

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Steuerberater , über die Beschwerde vom 14.11.2013 gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 18.10.2013, StrNr, betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juni 2013 im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juni 2013 wird gemäß § 6 Abs. 2 Z 2 und Abs. 6 NoVAG 1991 idgF. im Betrag von gesamt **€ 903,88** festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Herr A (= Beschwerdeführer, Bf) hatte am 27.6.2013 zum Fahrzeug Audi XY mit der Fahrgestellnummer XXXX die "Erklärung über die Normverbrauchsabgabe" beim Finanzamt eingereicht und darin die Normverbrauchsabgabe (kurz NoVA) ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 4.760 (Kaufpreis) – lt. im Akt befindlichem Berechnungsblatt gestützt auf die Berechnung seitens des Finanzamtes - in Höhe von € 5.182,56 selbst berechnet und entrichtet.

Der Bf hatte dazu mehrere Unterlagen - Zolldokumente, woraus ua. der Zollwert des Fahrzeuges mit € 5.794,11 hervorgeht; Eurotax-Bewertung; Zulassungsbescheinigung des Fürstentums Liechtenstein; TÜV-Gutachten - beigebracht und zum Fahrzeug ua. noch angegeben:

Bj. 2006, Leistung 132 kW, Dieselantrieb, Durchschnittsverbrauch 8,5 l/100 km, CO₂-Emission 226 g/km, Erstzulassung 30.10.2006, Erwerb 21.6.2013 zu privaten Zwecken, km-Stand 173.597.

Daraus ergab sich die Bemessung wie folgt:

| | |
|--|-------------------|
| NoVA gem. § 6 NoVAG | |
| Bemessungsgrundlage netto € 4.760, NoVA-Satz 13 % | € 618,80 |
| Malus gem. § 6a Abs. 1 Z 2 lit a u. b NoVAG (CO2-Ausstoß) | € 3.700,00 |
| Zuschlag § 6 Abs. 6 NoVAG | € 863,76 |
| Normverbrauchsabgabe gesamt | € 5.182,56 |

Mit Schreiben vom 17.10.2013 beantragte der Bf die Festsetzung der NoVA in Höhe von € 1.436,68 mit Bescheid gemäß § 201 BAO und führt aus:

Der gegenständliche Personenwagen sei am 21.6.2013 aus Liechtenstein eingeführt und am 27.6.2013 die NoVA gemäß § 1 Abs. 3 NoVAG für den Eigenimport entrichtet worden. Bei der Berechnung iSd § 6a Abs. 1 lit 2b NoVAG sei jedoch die *Verminderung des Malus* im Verhältnis zur Wertentwicklung unberücksichtigt geblieben. Nachstehende Berechnung sei anzuwenden und die NoVA entsprechend festzusetzen:

| | | | |
|--|---------------------------|---------------|-------------------|
| NoVA vom Zollwert der Einfuhr = € 5.794,11, 13 % | | | € 753,23 |
| Malus-Vergleichsrechnung: Netto-Neupreis (lt. Eurotax) Kaufpreis netto | € 46.560,00 € 5.794,11 | 100 % 12 % | |
| Malus-Berechnung: CO2-Ausstoß 226 g/km | € 3.700,00 | 12 % | € 444,00 |
| zusammen | | | € 1.197,23 |
| 20 %-Erhöhung | | | € 239,45 |
| festzusetzende NoVA | | | € 1.436,68 |

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid gem. § 201 BAO vom 18.10.2013, StrNr, die NoVA für den Zeitraum Juni 2013 für betr. Fahrzeug wie folgt festgesetzt:

| | |
|--|-------------------|
| NoVA , Bemessungsgrundlage € 5.794,11, 13 % | € 753,23 |
| Malus gem. § 6a NoVAG | € 3.700,00 |
| Erhöhung gem. § 6 Abs. 6 NoVAG | € 890,65 |
| Normverbrauchsabgabe gesamt | € 5.343,88 |
| bzw. Nachzahlung | € 161,32 |

Begründend führt das Finanzamt aus, die Festsetzung sei aufgrund des Antrages des Bf erforderlich gewesen. Gemäß § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 werde bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im *übrigen Gemeinschaftsgebiet* zugelassen waren, der Malus im Verhältnis

