



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 6. Mai 2010 betreffend Festsetzung von Normverbrauchsabgabe entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Normverbrauchsabgabe für das Kraftfahrzeug Honda S 2000 mit der Fahrzeugidentifikationsnummer xxx wird wie folgt festgesetzt:

gemäß § 6 Abs. 2 Z 1 NoVAG: 14 % von 21.000 €	2.940,00 €
gemäß § 6a Abs. 1 Z 2.b) und § 6a Abs. 1 Z 3 NoVAG	1.088,34 €
Normverbrauchsabgabe	4.028,34 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb von einem Fahrzeughändler in der Bundesrepublik Deutschland ein gebrauchtes Kraftfahrzeug der Marke Honda S 2000 zu einem Kaufpreis von 21.000 € netto. Das Fahrzeug wurde nach Österreich verbracht und im April 2010 im Inland zum Verkehr zugelassen.

In der am 28. April 2010 beim Finanzamt eingereichten Erklärung über die Normverbrauchsabgabe errechnete der Bw. einen Abgabebetrag von 4.156,38 € (14 % von 21.000 €

zuzüglich 1.216,38 € „Malus“ gemäß § 6a Abs. 1 Z 2.b NoVAG), den er noch am selben Tag entrichtete.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2010 stellte der Bw. durch seinen anwaltlichen Vertreter beim Finanzamt einen Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgabe gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 6. Mai 2010, dem anwaltlichen Vertreter des Bw. zugegangen am 30. Mai 2010, setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe (gegenüber der Erklärung unverändert) mit 4.156,38 € fest.

Gegen den Bescheid vom 6. Mai 2010 erhob der Bw. durch seinen anwaltlichen Vertreter am 22. Juni 2010 Berufung, die sich gegen den Erhöhungsbetrag gemäß § 6a Abs. 1 Z 2.b) NoVAG in Höhe von 1.216,38 € richtet. Dieser sei „EU-rechtswidrig“. Weiters werde ausgeführt, dass auch nach der Einführung des Bonus-Malus-Systems (§ 6a NoVAG in der Fassung BGBl. I Nr. 46/2008) von einer einheitlichen Abgabe auszugehen sei, für welche der in § 6 Abs. 3 NoVAG normierte Höchstsatz (von 16 % der Bemessungsgrundlage) gelte. Bei anderer Auslegung wäre § 6a NoVAG infolge Fehlens eines Höchstsatzes bei der „CO₂-Abgabe“ verfassungswidrig, weil sich - wie der Berufungsfall deutlich mache - ohne Deckelung ein völlig unangemessener Steuerbetrag ergebe. Dabei handle es sich nicht etwa um einen Härtefall, da der CO₂-Ausstoß des Fahrzeugs mit 236 g/km für einen Mittelklassewagen im Durchschnittsbereich liege. Die Regelung wäre überschießend, weil der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck (Anschaffung umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge) auch bei Festlegung eines Höchstsatzes der Abgabe erreicht werden könne. Weiters werde der Gleichbehandlungsgrundsatz verletzt, weil zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 46/2008 im Inland schon zugelassene Kraftfahrzeuge nicht der CO₂-Besteuerung unterlägen und daher gegenüber neu zuzulassenden bzw. importierten Fahrzeugen bevorzugt seien. Der in § 6a NoVAG normierte Steuersatz sei überhöht, zumal der Gesetzgeber keine Staffelung (je nach Ausmaß des Überschreitens der Schwellenwerte) normiert habe. Die in § 6a NoVAG vorgesehene Steuermindering (Bonus) sei sehr wohl gedeckelt. Auch habe der Gesetzgeber nicht bedacht, dass die "zügellose CO₂-Besteuerung" zu einer Verschiebung der Zulassungszahlen hin zu den Dieselfahrzeugen führen werde, was wiederum eine erhöhte Belastung der Luft mit Feinstaubpartikeln bewirken werde. Ergänzend zu der (Dieselfahrzeuge weitestgehend nicht betreffenden) CO₂-Besteuerung hätte zur Wahrung des Gleichheitssatzes eine Besteuerung der Emission von Feinstaubpartikeln vorgenommen werden müssen. Schließlich verstoße § 6a NoVAG auch gegen den EG-Vertrag: Bei fehlender Höchstsatzregelung sei der "europarechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz" verletzt. Weiters verletze § 6a NoVAG die Warenverkehrsfreiheit. Infolge der "exorbitanten und grenzenlosen" CO₂-Besteuerung werde

