

GZ. RV/3582-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christian Schöffthaler, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung von Normverbrauchsabgabe in Höhe von 2.840,00 € vom 25. August 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. importierte im Jänner 2009 ein am 1. Juli 2002 erstmalig in den USA zugelassenes Fahrzeug der Type Pontiac Firebird 5.7 V8 Ram Air (Hubraum 5.665 cm³, Leistung 242 kW) nach Österreich.

Am 18. März 2009 brachte der Bw. die Bezug habende Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (NoVA) beim Finanzamt ein:

Bemessungsgrundlage 10.584,49 € x 16% Steuersatz: 1.693,52 €

Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG: 2.840,00 €

Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG: 0,00 €

NoVA: 4.533,52 €.

Der angeführte NoVA-Betrag wurde vom Bw. am 18. März 2009 am Finanzamt bezahlt; am selben Tag wurde für das streitgegenständliche Fahrzeug die Zulassungsfreigabe in der Genehmigungsdatenbank gesetzt.

Mit Schreiben vom 17. August 2009 brachte der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. einen Antrag auf Rückerstattung "wegen Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" beim Finanzamt ein:

Da gegenständlich ein Fall vorliege, der dem Erlass des BMF vom 4. August 2009, Rz 631, entspreche, werde beantragt, die gemäß § 6a NoVAG idF BGBl. I Nr. 46/2008 eingehobene Steuer in Höhe von 2.840,00 € auf das Konto des rechtsfreundlichen Vertreters rückzu-erstatte.

Mit Bescheid vom 25. August 2009 wies die Abgabenbehörde I. Instanz den Antrag mit folgender Begründung ab:

"Übergangsregelung für das Bonus-Malus-System gemäß § 6a NoVAG 1991:

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Bonus-Malus-Systems ist, dass für ein Fahrzeug erstmals nach dem 30. Juni 2008 ein steuerbarer Tatbestand verwirklicht wurde und das Fahrzeug vor dem 1. Juli 2008 nicht bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen war.

Nicht betroffen von der Bonus-Malus-Regelung sind daher Gebrauchtfahrzeuge, die vor dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits zugelassen waren.

Da im gegenständlichen Fall die Erstzulassung zwar vor dem 1. Juli 2008 – aber nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet, sondern in einem Drittland – war, findet das Bonus-Malus-System seine Anwendung.

Der Antrag auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe unter Ausschluss der Bonus-Malus-Regelung war daher abzuweisen. Eine etwaige Rückerstattung kann daher auch nicht erfolgen."

Gegen den oa. Bescheid erhob der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. am 9. September 2009 Berufung. Der bekämpfte Bescheid werde vollinhaltlich wegen unrichtiger Sachverhaltsfeststellung in Folge mangelnder Beweiswürdigung sowie wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten; hierzu werde wie folgt ausgeführt:

1. Mit Einzelgenehmigungsbescheid vom 9. März 2009, ausgestellt vom Amt der A-Landesregierung, sei das Fahrzeug des Bw., Marke Pontiac Firebird Trans Am, genehmigt worden. Dieses Kfz sei zuletzt in den Vereinigten Staaten von Amerika auf Grund einer gültigen Zulassungsbescheinigung ordentlich zum Verkehr zugelassen gewesen.

Danach habe der Bw. am 18. März 2009 beim Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt die Erklärung über die NoVA eingebracht. Auf Nettobasis habe sich sohin im Hinblick auf § 6 NoVAG eine NoVA in Höhe von 1.693,52 € und gemäß § 6a NoVAG ein weiterer Betrag von 2.840,00 € ergeben.

Nunmehr habe der Bw. erfahren, dass diese CO₂-Besteuerung EU-widrig sei; der Bw. verweise hierzu ausdrücklich auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Landeck-Reutte vom 16. Juli 2009 zur Steuernummer B hinsichtlich des Verstoßes der CO₂-Steuer gegen Art. 90 EGV. Die Steuervorschreibung hinsichtlich § 6a NoVAG in Höhe von 2.840,00 € sei sohin zu Unrecht erfolgt.

Beweis:

Steuerakt Quittung Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt vom 18. März 2009, Block-Nr. C, Quittung Nr. D

Steuerakt Finanzamt Landeck-Reutte, Steuernummer B

Einzelgenehmigungsbescheid

PV

2. Der bekämpfte Bescheid erweise sich nunmehr als rechtswidrig, da § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG wie folgt laute: "Die Abgabe beträgt höchstens 16% der Bemessungsgrundlage."

Wenngleich es in Folge der durch BGBl. I Nr. 46/2008 eingetretenen Gesetzesänderung iSd § 6a NoVAG nunmehr gesetzlich vorgesehen sei, dass die NoVA um ein Bonus-Malus-System in Abhängigkeit von den Schadstoff- und CO₂-Emissionen ergänzt werde, so müsse doch klar festgehalten werden, dass auch nach der angeführten Gesetzesnovelle die Deckelung der

NoVA iSd § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG mit 16% der Bemessungsgrundlage nach wie vor in Geltung sei. Jedenfalls finde sich in der Textierung des neuen § 6a NoVAG keinerlei Bestimmung, wonach in Folge der ergänzenden Besteuerung hinsichtlich des CO₂-Ausstoßes dieser Abgabenhöchstsatz von 16% der Bemessungsgrundlage nicht mehr in Geltung stehen würde.

