

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse gegen den Bescheid des FA X vom 07.08.2013, betreffend die Zurückweisung des Antrages vom 5.06.2013 auf Rückerstattung des NoVA-Zuschlages gemäß § 6a NoVAG 1991 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde richtet sich gegen die Zurückweisung des Antrages vom 5. Juni 2013, auf Rückerstattung des NoVA-Zuschlages gemäß § 6a NoVAG auf Basis des Erlass des BMF GZ BMF-010220/0133-IV/9/2013 vom 29. Mai 2013.

In diesem Antrag stellte die Beschwerdeführerin (Bf.) dar, dass sie am 14. März 2011 (laut Selbstberechnung) bzw. am 1. Juli 2011 nach bescheidmäßiger Festsetzung der NoVA 3/2011 (laut Bescheid vom 25.5.2011 über die Festsetzung der NoVA gem. § 201 BAO, da sich die ursprüngliche Berechnung als unrichtig erwiesen hat), für das am 16. November 2005 erstmalig im Gemeinschaftsgebiet zugelassene und durch sie am 14. März 2011 erworbene Fahrzeug BMW X5 3.0D, Normverbrauchsabgabe in Höhe von EUR 6.450,52 mit einem anteiligen CO²- Zuschlag (dem sog. "Malusbetrag") gemäß § 6a NoVAG iHv EUR 1.880,05 entrichtet hatte.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 7. August 2013 als verspätet zurück und begründete dies wie folgt:

"Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO kann die Rückerstattung von entrichteten Malusbeträgen

iSd§ 6a Normverbrauchsabgabegesetz 1991 in den Fällen des Eigenimports KFZ aus einem EU-Mitgliedsstaat innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst zu berechnenden Betrages beantragt werden.

Laut den vorgelegten Unterlagen haben Sie für das eigenimportierte KFZ BMW X5 3.0 die Normverbrauchsabgabe am 14.03.2011 entrichtet.

Ihr Antrag vom 05.06.2013 war daher als verspätet zurückzuweisen.“

Dagegen wurde mit Schreiben vom 21. August 2013 fristgerecht Berufung erhoben und begründend auf den diesbezüglichen Antrag auf Rückerstattung des zu Unrecht bezahlten NoVA-Zuschlages unter Hinweis auf das EuGH-Urteil „Ioan Tatu“, C-402/09 verwiesen.

Die angeführte EuGH-Entscheidung habe über die Vorfrage hinsichtlich der Anwendbarkeit des Art. 90 EG in Bezug auf den, durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 46/2008, eingefügten § 6a NoVAG 1991, abgesprochen.

Einer Entscheidung des EuGH in Auslegungsfragen käme gemäß zahlreicher EuGH-Entscheidungen und herrschender Lehre (Schima, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH 80 mwN; Dausen, Handbuch des Eu-Wirtschaftsrechtes Rz 137; Hakenberg/Stix-Hackl, Handbuch zum Verfahren vor dem EuGH² 64; Schweizer/Hummer/Obwexer, Europarecht, Rz 861) rückwirkende Kraft und zur Wahrung der Rechtseinheit eine über den Einzelfall hinausgehende erga-omnes-Wirkung zu, sodass es sich beim in Rede stehenden EuGH-Urteil "Ioan Tatu" im Ergebnis um eine Vorfrage im Sinne des " 303 Abs, 1 lit.c BAO handle und die nach § 201 Abs. 3 Z 2 BAO in sinngemäßer Anwendung des §§ 302 bis 304 leg. cit. geforderten Voraussetzungen der Wiederaufnahme gegeben seien.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO gelte zur Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages eine Frist von drei Monaten ab nachweislicher Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes.

Diese, gemäß UFS-Linz vom 23.04.2009, RV/0144-L/09 bzw. RV/0145-L/09," [...] subjektive Frist des " 303 Abs. 2 BAO würde sich von dem Zeitpunkt an berechnen, an dem der Antragsteller nachweislich Kenntnis von den Tatsachen erlangt hat, die den Wiederaufnahmsgrund bilden.

