



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. November 2004 betreffend Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Normverbrauchsabgabe wird wie folgt festgesetzt:

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw) hat im Jänner 2004 (Rechnung vom 13. Jänner 2004) in Deutschland einen Pkw der Marke Subaru Impreza (Neufahrzeug) um netto 25.000,00 € erworben. Anlässlich des Eigenimportes nach Österreich hat er die Umsatzsteuer mit 20 % des Kaufpreises, sohin mit 5.000,00 € (Erwerbssteuer), und die Normverbrauchsabgabe (16 % NoVA-Grundabgabe iHv. 4.000,00 € plus den Zuschlag von 800,00 €) mit 4.800,00 € berechnet (Erklärung vom 27.1.2004) und entrichtet.

Mit Schreiben vom 6. März 2004 hat der Bw die EU-Widrigkeit der Bestimmung (Verstoß gegen die Freizügigkeit des Warenverkehrs) des § 6 Abs. 6 NoVAG (20 % Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe) geltend gemacht und beantragt, die Normverbrauchsabgabe ohne den Zuschlag mit 4.000,00 € festzusetzen. Es wurde auf den Schlussantrag des Generalanwaltes beim EuGH in einer diesbezüglichen Beschwerde verwiesen. Damit sei diese Bestimmung nicht anzuwenden und erweise sich die Selbstberechnung daher als falsch. Natürlich sei er einverstanden, dass das Finanzamt mit der Erledigung bis zur endgültigen Entscheidung des EuGH in dieser Angelegenheit zuwarte.

Mit Bescheid vom 4. November 2004 wurde das Ansuchen des Bw auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Rückerstattung des 20 %-igen Zuschlages gem. § 6 Abs. 6 NoVAG abgewiesen. Das Finanzamt vertrat begründend die Auffassung, die Erhebung des 20 %-igen Zuschlags auf die Normverbrauchsabgabe sei zwar im Falle der Einfuhr einer Gebrauchtfahrzeuges aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson nicht zulässig. Bei dem vom Bw importierten Fahrzeug handle es sich aber um ein Neufahrzeug, weshalb der 20 %-ige Zuschlag nicht rückzuerstatten sei.

In der Begründung zur gegen diesen Bescheid fristgerecht mit Schreiben vom 26. November 2004 eingebrachten Berufung hat der Bw auf das mittlerweile ergangene Urteil des EuGH, Rs C-387/01, Weigel/Weigel, verweisen, in dem unter anderem der Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG als gemeinschaftsrechtswidrig (Verstoß gegen Art 90 EG) erkannt worden sei.

Das Finanzamt stütze seine Rechtsmeinung augenscheinlich auf die Rechtsmeinung der SZK des BMF, Fachbereich für USt, NoVA und WA (Erlass vom 11.6.2004, GZ NOVA 100/7-UST/04). Danach sei bei Vorschreibung der NoVA nach § 1 Z 3 NoVAG bei Kraftfahrzeugen (neu oder alt) als Übersiedlungsgut und bei gebrauchten Fahrzeugen als Eigenimport der 20 %-ige Erhöhungsbetrag im Sinne des § 6 Abs. 6 NoVAG außer Ansatz zu lassen. Offensichtlich vertrete das Finanzamt im Umkehrschluss somit die Auffassung, dass bei Eigenimporten von Neufahrzeugen der Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG nach wie vor anzuwenden sei.

Anlassfall beim EuGH in Rs C-387/01, Weigel, sei in der Tat die Verbringung von zwei gebrauchten Kraftfahrzeugen als Übersiedlungsgut von Deutschland nach Österreich. Allerdings sei das EuGH-Urteil in der Gesamtheit seiner Begründung und nicht nur in der Beantwortung der vorgelegten Fragen zu lesen. Darin habe der EuGH seines Erachtens unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG insgesamt (somit auch bei Neufahrzeugen) dem Art 90 EG widerspreche. Die Rn 84 bis 88 des Urteils des EuGH in dieser Rechtssache (Weigel) wurden sodann vom Bw wörtlich wiedergegeben und die Ansicht vertreten, dass diese Aussagen eindeutig seien. Umso unverständlicher sei es, dass die SZK (Fachbereich NoVA) sich ziere, dem EuGH-Urteil auch im Bereich von Neufahrzeugen Folge zu leisten. Die bisherige Literatur zum EuGH-Urteil sehe – im Gegensatz zur Finanzverwaltung – jedenfalls den Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG in seiner Gesamtheit als nicht gemeinschaftsrechtskonform an (SWI 2004, 372, Anm.; SWK 2004, S 804).