Es sei vielmehr so, dass trotz der Novelle und der damit in Zusammenhang stehenden Abgabenerhöhung bzw. allenfalls auch –verminderung von einer einheitlichen NoVA ausgegangen werden müsse, weswegen jedenfalls die NoVA im Gesamten, also betreffend den Treibstoffverbrauch nach § 6 NoVAG und den CO₂-Ausstoß gemäß § 6a NoVAG, als einheitliche Abgabenvorschreibung anzusehen sei und daher jedenfalls immer noch diesbezüglich der im § 6 Abs. 3 leg. cit. normierte Höchstbetrag von 16% der Bemessungsgrundlage gelte.

In richtiger Gesetzesauslegung wäre sohin, wie vom Bw. selbst berechnet, die NoVA mit dem Höchstsatz von 16% aus 28.998,00 € (Nettobasis) und sohin mit einem Betrag von 4.638,72 € vorzuschreiben gewesen.

3. Selbst wenn man aber davon ausginge, dass der Höchstsatz der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG nicht inklusive der CO₂-Abgabe gemäß § 6a NoVAG zu sehen wäre, sei die gegenständliche Steuervorschreibung zu Unrecht erfolgt, da diese als verfassungswidrig anzusehen sei:

a) § 6 NoVAG schreibe im Abs. 3 2. Satz betreffend den Treibstoffverbrauch einen Höchstsatz von 16% vor. In § 6a leg. cit. fehle es an einem derartigen Höchstsatz. Allein schon dieses Fehlen eines Höchstsatzes betreffend die Besteuerung des CO₂-Ausstoßes im Vergleich zur Besteuerung des Treibstoffverbrauches widerspreche dem durch Art. 2 StGG normierten Willkürverbot und sei sachlich nicht gerechtfertigt. Es liege sohin im § 6a NoVAG ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, weswegen sich auch der bekämpfte Bescheid als gleichheitswidrig erweise.

Gerade der gegenständliche Fall zeige diesen Umstand deutlich auf: Während die Besteuerung betreffend den Treibstoffverbrauch im Rahmen des Höchststeuersatzes von 16% einen Betrag von 1.680,00 € festlege, ergebe sich gemäß § 6a NoVAG in Folge des sachlich nicht differenzierten Fehlens des Höchstsatzes ein völlig unangemessener, weiterer Steuerbetrag von 2.875,00 €.

Vorgebracht werde auch, dass es sich diesbezüglich um keinen Härtefall handle, da der CO₂-Ausstoß des Audi A6 Avant mit 295 g/km für einen Mittelklassewagen durchaus im Durch-

schnittsbereich liege. Diesbezüglich entspreche es der ständigen Rechtsprechung des VfGH, dass der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den Regelfall abstellen müsse. In Folge der exorbitant erhöhten CO₂-Abgabe auf Grund des Fehlens einer Deckelungsregelung erweise sich § 6a NoVAG als sachlich nicht gerechtfertigt und gleichheitswidrig.

b) § 6a NoVAG und in der Folge natürlich auch der bekämpfte Bescheid erwiesen sich aber auch deswegen als verfassungswidrig, da in Folge des Fehlens der zitierten Deckelungsregelung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen werde.

Beispielsweise würde in drei Jahren, wenn ein Audi A6 desselben Baujahres wie gegenständlich erstmalig im Inland zugelassen werde, von einem Verkehrswert von 5.500,00 € auszugehen sein. In diesem Fall würde dann die CO₂-Abgabe ebenfalls 2.875,00 € ausmachen und sohin mehr als die Hälfte des Kaufpreises betragen. Rechne man noch die Abgabe für den Treibstoffverbrauch in Höhe von dann 880,00 € hinzu, ergäbe sich ein Steuersatz von 84% des Kaufpreises, was nur als unverhältnismäßig angesehen werden könne und als nicht zulässige außergewöhnliche Belastung ebenfalls dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche.

Abgesehen von diesem Beispiel gelte dies natürlich auch für den gegenständlichen Fall, immerhin erreiche der Steuersatz im Gesamten auch jetzt schon beinahe die Hälfte des Kaufpreises.

So habe der VfGH in seiner Entscheidung VfSlg. 14.992 schon einmal eine außergewöhnliche Belastung als verfassungswidrig aufgehoben. Dies ebenfalls bei einer unzulässigen Kumulierung hoher Gebühren (VfGH 4.3.2006, V 154/05) wie auch gegenständlich vorliegend.

Zu all dem komme, 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 abstelle (VfSlg. 8.004, 8.457, 10.090, 10.365):

Gemäß den Erläuterungen habe der Gesetzgeber mit der gegenständlichen Novellierung beabsichtigt gehabt, zur Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge die NoVA um eine Steueränderung hinsichtlich Schadstoff- und CO₂-Emissionen zu ergänzen. Dieses Ziel könne jedoch auch erreicht werden, indem eine Regelung festgehalten werde, welche einen demgemäßen Höchstsatz festlege, was jedoch offensichtlich vom Gesetzgeber (wenn man nicht ohnehin von der Geltung des Höchstsatzes gemäß § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG ausgehe) übersehen worden sei. Die angeführten objektiven Wirkungen der Besteuerung gemäß § 6a

leg. cit. würden jedoch weit über das Ziel des Gesetzgebers hinausschießen, dies eben in Folge des (möglichen) Fehlens eines Steuerhöchstsatzes.

