



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des a, vertreten durch Dr. Christian Schöffthaler, Rechtsanwalt, 6460 Imst, Ing.-Baller-Straße 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 1. September 2009 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 12. Jänner 2010 und vom 12. Februar 2010 betreffend die Zurückweisung einer Berufung wegen Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13. Jänner 2010 betreffend die Abweisung den Antrages auf Rückerstattung des NoVA-Zuschlages gemäß § 6a NoVAG entschieden:

1. Der Bescheid vom 1. September 2009 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wird aufgehoben.
2. Der Bescheid vom 12. Jänner 2010 betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 30. September 2009 gegen den Bescheid vom 1. September 2009 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wird aufgehoben.
3. Der Bescheid vom 12. Februar 2010 betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 9. Februar 2010 gegen den Bescheid vom 12. Jänner 2010 betreffend die Zurückweisung der Berufung vom 30. September 2009 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 1. September 2009 wird aufgehoben.

4. Die Berufung gegen den Bescheid vom 13. Jänner 2010 betreffend die Abweisung des Antrages vom 26. August 2009 auf Rückerstattung des NoVA-Zuschlages gemäß § 6a NoVAG wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb am 9. Dezember 2008 von einem Fahrzeughändler in der Schweiz ein erstmalig in der Schweiz am 1. April 2000 zugelassenes Fahrzeug der Marke Lincoln Type LS V8 (Hubraum 3.950 cm³, Leistung 188 kW, CO₂ Wert: nicht angegeben) zu einem Kaufpreis von CHF 6.000,00 und brachte es in der Folge nach Österreich ein.

Am 3. April 2009 reichte der Bw. folgende schriftliche Erklärung (Vordruckformular NOVA 2) über die Normverbrauchsabgabe (Nova) beim Finanzamt ein:

Bemessungsgrundlage € 5.650,00 X 16 % Steuersatz = € 904,00

Bonus/Malus gemäß § 6a NoVAG = € 1.760,00

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

NoVA = € 2.664,00

Der angeführte Betrag wurde entrichtet und die Zulassungsfreigabe in der Genehmigungsdatenbank gesetzt.

Der Bw. hat nunmehr mit Schreiben vom 26. August 2009 einen Antrag auf Rückerstattung des Malus-Betrages im Sinne des § 6a NoVAG gestellt.

Das Finanzamt hat hierauf am 1. September 2009 den Bescheid über die "Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" (Vordruckformular NOVA 3) für den Monat Mai 2009 erlassen, mit welchem es die Normverbrauchsabgabe gleich wie in der o.a. Erklärung mit € 2.664,00 festsetzte.

Gegen diesen Bescheid wurde binnen Frist Berufung erhoben, welche vor allem mit verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen das in § 6a NoVAG normierte Bonus-Malus-System begründet wurde. Es werde deshalb beantragt, der Unabhängige Finanzsenat möge die Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 904,00 festsetzen und den Mehrbetrag in Höhe von € 1.760,00 rückerstatten. In einem werde beantragt, dass der Unabhängige Finanzsenat beim EuGH eine Vorabentscheidung gemäß Art. 234 des EG-Vertrages zu den Fragen einhole, ob § 6a NoVAG gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz,

die Warenverkehrsfreiheit sowie gegen Art 81 und Art. 90 EG verstoße. Außerdem werde angeregt, dass der Unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 140 B-VG ein Gesetzesprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof amtswegig einleite.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 12. Jänner 2010 diese Berufung zurückgewiesen und hiezu im Wesentlichen ausgeführt, dass der angefochtene Bescheid keinen Bescheidspruch enthalten würde und eine im Bescheidstitel angekündigte Wiederaufnahme des Verfahrens denkunmöglich sei, weil eine solche das Bestehen eines wiederaufzunehmenden Bescheides voraussetze, was nicht vorliege. Es liege demzufolge ein Nichtbescheid vor, weshalb die Berufung gegen ein Schreiben gerichtet sei, dem der Bescheidcharakter fehle.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. Jänner 2010 wurde Berufung erhoben und im Wesentlichen damit begründet, dass es sich entgegen der Ansicht der Behörde bei dem "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" sehr wohl um einen bekämpfbaren Bescheid handeln würde.

Das Finanzamt hat hierauf am 12. Februar 2010 neuerlich einen diesbezüglichen Zurückweisungsbescheid erlassen, welcher vom Bw. mit Berufung bekämpft wurde.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2010 wurde schließlich der Antrag auf Rückerstattung des Malus-Betrages als unbegründet abgewiesen, welcher im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die im § 201 BAO normierten Gründe für die bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe nicht vorliegen würden.

