

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin vertreten durch Dr. Christian Schöffthaler, Ing.Ballerstraße 1, 6460 Imst gegen den Bescheid des Finanzamtes X . über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Zeitraum April 2011 zu Recht erkannt:

Der Berufung, nunmehr Beschwerde, wird teilweise stattgegeben.

Die Normverbrauchsabgabe für April 2011

betreffend das Fahrzeug Chrysler 300 C mit der Fahrgestellnummer 12345678ABCDEF
wird mit **8.854,12 €** festgesetzt.

Dem festgesetzten Abgabenbetrag liegt folgende Berechnung zugrunde:

Bemessungsgrundlage gem. § 5 Abs.2 NoVAG: 10.646,55 €

16% NOVA gem. § 6 Abs.3 NoVAG: 1.703,44 €

Bonus/Malus gem. § 6a NoVAG 5.675,- €

Abgabenerhöhung gem. § 6 Abs.6 NoVAG 1.475,68 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe:

Strittig ist die Höhe der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Normverbrauchsabgabe (NOVA).

Die Beschwerdeführerin (Bf) wendet einerseits eine Berechnung der NOVA von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage ein und begeht zudem die Anwendung der in § 6

Abs.3 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG) normierten Obergrenze auch im Bereich des § 6a NoVAG. Anderseits bringt sie verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung der Bestimmungen des § 6a NoVAG idF BGBl. I Nr. 111/2010 vor.

Am 5.Jänner 2011 reichte die Bf beim Finanzamt X (FA) eine NOVA-Erklärung für ein Kfz der Marke Chrysler, Modell 300 C, Bj 2006 (Kilometerstand 70.100 km) ein, das sie am 6.Okt.2010 zur Privatnutzung erworben habe. Die dafür zu entrichtende NOVA hatte die Bf mit 2.094,49 € errechnet (16% verbrauchsabhängige NOVA + 1.212,50 € Bonus/ Malus gemäß § 6a NoVAG). Nach den angeschlossenen Unterlagen war das Fahrzeug im September 2010 mit Hilfe eines kanadischen Handelsunternehmens in den EU-Raum importiert worden. Den im Eingangsabgabenbescheid des Hauptzollamtes Bremen vom 9.Sept 2010 ausgewiesenen Zollwert hatte die Bf als Basis für die Berechnung der verbrauchsabhängigen NOVA herangezogen.

Noch am selben Tag entrichtete die Bf den vom FA um einen Zuschlag nach § 6 Abs.6 NoVAG auf 2.513,34 € erhöhten NOVA-Betrag beim FA.

Als am 11.März 2011 im Zuge einer FA-Überprüfung festgestellt wurde, dass für den verfahrensgegenständlichen Chrysler 300 C bis dahin in Österreich keine Zulassung zum Verkehr erfolgt war, erging ein Bescheid des FA über die Festsetzung der NOVA für den Zeitraum Jänner 2011 an die Bf, mit dem die NOVA mit 0,- € festgesetzt wurde, weil „*der Tatbestand des § 1 Z. 3 NoVAG nicht erfüllt*“ worden sei. Zugleich wurde das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank gesperrt.

Am 7.April 2011 langte beim FA eine zweite NOVA-Erklärung der Bf zum verfahrensgegenständlichen Kfz mit einem NOVA-Betrag von 4.463,39 € ein. Wiederum wurde noch am selben Tag die in Höhe der Differenz zwischen der bereits im Jänner 2011 bezahlten und der nunmehr errechneten NOVA offene Abgabenschuld auf das Abgabenkonto der Bf überwiesen und das Fahrzeug vom FA in der Genehmigungsdatenbank freigeschaltet.

Am 11.April 2011 wurde das Fahrzeug für die Bf behördlich zugelassen.

Der zweiten NOVA-Erklärung der Bf lag - bei sonst unveränderten Werten – ein Bonus/ Malus nach § 6a NoVAG von 2.837,50 € zugrunde.

Auf dem Überweisungsbeleg vom 7.April 2011 scheint als Auftraggeber Andreas Y. , Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Kfz- Y. GmbH in 9999 Graz auf. Dieses Unternehmen ist auf dem am 12.April 2011 an das FA übermittelten Nachweis über die erfolgte Zulassung des Fahrzeugs als FAX-Absender ausgewiesen und ebenso auf diversen, der Berufung vom 11.Mai 2011 angeschlossenen Beilagen.

Am 14.April 2011 erließ das FA den nunmehr angefochtenen NOVA-Bescheid für den Zeitraum April 2011, mit dem der Bf wegen unrichtiger Selbstbemessung für den verfahrensgegenständlichen Chrysler 300 C eine NOVA von 8.961,86 € vorgeschrieben wurde. Aufgrund des im Sept 2010 erfolgten Fahrzeugimports aus einem Drittland

(Amerika), dessen Erstzulassung außerhalb des EU-Raumes vor dem 1.Juli 2008 und der erstmaligen Zulassung in Österreich nach Eigenimport am 11.April 2011 sei der NOVA-Berechnung die Rechtslage nach dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr.111/2010 mit dem vollen Bonus/Malusbetrag nach § 6a NoVAG (keine Verhältnisrechnung zum Neupreis) zugrunde gelegt worden. Wegen der niedrigen EUSt-Bemessungsgrundlage habe man den gemeinen Wert des Fahrzeugs mit dem Eurotax-Mittelwert vom 5.Jänner 2011 ohne Umsatzsteuer- und NOVA-Komponente angenommen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung verwehrte sich die Bf bezüglich der dem Bescheid zur NOVA-Berechnung nach § 6 NoVAG zugrunde gelegten Bemessungsgrundlage von 11.207,61 € gegen ein, im Widerspruch zu einer vorangegangenen Rücksprache erfolgtes, willkürliches Abweichen des FA vom bezahlten „*Kaufpreis von 7.100,- US Dollar*“. Der beim Erwerb in den USA vereinbarte, niedrigere Kaufpreis resultiere aus beim Kauf vorhandenen Schäden am Fahrzeug (Nachweis mittels angeschlossener Lichtbilder).

Zudem sei das FA zu Unrecht von einer Entstehung der Steuerschuld mit der Zulassung im April 2011 ausgegangen. Die Steuerschuld sei vielmehr gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG im Zeitpunkt der Einbringung des Fahrzeuges in das Inland entstanden, weshalb die vor dem 1.März 2011 geltende Rechtslage zur Anwendung zu kommen habe. Die zu entrichtende NOVA von 2.513,39 € sei bereits am 5.Jänner 2011 im Wege der Selbstberechnung entrichtet worden.

Das Vorbringen zur Anwendung der Höchstgrenze des § 6 Abs. 3 NoVAG auch im Bereich des § 6a NoVAG sowie die Bedenken verfassungs- und unionsrechtlicher Natur gegen § 6a NoVAG wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf mit der folgenden Formulierung praktisch wortident auch in verschiedenen anderen Rechtsmittelverfahren an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) herangetragen:

„5./ 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.“

Wennleich es infolge der durch BGBl. 46/2008 eingetretenen gesetzlichen Veränderung im Sinne des § 6 a NoVAG, nunmehr in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010, 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 US \$ 7.100 (= Nettobasis), und sohin mit einem Betrag in der Höhe von US \$ 1.136 sohin € 789,05 vorzuschreiben gewesen.

.....

6./ 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 Treibstoffverbrauches 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 € 789,05 festlegt, ergibt sich gemäß § 6 a NoVAG infolge des sachlich nicht differenzierten Fehlens des Höchstsatzes ein völlig unangemessener weiterer Steuerbetrag in der Höhe von € 4.885,95.

Vorgebracht wird auch, dass es sich diesbezüglich um keinen Härtefall handelt, da der CO₂-Ausstoß des gegenständlichen Fahrzeuges 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.

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 demgemäßem 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, nunmehr i. d. F. BGBI.I Nr. 111/2010, 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-hochemiten) 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 zulassenden Fahrzeugen bzw. Fahrzeugbesitzern dar und einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

7./ 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 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 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.

8./ 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.

9./ Nicht bedacht wurde bei der Novelle gemäß BGBl. 46/2008, nunmehr i. d. F. BGBl.I Nr. 111/2010, 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 Dieselfahrzeugen 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.

10./ 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 Verhältnismäßigkeit grundsatz 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 gewerblich 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 demgemäßem 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 Autounernehmungen de facto unmöglich sein wird, Gebrauchtwagen in den österreichischen Markt zu veräußern, weswegen eben, wie hiermit geltend gemacht, die europarechtlich garantierte Gründfreiheit 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 erheilt, 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."

In weiterer Folge machte die Bf auch die Verletzung von zwischen Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika direkt und indirekt in Geltung stehenden Handels- und Steuerabkommen geltend. Die gegenständliche Versteuerung gemäß § 6a NoVAG stelle ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis zwischen Österreich und „Japan“ (BFG-Anmerkung: gemeint wohl die USA) dar, eventuellerweise werde 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 „japanischen“ Botschaft vor.

Auf Basis der dargestellten Argumentation begehrte die Bf die Vorlage ihres Rechtsmittels an den UFS, mit dem Ziel einer NOVA-Festsetzung in Höhe von 789,05 € und Rückerstattung des darüber hinaus bereits entrichteten Abgabenbetrages sowie einer Vorlage der ihrer Ansicht nach klärungsbedürftigen Auslegungsfragen an den Europäischen Gerichtshof (EUGH) zur Vorabentscheidung gemäß Art 234 EGV. Zugleich regte die Bf die amtswegige Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens nach Artikel 140 B-VG beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) durch den UFS an.

Das FA legte das Rechtsmittel ohne weitere Maßnahmen dem UFS zur Entscheidung vor und beantragte dessen Abweisung.

Es wurde erwogen:

I. Sachverhaltsfeststellung:

Gegenstand des anhängigen Verfahrens ist die NOVA-Festsetzung für ein am 11. April 2011 in Österreich zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeug der Marke Chrysler 300 C, Bj. 2006.

Nach den vorliegenden Unterlagen gehen beide Verfahrensparteien davon aus, dass die Erstzulassung des mit dem angefochtenen Bescheid der NOVA-Besteuerung unterworfenen weißen Chrysler 300 C vor dem 1. Juli 2008 außerhalb des Gebietes der

Europäischen Union erfolgte. Ebenso herrscht Einigkeit darüber, dass das Fahrzeug vor dem 11. April 2011 weder in Österreich noch im EU-Ausland zum Verkehr zugelassen war.

Die vorgelegten Einfuhrdokumente belegen den Erwerb des gebrauchten Chrysler 300 C (69.765 Meilen Gesamtfahrleistung) zu einem Kaufpreis von 5.850,- US \$ durch Maria Z., einer damals wie heute mit Hauptwohnsitz in Österreich lebenden, rumänischen Staatsbürgerin am 27. Juli 2010 und deren Import des Fahrzeugs in das Gebiet der Europäischen Union im September 2010 mit Hilfe eines kanadischen Handelsunternehmens (Kaufpreis samt Frachtkosten 7.100,- US \$). Der Veräußerer des Fahrzeuges ist in der vorgelegten Rechnung vom 27. Juli 2010 unkenntlich gemacht.

Nach dem Einfuhrabgabenbescheid des Hauptzollamtes Bremen vom 9. Sept. 2010 betrug der Zollwert des Fahrzeugs bei der Einfuhr 5.512,42 €, die Bemessungsgrundlage für die EUSt 6.563,66 €.

Angaben über ein polizeiliches Kennzeichen und den letzten Fahrzeughalter vor der Einfuhr in den EU-Binnenraum fehlen in den vorgelegten Einfuhrdokumenten ebenso wie Daten zum Ort und Land, von dem aus das Fahrzeug versendet worden war.

Zwar war im Zuge der Verzollung keine Beschau des Fahrzeugs durchgeführt worden, doch hatte das Fahrzeug bei der Einfuhr laut Feststellung der Zollbehörde Bremen „starke Gebrauchsspuren, Kratzer“ aufgewiesen.

Der Berufung der Bf waren u.a. Fotos vom 10. Sept. 2010 beigelegt, welche diverse Lack- und Karosserieschäden an einem weißen Kfz dokumentieren.

Das BFG geht davon aus, dass diese Fotos jene Schäden abbilden, die einerseits nach den Berufungsausführungen zum niedrigen „Kaufpreis des Fahrzeuges von 7.100,- US \$“ beigetragen haben und die anderseits im Einfuhrabgabenbescheid des Hauptzollamtes Bremen vom 9. Sept. 2010 mit „starke Gebrauchsspuren, Kratzer“ beschrieben sind.

Im Einzelgenehmigungsbescheid der Stmk. Landesregierung vom 22. Dez. 2010 wurde das Datum der Erstzulassung des verfahrensgegenständlichen Chrysler 300 C mit 1. Juli 2006 „amtlich festgelegt“. Das Fahrzeug war demnach vom 1.7.2006 bis „8.12.2012“ (?) in den USA erst zugelassen (?) gewesen und war im Eigentum von vier Vorbesitzern gestanden.

Die im Verfahrensakt aufliegenden Auszüge aus der Kfz-Genehmigungsdatenbank bzw. durchgeführte EKIS-Abfragen belegen, dass das Fahrzeug in Österreich erstmals am 11. April 2011 zum Verkehr zugelassen wurde.

Das BFG sieht es aufgrund des dargestellten Verfahrensergebnisses als erwiesen an, dass dem angefochtenen Bescheid die NOVA-Besteuerung eines gebrauchten Pkw Chrysler 300 C mit einer Erstzulassung vor dem 1. Juli 2008 außerhalb des Gebietes der Europäischen Union zugrunde zu legen ist, der vor dem 11. April 2011 weder in Österreich noch im EU-Ausland zum Verkehr zugelassen war. Aus welchem Drittland das Fahrzeug in das Unionsgebiet gelangte, wo es unmittelbar davor zugelassen war und von wem es Maria Z. erworben hat, ist aufgrund der Verfahrenunterlagen nicht feststellbar.

Der Einzelgenehmigungsbescheid der Stmk. Landesregierung vom 22.Dez.2010 weist für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug einen CO₂-Emissionswert von 265 g/km, einen NOx-Wert von 0,0060 und einen Kraftstoffverbrauch (Benzin) von 15,6 l/100 km (innerorts), 8,6 l/100 km (außerorts) bzw. 11,2 l/100 km (kombiniert) aus (Basis: Prüfbefund des Chrysler-Generalimporteurs vom 10.Okt.2010). Das Verfahrensergebnis gibt keinen Anlass, an der Richtigkeit dieser Werte zu zweifeln.

Dem mit dem angefochtenen Bescheid des FA festgesetzten NOVA-Betrag von 8.961,86 € liegen diese Verbrauchs- bzw. Emissionswerte zugrunde. Der festgesetzte NOVA-Betrag setzt sich aus einer verbrauchsabhängigen NOVA nach § 6 Abs.2 und Abs.3 NoVAG von 16% (1.793,22 €), einem Bonus/Malus nach § 6a NoVAG von 5.675,- € und einem 20%igen Zuschlag nach § 6 Abs.6 NoVAG von 1.493,64 € zusammen.

Der verbrauchsabhängigen NOVA nach § 6 Abs.2 und Abs.3 NoVAG liegt im Bescheid vom 14.April 2011 als Bemessungsgrundlage der Mittelwert aus den Eurotaxbewertungen des entsprechenden Fahrzeugmodells für Einkauf und Verkauf vom Jänner 2011 ohne USt- und NOVA-Komponente zugrunde (11.207,61 €). Die emissionsabhängige NOVA nach § 6a NoVAG wurde mit dem vollen Betrag (8/8) berücksichtigt (keine anteilige Kürzung für die Fahrzeugnutzung vor der Zulassung in Österreich). Darin berücksichtigt ist ein NOx-Bonus nach § 6a Abs.1 Z 3 NoVAG von 200,- €.