zur Wertentwicklung vermindert. Da das Fahrzeug aus einem Drittland stamme bzw. zum Verkehr zugelassen gewesen sei, sei keine Verhältnisrechnung vorzunehmen. Als Bemessungsgrundlage sei der Zollwert der Einfuhr heranzuziehen.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wendet der Bf gegen die unverminderte Festsetzung des Malus mit € 3.700 ein, das Fahrzeug sei aus Liechtenstein importiert worden. Liechtenstein sei seit 1.5.1995 Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes EWR. Mit dem EWR-Vertrag seien allen Mitgliedstaaten (= die EU-Mitgliedstaaten sowie Island, *Liechtenstein* und Norwegen) die "vier Freiheiten" des EU-Binnenmarktes – freier Waren-, Dienstleistungs-, Personen- und Kapitalverkehr – gewährt worden; dies mit dem Hauptziel einer möglichst umfassenden Freizügigkeit, ausgeweitet auf die EFTA-Staaten. Gem. Art. 14 des EWR-Abkommens "erheben die Vertragsparteien auf Waren aus anderen Vertragsparteien weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichwertige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben". Das EWR-Abkommen sei ein völkerrechtlicher Vertrag, es gelte der Grundsatz der Vertragstreue. Dadurch, dass nach § 6a Abs. 6 NoVAG die Berechnung des Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung auf ausschließlich aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet eingebrachte Gebrauchtfahrzeuge beschränkt sei, werde demgegenüber die Einfuhr aus Liechtenstein unmittelbar mit höheren Abgaben belastet, was eine eindeutige Vertragsverletzung darstelle. Der Bescheid sei daher wegen Anwendung einer rechtswidrigen Norm wie beantragt abzuändern.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (BVE) am 18.12.2013 direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. § 262 BAO (zwingende Erlassung einer BVE) ist diesfalls nicht anwendbar.

Im **Erkenntnis vom 4.8.2016, RV/3100062/2014**, ist das BFG nach Darstellung der Rechtslage abschließend zu folgendem Ergebnis gelangt:

" Im Wesentlichen fällt sohin nach Obigem die Harmonisierung des Steuerrechtes nicht unter den sachlichen Geltungsbereich des EWR-Abkommens und sind im Bereich des freien Warenverkehrs im EWR die bestehenden Steuergrenzen aufrecht geblieben. Unter Bedachtnahme darauf kann aber nach dem Dafürhalten des BFG dem Einwand des Bf, durch § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 liege infolge der Beschränkung der Malus-Berechnung unter Berücksichtigung der Wertentwicklung des Fahrzeuges (= unter Anwendung der Verhältnis-/Vergleichsrechnung) auf solche Gebrauchtfahrzeuge, die unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet eingebracht werden, ein Verstoß gegen das EWR-Abkommen vor, nicht gefolgt werden. Die vorgebrachte Vertragsverletzung und damit "Anwendung einer rechtswidrigen Norm" ist nach Ansicht des BFG nicht gegeben. Im Übrigen wurde gegen die sonstige Bemessung der NoVA im angefochtenen Bescheid keinerlei Einwand erhoben. ..."

(zur Begründung im Einzelnen: siehe Erkenntnis RV/3100062/2014).

Die Beschwerde wurde demzufolge vom BFG als unbegründet abgewiesen und die Revision für nicht zulässig erklärt.

Dagegen hat der Bf die außerordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof erhoben, der die Revision als zulässig und begründet erachtet und das angefochtene BFG-Erkenntnis nunmehr mit seinem Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2016/16/0104, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben hat.

Vom BFG ist im gegenständlich fortgesetzten Verfahren wiederum über die als Beschwerde zu behandelnde Berufung vom 14.11.2013 zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Der Verwaltungsgerichtshof führt in der Begründung seines aufhebenden **Erkenntnisses vom 11.9.2018, Ra 2016/16/0104**, aus (Anm.: Hervorhebung mittels Fettschrift durch das BFG):

" Die Revision begründet ihre Zulässigkeit damit, dass keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu vorliege, ob eine Verminderung des Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung des Gebrauchtfahrzeugs im Sinne des § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 auch dann zu erfolgen habe, wenn das Fahrzeug aus einem EWR-Staat in das Inland gebracht werde.

Die Revision ist zulässig und begründet.

Art. 14 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. L 1 vom 3. Jänner 1994, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) lautet:

"Die Vertragsparteien erheben auf Waren aus anderen Vertragsparteien weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Vertragsparteien erheben auf Waren der anderen Vertragsparteien keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen."

Art. 14 des EWR-Abkommens ist nahezu wortgleich mit Art. 110 AEUV (ex.-Art. 90 EGV).

Im Urteil vom 7. April 2011, C-402/09, Ioan Tatu, hat der EuGH ausgesprochen, dass eine Steuer, die von einem Mitgliedstaat bei der erstmaligen Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Zwecke ihrer Inbetriebnahme erhoben werde, eine inländische Abgabe darstelle, die an Art. 110 AEUV zu messen sei (Rn. 32).

Daher dürfe ein Mitgliedstaat keine Steuer einführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaligen Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben werde, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet sei, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen erschwere, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren (vgl. EuGH 7.4.2011, C-402/09, Ioan Tatu, Rn. 61).

Nichts anderes kann aufgrund der nahezu wortgleichen Regelung des Art. 14 des EWR-Abkommens für den Import von Gebrauchtfahrzeugen aus einem Mitgliedstaat des EWR gelten, ist doch das EWR-Abkommen integraler Bestandteil der Unionsrechtsordnung, sodass ihm im Rahmen der Zuständigkeit der EU Anwendungsvorrang (somit auch gegenüber späterem, entgegenstehendem innerstaatlichem Recht) zukommt (vgl. EuGH 24.6.2011, C-476/10, Projektart u.a., Rn 32 und 49; EuGH 28.10.2010, Etablissements Rimbaud, C-72/09, Rn 19).

Das in § 6a NoVAG 1991 normierte Bonus-Malus-System wurde erst durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 46/2008, eingeführt und war gemäß § 15 Abs. 10 NoVAG 1991 lediglich auf Vorgänge nach dem 30. Juni 2008 anzuwenden. Kraftfahrzeuge, die bereits vor diesem Zeitpunkt erstmals in Österreich zum Verkehr zugelassen worden waren, blieben von dieser Regelung unberührt.

Das vom Revisionswerber am 21. Juni 2013 aus Liechtenstein importierte Gebrauchtfahrzeug wurde bereits am 30. Oktober 2006 erstmals zum Verkehr zugelassen. Wäre die Erstzulassung dieses Fahrzeugs zu diesem Zeitpunkt in Österreich erfolgt, wäre dafür noch kein Malus im Sinne des § 6a NoVAG 1991, BGBl. 695/1991 idF BGBl. I Nr. 46/2008, angefallen, sodass ein gleichartiges, im Inland bereits zugelassenes Gebrauchtfahrzeug mit keinem Malus belastet wäre. **Daher hätte das Bundesfinanzgericht aufgrund des Art. 14 des EWR-Abkommens auch bei der Ermittlung des NoVA-Betrags anlässlich des Imports des Gebrauchtfahrzeugs durch den Revisionswerber am 21. Juni 2013 keinen Malus nach § 6a NoVAG 1991 berücksichtigen dürfen.**

Da das Bundesfinanzgericht dies verkannt hat, war das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

2) Ergebnis:

Laut VwGH ist sohin der beschwerdegegenständliche Import des Gebrauchtfahrzeuges aus dem EWR-Mitgliedstaat Liechtenstein aufgrund des Art. 14 des EWR-Abkommens, welches Abkommen einen integralen Bestandteil der Unionsrechtsordnung bildet, dem Import eines Gebrauchtfahrzeuges *aus einem EU-Mitgliedstaat gleichzuhalten*. Wie vom Bf begehrt, wäre daher die Bestimmung nach § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I 2012/112, wonach bei Import von Gebrauchtfahrzeugen unmittelbar "aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet" der Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung des Fahrzeuges zu vermindern ist, grundsätzlich anzuwenden.

Zugleich resultiert aufgrund Art. 14 des EWR-Abkommens - als bislang nicht relevanter Umstand - , dass wegen der Erstzulassung des Fahrzeuges im EWR-Staat Liechtenstein am 30.10.2006, also zu einem Zeitpunkt noch vor dem 30.6.2008, im Inland bei Import des Fahrzeuges im Jahr 2013 überhaupt **kein Malus** nach § 6a Abs. 1 Z 2b NoVAG 1991 zu erheben gewesen wäre.

In Entsprechung der Entscheidung des VwGH bemißt sich sohin die Normverbrauchsabgabe wie folgt (ohne Malus):

| | |
|---|-----------------|
| NoVA gemäß § 6 Abs. 2 Z 2 NoVAG (= Grundbetrag): 13 % von der Bemessungsgrundlage (= Zollwert bei Einfuhr) € 5.794,11 | € 753,23 |
| + Erhöhung gem. § 6 Abs. 6 NoVAG: 20 % | € 150,65 |
| Normverbrauchsabgabe gesamt | € 903,88 |

Der Beschwerde war daher im fortgesetzten Verfahren Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über die Frage, ob § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 auch bei Import von Gebrauchtfahrzeugen aus einem EWR-Mitgliedstaat anzuwenden ist, hat der Verwaltungsgerichtshof mit oben dargelegtem Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2016/16/0104, im Gegenstandsfall entschieden. Damit liegt diesbezüglich eine höchstgerichtliche Judikatur vor, der das BFG im Erkenntnis im fortgesetzten Verfahren zu folgen hat. Mangels zu behandelnder "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" ist daher eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 24. Oktober 2018