Die dagegen erhobene Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Februar 2010 als unbegründet abgewiesen, in welcher wiederum auf die Bestimmungen des § 201 BAO verwiesen wird. Hierauf wurde vom Bw. ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Berufungsvorentscheidungen betreff Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Zurückweisungen der Berufungen sind nicht ergangen und wurden die Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz unmittelbar vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH (zB 05.11.2003, 99/17/0116) bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die "Quasirechtskraft" einer

solchen Festsetzung durch Erklärung wird allerdings durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wie sie in den Fällen des § 201 BAO vorgesehen ist, wieder durchbrochen.

Bei Selbstberechnungsabgaben hat der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen (Ritz, BAO³, § 201 Tz 1). Die Verpflichtung zur Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages kann darin bestehen, dass, wie dies etwa gemäß § 11 NoVAG der Fall ist, eine entsprechende "Erklärung" einzureichen ist (vgl. Ritz, § 201 Tz 10).

Stellt der Abgabepflichtige nach der durch Selbstbemessung erfolgten Festsetzung der Abgabe wie im vorliegenden Fall einen Antrag auf Rückerstattung und setzt die Entscheidung eines solchen Antrages voraus, dass die Behörde die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit beantwortet, dann ist der Antrag auch als Begehren auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe zu werten. In einem solchen Fall hat die Abgabenbehörde zuerst über die Frage der Abgabefestsetzung und danach über das Rückerstattungsbegehren zu entscheiden.

§ 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 bekannt gegebene 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. (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, oder

2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Gemäß § 11 NoVAG stellt die NoVA eine Selbstberechnungsabgabe iSd § 201 BAO dar; sie ist daher nur festzusetzen, wenn die Anmeldung nicht eingereicht worden ist oder wenn sie sich als unvollständig oder unrichtig erweist.

§ 11 Abs. 2 NoVAG ordnet die Selbstberechnung der Abgabe durch den Abgabepflichtigen an:

"Die Erhebung der Abgabe obliegt in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z. 3 dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabeschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung eine Anmeldung (Fälligkeitstag) beim Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten."

Nach § 201 BAO idF vor BGBl. I 2002/97 (Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG ist gemäß § 323 Abs. 11 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entsteht) ist ein Abgabenbescheid nur bei Zutreffen einer der drei in dieser Bestimmung erschöpfend aufgezählten Voraussetzungen zu erlassen und zwar wenn:

der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder

wenn sich die Erklärung als unvollständig oder

die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die Selbstberechnung und Entrichtung richtig oder mangelhaft ist, kommt es nicht darauf an, ob der Abgabepflichtige subjektiv seine Vorgangsweise für richtig hält, sondern darauf, ob sie objektiv zutreffend ist.

Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung sein (Ritz, BAO-Handbuch, 114). Rechtswidrig ist eine Selbstberechnung beispielsweise auch dann, wenn

sie unter Missachtung des Anwendungsvorranges von Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union eine nationale Abgabenvorschrift anwendet.

Erweist sich die Behauptung der Partei als richtig, so ist die Behörde zur Erlassung eines Abgabenbescheides gemäß § 201 BAO verpflichtet (vgl. VwGH 22.06.1990, 88/17/0242), andernfalls wird sie den Antrag mit der Begründung abweisen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides nach § 201 nicht vorliegen (Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 2124).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. am 3. April 2009 gesetzeskonform die Bezug habende Erklärung über die NoVA beim Finanzamt eingebracht und den darin angeführten NoVA-Betrag von € 2.664,00 entrichtet.

Der Bw. hat nunmehr mit Schreiben vom 26. August 2009 einen Antrag auf Rückerstattung des Malus-Betrages im Sinne des § 6a NoVAG gestellt und diesen Antrag damit begründet, dass Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Bonus-Malus Systems sei, dass für ein Fahrzeug erstmals nach dem 30. Juni 2008 ein steuerbarer Tatbestand verwirklicht worden und das Fahrzeug vor dem 1. Juli 2008 nicht bereits im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassen worden sei. Nicht betroffen von der Bonus-Malus Regelung seien daher Gebrauchtfahrzeuge, die vor dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits zugelassen gewesen seien. Daher ersuche er um Korrektur der Berechnung und um eine Gutschrift in Höhe des Malusbetrages von € 1.760,00.

Das Finanzamt hat hierauf, wie bereits angeführt, am 1. September 2009 den angefochtenen Bescheid über die "Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" (Vordruckformular NOVA 3) erlassen, mit welchem die Behörde die Normverbrauchsabgabe gleich wie in der o.a. Erklärung mit € 2.664,00 festsetzte.

Die dagegen erhobene Berufungen wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 12. Jänner 2010 und 12. Februar 2010 zurückgewiesen.