Zum Erwerb des zu beurteilenden Fahrzeuges durch die Bf liegt kein Kaufvertrag sondern lediglich eine nicht datierte, von Maria Z. als Verkäuferin und der Bf als Erwerberin unterfertigte „*Kfz-Kaufvereinbarung zur Vorlage bei der KFZ Zulassungsbehörde*“ vor. Ein Kaufpreis ist in dieser Vereinbarung nicht angeführt.

Aus der Zusammenschau der vorgelegten Unterlagen (Einfuhrdokumente, undatierte „*Kfz-Kaufvereinbarung*“, Angaben in der NOVA-Erklärung vom 5.Jänner 2011 und an die Bf ergangener Einzelgenehmigungsbescheid der Stmk. Landesregierung vom 22.Dez.2010) ergibt sich, dass die Bf den verfahrensgegenständlichen Pkw nach dessen Verbringung in das Inland von Maria Z. erworben hat. Von einem Fahrzeugerwerb in den USA durch die Bf ist aufgrund der dargestellten Verfahrenslage nicht auszugehen. Entsprechend ist der NOVA-Besteuerung auch kein Eigenimport der Bf aus einem Drittland zugrunde zu legen.

Nach dem Verfahrensergebnis (abgabenbehördliche Datenbank, ZMR- und EKIS-Daten) waren sowohl die Verkäuferin als auch die Erwerberin Privatpersonen mit Hauptwohnsitz in Österreich (Maria Z. geb. 1943, bis 2006 Raumpflegerin; seit 2007 Pensionistin; Bf geb. 1978, seit 2004 Angestellte der Kfz- Y. GmbH in 9999 Graz und seit 1998 in Lebensgemeinschaft mit dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer Andreas Y. ; Verkäuferin und Erwerberin des Pkw Chrysler 300 C ohne weitere Einkünfte).

Während Maria Z. bis November 2011 nie ein Kraftfahrzeug in Österreich behördlich anmeldet hatte, ist die Bf seit Jänner 2002 Zulassungsbesitzerin eines Pkw der Marke VW Golf (bis heute aufrecht), den sie vom 11.April 2011 bis 14.Nov.2014 mittels Wechselkennzeichen gemeinsam mit dem verfahrensgegenständlichen Pkw Chrysler 300 C verwendete. Seit 14.Nov.2014 sind beide Fahrzeuge mit getrennten

Kennzeichen angemeldet, jedoch ist das neu vergebene Kennzeichen des Chrysler 300 C seither behördlich hinterlegt.

Aufgrund der dargestellten Umstände hält es das BFG für erwiesen, dass der Erwerb durch die Bf auf Basis eines innerstaatlichen Rechtsgeschäftes zwischen zwei Privatpersonen erfolgte. Da nichts auf einen Vorgang zwischen nahestehenden Personen hinweist, geht das BFG davon aus, dass der vorgelegten „*Kfz-Kaufvereinbarung*“ ein Erwerbspreis in Höhe des gemeinen Fahrzeugwertes zum Zeitpunkt des Kaufes im vierten Quartal 2010 zugrunde lag.

II. Rechtslage:

Der Verkauf/Erwerb eines bisher nicht dem österreichischen NoVAG-Regime unterliegenden Kraftfahrzeuges zwischen Privatpersonen löst für sich keine NOVA-Pflicht aus. Ein NOVA-pflichtiger Tatbestand wird in einem solchen Fall nur/erst verwirklicht, wenn das Fahrzeug zum Verkehr auf österreichischen Straßen zugelassen oder unter Außerachtlassung der im Kraftfahrgesetz (KFG) geregelten Zulassungsbestimmungen auf öffentlichen Straßen im Inland verwendet wird.

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG in der seit 1.Juli 2010 geltenden Fassung des AbgÄndG 2010, BGBI I Nr. 34/2010 unterliegt der Normverbrauchsabgabe „*die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeugs, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Errichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.*

Die Bestimmungen über die Berechnung der NOVA wurden seit In-Kraft-Treten des NoVAG mehrmals geändert. Im Verfahrenszeitraum war die NOVA-Berechnung insofern zweiteilig normiert, als sie seit dem ÖkologisierungsGesetz 2007, BGBI I Nr. 46/2008 (ÖkoG 2007) aus einer verbrauchsabhängigen Komponente, geregelt in § 6 NoVAG, und einer emissionsabhängigen Komponente in § 6a NoVAG bestand.

§ 6 NoVAG in der vom 18.06.2009 bis 28.2.2014 geltenden Fassung des BGBI. I Nr. 52/2009 lautet, soweit für das anhängige Verfahren relevant:

§ 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.

.....

(6) Die Steuer erhöht sich in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20%.“

Der mit dem ÖkoG 2007 neu geschaffene § 6a NoVAG sah zunächst in Abs.1 folgende Staffelung vor:

- „1. Für Fahrzeuge, deren Ausstoß an CO₂ geringer als 120 g/km ist, vermindert sich die Steuerschuld um höchstens 300 Euro.
- 2. Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist,
 - a) 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.“

Diese Regelung stand bis zum 30.12.2010 in Geltung.