Der Bw führte weiter aus, die Bestimmung des § 6 Abs. 6 NoVAG habe die ursprüngliche Begünstigung des privaten Eigenimportes von Kraftfahrzeugen gegenüber im Inland erworbenen hinsichtlich der Bemessung der Umsatzsteuer hintanhaltend sollen. Die Norm-

verbrauchsabgabe sei beim Eigenimport nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Erwerbsbesteuerung bzw. der Einfuhrumsatzsteuer, wohl aber für die Umsatzsteuer bei Lieferung im Inland. In seinem Fall hätte er daher bei Erwerb des Fahrzeuges Subaru Impreza im Inland Normverbrauchsabgabe iHv 4.000,00 € (16% von 25.000,00 €) und Umsatzsteuer in Höhe von 5.800,00 € (20 % von 29.000,00 €) zu berappen gehabt. In Summe sei es beim Eigenimport aus Deutschland gleich geblieben, nur betrage diesfalls die Umsatzsteuer (Erwerbssteuer) 5.000,00 € und die Normverbrauchsabgabe mit Zuschlag 4.800,00 €. Gerade dies sei aber nach der eindeutigen, klaren und einer anderweitigen Interpretation nicht zugänglichen Aussage des EuGH nicht mit Art. 90 EG vereinbar, da der Zuschlag nur auf die Ausschaltung des Wettbewerbsvorteils selbst eingeführter Waren abziele. Eine niedrigere Umsatzsteuer (Erwerbssteuer) bei der Verbringung in das Gemeinschaftsgebiet (bzw. niedrigere EUST bei Einfuhr aus einem Drittlandsgebiet) könne und dürfe nicht mit einer höheren inländischen Normverbrauchsabgabe in Form des Zuschlages von 20 % zur Normverbrauchgrundabgabe nach § 6 Abs. 6 NoVAG kompensiert werden.

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat am 21. Dezember 2004 (ohne Erlassen einer ersten Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit E-Mail vom 12. Juli 2005 wurde der Vertreter des Finanzamtes im Wesentlichen gebeten, die bis dato unbegründet gebliebene Rechtsauffassung, wonach die Zusatzabgabe bei Neufahrzeugen zu erheben sei, zu begründen.

Mit Schriftsatz vom 11. November 2005 wurde seitens des Finanzamtes folgende Stellungnahme eingebracht:

"Das Gemeinschaftsrecht beschränkt beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung nicht die Freiheit der Mitgliedstaaten, ein differenziertes Steuersystem für bestimmte, sogar im Sinne von Artikel 90 Abs. 1 EG gleichartige Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien zu errichten. Solche Differenzierungen sind jedoch mit dem Gemeinschaftsrecht nur vereinbar, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, die ihrerseits mit den Erfordernissen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn ihre Modalitäten geeignet sind, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen (EuGH 29.4.2004, C-387/01, Weigel, Rn 85 unter Hinweis auf die Vorjudikatur).

Davon ausgehend hat der EuGH im zitierten Urteil entschieden, dass die Zusatzabgabe im Sinne des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 mit Art 90 EG nicht vereinbar ist.

Wie in der Berufung zunächst richtig ausgeführt, wurde die Prüfung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht im Zusammenhang mit Gebrauchtfahrzeugen vorgenommen. Der Berufungswerber will nun die Aussage des EuGH dahingehend gewertet wissen, dass der NoVA-Zuschlag in sämtlichen Fällen dem Art. 90 EG widerspricht, unabhängig davon, ob es sich um Gebrauchtfahrzeuge oder Neufahrzeuge handelt.

Diesbezüglich wird seitens des Finanzamtes Bregenz vorab ganz allgemein darauf hingewiesen, dass der EuGH bei der Formulierung des Urteilstenors hinsichtlich NoVA-Zuschlag nicht den allgemeinen Ausdruck "Kraftfahrzeug", sondern die Wortfolge "Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeuges" verwendet.

