



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 22. April 2010 betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahin gehend abgeändert, dass er in seinem Spruch zu lauten hat: Der Antrag vom 19.4.2010 wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über Antrag des Berufungswerbers (Bw.) vom 19.4.2010 wurde die Normverbrauchsabgabe für das am 25.1.2010 erworbene Kraftfahrzeug der Marke „LR“ (Fahrzeugidentifikationsnummer xxx) mit Bescheid vom 22.4.2010 wie folgt festgesetzt:

Bemessungsgrundlage: 8.759,01	Steuersatz in %: 11	Normverbrauchsabgabe: 963,49 Euro
Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG:		564,02 Euro
Normverbrauchsabgabe		1.527,51 Euro

Der Malus gemäß § 6a NoVAG wurde dabei – ausgehend von einem Eurotaxwert von 29.480 € – wie folgt ermittelt:

Gem. § 6a Abs. 1 Z 2 lit. b NoVAG – Malus CO ₂ -Ausstoß	1.125,00 Euro
Gem. § 6a Abs. 4 NoVAG – Malus bei Dieselmotoren	300,00 Euro
Summe Bonus/Malus (39,58% von 1.425,00 € lt. Vergleichsrechnung)	564,02 Euro

Der Berufungswerber stellte in seiner Berufung vom 27.5.2010 den Antrag, die Normverbrauchsabgabe mit 963,49 € festzusetzen. Er habe mit Kaufvertrag vom 25.1.2010 ein Fahrzeug erworben, das zuletzt in Deutschland zum ordentlichen Verkehr zugelassen gewesen sei. Er habe nunmehr erfahren, dass die in der entrichteten Abgabe (1.527,51 €) enthaltene CO₂-Besteuerung EU-rechtswidrig sei. Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 NoVAG betrage die Abgabe höchstens 16% der Bemessungsgrundlage. Die Normverbrauchsabgabe sei daher mit maximal 1.280 € (16% vom Kaufpreis) festzusetzen gewesen. Selbst wenn man aber davon ausgehen wollte, dass der Höchstsatz der Normverbrauchsabgabe nicht inklusive der Co₂-Abgabe zu sehen wäre, sei die Steuervorschreibung zu Unrecht erfolgt, da diese als verfassungswidrig anzusehen sei. Schließlich verstoße § 6a NoVAG in mehrfacher Hinsicht gegen den EG-Vertrag.

In einem werde der Antrag gestellt, der Unabhängige Finanzsenat wolle die gegenständliche Causa „dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG-Vertrag vorlegen“. Außerdem werde angeregt, der Unabhängige Finanzsenat wolle hinsichtlich des § 6a NoVAG ein Gesetzesprüfungsverfahren beim VfGH amtswegig einleiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Der Steuertarif ist in § 6 sowie in § 6a NoVAG (eingeführt durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 46/2008) geregelt: § 6 Abs. 2 NoVAG normiert für Personenkraftwagen nach Treibstoffverbrauch gestaffelte Steuersätze, wobei die Abgabe höchstens 16% der Bemessungsgrundlage beträgt (Abs. 3 leg. cit.). Nach § 6a Abs. 1 NoVAG 1991 ändert sich die gemäß § 6 Abs. 2 bis 5 errechnete Steuer nach bestimmten, von den Schadstoffemissionen abhängigen "Bonus-Malus"-Komponenten. Für den Berufungsfall sind die Bestimmungen des § 6a Abs. 1 Z 2 lit. b und Abs. 4 NoVAG 1991 von Bedeutung, welche lauten:

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.

Für Fahrzeuge im Sinne des Z 2 Z 2 NoVAG, die mit Dieselmotoren angetrieben werden und bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen mehr als 0,005 g/km betragen, erhöht sich die nach § 6 NoVAG berechnete Steuer um 300 Euro.“

2.) Der Ansicht des Bw., dass auch der Zuschlag nach § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b NoVAG mit dem nach § 6 Abs. 3 Satz 2 leg. cit. errechneten Höchstbetrag begrenzt wäre, kann in Anbetracht des eindeutigen Gesetzeswortlauts (vgl. den Einleitungssatz des § 6a NoVAG: „Die gemäß § 6 Abs. 2 bis 5 errechnete Steuer ändert sich auf Grund der folgenden Regelungen“ ...) nicht gefolgt werden.