Mit dem am 30.Dezember 2010 veröffentlichten BudgetbegleitG 2011, BGBI I Nr. 111/2010, erhielt § 6a NoVAG folgenden verfahrensrelevanten Wortlaut:

„§ 6a. (1) Die nach § 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. Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist,
 - a) 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. Dezembers 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.

2b. Ab dem 1. Jänner 2013 gilt Folgendes:

- a) Für Fahrzeuge, deren CO2-Ausstoß größer als 150 g/km ist, erhöht sich die Steuerschuld für den die Grenze von 150 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 170 g/km ist, um weitere 25 Euro je g/km CO2 für den die Grenze von 170 g/km übersteigenden CO2-Ausstoß.
- c) Darüber hinaus erhöht sich die Steuerschuld für Fahrzeuge, deren CO2-Ausstoß größer als 210 g/km ist, um weitere 25 Euro je g/km CO2 für den die Grenze von 210 g/km übersteigenden CO2-Ausstoß.

3. Für Fahrzeuge mit Benzinantrieb, die die Schadstoffgrenze von 60 mg/km NOx bzw. für Fahrzeuge mit Dieselantrieb, die die Schadstoffgrenze von 80 mg/km NOx einhalten und bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen nicht mehr als 0,005 g/km betragen, vermindert sich die Steuerschuld um höchstens 200 Euro.

4. Für Fahrzeuge mit umweltfreundlichem Antriebsmotor (Hybridantrieb; Verwendung von Kraftstoff der Spezifikation E 85, von Methan in Form von Erdgas/Biogas, Flüssiggas oder Wasserstoff) vermindert sich die Steuerschuld bis zum Ablauf des 31. August 2012 um höchstens 500 Euro.

(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)

(4) 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, erhöht sich die nach § 6 berechnete Steuer um 300 Euro.

(5)

(6) Bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, wird der Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert.“

In den Fällen des § 1 Z 3 NoVAG ist die Abgabe nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert. Die Normverbrauchsabgabe gehört nicht zur Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 2 und Abs. 3 NoVAG idF BGBI I Nr. 34/2010).

Im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 NoVAG entsteht die Steuerschuld mit dem Tag der Zulassung. Bei der Verwendung eines nach dem Kraftfahrgesetz zulassungspflichtigen Fahrzeuges auf öffentlichen Straßen im Bundesgebiet ohne inländische Zulassung entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland (§ 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG).

III. Rechtliche Würdigung

Die in § 1 Z 3 NoVAG angeführten Ausnahmetatbestände des § 1 Z 1 und Z 2 bzw. des § 12 und des § 12a NoVAG kommen im anhängigen Verfahren mangels Beteiligung eines Unternehmers bzw. mangels Vorliegens einer Abgabenvergütung nicht zum Tragen.

Auch die in § 1 Z 3 NoVAG angeführten Zulassungsfiktionen treffen nicht zu, weil das verfahrensgegenständliche Fahrzeug vor dem 11. April 2011 in Österreich nie zugelassen gewesen war. Anderseits hat das Verfahrensergebnis auch keinen Hinweis auf eine die Zulassungspflicht nach dem KFG auslösende Verwendung des Fahrzeuges auf österreichischen Straßen vor dem 11. April 2011 hervorgebracht.

Maßgeblich für die Beurteilung im anhängigen Verfahren sind daher ausschließlich die Bestimmungen betreffend den in § 1 Z 3 NoVAG genannten Grundtatbestand der erstmaligen Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Bei diesem Tatbestand kommt einer Entrichtung der NOVA keine Relevanz für das Entstehen der Steuerschuld zu.

Aus der österreichischen Erstzulassung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges am 11. April 2011 folgt, dass die verbrauchabhängige NOVA-Komponente (mangels Unternehmerbeteiligung) von dessen gemeinen Wert am 11. April 2011 zu berechnen ist und auch die Steuerschuld der Bf an diesem Tag entstand (§ 7 Abs. 1 Z 2 und § 4 Z 2 NoVAG idF BGBI I Nr. 34/2010).

Da somit die Selbstberechnung der Bf vom 5. Jänner 2011 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unrichtig gewesen war, erfolgte die Korrektur der unrichtigen NOVA-Selbstbemessung für Jänner 2011 mit dem Bescheid vom 11. März 2011 zu Recht.

Nachdem der die NOVA-Pflicht auslösende Sachverhalt (die Erstzulassung im Inland) erst nach Ergehen des Bescheides vom 11. März 2011 realisiert wurde, lag dem Bescheid vom 14. April 2011 ein anderer Sachverhalt zugrunde als dem Bescheid vom 11. März 2011, sodass mit dem angefochtenen Bescheid nicht gegen das Prinzip des *ne bis in idem* verstoßen wurde bzw. kein Anwendungsfall einer *res judicata* vorliegt.

Die Ermittlung des gemeinen Wertes eines Gebrauchtfahrzeuges anhand des Eurotax-Mittelwertes aus der Einkaufs- und Verkaufsliste entspricht der gängigen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis (z.B. VwGH 25.4.2004, 2004/15/0061; Ludwig, Praxishandbuch zur NOVA², S 75ff) und stößt auch beim BFG im laufenden Verfahren auf keine grundsätzlichen Bedenken.