Der Bw. hat gegenständlich die Unrichtigkeit der Selbstbemessung insofern geltend gemacht, als er verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen das in § 6a NoVAG normierte Bonus-Malus-System vorbrachte und die Neufestsetzung der Normverbrauchsabgabe bzw. die Rückerstattung des Malus-Betrages begehrte, welcher Antrag jedenfalls innerhalb der Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 2 und somit fristgerecht erfolgte.

Der Unabhängige Finanzsenat führt hierzu aus:

Nach § 92 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen. Sie bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorsehen. Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen und hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person zu nennen, an die er ergeht.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der rechtsgestaltende normative Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (VwGH 25.4.1988, 87/12/0097, 30.9.2004, 2004/16/0098). Erledigungen ohne Spruch und damit ohne normativen Inhalt sind keine Bescheide. Dies auch dann nicht, wenn sich aus der Bescheidbegründung der Spruch ableiten ließe und dieser offenbar aus Versehen nicht Eingang in den Bescheid gefunden hat.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass es sich bei dem angefochtenen Bescheid vom 1. September 2009 entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes Bregenz ohne jeden Zweifel um einen Bescheid, der den Formerfordernissen des § 93 BAO entspricht, handelt. Der "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" ist ausdrücklich als solcher bezeichnet, der Bescheidspruch enthält die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe in Höhe von € 2.664,00 und ist die Person, an die er ergeht, sowie die ausstellende Behörde im Bescheidkopf angeführt.

Der Bescheid erweist sich jedoch als fehlerhaft, als die Erstbehörde einen "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" ohne die Anführung irgendwelcher neuer Tatsachen und Beweismittel, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens begründen könnten, erlassen hat. Zudem fehlt ein wiederaufzunehmender Erstbescheid. Es handelt sich demzufolge offensichtlich um ein Versehen bei dem Ankreuzen des Kästchens auf dem NOVA 3 Formular, wobei der Unabhängige Finanzsenat hiezu anmerkt, dass auf dem Formular auch die Möglichkeit des Ankreuzens von "Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe" und "Bescheid über einen Verspätungszuschlag" besteht. Aus dem Bescheidspruch ist allerdings nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig ableitbar, dass der eigentliche Bescheidwille auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe gerichtet war.

Das Finanzamt gelangte jedenfalls in dem o.a. Bescheid vom 1. September 2009 augenscheinlich zur Ansicht, dass die ursprüngliche Abgabenbemessung durch den Bw. richtig sei und setzte demzufolge die Höhe der Normverbrauchsabgabe in derselben Höhe fest, welche der Bw. in seiner Erklärung über die Normverbrauchsabgabe vom 3. April 2009 angegeben und abgeführt hat. Folgerichtig hätte die Erstbehörde aber den Antrag des Bw.

vom 26. August 2009 auf Rückerstattung des Malusbetrages in Höhe von € 1.760,00 als unbegründet abweisen müssen.

Mit anderen Worten: Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen. Ein mit der Selbstberechnung des Abgabepflichtigen übereinstimmender Festsetzungsbescheid, wie er im Berufungsfall ergangen ist, ist verfahrensrechtlich nicht vorgesehen.

Der vom Finanzamt erlassene Bescheid war somit unzulässig, da auch den bereits erwähnten Bestimmungen des § 201 BAO widerlaufend, weil die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe bei der Behörde eingereicht worden ist und sie sich nach Ansicht des Finanzamtes weder als unvollständig oder unrichtig erwiesen hat.

Der o.a. Festsetzungsbescheid vom 1. September 2009 war demzufolge aufzuheben.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Da der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vom 1. September 2009 sehr wohl wie o.a. Bescheidcharakter hatte, sind die dagegen gerichteten Berufungen zulässig gewesen und waren die im Spruch bezeichneten Zurückweisungsbescheide ebenfalls aufzuheben.

Zum angefochtenen Bescheid vom 13. Jänner 2010 betreffend die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung des Malus-Betrages in Höhe von € 1.760,00 führt der Unabhängige Finanzsenat vorerst das diesbezügliche Berufungsvorbringen im Wesentlichen aus:

Nach Schilderung des bisherigen Sachverhaltes wird vom Bw. bzw. dessen Rechtsvertreter behauptet, dass einem Antrag bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe die Behörde gemäß § 201 Abs. 2 BAO im Sinne einer Ermessensentscheidung statt zu geben habe. Die Grundvoraussetzungen des § 201 Abs. 2 BAO würden vorliegen, demzufolge der Bescheid an einem Rechtsmangel leide. Gemäß § 20 BAO müsse die Abgabenbehörde Ermessensentscheidungen in den gesetzlichen Grenzen treffen. § 201 Abs. 2 BAO bestimme nun, dass die Abgabenbehörde die Höhe der Abgabe bescheidmäßig festsetzen könne, wenn gemäß Z 2 der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht worden ist. Das Vorhandensein der weiteren Tatbestände von Z 1 bis 5 sehe das Gesetz im Sinne einer "Kumulation" nicht vor. So könne z.B. gemäß Z 1 von Amtswegen innerhalb eines Jahres, oder gemäß Z 2, wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens auf Festsetzung spätestens ein Jahr nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wurde, einem Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabenhöhe stattgegeben werden. Ein zwingende Vorliegen beider