Im Kern geht es jedoch darum, dass bei der Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität des NoVA-Zuschlags für Neufahrzeuge die Regelung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 nicht für sich isoliert betrachtet werden kann. Vielmehr dürfen die Wechselwirkungen bzw. Berührungspunkte zu anderen Rechtsbereichen der österreichischen Rechtsordnung bzw. des Gemeinschaftsrechts bei der Beurteilung nicht ausgeklammert bleiben. Davon ausgehend ist die Erhebung des NoVA-Zuschlags auf Neufahrzeuge aus folgenden Gründen auch unter gemeinschaftsrechtlichen Aspekten unbedenklich und damit gerechtfertigt:

Gem. § 1 Z 1 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.

Diese Vorschrift bildet den Kerntatbestand des NoVAG 1991, wobei als Abgabenschuldner der Unternehmer festgelegt wird, der die Lieferung ausführt (§ 4 Z 1 NoVAG 1991).

Für diese Regelungstechnik – Heranziehung des liefernden Unternehmers als Abgabenschuldner – sind rein praktische Erwägungen maßgebend. Abgesehen davon, dass die NoVA-Tarifierung (§ 6 NoVAG 1991) vom fachkundigen "KFZ-Handel" vorgenommen wird, wäre es für die Finanzverwaltung nahezu nicht zu bewerkstelligen, die NoVA bei jedem einzelnen Fahrzeugumsatz direkt vom Käufer – in der Vielzahl handelt es sich um Privatpersonen – einzufordern. Um diese Schwierigkeiten zu vermeiden, wurde der NoVA-Grundtatbestand im Unternehmensbereich angesiedelt. In diesem Zusammenhang ist weiters zu bemerken, dass die Ausgestaltung von Verfahrensvorschriften in Ermangelung einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist (vgl. EuGH vom 19.11.1998, Rs C-85/97, Rn 26 und 31). Mit diesem – gemeinschaftskonformen Regelungssystem – sind nun aber zwingende Rechtsfolgen im Bereich der Umsatzsteuer verbunden.

Gem. § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG nach dem Entgelt bemessen. Dabei ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Diese Vorschrift geht auf Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der 6. MwSt-RL zurück und ist von den Mitgliedstaaten in dieser Form zwingend anzuwenden. Zum Entgelt gehören damit grundsätzlich auch Abgaben und abgabenähnliche Belastungen, die den Unternehmer im Zusammenhang mit der Leistung treffen, und die er weiterverrechnet bzw. aus dem Entgelt tilgt. Zwingender Entgeltbestandteil ist damit auch aus der Sicht des EU-Rechts die Normverbrauchsabgabe (vgl. Ruppe, UStG 1994, Rz 23 zu § 4).

Wesentlich ist nach Auffassung des Finanzamtes Bregenz, dass beim Fahrzeugimport das harmonisierte gemeinsame Mehrwertsteuersystem selbst eine Unterscheidung zwischen Gebrauchtfahrzeugen und Neufahrzeugen vornimmt. Während für das grenzüberschreitende Verbringen von Gebrauchtfahrzeugen das Ursprungslandprinzip gilt (keine Umsatzsteuererhebung im Einfuhrstaat), sind Neufahrzeuge im Sinne des Art 28 Abs. 2 lit. b der 6. MwSt-RL im Bestimmungsmitgliedstaat zwingend der Umsatzsteuer zu unterziehen (innergemeinschaftlicher Erwerb gem. Art 28 a Abs. 1 6. MwSt-RL).

Ziel des Gemeinschaftsgesetzgebers ist somit die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips, also eine gleichmäßige (Umsatz)besteuerung von sämtlichen Neufahrzeugen im Bestimmungsland, unabhängig davon, ob die Neufahrzeuge im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat erworben werden.

In Anbetracht dieser gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen ist nicht zu erkennen, warum derjenige, der ein Neufahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet erwirbt, besser gestellt werden soll.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Anwendung des NoVA-Zuschlags im Sinne des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 unter der Maßgabe der Beschränkung auf Neufahrzeuge jedenfalls sachge-

recht. Jedenfalls werden Neufahrzeuge aus anderen Mitgliedsstaaten insgesamt nicht höher belastet als inländische Neufahrzeuge, womit die Übereinstimmung mit Art. 90 EG vollumfänglich gegeben ist. Die Berufung wäre damit als unbegründet abzuweisen."