Die Eurotaxwerte beziehen sich auf Gebrauchtfahrzeuge in gutem Zustand (bei Pkw entsprechend der Klasse 2 der Gebrauchtwagen-Bewertungs-Skala ÖNORM V 5080). Der Bewertung liegt der Zustand exklusive allfälliger Reparaturen oder notwendiger Instandsetzungsarbeiten zugrunde (vgl. www.eurotaxglass.com).

Der Eurotaxwert-Mittelwert vom April 2011 für einen Pkw Chrysler 300 C mit Erstzulassung im Juli 2006 und einer Kilometerleistung von 70.100 km bildet daher den Marktwert eines nahezu sechs Jahre alten Pkws dieses Modells in durchschnittlichem Zustand vor allfälligen Reparaturen bzw. Instandsetzungen ab.

Wenn die Bf behauptet, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug hätte einem solcherart ermittelten Eurotaxwert nicht entsprochen, wäre es an ihr gelegen, einen davon abweichenden gemeinen Wert im Zeitpunkt der NOVA-Schuldentstehung (= April 2011) nachzuweisen. Die vorgelegten Fotos über „starke Gebrauchsspuren, Kratzer“ im Zeitpunkt der Einfuhr des Fahrzeuges in den EU-Binnenraum rund ein halbes Jahr vor dem maßgeblichen Zeitpunkt sind dafür nicht geeignet, bestand inzwischen doch genügend Zeit (und aufgrund der beruflichen und privaten Nähe der Bf zur Kfz-Branche wohl auch Gelegenheit) diese Schäden zu beheben. Im Übrigen erscheinen die auf den vorgelegten Bildern dokumentierten „starken Gebrauchsspuren, Kratzer“ auch nicht so massiv, dass sie den Marktwert eines fast sechs Jahre alten Pkw Chrysler 300 C wesentlich unter jenen von nicht reparierten Modellen gleichen Alters und gleicher Gesamtfahrleistung senken konnten. Dies umso mehr, als das Fahrzeug mangels Verwendung zwischen dem Import im September 2010 und der Zulassung im April 2011 weder der gebrauchsüblichen Beschädigungsgefahr ausgesetzt gewesen, noch einem nutzungsbedingten Wertverlust unterlegen war.

Unter diesen Umständen sieht das BFG keine Veranlassung, im anhängigen Verfahren von einer Ermittlung des gemeinen Fahrzeugwertes auf Basis des Eurotax-Mittelwertes abzugehen.

Abweichend vom FA im angefochtenen Bescheid ist allerdings als Bemessungsgrundlage für die verbrauchsabhängige NOVA nach § 6 Abs. 2 und Abs. 3 NoVAG idF BGBI I 2009/52 der für April 2011 maßgebliche Wert heranzuziehen. Dies führt zu folgender Berechnung:

Das Mittel aus dem Wert laut Eutotax-Einkaufsliste von 12.712,- € und dem Wert laut Eutotax-Verkaufsliste von 16.928,- € ergibt abzüglich 20% USt und 16% NOVA eine NOVA-Berechnungsbasis von 10.646,55 €. Daraus resultiert eine verbrauchsabhängige NOVA von 1.703,44 € (16%), aus welcher sich in Verbindung mit dem unveränderten Bonus/Malus-Wert nach § 6a NoVAG des angefochtenen Bescheides (5.675,- €) ein Zuschlag

nach § 6 Abs. 6 NoVAG von 1.475,68 € errechnet. Insgesamt beträgt die für April 2011 festzusetzende NOVA daher 8.854,12 €.

Zum Vorbringen der Bf betreffend die Maßgeblichkeit der Höchstgrenze des § 6 Abs. 3 NoVAG auch für den Bereich des § 6a NoVAG sowie zu den verfassungs- und unionsrechtlichen Einwendungen der Bf wird aufgrund der gleichlautenden Argumentation ihrer steuerlichen Vertretung in anderen, dem UFS zur Entscheidung vorgelegten Verfahren, zunächst auf die im Folgenden zitierten Ausführungen des UFS in der Berufungsentscheidung vom 24. August 2010, RV/0309-L/10 verwiesen, denen sich das BFG insoweit auch für die im anhängigen Verfahren anzuwendende Fassung des § 6a NoVAG uneingeschränkt anschließt:

„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 CO₂ (Kohlenstoffdioxid) und NOx (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 BGBI I 2009/52. Demnach "ändert sich" die nach "§ 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 Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 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.“*

Diesen Ausführungen ist ergänzend anzufügen, dass dem anhängigen Verfahren, wie dargestellt, ein innerstaatlicher Liefervorgang zwischen zwei Privatpersonen ohne Bezug zum EU-Binnenraum zugrunde liegt. Damit fehlt es bereits an der Grundvoraussetzung eines zwischenstaatlichen Sachverhalts. Zugleich ging der Zulassung in Österreich weder ein innergemeinschaftlicher Vorgang noch ein Drittlands-Importgeschäft unmittelbar voraus. Soweit die Ausführungen der Bf vermeintliche Beschränkungen bzw. Benachteiligungen für Unternehmer zum Gegenstand haben, fehlt

es mangels Unternehmerbeteiligung auch insofern an einer Maßgeblichkeit für den zu beurteilenden Sachverhalt.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei unter diesen Umständen noch angemerkt, dass das BFG in der anzuwendenden Bestimmung des § 6a NoVAG idF BGBI. I Nr. 111/2010 auch inhaltlich keinen Verstoß gegen den „europarechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz“ erblickt, sehen doch europarechtliche Bestimmungen - mit verbindlicher Wirkung für eine innerstaatliche Umsetzung in den Mitgliedstaaten - ebenfalls entsprechende bzw. sogar wesentlich strengere Grenzen zur Eindämmung des Schadstoffausstoßes durch den Individualverkehr vor (vgl. Abgasnorm „Euro 6“ in VO(EG) 715/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20.Juni 2007 über die Typengenehmigung von Pkw ua. sowie Festlegung eines maximalen CO₂-Ausstoßes von 95 g/km bis 2020 durch VO(EG) 443/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.April 2009).