Auch aus diesem Grund erweise sich sohin der bekämpfte Bescheid als verfassungswidrig.

c) Schließlich widerspreche der bekämpfte Bescheid auch deswegen dem Gleichbehandlungsgrundsatz, da offensichtlich zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BGBl. I Nr. 46/2008 im Inland schon zugelassene Kraftfahrzeuge nicht der CO₂-Besteuerung unterlägen: Auch dies erweise sich als sachlich nicht differenziert und willkürlich, da gerade im Gebrauchtwagenbereich schon zugelassene CO₂-Hochemittenten nicht besteuert würden und daher gegenüber neu zuzulassenden Gebrauchtwagen bzw. importierten Kfz bevorteilt seien. Wenn schon gemäß den Erläuternden Bemerkungen die Anschaffung umweltfreundlicher Kfz erreicht werden solle, so müsse dies wohl auch hinsichtlich im Inland schon zugelassener Fahrzeuge gelten. Dass dem nicht so sei, stelle eine gröbliche Benachteiligung von nach dem 1. Juli 2008 erstmalig zuzulassenden Fahrzeugen bzw. Fahrzeugbesitzern und einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar.

4. Aber auch die Höhe der durch § 6a NoVAG normierten CO₂-Ausstoßbesteuerung - 25,00 € je g/km – sei völlig willkürlich, sachlich nicht nachvollziehbar und daher ebenfalls gleichheitswidrig. Es sei in keinsten Weise nachvollziehbar, inwiefern gerade dieser Steuersatz herangezogen werde. Wenn man bedenke, dass mit Sicherheit eine sehr große Zahl an Kfz den Schwellenwert von 180 g/km bzw. ab 1. Jänner 2010 von 160 g/km um Einiges überschreite, und noch dazu eine Relation zur Verbrauchsbesteuerung gemäß § 6 NoVAG herstelle, so erweise sich der herangezogene Steuersatz für sich schon als bei Weitem überhöht und sei unverhältnismäßig iSd vom VfGH entwickelten Rechtsprechung zu Art. 2 StGG.

Wenigstens wären je nach Überschreitungsgrad der 180 g/km- bzw. 160 g/km-Grenze mehrere Schwellenwerte gestaffelt zu normieren gewesen, dies mit fallendem Eurowert je g/km, sodass es letztlich zu einer progressiven Besteuerung komme. Somit erweise sich auch in diesem Sinne der demgegenüber starr gewählte Steuerbetrag von 25,00 € je g/km als sachlich nicht ausgewogen.

5. Sachlich nicht gerechtfertigt sei auch der Umstand, dass die im § 6a NoVAG geregelte Steuerverminderung bei geringem CO₂-Ausstoß (gegenüber dem hohen CO₂-Ausstoß) mit höchstens 300,00 € fixiert sei. Es sei nicht einzusehen bzw. nicht nachvollziehbar, inwiefern eine Steuererhöhung für den CO₂-Ausstoß nicht gedeckelt sei, eine Steuerminderung aber schon; auch dies erweise sich als willkürlich und daher gleichheitswidrig.

6. Nicht bedacht sei bei der Novelle gemäß BGBl. I Nr. 46/2008 auch die in weiterer Folge dadurch wohl mit Sicherheit bewirkte, erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaub bzw. Feinstaubpartikeln: Auf Grund der Tatsache, dass dieselbetriebene Kfz einen deutlich geringeren CO₂-Ausstoß verursachten als benzinbetriebene Kfz, werde es durch die zügellose CO₂-Besteuerung zweifelsfrei zu einer eklatanten Verschiebung der Zulassungszahlen hin zu Dieselfahrzeugen kommen, da diese nunmehr einen deutlichen Preisvorteil aufwiesen. Die dadurch landesweit bewirkte, erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln sei evident und offensichtlich vom Gesetzgeber nicht bedacht worden. 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 sei, liege auch darin eine Verletzung des Art. 2 StGG.

7. Schließlich verstoße § 6a NoVAG auch in dreifacher Hinsicht gegen den EGV:

a) Der EuGH habe sich in seinem Urteil vom 21. März 2002, Rs. C-451/99, Cura Anlagen, schon einmal auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des HG Wien mit § 12a NoVAG beschäftigt und hierzu ausgeführt, dass diesbezüglich keine Bedenken gegen eine solche Abgabe bestünden, wenn sie das Ziel verfolge, der Anschaffung und dem Besitz von Fahrzeugen mit einem hohen Kraftstoffverbrauch entgegen zu wirken (Rz 68).