Mit Vorhalt vom 14. November 2005 wurde dem Bw die Möglichkeit eingeräumt, binnen drei Wochen zu den Ausführungen des Finanzamtes vom 11. November 2005 Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2005 teilte der Bw mit, dass er die rechtlichen Überlegungen des Finanzamtes in dieser Form nicht teile. Zehn Jahre nach dem EU-Beitritt Österreichs sollte der (Finanz)Verwaltung bekannt sein, dass das EU-Recht (hier: Art. 90 EG-Vertrag) und EuGH-Urteile unmittelbar anzuwenden seien und daher § 6 Abs. 6 NoVAG kraft Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes keine Anwendung mehr finden dürfe, auch wenn dies fiskalpolitischen Interessen eines Mitgliedstaates zuwiderlaufen sollte.

Dass im Urteilstenor im EuGH-Urteil C 387/01 nur die Wendung "Einfuhr eines Gebrauchtwagens" gebraucht werde, ergebe sich daraus, dass Anlassfall die Verbringung von Gebrauchtwagen als Übersiedlungsgut gewesen sei und der EuGH nur konkret angefragte Sachverhalte zu beurteilen habe. Aus der Begründung gehe jedoch seines Erachtens klar hervor, dass der Zuschlag in seiner Gesamtheit (sowohl bei Gebraucht- als auch bei Neufahrzeugen) nicht dem Gemeinschaftsrecht entspreche.

Die weiteren Ausführungen des Finanzamtes über Erhebungstechnik der NoVA, Bemessungsgrundlagen im UStG und Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip mögen schön und gut sein, allein der Sukkus, dass das Ziel des Gemeinschaftsgesetzgebers eine gleichmäßige (Umsatz-)Besteuerung von sämtlichen Neufahrzeugen im Bestimmungsland sei, unabhängig davon ob die Neufahrzeuge im Inland oder in einem Mitgliedstaat erworben worden seien, sei verfehlt.

Einerseits habe § 6 Abs. 6 NoVAG auch bei Gebrauchtfahrzeugen darauf abzielen sollen, den Vorteil der fehlenden NoVA-Komponente in der ausländischen Umsatzsteuerbelastung (die ja nicht in die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs. 2 NoVAG einzubeziehen sei), auszugleichen und damit einen inländischen Wettbewerbsnachteil zu beseitigen.

Andererseits sei die unterschiedliche Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bei Eigenimporten von neuen Kraftfahrzeugen (innergemeinschaftlicher Erwerb) und inländischer Erwerb systemimmanent, gewollt und damit auch gemeinschaftskonform. Während bei innergemeinschaftlichen Erwerben nach Art 1 Abs. 7 BMR das bloße Entgelt Bemessungsgrundlage für den Umsatz (ig Erwerb) sei, sei bei einem herkömmlichen inländischen Erwerb eines Neufahrzeuges auch die anfallende NoVA Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei innergemeinschaftlichen Erwerben sei nach Art 4 BMR nur bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren vorgesehen. Eine Zulassungssteuer im Sinne des § 1 Abs. 3 NoVAG könne die Bemessungsgrundlage eines innergemeinschaftlichen