Der Kenntniszeitpunkt des Wiederaufnahmegrundes in Form des Ergebnisses im Vorabentscheidungsverfahren habe sich an oben erwähntem Tag befunden. Die Entscheidung des UFS Linz ginge beim Kenntniszeitpunkt von einem subjektiven Element des Beginns des Fristenlaufs aus. Auch wenn der Berufungswerber in diesem Fall Kenntnis von der Existenz und weiter sogar vom Inhalt der EuGH-Entscheidung "Ioan Tatu" außerhalb der Drei-Monatsfrist erhalten hätte, wäre der Zusammenhang in Bezug auf die Relevanz zum h.a. eingebrachten Anbringen nicht gegeben, zumal auch seitens der Bundesministeriums für Finanzen eine Klarstellung für die Finanzämter in Form eines Erlasses (BMF-010220/0133-IV/9/2013 vom 29.05.2013) nötig gewesen sei.

Es stehe außerhalb jeder Lebenserfahrung, dass bei Kenntnis einer Rückforderungsmöglichkeit, sowie Kenntnis eines Wiederaufnahmegrundes die betroffene

und potentiell berechnete Person mit einer Antragstellung bei möglicher Fristversäumnis absichtlich zuwartet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Hinweis zur geltenden Rechtslage:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichts haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zur Entrichtung und Festsetzung der Normverbrauchsabgabe auszuführen:

Im Falle des Eigenimportes eines Kraftfahrzeuges (§ 1 Z 3 NoVAG) ist die Normverbrauchsabgabe vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen (§ 11 Abs. 2 NoVAG). Die Normverbrauchsabgabe ist damit eine Selbstberechnungsabgabe, die in § 201 BAO geregelt ist. Die Rückerstattung einer derartigen Selbstberechnungsabgabe kann nur im Wege der - korrigierten - Festsetzung der Abgabe erfolgen.

§ 201 BAO regelt genau und abschließend die Voraussetzungen, unter denen eine Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe mit Abgabenbescheid erfolgen muss bzw. erfolgen darf. Das heißt, eine Abgabenfestsetzung ist nur unter den dort genannten Voraussetzungen möglich.

Das Bundesfinanzgericht legt dem Erkenntnis folgenden Sachverhalt als erwiesen zugrunde, der sich aus dem vorgelegten Akt des Finanzamts ergibt und unbestritten ist:

Die Bf. entrichtete am 14. März 2011 die (zunächst selbst berechnete) NoVA sowie am 1. Juli 2011 nach bescheidmäßiger Erhöhung der NoVA gemäß § 201 BAO diese im Ausmaß von insgesamt 6.450,52 Euro für das erstmals in der Europäischen Union am 16. November 2005 zugelassene und von ihm am 14. März 2011 erworbene bzw. ins Inland importierte Kfz der Marke BMW X5 3.0d. Darin enthalten war auch der strittige CO₂-Zuschlag nach § 6a NoVAG .

Fest steht, dass die Bf. den in Rede stehenden Rückzahlungsantrag am 5. Juni 2013 und somit mehr als ein Jahr nach der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe gestellt hat.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 201 BAO lautet:

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden,
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

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

Wie vom Unabhängigen Finanzsenat bereits mehrfach entschieden (vgl. z.B. UFS 22.10.2010, RV/0333-S/10) ist die NoVA eine Selbstberechnungsabgabe (§ 1 Z 3 NoVAG), weshalb sie in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt. Da die hier zu beurteilende NoVA bislang noch nie bescheidmäßig festgesetzt wurde, kann eine Rückerstattung des Zuschlages (§ 6a NoVAG) nur im Wege einer solchen erstmaligen Festsetzung der gesamten Abgabe erfolgen, was das Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 BAO bedingt.

Die hier stattzufindende Prüfung reduziert sich damit auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO. Diese Regelung wurde mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (BGBl. I Nr. 97/2002; AbgRmRefG) aufgrund eines Initiativantrages in das Gesetz eingefügt, der die Änderung auszugsweise wie folgt begründete (IA 666/A d.B. GP XXI; Formatierung **fett** durch das Bundesfinanzgericht):

"Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der **Harmonisierung** der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von **Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden**.

Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener **Fristen** (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide **gemäß** § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen.

...

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben hat zwingend zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen einer beantragten Wiederaufnahme (abgesehen von einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren) vorliegen. Dies bewirkt einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage.

Ebenso soll (zur "Harmonisierung" mit dem Berufungsrecht) die Festsetzung dann nicht (nur) im Ermessen liegen, wenn der Abgabepflichtige die Festsetzung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Selbstberechnung beantragt.

