



GZ. RV/0083-L/08,
miterledigt RV/0084-L/08,
RV/0085-L/08, RV/0086-L/08,
RV/0834-L/08, RV/0848-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Anschrift, vertreten durch Eurocon WT und Steuerberatungsges.m.b.H., 4770 Andorf, Raiffeisenweg 13, vom 17. Oktober 2007, 30. November 2007, 11. Dezember 2007, 20. Dezember 2007, 25. Jänner 2008 und vom 21. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Walter Dax, vom 26. September 2007, 2. November 2007, 3. Dezember 2007, 14. Dezember 2007, 21. Jänner 2008 und 26. März 2008 betreffend Normverbrauchsabgabe 2005, 2006, 1-7/2007, 8/2007, 9/2007, 10/2007, 11/2007 und 12/2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der Abgaben betragen:

Alle Beträge in €	2005	2006	1-7/2007	8-12/2007
Gesamt NoVA lt Bescheid	35.594,63	43.121,45	23.080,01	15.838,29
Verminderung lt UFS	3.074,60	3.253,85	2.909,10	1.871,68
Gesamt NoVA lt UFS	32.520,03	39.867,60	20.170,91	13.966,61

Bereits gebucht lt Bescheid	13.682,46	18.943,09	6.474,60	4.044,40
Nachzahlung (UFS)	18.837,57	20.924,51	13.696,31	9.922,21

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung hat die Berufungswerberin (in der Folge: Bw) –als Wiederverkäufer von Kraftfahrzeugen- die Normverbrauchsabgabe (NoVA) bei jenen gebrauchten Kraftfahrzeugen, die aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet importiert wurden, bisher in Österreich noch nicht zugelassen waren und differenzbesteuert an Private weiterverkauft wurden, nur von jenem Betrag errechnet, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis je Fahrzeug übersteigt. Nach Ansicht der Bw sei diese Vorgangsweise aus § 5 NoVAG abzuleiten. Nach dieser Bestimmung bemisst sich die NoVA in den Fällen der Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen nach dem umsatzsteuerpflichtigen Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1972.

Die Bw ermittelte die Bruttodifferenz, zog von dieser zuerst die österreichische Umsatzsteuer und dann den NoVA-Betrag -jeweils lediglich aus dem Differenzbetrag berechnet- ab und gelangte so bei den betroffenen Kraftfahrzeugen zur NoVA-Bemessungsgrundlage.

Hinsichtlich der sich aus anderen Lieferungen ergebenden NoVA-Belastungen ergaben sich keine Feststellungen seitens des Betriebsprüfers. Bezuglich der differenzbesteuerten Fahrzeuge berechnete der Prüfer die NoVA nach der von der Finanzverwaltung geübten Praxis. Vom Bruttoverkaufspreis wurde zunächst die auf den Mehrerlös entfallende öst. Umsatzsteuer abgezogen. Nach Abzug der im Kaufpreis enthaltenen NoVA gelangte der Prüfer zur NoVA-Bemessungsgrundlage, die auch den Bescheiden des Finanzamtes zugrunde gelegt wurde. Eine weitere Umsatzsteuerkomponente aus dem Einkaufspreis der Fahrzeuge wurde nicht ausgeschieden.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung verweist die Bw im wesentlichen abermals darauf, dass § 5 NoVAG hinsichtlich der Bemessung der NoVA auf die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer abstelle und diese bei Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 24 UStG als Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis ermittelt werde. Die NoVA müsse somit lediglich vom steuerpflichtigen Mehrerlös berechnet werden. Zur Vermeidung einer Ungleichbehandlung von differenzbesteuerten Verkäufen und voll besteuerten Lieferungen in der Unternehmertkette müsse selbst bei Anwendung der Berechnungsmethode der Betriebsprüfung überdies die ausländische Umsatzsteuer, die im Einkaufspreis enthalten sei, bei der Ermittlung der NoVA-Bemessungsgrundlage herausgerechnet werden.