Der EuGH stelle dann weiter fest, dass die NoVA als Verbrauchsabgabe zu qualifizieren sei, bei der der Belastungsgrund die laufende Nutzung und nicht der Verkehrsakt der Zulassung sei (dazu auch im Urteil vom 29. April 2004, Rs. C-387/01). Der EuGH führe dazu aber auch aus, dass hinsichtlich dieser Verbrauchsabgabe jedenfalls der europarechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in Geltung stehe. In Folge der oa. Konsequenzen der fehlenden Höchstsatzregelung des § 6a NoVAG sei jedoch dieser Verhältnismäßigkeitsgrundsatz in höchstem Maße gebrochen und dies widerspreche dem EGV.

b) In Wahrheit werde durch § 6a NoVAG auch die europarechtlich zweifelsfrei in Geltung stehende Warenverkehrsfreiheit verletzt: In Folge der angeführten, exorbitanten und grenzenlosen CO₂-Besteuerung werde es hinkünftig für Unternehmer, welche gewerblich Kfz veräußerten, nicht mehr möglich sein, zB aus Deutschland oder Italien gebrauchte Kfz nach Österreich zu veräußern: Während nämlich für Neuzulassungen beim Import ins österreichische Inland die neue NoVA inklusive der CO₂-Besteuerung auf alle Neufahrzeuge gleichermaßen greifen werde und sohin letztlich ohne Preisverzerrung auf den Konsumenten

überwältigt werden könne, gelte dies für gebrauchte Fahrzeuge nicht, da schon im Inland zugelassene Kfz nicht der CO₂-Besteuerung unterlägen.

Gröblich benachteiligt durch die gegenständliche gesetzliche Regelung würden daher jene gewerblichen Kfz-Veräußerungsunternehmen, welche z.B. von Deutschland oder Italien aus Gebrauchtwagen nach Österreich exportieren wollten, im Vergleich zu inländischen derartigen Unternehmungen, da eben für diese auf Grund der schon bestehenden inländischen Zulassung die exorbitante Steuervorschreibung gemäß § 6a NoVAG nicht wirksam werde. Gerade wenn man eben in Folge der fehlenden Deckelung des Steuersatzes nach § 6a leg. cit. die für Mittelklassewagen oder auch größere Fahrzeuge horrende Höhe der CO₂-Abgabe betrachte, werde sofort ersichtlich, dass durch die gegenständliche CO₂-Abgabe es für grenznahe Autounternehmen de facto unmöglich sein werde, Gebrauchtwagen in den österreichischen Markt zu veräußern, weswegen eben die europarechtlich garantierte Grundfreiheit der Warenverkehrsfreiheit verletzt werde.

Dies werde auch für den privaten Gebrauchtwagenmarkt absolut manifest: Gerade die zunehmende Zahl der staatenübergreifend, z.B. über das Internet, abgewickelten bzw. angebotenen Gebrauchtwagenverkäufe bringe hervor, wie sehr hier durch die gegenständliche Regelung in die europarechtlich garantierte Warenverkehrsfreiheit eingegriffen werde: Österreichische "private" Erwerber würden gegenüber dem restlichen europäischen Gebrauchtwagenmarkt durch die Regelung des § 6a NoVAG geradezu radikal abgeschirmt bzw. von diesem ausgeschlossen.

Zusammengefasst bedeute all dies: Durch die vom österreichischen Gesetzgeber gewählte Art der Normierung des § 6a NoVAG sei iSd vom EuGH entwickelten "Dassonville-Formel" Art. 28 EGV verletzt worden, da diese Regelung geeignet sei, den innergemeinschaftlichen Handel hinsichtlich gebrauchter Kfz unmittelbar tatsächlich zu behindern, weswegen eine unzulässige Maßnahme kontingentgleicher Wirkung vorliege.

c) Gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH gelte unter Heranziehung des Loyalitätsgrundsatzes (Art. 10 EGV) die wettbewerbsrechtliche Bestimmung des EGV nach Art. 81 auch für Maßnahmen der Mitgliedstaaten selbst. Folglich sei auch die Gesetzgebung an die Bestimmung des Art. 81 EGV gebunden. Wie aus den Ausführungen des Vorpunktes erhelle, werde durch § 6a NoVAG auch unzulässigerweise in das Wettbewerbsrecht der Europäischen Union eingegriffen. Zweifelsfrei trete innergemeinschaftlich durch diese Bestimmung nämlich eine Einschränkung und auch eine Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb des Binnenmarktes ein.

Diese Verfälschung lasse sich auf Grund des exorbitanten Ausmaßes der durch die CO₂-Be-steuerung verursachten Preisverzerrung auch nicht mit europaweiten oder internationalen Klimaschutzzielen rechtfertigen.

8. Ausdrücklich werde hiermit aber auch die Verletzung der zwischen Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika direkt und indirekt in Geltung stehenden Handels- und Steuerabkommen eingewendet. Die gegenständliche Versteuerung gemäß § 6a NoVAG stelle ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis zwischen Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika dar, eventualiter werde auch die dadurch bewirkte, rechtlich unzulässige Verzollung einer Handelsware eingewendet. Insbesondere werde das GATT-Abkommen verletzt, wobei ausdrücklich auf Art. 1 desselben verwiesen werde, 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 Botschaft der Vereinigten Staaten von Amerika vor.