Tatbestände des § 201 Abs. 2 Z 1 und Z 2 würde keinen Sinn ergeben und könnte auch nicht gemeinsam vorliegen. Auch könne sohin nicht für eine Ermessensentscheidung, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht sei, die Anwendung der Z 5 zwingend vorgesehen werden und stelle dies keinen Tatbestand dar, welcher für eine bescheidmäßige Festsetzung vorhanden sein müsse. Es würden sohin die Voraussetzungen gemäß § 20 BAO für eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 201 Abs. 2 BAO vorliegen und hätte die Behörde jedenfalls eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabenhöhe nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit und unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände treffen müssen was hiermit geltend gemacht werde.

Es werde daher der Antrag gestellt, der Unabhängige Finanzsenat wolle der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13.10.2010 zu Steuernummer 075/5286 stattgeben, den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13.10.2010 zu Steuer Nr.: 075/5286 aufhaben, die Berufung des Berufungswerbers vom 30.09.2009 zulassen, die Normverbrauchsabgabe in der Höhe von € 904,00 festsetzen und den Mehrbetrag in der Höhe von € 1.760,00 an den Berufungswerber rückerstatten.

In einem wird gestellt nachfolgender Antrag:

Der Unabhängige Finanzsenat wolle gemäß § 38 a AVG infolge der aufgezeigten Verletzungen europarechtlicher Vorschriften gemäß der Berufung vom 30.09.2009 die gegenständliche Causa zu den Fragen, ob die Bestimmung des § 6a NoVAG gegen den europarechtlich verankerten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bzw. auch die Warenverkehrsfreiheit und den Artikel 81 (Wettbewerbsrecht) sowie Artikel 90 EGV verstößt, dem europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG-Vertrag vorlegen.

Außerdem wird hiermit angeregt, der Unabhängige Finanzsenat wolle hinsichtlich des § 6a NoVAG gemäß dem Artikel 140 B-VG ein Gesetzesprüfungsverfahren beim österreichischen Verfassungsgerichtshof amtswegig einleiten.

Der Unabhängige Finanzsenat verweist vorerst auf die obigen Ausführungen zu § 201 BAO.

Weiters wird zu § 6a NoVAG ausgeführt:

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 Bw. va. europarechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken gegen

diese Regelung vorgebracht werden, aber auch das Vorliegen von völkerrechtlich unrechtmäßigen Handelshindernissen behauptet wird.

Grundlegend ist zur österreichischen NoVA Folgendes festzuhalten (siehe Beiser, Verstößt 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 in Form eines "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 Bw. 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 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 gemeinschaftsrechtskonform. Auch die vom Bw. 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 Gemeinschaftsrechtskonformität des in § 6a NoVAG normierten Bonus-Malus-Systems werden die vom Bw. vorgebrachten europarechtlichen Bedenken vom Unabhängigen

Finanzsenat 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.

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 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 Die - gemeinschaftsrechtskonforme - Bestimmung des § 6a NoVAG betrifft sowohl Fahrzeuge aus dem EU-Raum als auch Drittlandsfahrzeuge, sodass die vom Bw. vorgebrachte Diskriminierung von Drittstaaten nicht gegeben ist; es liegt weder ein völkerrechtlich unrechtmäßiges Handelshindernis vor noch wird durch § 6a NoVAG der Gedanke des Freihandels und der Nichtdiskriminierung verletzt.

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

Wenn der Bw. 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 %.

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 Bw. – 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 - Verteuerung von Fahrzeugen mit hohen Abgas- bzw. CO₂-Emissionen und eine Abgabebemessung 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 Bw. 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 Bw. 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 Bw. 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 (siehe hierzu Zepitsch im UFSjournal 12/2010, "NoVA: Unionsrechtskonformität des Bonus-Malus-Systems", UFS 31.5.2010, RV/3582-W/10; 14.10.2010, RV/2492-W/10; 24.8.2010, RV/0309-L/10; 21.9.2010, RV/0472-I/10).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden, da die Voraussetzungen für einen Festsetzungsbescheid iSd § 201 BAO nicht vorliegen.

Feldkirch, am 15. Februar 2011