In einem ergänzenden Schriftsatz wendet die Bw weiters ein, dass § 5 NoVAG aufgrund seines Verweises auf ein abgelaufenes Gesetz totes Recht darstelle. Da der Gesetzgeber es verabsäumt habe, rechtzeitig legistische Maßnahmen zu setzen, könnten diese Versäumnisse jedenfalls nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, weshalb das NoVAG verfassungsrechtlich bedenklich sei. Hinsichtlich des Ausscheidens der ausländischen Umsatzsteuerkomponente aus dem Einkaufspreis bei Ermittlung der NoVA verweist die Bw auf die Rechtsprechung des EuGH, nach der die NoVA auf Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat nicht höher sein dürfe als die in einem vergleichbaren inländischen Fahrzeug enthaltene Rest-NoVA.

In den Zeiträumen vor 2005 wurden die auch hier gegenständlichen Lieferungen von anderen Unternehmen aus dem Umfeld der Bw ausgeführt. Hinsichtlich Berechnung der NoVA wurde die gleiche Vorgangsweise gewählt, weshalb sich auch dem Grunde nach die selben Feststellungen der Betriebsprüfung und vergleichbare Berufungsverfahren ergaben. Nachdem der Referent des UFS dem steuerlichen Vertreter der betroffenen Unternehmen mitgeteilt hatte, dass er sich hinsichtlich des Ausscheidens der im Einkaufspreis enthaltenen ausländischen Umsatzsteuerkomponente aus den unten näher dargestellten Gründen der vom steuerlichen Vertreter dargestellten Ansicht anschließen könne, wurden seitens der berufungswerbenden Parteien bezüglich der verbliebenen strittigen Rechtsfrage, wonach sich

bei Anwendung der Differenzbesteuerung die NoVA bemisst, ergänzende Erklärungen durch einen beauftragten Rechtsanwalt eingereicht.

In diesen wird zunächst ausführlich dargestellt, dass der Verweis auf § 4 UStG 1972 in § 5 NoVAG als dynamischer Verweis auf § 4 UStG 1994 anzusehen sei. Da der UFS –allerdings mit anderer Begründung (siehe unten)– ohnehin zum gleichen Ergebnis kommt, wird auf die nähere Darstellung der Argumentation der Bw verzichtet. Weiters wird dann (trotz Verweis auf UStG 1994 und Nichtanwendbarkeit des UStG 1972) die angebliche EU-Widrigkeit und Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs 3 UStG 1972 argumentiert. Es dürfe nicht zwischen einem Erwerb im EU-Raum und im Inland unterschieden werden, sodass die Differenzbesteuerung jedenfalls anzuwenden sei.

Der Referent teilte daraufhin seine Rechtsansicht mit, nach der gemäß § 4 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen grundsätzlich das Entgelt sei. In weiterer Folge werde das Entgelt definiert. Nach Abs 4 der genannten Bestimmung sei bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Anwendung der Differenzbesteuerung die Berechnung nach § 24 UStG 1994 zu beachten. Da § 5 NoVAG nicht auf die "Bemessungsgrundlage" im Sinn des § 4 UStG sondern ausdrücklich auf das "Entgelt" im Sinn des § 4 UStG verweise, sei für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der NoVA auch die in § 4 UStG 1994 enthaltene Definition für das Entgelt heranzuziehen und nicht die Definition der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer im Fall der Differenzbesteuerung.

Seitens des Vertreters der Bw wurde ergänzend ausgeführt, dass die Definition des Entgeltes nicht nur durch § 4 Abs 1 UStG 1994 erfolge. Vielmehr würde das Entgelt durch mehrere Absätze der angeführten Bestimmung, insbesondere auch durch Abs 4 definiert. Überdies würden durchlaufende Posten weder nach UStG 1972 noch nach UStG 1994 zum Entgelt gehören und die Differenzbesteuerung sei bei gebrauchten Kraftfahrzeugen nach beiden Gesetzen anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der von der Betriebsprüfung festgestellte Sachverhalt und die daraus resultierenden rein betragsmäßigen Auswirkungen auf die sich ergebende NoVA sind unstrittig. Ebenso ist unstrittig, dass die Voraussetzungen des § 24 UStG 1994 und Art 24 BMR zum UStG 1994 erfüllt sind und die Bw für die von ihr durchgeführten Weiterlieferungen der gebrauchten Fahrzeuge die in den genannten Bestimmungen normierte Differenzbesteuerung anzuwenden hatte.