Aus all diesen Gründen werde sohin der Antrag gestellt, der Unabhängige Finanzsenat wolle der Berufung gegen den angefochtenen Bescheid Folge geben, die NoVA mit 1.693,52 € festsetzen und den Mehrbetrag von 2.840,00 € an den Bw. rückerstatten.

Weiters werde der Antrag gestellt, der Unabhängige Finanzsenat wolle gemäß § 38a AVG in Folge der aufgezeigten Verletzungen europarechtlicher Vorschriften die gegenständliche Causa zu den Fragen, ob die Bestimmung des § 6a NoVAG gegen den europarechtlich verankerten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bzw. auch gegen die Warenverkehrsfreiheit und den Art. 81 EGV (Wettbewerbsrecht) sowie Art. 90 EGV verstoße, dem EuGH zur Vorabentscheidung gemäß Art. 234 EGV vorlegen.

Außerdem werde angeregt, der Unabhängige Finanzsenat wolle hinsichtlich des § 6a NoVAG gemäß Art. 140 B-VG ein Gesetzesprüfungsverfahren beim VfGH amtswegig einleiten.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 21. Oktober 2009 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6a Abs. 1 Z 2 lit. a NoVAG, BGBl. Nr. 695/1991 idgF, erhöht sich für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 180 g/km ist, 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 25,00 € je g/km.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Vorschreibung des Bonus-Malus-Betrages nach § 6a NoVAG, wobei vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bw. va. europarechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung vorgebracht werden, aber auch das Vorliegen eines völkerrechtlich unrechtmäßigen Handelshindernisses zwischen Österreich und den USA behauptet wird (siehe dazu ausführlich oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

Grundlegend ist zur österreichischen NoVA Folgendes festzuhalten (siehe *Beiser*, Verstoßt die emissionsabhängige Normverbrauchsabgabe nach § 6a NoVAG gegen Art. 90 EGV?, RdW 2009, S 613 ff):

Österreich erhebt eine

- verbrauchsabhängige *und* eine
- emissionsabhängige Abgabe.

Die *verbrauchsabhängige* NoVA nach §§ 5 und 6 NoVAG wird vom Lieferentgelt oder vom gemeinen Wert ohne Umsatzsteuer bemessen. Der Steuersatz liegt je nach Kraftstoffverbrauch ("Normverbrauch") zwischen 0 % und 16 %.

Die *emissionsabhängige* Abgabe nach § 6a NoVAG knüpft dagegen an den Schadstoffausstoß in Form von CO₂ (Kohlenstoffdioxid) und NO_x (Stickstoffoxid) an: Umweltfreundliche Fahrzeuge werden durch eine Minderung der verbrauchsabhängigen NoVA gefördert: Liegt der CO₂-Ausstoß unter 120 g/km, wird ein Bonus von höchstens 300,00 € gewährt (§ 6a Abs. 1 Z 1 NoVAG). Für umweltfreundliche Antriebsarten ist nach § 6a Abs. 1 Z 4 NoVAG ein Bonus von höchstens 500,00 € vorgesehen.

Eine zusätzliche Abgabe (ein "Malus") wird dagegen nach § 6a Abs. 1 Z 2 NoVAG ausgelöst, wenn der CO₂-Ausstoß 180 g/km (Grenzwert vom 1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2009) oder ab 1. Jänner 2010 160 g/km übersteigt. Jedes g/km, das diesen Grenzwert übersteigt, löst

25,00 € zusätzliche NoVA aus. Lieferentgelt oder gemeiner Wert des Fahrzeugs spielen bei der Bemessung dieser emissionsabhängigen Abgabe keine Rolle.

Ein Einhalten der NO_x-Grenzwerte von 60 mg/km bei Benzinantrieb bzw. 80 mg/km bei Dieselantrieb wird mit einem Bonus von höchstens 200,00 € gefördert.

Das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG idF des Ökologisierungsgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 46/2008, will die Zulassung umweltfreundlicher schadstoffarmer Kraftfahrzeuge in Österreich durch Abgabenermäßigungen ("Boni") fördern und die Zulassung umweltschädlicher, bestimmte Grenzwerte in der Abgasemission überschreitender Fahrzeuge durch Abgabenerhöhungen verteuern.

Zu der vom rechtsfreundlichen Vertreter vorgebrachten *Europarechtswidrigkeit* des § 6a NoVAG ist festzuhalten, dass *Beiser* (Verstößt die emissionsabhängige Normverbrauchsabgabe nach § 6a NoVAG gegen Art. 90 EGV?, RdW 2009, S 613 ff), die sachliche Ausgewogenheit und Gemeinschaftsrechtskonformität des Bonus-Malus-Systems nach § 6a NoVAG im Sinn der Rechtsprechung des EuGH mit überzeugenden Argumenten, denen sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, nachgewiesen hat:

Beiser betrachtet die emissionsabhängige NoVA (§ 6a NoVAG) zunächst im Licht der EuGH-Rechtsprechung und kommt dabei zu dem Schluss, dass eine *formelle* Diskriminierung, wie sie Art. 90 EGV verbietet, *nicht* vorliegt, da die Emissionsgrenzwerte im CO₂-Ausstoß von 180 g/km bzw. 160 g/km und die fixe Abgabenerhöhung um 25,00 € je g/km über diesem Grenzwert für Neu- und Gebrauchtwagen ebenso gleichmäßig wie für in- und ausländische Fahrzeuge gelten (*Beiser*, S 614).

