

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 22. Oktober 2013 und vom 28. Oktober 2013 betreffend Zurückweisung von Anträgen auf Festsetzung von Normverbrauchsabgabe zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) stellte am 18. und 22. Oktober 2013 Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung der Normverbrauchsabgaben für drei Personenkraftwagen der Marke M.. Für diese eigen importierten Fahrzeuge hatte er mit Erklärungen "NOVA 2" die Normverbrauchsabgaben, und zwar am 29. Dezember 2010 für einen Auto_1 NoVA in Höhe von 1.954,54 €, am 25. Jänner 2011 für einen Auto_2 NoVA in Höhe von 1.052,67, und am 22. März 2012 für einen Auto_3 NoVA in Höhe von 3.739,75 €. In diesen Normverbrauchsabgaben waren Zuschläge gemäß § 6a NoVAG in Höhe von 55,56 €, 520,95 € und 1.095,45 €, enthalten.

Mit den Festsetzungsanträgen begehrte der Bf., gestützt auf die Entscheidung des EuGH vom 7. November 2011 Rs. C-402/09, *Ioan Tatu*, die gemäß § 6a NoVAG festgesetzten Zuschläge wieder zurück. Mit der Entscheidung *Ioan Tatu* hatte der EuGH ausgesprochen, dass mit einer Umweltsteuer der Erwerb von Fahrzeugen in anderen Mitgliedstaaten gegenüber dem Erwerb von Fahrzeugen in dem Mitgliedstaat, der diese Steuer einführt, nicht erschwert werden dürfe. Sämtliche in Rede stehenden Fahrzeuge seien bereits vor Geltung des § 6a NoVAG am 1. Juli 2008 im Ausland zugelassen worden und hätten deshalb keine Zuschläge nach § 6a NoVAG entrichtet werden müssen. Einer Entscheidung des EuGH komme rückwirkende Kraft zu und wirke über den Einzelfall hinaus. Im Ergebnis handle es sich beim zitierten EuGH-Urteil um eine Vorfrage im Sinne

des § 303 Abs. 1 lit. c BAO und sei daher die Voraussetzung des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO ("wenn bei sinngemäße Anwendung der §§ 303 bis § 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würde") gegeben. Ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei innerhalb einer Frist von drei Monaten ab nachweislicher Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes zu stellen. Diese, gemäß der Entscheidung des UFS-Linz vom 23. April 2009, RV/0144-L/09 und RV/0145-L/09, „subjektive Frist“ werde von dem Zeitpunkt an gerechnet, ab dem der Antragsteller nachweislich Kenntnis von den Tatsachen erlange, die den Wiederaufnahmsgrund bildeten. Der Bf. habe am 2. Juli 2013 vom EuGH Urteil erfahren und somit an diesem Tag vom Wiederaufnahmegrund erfahren.

Das Finanzamt wies die Anträge mit Bescheiden vom 22. und 28. Oktober 2013 zurück. Zur Begründung führte es aus, Anträgen von Abgabepflichtigen auf Rückerstattung von (zu Unrecht) entrichteten Malusbeträgen iSd § 6a des NoVAG seien in den Fällen des Eigenimportes aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einer Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe mit Festsetzungsbescheid nach § 201 Abs. 2 Z 2 BAO sowie bei einer bereits rechtskräftig festgesetzten Normverbrauchsabgabe gemäß § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO jeweils unter Beachtung der Jahresfrist mittels Bescheid statzugeben. Die Anträge auf Festsetzung der Normverbrauchsabgaben seien in allen drei Fällen erst nach Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe der Normverbrauchsabgaben erfolgt und daher verspätet eingebracht worden. Sie seien daher zurückzuweisen.