Hinsichtlich der exakten Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, der anzuwendenden NoVA-Sätze und sich ergebenden NoVA-Beträge wird auf das grundsätzlich unstrittige Ergebnis des

erstinstanzlichen Verfahrens verwiesen. Es erscheint dem Referenten zur Klärung der allein streitigen Rechtsfragen nicht erforderlich, sämtliche steuerpflichtigen Vorgänge und die damit zusammenhängenden NoVA-Berechnungen darzustellen. Deshalb wurde im Spruch auch nur die mit den Parteien abgestimmte betragsmäßige Auswirkung auf die sich ergebende NoVA-Schuld bei Unterstellung der Rechtsansicht des UFS dargestellt (siehe Verminderung lt UFS). Die beträchtlichen Auswirkungen für die Monate August bis Dezember 2007 wurden (nach den von der Amtspartei überprüften und von der Bw vorgelegten Ermittlung) zusammengefasst dargestellt.

Strittig ist nur, wie die Bemessungsgrundlage für die NoVA im Fall der vorzunehmenden Differenzbesteuerung zu ermitteln ist. Gemäß § 5 NoVAG ist die NoVA im Fall der Lieferung nach dem Entgelt im Sinn des § 4 UStG 1972 zu bemessen. Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob damit generell die nach dem UStG steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, somit im Fall der Differenzbesteuerung der Mehrerlös, oder der gesamte Verkaufserlös als Ausgangsbasis der Berechnung der NoVA heranzuziehen ist. Weiters stellt sich im Fall der Berechnung der NoVA nach dem Verkaufserlös die Frage, ob bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die NoVA (neben der inländischen Umsatzsteuer aus der Differenz) die auf dem Einstandspreis lastende (ausländische) Umsatzsteuerkomponente auszuscheiden ist.

1. Ausgangsbasis für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der NoVA bei Differenzbesteuerung: Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis oder Verkaufspreis ?

Das NoVAG regelt in § 5 die Bemessungsgrundlage für die NoVA. Dabei ist nach Abs 1 der genannten Bestimmung bei Lieferungen im Inland das Entgelt im Sinn des § 4 UStG 1972 anzusetzen. Nach Abs 2 ist in allen anderen Fällen als Bemessungsgrundlage der ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelte gemeine Wert des Fahrzeuges zu ermitteln. Bei Erwerb von einem befugten Fahrzeughändler im übrigen Gemeinschaftsgebiet und folgender Zulassung (also ohne Lieferung im Inland) gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert. Nach Abs 3 der Bestimmung gehört die NoVA selbst nicht zur Bemessungsgrundlage.

Auch bei Ermittlung des gemeinen Wertes ist nach der Rechtsprechung auf den fiktiven Einzelveräußerungspreis abzustellen. Gibt es einen konkreten Einzelveräußerungspreis ist in der Regel dieser heranzuziehen.

Schon aus der Gesamtbetrachtung des § 5 NoVAG ergibt sich, dass möglichst exakt der Wert des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Lieferung eines im Inland noch nicht zugelassenen Fahrzeuges bzw im Zeitpunkt der Zulassung der NoVA unterworfen werden soll. Im Fall der Differenzbesteuerung nur auf den umsatzsteuerpflichtigen Mehrerlös abzustellen, erscheint

völlig system- und gleichheitswidrig. Dies kann auch den gesetzlichen Anordnungen nicht entnommen werden.

Nach § 28 Abs 8 UStG 1994 treten die entsprechenden Bestimmungen des UStG 1994 an die Stelle der Bestimmungen des UStG 1972, wenn sich bundesgesetzliche Bestimmungen auf das UStG 1972 beziehen (und in diesen nichts anderes bestimmt ist, wie etwa in § 1 Zi 2 NoVAG idF vor BudBG 2007). Der Verweis auf § 4 UStG 1972 im § 5 NoVAG ist somit als Verweis auf § 4 UStG 1994 zu lesen. Ergänzend wird angeführt, dass § 14 NoVAG, nach dem Bundesgesetze, auf die im NoVAG verwiesen wird, in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind, hier nicht anzuwenden ist, da das UStG 1994 ein neues Gesetz und keine andere Fassung des UStG 1972 ist. Aufgrund der klaren und eindeutigen Aussage des § 28 Abs 8 UStG 1994 können auch die von der Bw behaupteten Versäumnisse des Gesetzgebers nicht erkannt werden.