Die Normierung eines Antragsrechts in § 201 Abs. 1 BAO vermeidet Verschlechterungen der Rechtsposition des Abgabepflichtigen (vor allem hinsichtlich der Entscheidungspflicht), die sich ansonsten daraus ergeben könnten, dass nunmehr die Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben grundsätzlich nicht mehr zwingend zu erfolgen hat (sondern im Ermessen liegt)."

...

Bei Veranlagungsbescheiden beginnt der Fristenlauf gem. § 299 BAO mit der Zustellung des entsprechenden Abgabenbescheides (materielle Rechtskraft). Beurteilt wird in der Folge der Kenntnisstand von Behörde und Abgabepflichtigem zu diesem Zeitpunkt. Hat sich im Tatsachenbereich nichts geändert, kommt regelmäßig nur die Korrektur des Veranlagungsbescheides innerhalb der Jahresfrist des § 299 BAO (in Verbindung mit § 302 Abs. 1 BAO) in Frage. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Erstbescheid unter "Mithilfe" der Abgabenbehörde zustande kam (etwa nach Auskünften, Berechnungen oder Ermittlungen des Finanzamts) oder nur auf den vom Abgabepflichtigen eigenständig ermittelten Bemessungsgrundlagen basiert.

Legt man diese Grundsätze im Sinne einer Harmonisierung auf § 201 Abs. 2 Z 1 und 2 BAO um, darf es auch hier keine Rolle spielen, wie der vom Abgabepflichtigen in einer Abgabenerklärung selbst bekannt gegebene Abgabebetrag konkret errechnet

wurde. Wurde ein Betrag unter Offenlegung aller Umstände errechnet, sodann im Wege einer Abgabenerklärung erklärt und sogleich einbezahlt, so soll dieser Abgabepflichtige im Sinne der Rechtssicherheit demselben Schutz unterliegen, wie wenn die Abgabe mittels Veranlagungsbescheid festgesetzt worden wäre. Ein solcher Bescheid wäre für das Finanzamt im Regelfall nur innerhalb eines Jahres veränderbar und damit auch verböserungsfähig. Da die Neufassung des § 201 BAO der Harmonisierung mit diesen Bestimmungen diene, kann für Selbstberechnungsabgaben nichts anderes gelten, auch wenn sich dies - wie hier - zum Nachteil des Abgabepflichtigen auswirken sollte (vgl. auch UFS 18.9.2013, RV/0343-S/13).

Der in § 201 Abs. 2 Z 2 BAO für die erstmalige Festsetzung bestimmte Fristenlauf beginnt ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages und beträgt ebenfalls ein Jahr, wobei es auf ein Verschulden nicht ankommt.

Klar ist, dass die Bf. mit dem Antrag vom 5. Juni 2013 auf Rückerstattung des NoVA - Zuschlages zum einem die Jahresfrist seit der Bekanntgabe bzw. Entrichtung der selbst berechneten Abgaben am 14. März 2011 und zum anderen auch die Jahresfrist nach der bescheidmäßigen Anpassung (Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG iHv 20 %) und Entrichtung am 1. Juli 2011 versäumt hat, und der diesbezügliche Antrag durch das Finanzamt zu Recht als verspätet zurückzuweisen war.

Richtig ist zwar, dass das europäische Höchstgericht bei der Beurteilung eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes schon im April 2011 zum Schluss kam, dass Art. 110 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren (EuGH 7.4.2011, Rs. C-402/09 "Ioan Tatu" Rn 61; veröffentlicht am 28. Mai 2011 im Amtsblatt der Europäischen Union). Dieses Urteil wurde in Österreich in Zusammenfassungen bereits 2011 publiziert (FJ 2011, 231; wbl 2011/118), ohne aber auf die Rechtslage in Österreich einzugehen. Im November 2012 allerdings bezog sich der Unabhängige Finanzsenat auf dieses Urteil und sprach aus, dass ein 2006 in Deutschland erstmals zum Verkehr zugelassenes Fahrzeug beim Import nach Österreich im Jahr 2012 nicht der Malus-Regel unterliegt (UFS 27.11.2012, RV/0265-K/12; aufgenommen in die Findok am 11. Dezember 2012). Dies wäre allerdings noch innerhalb der Jahresfrist gewesen.

Richtig ist auch, dass das Bundesministerium für Finanzen die darauf basierende Änderung seiner Rechtsauslegung erst mit einiger Verzögerung publizierte (Erlass vom 29.5.2013, BMF-010220/0133-IV/9/2013).