3.) Soweit in der Berufung *verfassungsrechtliche Bedenken* gegen § 6a NoVAG vorgebracht werden, genügt der Hinweis, dass dem Unabhängigen Finanzsenat ein Antragsrecht nach Art. 140 Abs. 1 B-VG nicht eingeräumt ist. Auf Grund der Angaben des Bw. ist im Übrigen nicht zu erkennen, dass die "Malus"-Regelung des § 6a NoVAG überschießend wäre. Wie den Gesetzesmaterialien zu entnehmen ist, sollten mit dem neuen "Bonus-Malus"-System weitere Schritte zur Ökologisierung des Steuersystems gesetzt und der hohe Lenkungseffekt der bei der Anschaffung von Kraftfahrzeugen zu entrichtenden Normverbrauchsabgabe zwecks Anschaffung umweltfreundlicher Fahrzeuge genutzt werden (EB zur RV, 406 BlgNR XXIII. GP). Die Normierung einer (wie immer berechneten) Obergrenze für den von den Schadstoffemissionen abhängigen Zuschlag würde dem Gesetzeszweck zuwiderlaufen, wollte der Gesetzgeber doch gerade die Anschaffung bzw. den Import von Kraftfahrzeugen mit zB besonders hohem CO₂-Ausstoß unattraktiv machen. Der Vollständigkeit halber sei bemerkt, dass § 6a NoVAG gerade auch Regelungen für Fahrzeuge mit Dieselmotoren trifft (siehe insbesondere § 6a Abs. 4 NoVAG).

4.) Zu den *unionsrechtlichen Einwendungen* des Bw. ist Folgendes zu sagen:

a.) Für den Berufungsfall einschlägig ist Art. 110 des Arbeitsvertrages der Europäischen Union (AEUV; vormals Art. 90 EG). Danach 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 (Abs. 1). Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen (Abs. 2).

Bei Prüfung der Benachteiligung im Sinne des Art. 90 EG (nunmehr Art. 110 AEUV) ist die aus einem Mitgliedstaat eingeführte Ware mit jenen Waren zu vergleichen, die sich im Inland bereits im freien Verkehr befinden. Art 90 EG verbietet generell die Abschottung der inländischen Märkte (vgl. *Beiser/Zorn* in *Mayer*, Kommentar zu EU- und EG-Vertrag, Rz. 33 und 34 zu Art. 90).

b.) Die Frage, ob die (wertabhängige) Normverbrauchs-Grundabgabe mit Art. 90 EG (nunmehr Art. 110 AEUV) vereinbar ist, wurde bereits an den EuGH herangetragen. Im Urteil vom 29.4.2004, Rs. C-387/01, *Weigel und Weigel*, verwies der EuGH auf seine bisherige Rechtsprechung, wonach Art. 90 EG die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche und für eingeführte Waren gewährleisten solle. Aus einem Vergleich zwischen der Regelung der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge und der Regelung der Besteuerung von im Inland gekauften Gebrauchtfahrzeugen, die gleichartige oder konkurrierende Erzeugnisse darstellten, ergebe sich, dass die Normverbrauchs-Grundabgabe auf diese beiden Gruppen von Kraftfahrzeugen unter-

schiedslos erhoben werde. Zwar zahle, wer ein in Österreich bereits zugelassenes Gebrauchtfahrzeug erwerbe, die Normverbrauchs-Grundabgabe nicht unmittelbar, doch enthalte der für dieses Fahrzeug gezahlte Preis bereits einen Restbetrag dieser Abgabe, die sich proportional zum Wertverlust infolge der Nutzung des Fahrzeugs verringere (Rn 68 des Urteils). Bei diesen beiden Gruppen von Gebrauchtfahrzeugen entstehe (nur) dann die gleiche Abgabenlast, wenn der Betrag der Normverbrauchs-Grundabgabe, die auf Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat erhoben werde, nicht höher sei als der Betrag der Restabgabe, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei (Rn 69).

Mit Urteil vom 5. Oktober 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-290/05 und C-333/05, *Nadasdi* und *Nemeth*, präzisierte der EuGH die Reichweite des Art. 90 EG im Zusammenhang mit der ungarischen Zulassungssteuer auf Kraftfahrzeuge: Um die Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche Gebrauchtwagen und für gleichartige eingeführte Wagen zu gewährleisten, seien die Wirkungen der Zulassungssteuer auf Gebrauchtwagen, die erstmals aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden, mit den Wirkungen der auf jenen gleichartigen Gebrauchtwagen lastenden restlichen Zulassungssteuer zu vergleichen, die im Inland zugelassen seien und auf die bereits Steuer erhoben worden sei. Was die Kriterien betreffe, die bei der Bemessung einer Steuer verwendet werden können, so seien Differenzierungen mit dem Gemeinschaftsrecht nur vereinbar, wenn sie Ziele verfolgten, die ihrerseits mit den Erfordernissen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn ihre Modalitäten geeignet sind, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen. Im Rahmen einer Regelung über die Zulassungssteuer handle es sich bei Kriterien wie Motortyp, Hubraum und Einordnung nach Umweltschutzerwägungen um objektive Kriterien. Sie könnten daher in einer solchen Regelung verwendet werden. Es sei nicht erforderlich, dass die Höhe der Steuer an den Preis des Fahrzeugs anknüpft. Gleichwohl dürfe auf Produkte aus anderen Mitgliedstaaten keine höhere Zulassungssteuer erhoben werden als auf vergleichbare einheimische Produkte. Ein Neuwagen, auf den die Zulassungssteuer entrichtet worden sei, verliere im Laufe der Zeit einen Teil seines Marktwerts. Im selben Maße, wie der Wert sinke, sinke somit auch der im Restwert des Wagens enthaltene Betrag der Zulassungssteuer. Als Gebrauchtwagen könne das Fahrzeug nur zu einem den Restbetrag der Zulassungssteuer enthaltenden Bruchteil des ursprünglichen Wertes verkauft werden. Ungeachtet dessen, dass Zweck und Grundlage der (ungarischen) Zulassungssteuer am Umweltschutz ausgerichtet und unabhängig vom Marktwert des Fahrzeugs seien, verlange Artikel 90 Abs. 1 EG somit, dass der Wertverlust der besteuerten Gebrauchtwagen berücksichtigt werde, da die (ungarische) Zulassungssteuer