Obwohl das UStG 1972 weder im fraglichen Zeitraum anwendbar war noch im NoVAG tatsächlich darauf verwiesen wird (sondern eben auf § 4 UStG 1994), soll doch auf das Vorbringen der Bw im Zusammenhang mit dem UStG 1972 eingegangen werden. Da eine eingewendete Europarechtswidrigkeit erst ab dem Beitritt Österreichs zur EU (1.1.1995) zu beachten wäre, zu diesem Zeitpunkt das UStG 1972 aber nicht mehr dem Rechtsbestand angehörte, sind die vorgebrachten Einwendungen irrelevant. Auch die Ausführungen der Bw, dass bei gegebenem Sachverhalt im Geltungsbereich des UStG 1972 die Differenzbesteuerung anzuwenden gewesen wäre, sind unrichtig. Das UStG 1972 stellte in § 4 Abs 3 auf einen Erwerb eines gebrauchten Kraftfahrzeuges im Inland ab. Hier liegt aber der Erwerb nicht im Inland und einen innergemeinschaftlichen Erwerb gab es im Geltungsbereich des UStG 1972 nicht, sodass bei jenen Fällen, die nach dem UStG 1972 der Differenzbesteuerung unterlagen (Erwerb eines gebrauchten Fahrzeuges im Inland) in der Regel der Weiterverkauf mangels erstmaliger Zulassung bzw einer Lieferung von bisher im Inland nicht zugelassenen Fahrzeugen gar nicht mit NoVA zu belasten war.

Nach der aufgrund des Verweises in § 5 NoVAG maßgeblichen Bestimmung des § 4 UStG 1994 wird unter der Überschrift "Bemessungsgrundlage für die Lieferungen, sonstigen Leistungen und den Eigenverbrauch" festgelegt, dass im Fall einer steuerbaren Leistung der Umsatz in der Regel nach dem Entgelt zu bemessen ist. In den Absätzen 1 bis 3 des § 4 UStG 1994 wird dann das Entgelt mit den gesamten Solleinnahmen des leistenden Unternehmers definiert und weiters angeführt, welche Positionen insbesondere bzw auch zum Entgelt gehören. Durchlaufende Posten werden als nicht zum Entgelt gehörend bezeichnet. Durchlaufende Posten liegen aber bei Anwendung der Differenzbesteuerung entgegen der Ansicht der Bw gar nicht vor, da dies voraussetzen würde, dass Beträge vom Unternehmer im Namen und auf Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Die Bw hat

aber die gebrauchten Fahrzeuge zunächst im eigenen Namen erworben und dann im eigenen Namen wieder verkauft, andernfalls würden die Voraussetzungen für eine Differenzbesteuerung nach dem Wortlaut des § 24 UStG 1994 auch generell gar nicht vorliegen.

Während somit bei steuerbaren Leistungen in der Regel das Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, enthalten die Absätze 4 und folgende Bestimmungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Sonderfälle. So ist nach § 4 Abs 4 UStG 1994 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Fall der Differenzbesteuerung § 24 UStG 1994 zu beachten. Nach dessen Abs 4 Z 1 wird der Umsatz bei Lieferungen nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt, bemessen. Bei Anwendung der Differenzbesteuerung ist somit gerade nicht das Entgelt sondern der Mehrerlös als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. In anderen Fällen wird etwa der Kasseninhalt oder bestimmte Ausgaben als Bemessungsgrundlage für den steuerbaren Umsatz definiert.

§ 4 UStG 1994 bestimmt somit für unterschiedliche Sachverhalte verschieden definierte Bemessungsgrundlagen. Eine dieser Bemessungsgrundlagen (siehe auch Überschrift zu § 4 UStG 1994) ist das Entgelt, eine andere im Sonderfall der Differenzbesteuerung der Mehrerlös. Wenn nun § 5 NoVAG auf das Entgelt im Sinn des § 4 UStG 1994 verweist, ist eben gerade nicht der Mehrerlös oder etwa der auch in § 4 UStG 1994 genannte Kasseninhalt oder bestimmte Ausgaben gemeint. Vielmehr wird dadurch als Bemessungsgrundlage für die NoVA im wesentlichen jener Gesamtbetrag festgelegt, den der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (das Entgelt, die Solleinnahmen). Somit ist als Ausgangsbasis für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der NoVA im Fall einer Lieferung eines bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuges der Verkaufspreis heranzuziehen. Dies entspricht auch dem eingangs erwähnten Zweck der Bestimmung, möglichst exakt den Wert des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Lieferung eines im Inland noch nicht zugelassenen Fahrzeuges der NoVA unterwerfen zu können. Es ist kein Grund erkennbar, warum bei Anwendung der Differenzbesteuerung ein wesentlich geringerer Wert als Ausgangsbasis zur Ermittlung der NoVA herangezogen werden sollte. Das NoVAG stellt eben nicht auf die "Bemessungsgrundlage im Sinn des § 4 UStG 1994" sondern auf das "Entgelt im Sinn des § 4 UStG 1994" ab, welches nach den getroffenen Ausführungen nur eine von mehreren im Gesetz vorgesehenen Möglichkeiten zur Bemessung der Umsatzsteuer ist.