All dem bleibt aber für die Beurteilung des konkreten Falles eine Auswirkung versagt, sind doch die Fristen des § 201 BAO -wie bereits oben ausgeführt- verschuldensunabhängig

zu berücksichtigen. Bei deren Versäumung ist eine Festsetzung unzulässig und der Antrag zurückzuweisen.

Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass es sich bei in Rede stehendem EuGH-Urteil "Ioan Tatu" im Ergebnis um eine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs.1 lit. c BAO handle und die nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 leg. cit. geforderten Voraussetzungen für die Wiederaufnahme gegeben seien, ist einerseits entgegenzuhalten, dass eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung keine Neuerung im Tatsachenbereich darstellt, sondern ausschließlich die rechtliche Würdigung dieses Bereiches betrifft. Höchstgerichtliche Erkenntnisse, wie etwa EuGH-Entscheidungen stellen daher keine Wiederaufnahmsgründe dar (Ritz, BAO § 303 Tz 23 und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung). Auch der Auffassung der Bf., wonach der Vorfragentatbestand im Sinne des § 303 Abs. 1 lit c verwirklicht sei, kann nicht beigeprlichtet werden.

Eine abweichende Vorfragenentscheidung stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde *gebunden* war (zB VwGH 30.3.1998, 98/16/0097; 22.9.2000, 98/15/0014; 8.2.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005).

Eine Wiederaufnahme beim Vorfragentatbestand setzt ua voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde *gegenüber der Partei* des wiederaufzunehmenden Verfahrens *bindend* (rechtskräftig) geworden ist (vgl zu § 69 AVG, VwGH 14.4.1988, 87/08/0298, ZfVB 1989/5/1752).

EuGH-Entscheidungen sind keine Wiederaufnahmsgründe der entschiedenen Vorfrage (VfGH 22.6.2009, G 5/09 ua; VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148; 16.12.2010, 2007/16/0073; Seite 923 Seite 924 24.11.2011, 2008/16/0053; 27.6.2012, 2008/13/0161). Nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität sind *Vorabentscheidungen* (Art 267 AEUV) daher keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer (als des „Anlassverfahrens“) Parteien (zB *Tumpell/Gaedke*, SWK 2002, S 96; BMF, ÖStZ 2002, 94; *Ehrke*, ÖStZ 2002, 296; EStR 2000, Rz 7377i; BMF, AÖF 2006/192, Abschn 1.4; aM *Fraberger/Schwarz*, ecolex 1998, 166 ff; *Althuber*, Rechtsschutz, Tz 221; *Beiser*, SWK 2005, S 493). Ebenso wenig sind VwGH-Entscheidungen, die wegen des Vorranges von Unionsrecht eine nationale Vorschrift für unanwendbar beurteilen, für Verfahren anderer Parteien als Wiederaufnahmsgründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit c BAO anzusehen. Nachdem sohin im gegenständlichen Fall auch der Vorfragentatbestand nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung als tauglicher Wiederaufnahmsgrund ausscheidet, war eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen iZm der Dreimonatsfrist ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes entbehrlich. Im übrigen wird darauf hingewiesen, dass diese Antragsfrist nach der ab 1.1.2014 geltenden Rechtslage (FVwGG 2012) ohnedies weggefallen ist.

Da der Antrag auf Festsetzung unbestritten mehr als ein Jahr nach Bekanntgabe des selbst berechneten Abgabenbetrages eingebracht wurde, waren die Fristen des § 201

Abs 2 Z 2 und Abs 3 Z 1 BAO jedenfalls abgelaufen. Ein anderer Tatbestand des § 201 BAO kommt nicht in Frage, weil -wie oben ausgeführt- die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens -entgegen der Meinung der Bf. -nicht erfüllt sind und im übrigen weder eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b noch ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a vorliegt.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass eine Aufhebung des NoVA-Festsetzungsbescheides vom 25. Mai 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO infolge des Ablaufs der Jahresfrist im Sinne des § 302 Abs. 1 BAO durch die Abgabenbehörde ebenfalls nicht mehr in Betracht kam.

Die Zurückweisung des Antrages durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Auf die in den Erwägungen zitierte umfangreiche einhellige Judikatur sowie das Schrifttum zu den Antragsfristen iZm der Festsetzung bei Selbstbemessungsabgaben (§§ 201 und 303 BAO) wird verwiesen.

Wien, am 30. Mai 2014