Erwerbes nicht erhöhen. Ein Zuschlag zur Grundabgabe nach Art des § 6 Abs. 6 NoVAG, um diesen Vorteil eines Eigenimportes auszugleichen, sei aber gemeinschaftsrechtswidrig. Es sei nochmals das EuGH-Urteil vom 29.4.2004, Rs C-387/01, Weigel und Weigel, Rn 87, letzter Satz zu zitieren: **"Soweit diese Zusatzabgabe von 20 % bezwecken sollte, angebliche Wettbewerbsverfälschungen zu verhindern, ist daran zu erinnern, dass eine Abgabe, die auf die Ausschaltung eines Wettbewerbsvorteils eingeführter Waren gegenüber inländischen Waren abzielte, offensichtlich Artikel 90 EG zuwiderliefe."** Es komme nicht darauf an, dass Neufahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten insgesamt nicht höher belastet werden würden als inländische Neufahrzeuge, sondern darauf, dass die Ausschaltung eines systemimmanenten Vorteiles bei der Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat in Form eines Zuschlages zu einer innerstaatlichen Abgabe (NoVA) Art 90 EG zuwiderlaufe und damit ein solcher Zuschlag gemeinschaftswidrig sei. Dass der Zuschlag des § 6 Abs. 6 NoVAG in seiner Gesamtheit, also auch bei Neufahrzeugen gemeinschaftsrechtswidrig sei, werde auch von der Literatur vertreten (SWK 2005, S 551 mwN; SWK 2004, S 592, SWI 2004, 372, SWK 2005 R 41, Finanzjournal 2004, 270 ff – nach Humberger werde im EuGH Urteil der NoVA-Erhöhungsbetrag allgemein als EU-widrig angesehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verfahrens strittig, ob der 20 %-ige Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe im Sinne des § 6 Abs. 6 NoVAG bezüglich des vom Bw. aus Deutschland eingeführten Neufahrzeuges erhoben werden darf.

Der Bw geht im Wesentlichen davon aus, dass die Erhebung des Zuschlages im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 29.4.2004, C-387/01 in der Rechtssache Weigel/Weigel zu Unrecht erfolgt sei, und sich insofern die von ihm vorgenommene Selbstberechnung als unrichtig erweise. Er beantragt die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe ohne den Zuschlag und fordert die Rückzahlung des entrichteten NoVA-Zuschlages (800,00 €).

Das Finanzamt kommt in seiner Stellungnahme vom 11. November 2004 im Wesentlichen zu dem Ergebnis, dass der Zuschlag *"unter Maßgabe der Beschränkung auf Neufahrzeuge jedenfalls sachgerecht sei, zumal Neufahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten insgesamt nicht höher belastet würden als inländische Neufahrzeuge, womit die Übereinstimmung mit Art. 90 EG vollumfänglich gegeben"* sei.

Gem. § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 idF BGBl. 1993/818 **erhöht sich die Steuer in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20 %.**

Dies bedeutet jedenfalls, dass dieser Zuschlag nur in bestimmten Fällen und nicht generell zur NoVA-Grundabgabe hinzutritt.

Österreich ist auf Grund des EU-Beitrittsvertrages und des EG-Vertrages (Art. 10 und Art. 249 n .F. bzw. Art. 5 und Art 189 a. F.) verpflichtet, den Vorrang des EU-Rechtes vor nationalem Recht zu beachten. EU-Recht ist daher von allen Behörden und Gerichten der Mitgliedstaaten von Amts wegen zu beachten.

Wie der EuGH in Randnummer 84 des Urteiles Weigel/Weigel festgestellt hat, ist eine Abgabe wie die Zusatzabgabe von 20 % nicht anhand der Artikel 23 EG und 25 EG, sondern anhand des Artikels 90 EG zu prüfen.

Art. 90 Absatz 1 EG lautet:

"Die Mitgliedstaaten erheben 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."

Beide Parteien des Verfahrens stimmen den Ausführungen des EuGH im Urteil Weigel/Weigel zu Artikel 90 EG zu, wonach das Gemeinschaftsrecht beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung nicht die Freiheit der Mitgliedstaaten, ein **differenziertes Steuersystem** für bestimmte, sogar im Sinne von Artikel 90 Abs. 1 EG gleichartige Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien zu errichten, beschränkt **Solche Differenzierungen sind jedoch mit dem Gemeinschaftsrecht nur vereinbar, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, die ihrerseits mit den Erfordernissen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn ihre Modalitäten geeignet sind, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen** (Randnr. 85 mit weiteren Verweisen).