Auch aus den Überlegungen, die der Entscheidung des EuGH vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-387/01 "Weigel/Weigel" zugrunde liegen, können Anhaltspunkte für die vom UFS vertretene Ansicht entnommen werden. War bei diesem EuGH-Verfahren auch eine andere Frage zu untersuchen, so kommt doch auch zum Ausdruck, dass als maßgebliche

Bemessungsgrundlage für die NoVA jener Wert herangezogen werden sollte, der den Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeuges möglichst zuverlässig widerspiegelt.

Im Wert bzw Kaufpreis von gebrauchten, im Inland bereits zugelassenen Fahrzeugen ist ein proportional mit dem Wertverlust verringelter NoVA-Betrag enthalten. Bei jedem Verkauf eines gebrauchten Kraftfahrzeugs im Inland ist im am Markt erzielbaren Preis eine derartige NoVA-Komponente enthalten. Dies gilt unabhängig davon, ob beim Verkauf die Differenzbesteuerung angewandt wird oder nicht. Im Regelfall werden die gebrauchten Fahrzeuge bereits im Inland zum Verkehr zugelassen gewesen sein, sodass die NoVA-Pflicht bereits bei einem früheren Vorgang eingetreten ist. Kommt es aber, wie im gegenständlichen Fall, zur Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und somit zur NoVA-Pflicht gem § 1 Z 1 NoVAG, ist im erzielbaren Preis ebenfalls eine zum Gesamtpreis proportionale NoVA-Komponente enthalten. Diese ist auch bei Ermittlung der NoVA-Bemessungsgrundlage aus dem Verkaufspreis auszuscheiden (§ 5 Abs 3 NoVAG). Unabhängig davon, ob das gebrauchte Fahrzeug umsatzsteuerlich nicht steuerbar, differenzbesteuert oder voll besteuert wird, ist zur Ermittlung einer allfälligen NoVA-Bemessungsgrundlage die im gemeinen Wert oder Kaufpreis enthaltene NoVA-Komponente auszuscheiden. Dabei verhält sich diese im Wert enthaltene Rest-NoVA proportional zum Gesamtpreis und nicht zum Mehrerlös im Fall der Differenzbesteuerung. Es würde zu einem völlig system- und gleichheitswidrigen Ergebnis führen, wenn nun die tatsächliche Belastung mit NoVA bei Anwendung der Differenzbesteuerung lediglich proportional zum Mehrerlös erfolgen würde.

Die Möglichkeit der Differenzbesteuerung wurde für die Umsatzsteuer geschaffen, damit Wettbewerbsverzerrungen im Zusammenhang mit der Restmehrwertsteuer vermieden werden können, wenn Gegenstände nach dem Erwerb durch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Abnehmer wieder in den Wirtschaftskreislauf gelangen (Ruppe, USt-Kommentar, Tz 2 zu § 24). Nicht geschaffen wurde die Bestimmung um im Bereich der NoVA eine neue Möglichkeit für Wettbewerbsverzerrungen zu eröffnen.

Die Berufung war aus den angeführten Gründen in diesem Punkt abzuweisen.

2. Muss bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der NoVA im Fall der Differenzbesteuerung vom Verkaufspreis neben der inländischen Umsatzsteuer aus dem Mehrerlös zusätzlich die in dem ausländischen Einkaufspreis enthaltene Umsatzsteuer abgezogen werden ?

Anknüpfend an den Zweck der Differenzbesteuerung (siehe oben) ist darauf hinzuweisen, dass das Gesetz selbst davon ausgeht, dass im Einkaufspreis für eine differenzbesteuert

gelieferte Ware eine Restmehrwertsteuer enthalten ist. Gemäß § 4 Abs 10 UStG 1994 gehört die Umsatzsteuer aber nicht zur Bemessungsgrundlage und somit auch nicht zum Entgelt im Sinn des § 4 UStG 1994.