In der am 6. November 2013 eingebrachten Berufung wandte der Bf. gegen die Zurückweisungsbescheide ein, es sei zwar richtig, dass die Normverbrauchsabgaben für die drei Fahrzeuge am 29. Dezember 2010 bekannt gegeben worden seien, es sei aber unverständlich, wie eine Frist ablaufen habe können, von weder er noch die Behörde Kenntnis gehabt hätten. Bereits in seinen Anträgen habe er dargelegt, warum die geforderten Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gegeben seien. Er wiederhole diese Ausführungen daher nochmals.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO könne eine Festsetzung der selbstberechneten Abgabe erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht werde. Auch wenn die Servicestelle des Finanzamtes bei der Berechnung der Normverbrauchsabgaben behilflich gewesen sei, habe dennoch der Bf. und nicht die Abgabenbehörde die selbstberechneten Abgaben am 29. Dezember 2010, am 25. Jänner 2011 und am 22. März 2012 bekannt gegeben. Die Anträge auf Festsetzung der Normverbrauchsabgaben seien am 18. und 22. Oktober 2013 und somit nach Ablauf der Jahresfrist beim Finanzamt eingebracht worden. Dass der Bf. nicht vor Ablauf der Jahresfrist vom EuGH Urteil „*Ioan Tatu*“ Kenntnis erlangt habe, ändere am Ablauf der Jahresfrist nichts. Zudem sei der Ausgang eines rumänischen Vorabentscheidungssuchens von den Abgabenbehörden erster Instanz nicht zu verfolgen und sei § 6a NoVAG überdies seit dem genannten Judikat weder vom Gesetzgeber noch vom Verfassungsgerichtshof aufgegriffen worden. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens

gemäß § 303 Abs. 1 BAO sei nur im Falle eines durch einen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens möglich, die gegenständlichen Verfahren betreffend Normverbrauchsabgaben seien aber durch Selbstbemessung und nicht durch Bescheide abgeschlossen worden.

Am 22. November 2013 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wandte er ein, es könne ihm nicht zum Nachteil gereichen, dass er erst nach Ablauf der Jahresfrist die Anträge auf Festsetzung der Normverbrauchsabgabe gestellt habe, wenn er vom Urteil des EuGH erst nach dieser Frist erfahren habe. Es gehe auch nicht nur um ein rumänisches Vorabentscheidungsersuchen, schließlich habe er auch eine Entscheidung des UFS Linz vorgebracht. Es sei zwar richtig, dass eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO nur bei durch Bescheide abgeschlossene Verfahren zulässig sei, er habe aber keine andere Wahl gehabt als einen solchen Antrag zu stellen. Hätte es zu diesem Zeitpunkt bereits die Ein-Jahres-Frist gegeben, hätte er natürlich auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe bestanden.

Mit 1. Jänner 2014 wurde gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gemäß § 1 Abs. 3 NoVAG BGBI. I 2010/34 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12 a erfolgt. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereit im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Die Abgabe ist nach den Bestimmungen der §§ 5 und 6 NoVAG zu bemessen.

Mit dem mit dem Ökologisierungsgesetz 2007/ BGBI. I 2008/46 mit Wirkung ab 1.7.2008 neu eingefügten § 6a NoVAG wurde zur Förderung des Erwerbs von Fahrzeugen mit niedrigen Schadstoffemissionen sowie umweltfreundlichen Antriebsmotoren ein System mit Abschlägen und Zuschlägen zur nach § 6 errechneten Normverbrauchsabgabe eingeführt (sog. Bonus-Malus-System).

Dabei ist aber das EuGH-Urteil vom 7.4.2012, Rs. C-402/09, *Ioan Tatu*, zu beachten. Danach ist Art 110 AEUV (früher Art. 90 EG) dahin auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat verboten ist, eine Umweltsteuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und in derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren.

Für die österreichische Rechtslage folgt aus diesem Urteil, dass in sämtlichen Fällen der NoVA-Tatbestandsverwirklichung iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 für aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammende und bereits vor dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassenen Gebrauchtfahrzeuge bei der NoVA-Erhebung der Malusbetrag iSd § 6a NoVAG außer Ansatz zu lassen ist (vgl. *Ungericht*, SWK 17/2013, 809 ff.).

Die beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge waren laut den unstrittigen Angaben des Bf. in den Festsetzungsanträgen bereits vor Inkrafttreten des § 6a NoVAG am 1. Juli 2008 in Deutschland zum Verkehr zugelassen. Bei einer bereits an diesem Tag erfolgten Zulassung zum Verkehr in Österreich wären daher keine Malusbeträge angefallen, da das Ökologisierungsgesetz zu diesem Zeitpunkt noch nicht in Kraft getreten war. Daher wären auch keine Malusbeträge zu entrichten gewesen.

Die Frage ist nun, ob diese Malusbeträge aufgrund der Anträge des Bf. zurückzuerstatten waren. Diese Frage ist zu verneinen:

Die Normverbrauchsabgabe ist eine Selbstbemessungsabgabe im Sinne des § 201 BAO. Gemäß § 201 Abs. 1 BAO ist eine Selbstbemessungsabgabe nur nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 und Abs. 3 festzusetzen, wenn die Anmeldung nicht eingereicht worden ist oder wenn sie sich als unvollständig oder unrichtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 BAO in der Fassung BGBl. I 2009/20 kann eine Festsetzung 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 2009/20).
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b und des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würde.