es für Autohändler nicht mehr möglich sein, gebrauchte Kraftfahrzeuge beispielsweise aus Deutschland oder aus Italien nach Österreich zu veräußern. Während nämlich für Neuzulassungen beim Import ins Inland die NoVA "inklusive der CO₂-Besteuerung" auf alle Neufahrzeuge gleichermaßen greife und letztlich ohne Preisverzerrung auf die Konsumenten überwältigt werden könne, gelte dies für gebrauchte Fahrzeuge nicht, da schon im Inland zugelassene Gebrauchtfahrzeuge nicht der CO₂-Besteuerung unterlägen. Österreichische private Erwerber würden vom restlichen europäischen Gebrauchtwagenmarkt geradezu ausgeschlossen. Durch § 6a NoVAG werde Art. 28 des EG-Vertrages verletzt, da diese Regelung geeignet sei, den innergemeinschaftlichen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen unmittelbar tatsächlich zu behindern, weswegen eine unzulässige Maßnahme kontingentgleicher Wirkung vorliege. An die wettbewerbsrechtlichen Bestimmungen des EG-Vertrages (Art. 81) sei auch die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten gebunden. Die durch § 6a NoVAG bewirkte Wettbewerbsbeschränkung lasse sich auch nicht mit europaweiten oder internationalen Klimaschutzziele rechtfertigen. In einem wurde 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 von Amts wegen einleite.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge übermittelte das Finanzamt eine korrigierte Abgabeberechnung mit einem gegenüber dem angefochtenen Bescheid verminderten Abgabebetrag von 4.028,34 €; die Abgabeminderung resultierte daraus, dass der Bonus gemäß § 6a Abs. 1 Z 3 NoVAG (bei einem NO_x-Wert des Fahrzeugs mit Benzinantrieb von 40mg/km) bisher nicht berücksichtigt worden war.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) 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 berechneten 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 eingebracht 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. Da sich im Berufungsverfahren jedoch herausgestellt hat, dass die Selbstberechnung des Bw. tatsächlich nicht richtig war, ist ein Festsetzungsgrund gemäß § 201 Abs. 1 und Abs. 3 BAO gegeben und wird der angefochtene Bescheid im Rahmen des § 289 Abs. 2 BAO insoweit geändert (siehe unten Punkt V.4).

II.) Gemäß § 1 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG) in der auf den Berufungsfall anzuwendenden Fassung unterliegen der Normverbrauchsabgabe (unter anderem) die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist ...

Abgabenschuldner ist in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt, im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird (§ 4 NoVAG). Die Abgabe ist in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1) nach dem Entgelt im Sinne des § 4 UStG, in den Fällen des § 1 Z 3 nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert (§ 5 NoVAG).

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 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.b) und 3 NoVAG von Bedeutung, welche lauten:

„2.b) Für Fahrzeuge, deren CO₂-Ausstoß größer als 160 g/km ist, erhöht sich die Steuerschuld ab dem 1. Jänner 2010 für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km.

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

III.) Der Ansicht des Bw., dass auch der Zuschlag nach § 6a Abs. 1 Z 2.b) NoVAG mit dem nach § 6 Abs. 3 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.

IV.) 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 dB NR 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 noch angefügt, dass § 6a NoVAG auch Regelungen für Fahrzeuge mit Dieselmotoren trifft (siehe insbesondere § 6a Abs. 4 NoVAG).

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

V.1.) 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).

V.2.) 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 sollte. 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 unterschiedslos 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 Fahrzeuges 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 Steuer zu vergleichen, die im Inland zugelassen seien und auf die bereits Zulassungssteuer 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 seien, 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 Artikel 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).

V.3.) 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 dB NR 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 wurde aber von den Finanzämtern ein durch Zu- und Abschläge im Sinne des § 6a NoVAG per Saldo errechneter „Malus“ insoweit nicht vorgeschrieben, als er einen proportional zum Wertverlust des Gebrauchtfahrzeuges ermittelten Betrag überschritten hätte. Eine protektionistische Wirkung des „Bonus-Malus-Systems“ zu Gunsten des inländischen Gebrauchtwagenmarktes wurde so vermieden.

V.4.) § 6a NoVAG in der Fassung vor BGBl. I Nr. 34/2010 war nicht zur Gänze, sondern nur insoweit durch 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.b) NoVAG entsprechend vermindert (proportional zum Wertverlust des Fahrzeugs auf 64 % von 1.900 € = 1.216,38 €); berichtigt um den „Bonus“ gemäß § 6a Abs. 1 Z 3 NoVAG ergibt sich ein Zuschlag zur Grundabgabe von insgesamt 1.088,34 € (1.900 € „Malus“ abzüglich 200 € „Bonus“ = 1.700 €, davon 64 % = 1.088,34 €).

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

Innsbruck, am 21. September 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei