gegeben ist. So werden auch inländische Gebrauchtfahrzeuge, welche zunächst abgabenfrei, wie etwa als Taxi, Fahrschulauto oder Vorführwagen genutzt wurden und anschließend eine Änderung des begünstigten Verwendungszweck (zB Weiterverkauf an eine Privatperson) stattfindet, ebenso dem Bonus/Malus-System unterworfen. Nach ständiger Judikatur (UFS 28.07.2010, RV/0478-L/10; 31.05.2010, RV/3582-W/09; 15.04.2010, RV/0241-L/10) und nach Ansicht von Univ. Prof. Dr. Beiser (in RdW 2009, 613f), ist die strittige Bestimmung sachlich ausgewogen und gemeinschaftsrechtskonform. Das Bonus-Malus-System entspricht dem zwingenden Allgemeininteresse im Sinne des Umweltschutzes durch eine Verminderung der CO₂ Belastung. Dementsprechend gehen auch die vorgebrachten Einwendungen hinsichtlich einer Verletzung allgemeiner Zoll- und Handelsabgaben ins Leere.

3.5. Auch der Verweis des Berufungswerbers auf eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Landeck- Reutte vom 16. Juli 2009 zu St.Nr. xxxx, der offensichtlich eine Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen vom 4. August 2009 („*Nicht betroffen von der Bonus-Malus-Regelung sind daher Gebrauchtfahrzeuge, die vor dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits zugelassen waren*“) zu Grunde gelegt wurde, geht ins Leere, zumal das gegenständliche Fahrzeug nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet, sondern in Kanada zugelassen war. Von dieser Rechtsauslegung ist das Bundesministerium für Finanzen übrigens im Erlass vom 17. Dezember 2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009, eben gerade deshalb wieder abgegangen, weil die im oa. Erlass vom 4. August 2009 zugestandene Befreiung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassene Gebrauchtfahrzeuge zu einer Ungleichbehandlung von Fahrzeugen aus dem Drittland geführt hat.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass **Erlässe** für den Unabhängigen Finanzsenat mangels ordnungsgemäßer Kundmachung im Bundesgesetzblatt **keine beachtlichen Rechtsquellen** darstellen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (bspw. 28.01.2003, 2002/14/0139) vermögen daher Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen. Zudem vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass aus einer - allenfalls rechtswidrigen – Vorgangsweise der Behörde gegenüber Dritten, niemand für sich einen Anspruch auf vergleichbare Rechtswidrigkeit ableiten kann (zB vom 11.06.1991, 87/14/0133).

3.6. Soweit der Berufungswerber verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich des Norminhaltes des § 6a NoVAG äußert (Punkte 3. bis 6. der Berufung), ist dem zu entgegnen, dass der Unabhängige Finanzsenat gemäß **Art 18 Abs 1 B-VG** an bestehende und ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze gebunden ist, solange diese nicht vom VfGH aufgehoben werden. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung steht nur dem VfGH im Rahmen des Gesetzesprüfungsverfahrens zu. Der Anregung des Berufungswerbers,

amtswegig ein **Gesetzesprüfungsverfahren** beim **VfGH** einzuleiten, kann ebenfalls nicht gefolgt werden, da der Unabhängige Finanzsenat vom Gesetzgeber nicht dazu legitimiert worden ist, ein Gesetzesprüfungsverfahren von Amts wegen zu beantragen. Es erübrigen sich daher weitergehende Auseinandersetzungen mit den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken.

3.7. Schließlich kommt auch dem **Antrag auf Vorabentscheidung durch den EuGH** keine Berechtigung zu. Nach der Rechtsprechung des EuGH (06.10.1982, Rs 283/81, *CILFIT*) hat ein **vorlagepflichtiges** Gericht im Falle einer klärungsbedürftigen Auslegungsfrage seiner Vorlagepflicht nachzukommen, wenn sich in einem bei ihm anhängigen Verfahren eine Frage des Gemeinschaftsrechtes stellt, es sei denn, das Gericht hat festgestellt, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende gemeinschaftsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

Eine Vorlagepflicht trifft allerdings nur die Gerichte, gegen deren Urteile in konkreten Verfahren kein ordentliches Rechtsmittel mehr zulässig ist. Der Unabhängige Finanzsenat wird zwar vom EuGH als Gericht im Sinne des Art 234 EGV angesehen, jedoch können die Bescheide des UFS mit außerordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden, sodass lediglich eine **Vorlageberechtigung** und keine Vorlageverpflichtung besteht. Ob eine Vorlage erfolgt oder nicht liegt daher im Ermessen der Behörde.

Der Unabhängige Finanzsenat macht von seiner Vorlageberechtigung im gegenständlichen Fall keinen Gebrauch, da einerseits kein Zweifel an der gemeinschaftsrechtlichen Konformität der strittigen Bestimmung besteht und andererseits in casu auch kein Anwendungsfall des Unionsrechts vorliegt.

4. Antrag auf Festsetzung der Abgabe

4.1. In **§ 11 NoVAG 1991** wird die Selbstberechnung der Abgabe normiert. Die Einreichung der Erklärung bewirkt somit kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe. Damit verbinden sich die selben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die „Quasirechtskraft“ einer solchen Festsetzung durch Erklärung wird allerdings durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wie sie in den Fällen des § 201 BAO vorgesehen ist, wieder durchbrochen.

§ 201 BAO idF BGBl. I 161/2005 lautet auszugsweise:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die **bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist**.

(2)

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

4.2. Die Bekanntgabe des vom Berufungswerber selbstberechneten Betrages an Normverbrauchsabgabe erfolgte mit einer am 31. Juli 2009 beim Finanzamt eingelangten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe. Der mit Schriftsatz vom 18. August 2009 gestellte und am 19. August 2009 beim Finanzamt eingelangte Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wurde somit innerhalb der Frist eines Monats gestellt. Da sich allerdings – wie oben ausgeführt – die bekannt gegebene Selbstberechnung als **richtig erwiesen** hat, war **§ 201 BAO nicht tatbestandsmäßig**, womit das Finanzamt zu Recht die Abgabe nicht bescheidmäßig festgesetzt hat.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. August 2010