Aber auch eine *materielle* Diskriminierung nach Art. 90 EGV liegt *nicht* vor:

Neue Fahrzeuge aus dem In- und Ausland werden exakt gleich belastet. Das gilt formal ebenso für Gebrauchtfahrzeuge: Werden Fahrzeuge in Österreich zunächst abgabefrei genutzt (zB als Leihauto, Taxi, Vorführwagen, Fahrschulkraftfahrzeug iSd § 3 NoVAG) und erst im Gebrauchtzustand nach dem Inkrafttreten des § 6a NoVAG mit 1. Juli 2008 abgabepflichtig, so gelten exakt dieselben Regeln wie für importierte Gebrauchtwagen.

Beiser räumt zwar ein, dass es eine Vielzahl von Kraftfahrzeugen gibt, die in Österreich vor dem 1. Juli 2008 die Normverbrauchsabgabepflicht ausgelöst haben und so dem neu eingeführten Zuschlag ("Malus") für emissionsschädliche Fahrzeuge entgangen sind, während

aus dem Ausland eingeführte Gebrauchtwagen idR erstmals mit der Lieferung/Zulassung in Österreich nach dem 30. Juni 2008 der neu eingeführten Abgabepflicht nach § 6a NoVAG unterworfen werden. *Allerdings verhindern die Funktionsmechanismen des freien Marktes eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Gebrauchtwagen (Beiser, S 614):*

Ist ein PKW zB kurz vor dem Inkrafttreten der neuen Abgabe nach § 6a NoVAG mit 1. Juli 2008 in Österreich zugelassen worden und so ein "Malus" aufgrund einer Grenzüberschreitung in erheblichem Umfang vermieden worden (zB 2.000,00 € Malus ab 1. Juli 2008), so wird der Markt diesen Vorteil bei einer Veräußerung nach dem 1. Juli 2008 einpreisen: Ein Fahrzeug, das eine Woche vor dem 1. Juli 2008 ohne NoVA-Malus zugelassen worden ist, wird ceteris paribus nach dem 1. Juli 2008 im Veräußerungsfall denselben Erlös erzielen wie ein gleiches Fahrzeug, das nach dem 1. Juli 2008 mit NoVA-Malus zugelassen worden ist. Die Veräußerer haben keinen Grund, ihren NoVA-Vorteil aufgrund der Abgabepflicht vor dem 1. Juli 2008 (ohne NoVA-Malus) zu verschenken. Die Veräußerer werden deshalb einen NoVA-Malus selbst dann einpreisen, wenn sie einen solchen nicht getragen haben. Das verteuert auch Gebrauchtwagen, die vor dem 1. Juli 2008 ohne NoVA-Malus in Österreich zugelassen worden sind. *Eine materielle Gleichbehandlung wird so im Verhältnis zwischen in- und ausländischen Gebrauchtwagen erreicht.*

Weiters kommt *Beiser* zu dem Schluss, dass § 6a NoVAG selbst dann gemeinschaftsrechtskonform wäre, wenn man ein teilweises Marktversagen - hypothetisch - unterstellen wollte (S 614, *Punkt 5: "Der Umweltschutz als sachliche Rechtfertigung")*:

Das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG dient nämlich dem *Umweltschutz*. Die Anschaffung/Zulassung verbrauchsarmer umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge wird gezielt begünstigt; die NoVA verteuert verbrauchsstarke umweltschädliche Kraftfahrzeuge. Die NoVA leistet so einen nicht zu unterschätzenden Beitrag zur Minderung des CO₂-Ausstoßes. *Dieser Lenkungseffekt zum Umweltschutz rechtfertigt den NoVA-Malus nach § 6a NoVAG iSd EuGH-Rechtsprechung* (siehe dazu die auf S 614 enthaltenen Ausführungen von *Beiser/Zorn* in *Mayer* (Hrsg.), Kommentar zu EU-und EG-Vertrag, Art. 90 EGV Rz 45 und 46, mit Nachweisen in der EuGH-Rechtsprechung).

Das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG entspricht aber auch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Beiser, S 614 f.):

Der NoVA-Malus nach § 6a NoVAG gilt nämlich für Neufahrzeuge und Gebrauchtwagen im selben Ausmaß. Das ist im Hinblick auf seine umweltpolitische Zielsetzung konsequent, hängt doch der Schadstoffausstoß eines Kraftfahrzeugs während seiner gesamten Lebensdauer vom Neuzustand bis zur Verschrottung von vielen Faktoren ab: Kraftfahrzeuge können nach der heute fortgeschrittenen Technik ein hohes Alter und eine hohe Gesamtkilometerleistung erreichen. Die tatsächliche Gesamtkilometerleistung hängt nicht so sehr vom Alter eines Fahrzeugs ab, sondern vielmehr von der Intensität seiner Nutzung. *Die umweltpolitische Zielsetzung einer effektiven Schadstoffausstoßreduktion rechtfertigt eine Abgabenbemessung mit 25,00 € je g/km CO₂-Ausstoß über den Grenzwerten von 180 g/km (1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2009) bzw. 160 g/km ab 1. Jänner 2010.*