dadurch gekennzeichnet sei, dass sie nur einmal, nämlich bei der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs zum Betrieb im Straßenverkehr in dem betreffenden Mitgliedstaat, erhoben werde und deshalb Teil seines Marktwerts sei (Rn 48 ff des Urteils). Auf Grund dieser Erwägungen sei Art. 90 Abs. 1 EG dahin auszulegen, dass er

„einer Steuer, wie sie mit dem (Anmerkung: ungarischen) Zulassungssteuergesetz eingeführt worden ist, entgegensteht,

- soweit sie auf Gebrauchtwagen bei ihrer ersten Inbetriebnahme im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats erhoben wird und

- bei der Ermittlung ihrer Höhe, die sich ausschließlich nach technischen Merkmalen (Motortyp, Hubraum) sowie einer Einstufung nach Umweltschutzerwägungen richtet, der Wertverlust nicht berücksichtigt wird, so dass sie bei ihrer Anwendung auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen den Betrag der Zulassungssteuer übersteigt, die im Restwert gleichartiger Gebrauchtwagen enthalten ist, die im Mitgliedstaat der Einfuhr bereits zugelassen worden sind“ (Rn 57).

c.) Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, wurde dem § 6a NoVAG - im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (siehe EB zur RV, 662 BlgNR XXIV. GP) - folgender Absatz 6 angefügt: „Bei Gebrauchtfahrzeugen, die bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen waren, wird der Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung vermindert“. Die Bestimmung ist zwar erst am 16. Juni 2010 in Kraft getreten. Schon zuvor aber wurde von den Finanzämtern ein durch Zuschläge im Sinne des § 6a NoVAG per Saldo errechneter „Malus“ insoweit nicht vorgeschrieben, als er einen proportional zum Wertverlust des Gebrauchtfahrzeugs ermittelten Betrag überschritten hätte. Eine protektionistische Wirkung des „Bonus-Malus-Systems“ zu Gunsten des inländischen Gebrauchtwagenmarktes wurde so vermieden.

d.) § 6a NoVAG in der Fassung vor BGBl. I Nr. 34/2010 war nicht zur Gänze, sondern nur insoweit durch entgegenstehendes Unionsrecht verdrängt, als das Bonus-Malus-System mit Art. 110 AEUV (vormals Art. 90 EG) in Widerspruch stand. Sowohl im Rahmen der Selbstberechnung der Abgabe durch den Bw. als auch im Festsetzungsbescheid des Finanzamtes wurde der „Malus“ gemäß § 6a Abs. 1 Z 2 lit. b und Abs. 4 NoVAG entsprechend vermindert (dh. proportional zum Wertverlust des Fahrzeugs von insgesamt 1.425,00 € auf 564,02 €).

e.) Im Übrigen ist die Rechtslage durch die oben zitierten Urteile des EuGH geklärt. Für ein (neuerliches) Vorabentscheidungsersuchen besteht kein Anlass.

5.) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berech-

neten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als *nicht richtig* erweist (§ 201 Abs. 1 BAO). Nach Abs. 3 Z 1 leg. cit. hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht worden ist.

Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen. Der Antrag auf Festsetzung wäre abzuweisen (*Ritz*, BAO, 3. Auflage, Rz 29 zu § 201). Ein mit der Selbstberechnung des Abgabepflichtigen übereinstimmender Festsetzungsbescheid, wie er im Berufungsfall ergangen ist, ist verfahrensrechtlich nicht vorgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. September 2010

Ergeht auch an das Finanzamt A als Amtspartei (zu St.-Nr. 235/4835)