Der EuGH hat damit im gegenständlichen Urteil zum Ausdruck gebracht, dass Differenzierungen, wenn sie gewissen Erfordernissen gerecht werden, mit Art 90 EG vereinbar sind.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt mit der Aussage, dass Neufahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten durch die Erhebung des 20 %- igen Zuschlags insgesamt nicht höher belastet würden als inländische Neufahrzeuge lediglich das **wirtschaftspolitische Ziel**, das mit diesem Zuschlag verfolgt wird, nämlich die Herbeiführung einer identen Steuerbelastung durch Erhebung des Zuschlags zur Normverbrauchsabgabe aufgezeigt. Dies bestätigen auch die weiteren Ausführungen in der Stellungnahme vom 11. November 2005, wonach *"in Anbetracht der gemeinschaftsrechtlichen*

Rahmenbedingungen (Umsatzbesteuerung von Neufahrzeugen im Bestimmungsland) nicht zu erkennen sei, warum derjenige, der ein Neufahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet erwirbt, besser gestellt werden soll".

Der EuGH hat im streitgegenständlichen Urteil nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates allerdings klar zum Ausdruck gebracht, **dass die wirtschaftspolitischen Ziele mit den Erfordernissen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sein müssen und ihre Modalitäten geeignet sein müssen, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen**

Dies bedeutet, dass auch die Art und Weise (Modalitäten), wie das wirtschaftspolitische Ziel erreicht werden soll, geeignet sein muss, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen.

Dass aber der Zuschlag gerade das Ziel verfolgt, inländische konkurrierende Produktion zu schützen, ergibt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bereits aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 6 Abs. 6 NoVAG idF BGBl. Nr. 1993/818, worin Folgendes ausgeführt wurde:

*"Wird ein bisher noch nicht zum Verkehr im Inland zugelassenes Kraftfahrzeug im Inland geliefert oder erstmals verleast, so zählt die Normverbrauchsabgabe zum umsatzsteuerlichen Entgelt und unterliegt daher der Umsatzsteuer. Entsteht die Steuerschuld hingegen erst mit der Zulassung des Kraftfahrzeuges, so unterliegt die Normverbrauchsabgabe nicht der Umsatzsteuer. Dies ist insbesondere bei der **Zulassung selbst importierter Kraftfahrzeuge der Fall, wo eine allfällige Aufrollung der Einfuhrumsatzsteuer nicht möglich ist, und auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie nicht sinnvoll wäre. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu Gunsten des ausländischen Fahrzeughandels soll daher als "Umsatzsteuersurrogat" ein 20%-iger Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe erhoben werden. Der 20%-ige Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe soll auch in jenen Fällen erhoben werden, in denen dem Entstehen der Normverbrauchsabgabepflicht kein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorausgegangen ist (z.B. beim Import von nach § 40 des Zollgesetzes als Übersiedlungsgut zoll- und einfuhrumsatzsteuerbefreiten Kraftfahrzeugen).***

Das Finanzamt hat somit zwar das wirtschaftspolitische Ziel, nämlich dass Neufahrzeuge, die im Inland erworben werden, hinsichtlich der Umsatzbesteuerung mit Neufahrzeugen, die aus einem anderen Mitgliedsstaat der EU eingeführt werden, gleich gestellt werden sollen, aufgezeigt, hat aber nicht dargelegt, dass die gewählte Modalität mittels Erhebung des 20%-igen NoVA-Zuschlages geeignet ist, **jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen.**

Der EuGH hat in Rn 86 diesbezüglich festgestellt, dass ein Kriterium für eine erhöhte Besteuerung, das per definitionem niemals auf gleichartige inländische Erzeugnisse anwendbar sei, nicht mit dem in Art. 90 EG verankerten **Diskriminierungsverbot** vereinbar angesehen werden könne. Das Finanzamt hat nicht behauptet, dass der Zuschlag auch beim Erwerb eines Neufahrzeuges im Inland zum Tragen kommt.