Wenn der österreichische Gesetzgeber die mit dem ÖkoG 2007 im Juli 2008 eingeleiteten und von Beginn an mit einer stufenweisen Verschärfung vorgesehenen Maßnahmen zur Reduktion der verkehrsbedingten Schadstoffemissionen im NoVAG vor diesem Hintergrund nach einem 2 1/2 jährigen Evaluierungszeitraum spürbar verschärft hat, erweisen sich neben den mit § 6a idF ÖkoG 2007 normierten Grenzwerten und der dort festgelegten Abgabenhöhe auch die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 in Kraft gesetzten weiteren Anpassungen zur Erreichung des angestrebten Lenkungseffektes als notwendig und adäquat.

Nach der EUGH-Rechtsprechung setzt die Vorlage einer klärungsbedürftigen Auslegungsfrage an den EUGH voraus, dass die gestellte Frage in einem anhängigen Verfahren entscheidungserheblich ist, die betreffende gemeinschaftsrechtliche Bestimmung nicht bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war und bei richtiger Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht offenkundig kein Raum für vernünftige Zweifel bleibt (vgl. EUGH 6.101982, Rs 283/81, CILFIT).

Nachdem aus Sicht des BFG im anhängigen Verfahren Fragen des Gemeinschaftsrechtes schon mangels Vorliegens eines grenzüberschreitenden Sachverhalts im EU-Binnenraum nicht entscheidungserheblich sind, fehlt es an den Voraussetzungen für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EUGH.

Da dem anhängigen Verfahren auch keine Fahrzeugerwerb der Bf in bzw. kein Import aus einem Drittland durch die Bf zugrunde liegt, stellt sich die Frage einer Verletzung von Bestimmungen internationaler Handelsabkommen ebenfalls nicht. Einwendungen gegen eine unzulässige Verzollung wären im Übrigen im Eingangsabgabenverfahren geltend zu machen gewesen. Auch dies hätte allerdings eine Parteienstellung der Bf vorausgesetzt.

Nicht gerechtfertigt erscheinen auch die von der Bf vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bonus/Malus-Regelung des § 6a NoVAG.

In der Literatur wurde bereits überzeugend dargestellt, das die Bestimmungen des NoVAG über die emissionsabhängige NOVA aus dem Blickwinkel des zwingenden

Allgemeininteresses am Umweltschutz sachlich gerechtfertigt, zur Zielerreichung geeignet und auch verhältnismäßig ausgestaltet sind (vgl. Beiser, RdW 2009, 613).

Diese mit Blick auf eine unionsrechtliche Gleichbehandlung und Verhältnismäßigkeit zur Stammfassung des § 6a NoVAG getroffene Einschätzung trifft aus Sicht des BFG auch auf die verfahrensgegenständliche Fassung des § 6a NoVAG durch BGBI I Nr. 111/2010 und ebenso auf eine Beurteilung auf Basis der im österreichischen Verfassungsrecht verankerten Grundsätze von Gleichbehandlung und Verhältnismäßigkeit zu.

Erklärtes Ziel des Bonus-Malus-Systems ist die Förderung umweltfreundlicher Fahrzeuge und die Verteuerung von Fahrzeugen mit hohen Schadstoffemissionen (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zum Ökologisierungsgesetz 2007, BGBI. I Nr. 46/2008).

Dem Ziel des Umweltschutzes liegt aus Sicht der innerstaatlichen Gesetzgebung dasselbe zwingende Allgemeininteresse zugrunde wie auf EU-Ebene.

Die Vorgaben der bereits erwähnten EU-Verordnungen VO(EG) 715/2007 und 443/2009 unterstreichen daher die Berechtigung dieses Anliegens auch für den österreichischen Gesetzgeber und bieten zugleich für die innerstaatlichen Regelungen Anhaltspunkte sowohl zur Beurteilung der sachlichen Rechtfertigung als auch der Verhältnismäßigkeit ihres Eingriffes in verfassungsrechtlich garantierte Grundrechte.

Vor diesem Hintergrund erlaubt die umweltpolitische Zielsetzung einer effektiven Schadstoff- bzw. CO₂-Reduktion aus Sicht des BFG eine - wenn auch signifikante - Verteuerung von Fahrzeugen mit hohen Abgas- bzw. CO₂-Emissionen. Dass der geplante Lenkungseffekt umso deutlichere Maßnahmen rechtfertigt, je höher die Schadstoffbelastung eines Fahrzeuges ist, liegt auf der Hand. Selbst die Bf räumt die Zulässigkeit einer in Abhängigkeit von der Höhe des Schadstoffausstoßes gestaffelten Ausgestaltung des NOVA-Satzes ein

Wie dargestellt, enthielt bereits die Stammfassung des § 6a NoVAG neben einem Malussatz von 25,- € je g/km CO₂-Auststoßes über dem festgelegten Grenzwert auch eine stufenweise Verschärfung der Malusregelung und zeichnete damit die Richtung der künftigen Entwicklung vor. Spätestens seit In-Kraft-Treten der zitierten EU-Verordnung 443/2009 im April 2009 waren effiziente Lenkungsmaßnahmen zur Erreichung der VO-Ziele notwendig und insofern weitere restriktive Anpassungen der emissionsabhängigen NOVA-Komponente absehbar.