Zusammenfassend ist daher festzuhalten (vgl. Beiser, S 615), dass das Bonus-Malus-System des § 6a NoVAG nicht formell diskriminierend ist, dem zwingenden Allgemeininteresse iSd Umweltschutzes durch eine Verminderung der CO₂-Belastung entspricht, sich zur Zielerreichung eignet und nicht das zur Zielerreichung Erforderliche/Angemessene überschreitet. Es ist somit iSd Rechtsprechung des EuGH sachlich ausgewogen und gemeinschaftskonform. Auch die vom rechtsfreundlichen Vertreter behauptete Einschränkung bzw. Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb des Binnenmarktes liegt auf Grund der Funktionsmechanismen des freien Marktes, die eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Gebrauchtwagen verhindern (Beiser, S 614 (siehe oben)), nicht vor.

Auf Grund der Gemeinschaftskonformität des in § 6a NoVAG normierten Bonus-Malus-Systems werden die vom rechtsfreundlichen Vertreter vorgebrachten europarechtlichen Bedenken von der Abgabenbehörde II. Instanz nicht geteilt. Lediglich der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass es sich beim Unabhängigen Finanzsenat um ein vorlageberechtigtes, nicht jedoch um ein vorlageverpflichtetes Gericht iSd Art. 234 EGV handelt.

Was die Argumentation des rechtsfreundlichen Vertreters, der Bw. habe erfahren, dass § 6a NoVAG EU-widrig sei, da gegenständlich ein Fall vorliege, der dem Erlass des BMF vom 4. August 2009 entspreche, und dem in diesem Zusammenhang vorgebrachten Verweis auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Landeck-Reutte vom 16. Juli 2009 zur Steuer Nummer B betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

Im Erlass des BMF vom 4. August 2009, BMF-010220/0230-IV/9/2009, wurde vertreten, dass vom Bonus-Malus-System jene Gebrauchtfahrzeuge nicht tangiert sind, die vor dem 1. Juli

2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits zugelassen waren. Von dieser Rechtsauslegung ist das BMF im Erlass vom 17. Dezember 2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009, wieder abgegangen.

Die vom BMF im oa. Erlass vom 4. August 2009 zugestandene Befreiung für Gebrauchtfahrzeuge im Gemeinschaftsgebiet, die vor dem 1. Juli 2008 dort zugelassen wurden, führte zu einer Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Fahrzeugen, die vor dem 1. Juli 2008 in einem Drittland, wie gegenständlich den USA, zugelassen waren.

In der Berufungsentscheidung UFS 15.4.2010, RV/0241-L/10, auf die in diesem Zusammenhang ausdrücklich verwiesen wird, hat der Unabhängige Finanzsenat judiziert, dass die oa. Ungleichbehandlung die Anwendung des § 6a NoVAG *nicht* ausschließen kann (siehe dazu auch *Fischerlehner*, NoVA: Anwendung des Bonus-Malus-Systems bei Import von Gebrauchtfahrzeugen, UFSjournal Nr. 5/2010, S 195 ff):

Die gesetzliche Regelung zur Erhebung der Abgabe nach § 6a Abs. 1 Z 2 lit. a NoVAG ist eindeutig und betrifft sowohl Fahrzeuge aus dem EU-Raum als auch Drittlandsfahrzeuge. Der oa. Erlass des BMF vom 4. August 2009 entsprach *nicht* der gesetzlichen Regelung (die ungleiche Behandlung wird vom BMF (Erlass vom 17. Dezember 2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009) inzwischen nicht mehr aufrechterhalten). Aus der ursprünglichen Erlassmeinung kann der Bw. nichts für sich gewinnen, weil Steuerpflichtige kein Anrecht darauf haben, dass ihnen eine zu Unrecht von anderen Personen ohne gesetzliche Basis erlangte begünstigte Besteuerung ebenfalls zugesprochen wird. Die unterschiedliche Behandlung von EU-Fahrzeugen und Drittlandsfahrzeugen ergab sich nicht aus dem Gesetz, sondern aus Erlässen, die keine für den VwGH und den Unabhängigen Finanzsenat verbindliche Rechtsquelle darstellen.

Zusammengefasst bedeutet dies für den gegenständlichen Fall, dass der Bw. aus der ursprünglichen Erlassmeinung des BMF vom 4. August 2009 (siehe oben) nichts für sich gewinnen kann (weshalb sich auch die vom rechtsfreundlichen Vertreter beantragte Einsichtnahme in den Steuerakt des Finanzamtes Landeck-Reutte zur Steuernummer B erübrigt). *Die - gemeinschaftsrechtskonforme - Bestimmung des § 6a NoVAG betrifft sowohl Fahrzeuge aus dem EU-Raum als auch Drittlandsfahrzeuge, sodass die vom rechtsfreundlichen Vertreter vorgebrachte Diskriminierung von Drittstaaten (hier: USA) nicht gegeben ist;* es liegt weder ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis zwischen Österreich und den USA vor noch wird durch § 6a NoVAG der Gedanke des Freihandels und der Nichtdiskriminierung verletzt.