Letztlich hat der EuGH im Urteil in der Rs Weigel/Weigel klar zum Ausdruck gebracht, dass **eine Abgabe, die auf die Ausschaltung eines Wettbewerbsvorteils eingeführter Waren gegenüber inländischen Waren abzielt, offensichtlich Art 90 EG zuwiderläuft**. Gerade diese vom EuGH als nicht mit Art 90 EG vereinbare Zielsetzung wird aber – wie sich aus den erläuternden Bemerkungen zu Regierungsvorlage, BGBl. Nr. 1993/818, ergibt (Arg.: "*Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu Gunsten des ausländischen Fahrzeughandels soll daher als "Umsatzsteuersurrogat" ein 20%-iger Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe erhoben werden.*") mit dem NoVA-Zuschlag verfolgt.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Umsatzbesteuerung von Neufahrzeugen im Bestimmungsland rechtfertigt nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates für sich gesehen nicht die Erhebung eines "Umsatzsteuersurrogats" in Form eines 20% - igen NoVA-Zuschlags. Dieses Prinzip regelt nämlich lediglich die Zuweisung von Besteuerungsrechten. Jedenfalls hat das Finanzamt nicht aufgezeigt, dass die vom EuGH aufgestellten Kriterien für im Lichte des Art 90 EG zulässige Differenzierungen bei Neufahrzeugen anders als bei Gebrauchtfahrzeugen erfüllt wären. Dem Bw ist auch darin zuzustimmen, dass § 6 Abs. 6 NoVAG auch bei Gebrauchtwagen darauf abzielt, den Vorteil der fehlenden NoVA-Komponente in der ausländischen Umsatzsteuerbelastung auszugleichen und damit einen inländischen Wettbewerbsnachteil zu beseitigen.

Dass der EuGH im Übrigen nicht nur – wie das Finanzamt meint - die Zulässigkeit der Erhebung des NoVA-Zuschlages für die "*Einfuhr von Gebrauchtfahrzeugen*" geprüft hat, ergibt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bereits aus der Formulierung des EuGH in Rn 88 des Urteiles: "Daher ist festzustellen, dass **eine Abgabe wie die Zusatzabgabe von 20 %** nicht mit Artikel 90 EG vereinbar ist." Wenn das Finanzamt argumentiert, die Normverbrauchsabgabe gehöre zum Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, so ist darauf zu verweisen, dass der EuGH die Zulässigkeit der Erhebung der NoVA-Grundabgabe unter der Prämisse, dass es zu keiner diskriminierenden Besteuerung kommen darf, nicht in Frage gestellt hat, und der Bw sich auch nicht gegen die Erhebung der NoVA-Grundabgabe verwehrt hat. Dass aber der Zuschlag gem. § 6 Abs. 6 NoVAG nicht generell zur Grundabgabe hinzutritt, sondern nur in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist,

begründet offensichtlich unter anderem die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser "Zusatzabgabe".

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die Erhebung des Zuschlags gem. § 6 Abs. 6 NoVAG generell Art. 90 EG widerspricht und wäre dieser daher mangels Gemeinschaftsrechtskonformität auch im gegenständlichen Fall nicht zu erheben gewesen.

Im Hinblick auf die Unvereinbarkeit des NoVA-Zuschlags mit Art. 90 EG erweist sich sohin – wie der Bw. geltend gemacht hat – die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe (§ 11 Abs. 2 NoVAG) als unrichtig, und wird daher die Normverbrauchsabgabe gem. § 201 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Z 4 BAO idF BGBl. I 2002/97 (gem. § 323 Abs. 11 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entsteht) wie im Spruch der Entscheidung festgesetzt, sodass sich ein dem Bw rückzuzahlender Betrag von 800,00 € ergibt.

Gem. § 201 Abs. 2 Z 4 BAO idF BGBl. I 2002/97 kann die Festsetzung erfolgen, wenn sich die Selbstberechnung wegen des Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 201 Tz 36, 4. Absatz).

Der Bw. hätte zwar aufgrund des Antrages vom 6. März 2004 keinen Anspruch auf eine Festsetzung (Antrag auf Festsetzung wurde nicht binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe (27. Jänner 2004) des selbst berechneten Betrages eingebracht) der Normverbrauchsabgabe. Im Rahmen der Ermessensübung (§ 20 BAO) vertritt der Unabhängige Finanzsenat jedoch die Auffassung, dass im gegenständlichen Fall dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit folgend die Festsetzung gerechtfertigt erscheint, zumal nur auf diese Weise für den Bw. ein dem Gemeinschaftsrecht entsprechender Rechtszustand hergestellt werden kann, und er die Selbstberechnung im Vertrauen darauf, dass § 6 Abs. 6 NoVAG als nationale Rechtsvorschrift anzuwenden ist, vorgenommen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Dezember 2005