Da die Bestimmungen des § 6a NoVAG in Hinblick auf das zwingende Allgemeininteresse am Umweltschutz darauf abzielen, die Zulassung CO₂-emissionsstarker Kraftfahrzeuge in Österreich zugunsten schadstoffärmer Kfz wirksam zurückzudrängen bzw. letztlich ganz zu unterbinden, erwies sich die Einführung einer Höchstgrenze als geradezu kontraproduktiv. Gleiches gilt für einen mit zunehmender CO₂-Emission sinkenden Malussatz.

Auch die verfassungsrechtliche Unzulässigkeit einer Begrenzung von Bonusanreizen im Gegensatz zu einer Malusregelung ohne gesetzliche Höchstgrenze ist vor dem Hintergrund des dargestellten Lenkungszieles nicht zu erkennen.

Ebenso wenig nachvollziehbar ist der Einwand eines Verstoßes gegen den „*Gleichbehandlungsgrundsatz*“ durch eine unterschiedliche Besteuerung von bei In-Kraft-Treten des § 6a NoVAG in Österreich zum Verkehr bereits zugelassenen Fahrzeugen und jenen Gebrauchtfahrzeugen, die erst nach dem 1.Juli 2008 nach Österreich importiert bzw. in Österreich erstmals zugelassen wurden.

§ 6a NoVAG unterscheidet weder zwischen in- und ausländischen Kraftfahrzeugen noch zwischen Neu- und Gebrauchtwagen. Maßgeblich ist in allen Fällen, dass jener Sachverhalt, der die Normverbrauchsabgabepflicht auslöst, nach dem 30.Juni 2008 realisiert wurde. Neben dieser formellen Gleichbehandlung sorgen, wie *Beiser* im zuvor erwähnten Artikel überzeugend darstellt, die Mechanismen des Kfz-Marktes auch für eine materielle Gleichbehandlung, weil der Vorteil einer niedrigeren NOVA-Belastung von Gebrauchtfahrzeugen mit inländischer Erstzulassung vor dem 1.Juli 2008 von den Verkäufern regelmäßig nicht verschenkt wird. In Hinblick darauf ist ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz durch § 6a NoVAG auch für das BFG nicht nachvollziehbar.

Auch die von der Bf geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken bezüglich einer durch das Malussystem des § 6a NoVAG begünstigten, höheren Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln teilt das BFG nicht, übersieht die Bf damit doch einerseits die in § 6a Abs. 4 NoVAG vorgesehene NOVA-Erhöhung für Diesel-Kfz mit partikelförmigen Luftverunreinigungen von mehr als 0,005 g/km. Andererseits ist auch der verbrauchsabhängige Steuersatz des § 6 Abs. 2 NoVAG für Diesel-Kfz höher ausgestaltet als für benzingetriebene Kfz. Nicht zuletzt widerlegen rückläufige Zulassungszahlen von Diesel-Kfz in den letzten Jahren deren von der Bf vermutete Begünstigung durch das Besteuerungssystem des § 6a NoVAG.

Insgesamt kommt damit auch dem Einwand einer Verfassungswidrigkeit des gesetzlichen Bonus/Malussystems in der durch BGBl I Nr. 111/2010 geregelten Fassung des § 6a NoVAG aus Sicht des BFG keine Berechtigung zu.

Abschließend sei angemerkt, dass im zuvor zitierten UFS-Verfahren RV/0309-L/10 weder der VfGH noch der VwGH die vorgebrachten Bedenken des Beschwerdeführers teilten (Ablehnung der Behandlung der Beschwerde mit Beschluss des VfGH vom 30.11.2010, B 1408/10-3 bzw. des VwGH vom 16.Okt.2014, 2011/16/0008).

Im Ergebnis war dem Rechtsmittel der Bf daher insofern stattzugeben, als die Berechnung der verbrauchsabhängigen NOVA von einem gemeinen Wert zu berechnen ist, der sich aus dem Mittelwert der Eurotax Einkaufs- und -Verkaufsbewertung für Pkw-Modelle der dem anhängigen Verfahren zugrunde liegenden Art zum Zeitpunkt der inländischen Zulassung der Fahrzeuge im April 2011 ableitet. Im Übrigen war das Rechtsmittel unbegründet.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, die im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG einer Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof bedürfen. Die Entscheidung folgt dem klaren Wortlaut des Normaverbrauchsabgabegesetzes 1991. Darüberhinaus wurden ausschließlich verfassungsrechtliche bzw. unionsrechtliche Bedenken vorgebracht, die - wie aus den zuvor erwähnten Beschlüssen des VfGH vom 30.11.2010, B 1408/10-3 bzw. des VwGH vom 16.Okt.2014, 2011/16/0008 abzuleiten ist, von den Höchstgerichten nicht geteilt werden.

Graz, am 31. März 2015