Was die vom rechtsfreundlichen Vertreter vorgebrachten *verfassungsrechtlichen Bedenken* gegen § 6a NoVAG betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass die Abgabenbehörde II. Instanz diese nicht teilt:

Wenn der rechtsfreundliche Vertreter argumentiert, § 6 Abs. 3 2. Satz NoVAG normiere, dass die Abgabe höchstens 16% der Bemessungsgrundlage betrage, weshalb dem Bw. NoVA maximal in diesem Ausmaß hätte vorgeschrieben werden dürfen, und in § 6a leg. cit. fehle es an einem derartigen Höchstsatz, was verfassungswidrig sei, so ist ihm entgegen zu halten, dass er offensichtlich übersieht, dass - wie bereits oben ausgeführt - Österreich eine verbrauchsabhängige *und* eine emissionsabhängige NoVA erhebt.

Die *verbrauchsabhängige* NoVA nach §§ 5 und 6 NoVAG wird vom Lieferentgelt oder vom gemeinen Wert ohne Umsatzsteuer bemessen. Der Steuersatz liegt je nach Kraftstoffverbrauch zwischen 0 % und 16 %; dem Bw. wurden - gesetzeskonform - auch nur 16% an verbrauchsabhängiger NoVA vorgeschrieben (i. e. 1.693,52 €).

Die *emissionsabhängige* Abgabe nach § 6a NoVAG knüpft dagegen an den Schadstoffausstoß in Form von CO₂ und NO_x an; ein Höchstbetrag ist in § 6a leg. cit. nicht normiert, weshalb sich der angefochtene Bescheid - entgegen der Auffassung des rechtsfreundlichen Vertreters - nicht als rechtswidrig erweist.

Warum das Fehlen eines Höchstsatzes in § 6a NoVAG verfassungswidrig sein soll, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, ist es doch erklärtes Ziel des Bonus-Malus-Systems, umweltfreundliche Fahrzeuge zu fördern und Fahrzeuge mit hohen Schadstoffemissionen zu verteuern (vgl. *Beiser*, S 613 und FN 4, wo auf die Erläuternden Bemerkungen zum Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 46/2008, verwiesen wird). Die umweltpolitische Zielsetzung einer effektiven Schadstoff- bzw. CO₂-Reduktion rechtfertigt eine - wenn auch signifikante - Verteuern von Fahrzeugen mit hohen Abgas- bzw. CO₂-Emissionen und eine Abgabenbemessung mit 25,00 € je g/km CO₂-Ausstoß über den Grenzwerten von 180 g/km (1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2009) bzw. 160 g/km ab 1. Jänner 2010 (vgl. *Beiser*, S 615).

Ebenso wenig teilt die Abgabenbehörde II. Instanz die vom rechtsfreundlichen Vertreter dahingehend geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken, auf Grund von § 6a NoVAG komme es "wohl mit Sicherheit" zu einer erhöhten Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln, weil "es durch die zügellose CO₂-Besteuerung zweifelsfrei zu einer eklatanten Verschiebung

der Zulassungszahlen hin zu Dieselmotorkraftfahrzeugen kommen" werde, zumal eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln unterblieben sei.

Dabei übersieht der rechtsfreundliche Vertreter einerseits, dass § 6a Abs. 4 NoVAG eine NoVA-Erhöhung für Dieselfahrzeuge, bei denen die partikelförmigen Luftverunreinigungen mehr als 0,005 g/km betragen, um 300,00 € normiert (eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln ist somit keineswegs unterblieben); andererseits übersieht er, dass der verbrauchsabhängige Steuersatz des § 6 Abs. 2 NoVAG für Dieselfahrzeuge höher ist als für benzingetriebene Kfz, dass der durch den niedrigeren Verbrauch von Diesel-Kfz grundsätzlich bestehende Steuervorteil betreffend § 6a NoVAG durch die Tatsache, dass beim Verbrennen einer bestimmten Menge Dieselöl mehr CO₂ als beim Verbrennen der gleichen Menge Benzin entsteht, zumindest teilweise wieder kompensiert wird, dass Dieselfahrzeuge ohne serienmäßigen Partikelfilter (abgesehen von manchen Kleinwagen) ohnehin kaum mehr am Markt erhältlich sind und die Zulassungszahlen betreffend Diesel-Kfz in Österreich nicht steigen, sondern - im Gegenteil - rückläufig sind.

Vor allem aber ist hinsichtlich der vom rechtsfreundlichen Vertreter vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 6a NoVAG seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass auf Grund des Art. 18 Abs. 1 B-VG - der als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips die Bindung der gesamten Vollziehung an das Gesetz anordnet (Legalitätsprinzip) – die Abgabenbehörden zur Anwendung der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmung des § 6a NoVAG verpflichtet sind. Die Einleitung eines Normprüfungsverfahrens beim VfGH durch den Unabhängigen Finanzsenat ist gesetzlich *nicht* vorgesehen, weshalb auf die vom rechtsfreundlichen Vertreter vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht weiter einzugehen ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 31. Mai 2010