Nach der Entscheidung des VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0106, ist das Entgelt im Sinn des § 5 Abs 1 NoVAG um die darin enthaltene Umsatzsteuer und die NoVA zu mindern. Es kann nach Ansicht des UFS keinen Unterschied machen, ob die im Einkaufspreis enthaltene Umsatzsteuer in einer Rechnung ausgewiesen ist oder nicht.

Auch nach der bereits angeführten EuGH Entscheidung in der Rs Weigel/Weigel C-387/01 vom 29. April 2004 muss es sich bei der Berechnungsbasis der NoVA um einen Nettowert handeln, da aufgrund der ursprünglichen Berechnung der NoVA bei bereits im Inland zugelassenen Fahrzeugen ebenfalls von einem Nettowert ausgegangen wurde und andernfalls die in einem bereits zugelassenen Gebrauchtfahrzeug enthaltene NoVA überschritten werden würde. Nach Ansicht des Referenten hat das unabhängig davon zu gelten, ob im Anschaffungspreis eine österreichische oder eine ausländische Umsatzsteuer enthalten ist.

Nach § 5 Abs 1 NoVAG ist bei Lieferungen das Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Das Entgelt enthält gemäß § 4 Abs 10 UStG 1994 keine Umsatzsteuer. Nach Abs 2 des § 5 NoVAG ist bei weiteren Fällen der gemeine Wert ohne Umsatzsteuerkomponente anzusetzen. Auch nach der Praxis wird sowohl bei reinen Inlandslieferungen und in Fällen, bei denen der gemeine Wert mit Hilfe der Eurotax-Listen ermittelt wird, die Umsatzsteuer bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Wie der UFS bereits in den Entscheidungen vom 30. August 2008, RV/0227-G/05 und vom 22. Juni 2007, RV/1946-W/06 entschieden hat, ist im Zuge der Auslegung der Bestimmungen unter Bedachtnahme auf das Gemeinschaftsrecht (siehe oben EuGH in der Rs Weigel/Weigel) darauf zu achten, dass die NoVA, die auf Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat erhoben wird, nicht höher ist als der Betrag der restlichen NoVA, der im Wert von im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugen enthalten ist. Da im Wert der zuletzt genannten Fahrzeuge eine Rest-Nova enthalten ist, deren Höhe ursprünglich anhand einer Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer-Komponente ermittelt wurde, muss auch bei zunächst im übrigen Gemeinschaftsgebiet ohne Umsatzsteuerausweis erworbenen und dann im Inland differenzversteuerten Fahrzeugen die im Einkaufspreis enthaltene ausländische Umsatzsteuerkomponente ausgeschieden werden. Andernfalls würde das im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworbene und dann im Inland gelieferte Fahrzeug mit einer höheren NoVA belastet sein als jene im Inland bereits zugelassenen gleichartigen gebrauchten Fahrzeuge. Dies würde aber sowohl dem Gemeinschaftsrecht als auch den angeführten inländischen Bestimmungen widersprechen.

Da der Berufung somit in diesem Punkt stattzugeben ist, ist die NoVA bei differenzbesteuerten gebrauchten Kraftfahrzeugen, die zuvor im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden waren, nach folgendem Schema zu ermitteln: Vom Bruttoverkaufspreis ist zunächst die im Mehrerlös (Differenz aus Bruttoverkaufspreis und Bruttoeinstandspreis) enthaltene österreichische Umsatzsteuer (20%) und die im Einstandspreis enthaltene ausländische Umsatzsteuer (hier 16%) abzuziehen. Aus dem sich ergebenden Betrag ist dann die NoVA unter Anwendung des jeweiligen NoVA-Satzes herauszurechnen. Auf diese so ermittelte NoVA-Bemessungsgrundlage ist dann der geltende NoVA-Satz anzuwenden.

Die im Spruch angeführte Verminderung der NoVA lt UFS ergibt sich in Summe aus dem zusätzlichen Ausscheiden der in den Einkaufspreisen enthaltenen ausländischen Umsatzsteuer-Komponenten aus dem Verkaufspreis. Insoweit war der Berufung stattzugeben.

Linz, am 21. August 2008