Gemäß § 201 Abs. 3 in der Fassung BGBl. I 2009/20 hat eine Festsetzung zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebbracht ist,
2. wenn bei sinngemäßer Abwendung der §§ 303 und 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würde,
3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würde,

Die Normverbrauchsabgaben wurden im Beschwerdefall am 29. Dezember 2010, am 25. Jänner 2011 und am 22. März 2012 bekannt gegeben, die Anträge auf Festsetzung dieser Abgaben wurden am 18. und am 22. Oktober 2013 gestellt. Damit scheidet der Festsetzungsfall des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO bereits aus, weil die Anträge erst nach Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebbracht wurden. Aus welchen Gründen der Bf. diese Anträge nicht innerhalb der Jahresfrist gestellt hat, ist unmaßgeblich, da es sich bei der Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO um eine objektive Frist handelt. D.h., der Fristenlauf knüpft an ein objektives Ereignis - in diesem Fall an die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages durch den Abgabepflichtigen - und nicht an ein subjektives Kriterium wie etwa die Kenntnis von der Unrichtigkeit der Selbstberechnung aufgrund einer geänderten EuGH-Rechtsprechung.

Es liegt aber auch keine Festsetzungsgründe des § 201 Abs. 2 Z 3 und des § 201 Abs. 3 Z 2 BAO BAO vor.

Dieser ist zwar an keine Jahresfrist gebunden, kann aber nur herangezogen werden, wenn Wiederaufnahmsgründe iSd § 303 vorliegen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag einer Partei ist gemäß § 303 Abs. 1 BAO möglich, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtliche strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geklärt gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Keiner dieser Wiederaufnahmegründe liegt im Beschwerdefall vor. Der vom Bf. ins Treffen geführte Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO kommt im Falle eines Urteils des EuGH zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht nicht zur Anwendung (vgl. zB VfGH 22.6.2009, G 5/09; VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148; ferner *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 40). Im Erkenntnis G 5/09 vom 22. Juni 2009 verneinte der Verfassungsgerichtshof eine gemeinschaftsrechtliche Notwendigkeit, solche EuGH-Urteile anders als nationale höchstgerichtliche Entscheidungen zu behandeln. Aufgrund dieses Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes sah auch der Verwaltungsgerichtshof in einem EuGH-Urteil keinen Wiederaufnahmegrund der entschiedenen Vorfrage.

Auch der neben § 303 Abs. 1 lit c BAO allein noch in Erwägung zu ziehenden Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b (Neuerungstatbesand) scheidet aus, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht dazu dienen kann, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen und das Hervorkommen einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes daher keine Berechtigung zur Wiederaufnahme von (rechtskräftig abgeschlossenen) Verfahren nach dem Neuerungstatbestand vermittelt (vgl. VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148).

Ebenso wenig liegen die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 293b und des § 295a vor, da die Rechtswidrigkeit der Selbstberechnung nicht auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten in den NoVA-Erklärungen (§ 293b BAO) beruhten und eine erstmalige oder geänderte Rechtsprechung des EuGH kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 295a Tz 27).

Schließlich liegen auch die Festsetzungsgründe des § 201 Abs. 3 BAO im Beschwerdefall offensichtlich nicht vor.

Die bisherige rechtliche Würdigung zeigt, dass eine mit Gemeinschaftsrecht in Widerspruch stehende Selbstberechnung einer Normverbrauchsabgabe nur gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO unter Beachtung der Jahresfrist saniert werden kann. Dies ist die Konsequenz aus der Gesetzesänderung BGBl. I 2009/20 ab 1.11.2009, mit der der § 201 Abs. 2 Z 4 BAO, der für Selbstberechnungen, die sich aufgrund eines Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als unrichtig erwiesen haben, einen eigenen Festsetzungstatbestand innerhalb der Bemessungsverjährung vorgesehen hat, ersatzlos aufgehoben wurde.

Da im Beschwerdefall die Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO überschritten war, war eine antragsgemäße Festsetzung der Normverbrauchsabgaben gemäß § 201 BAO und damit eine Rückerstattung der Zuschläge gemäß § 6a NoVAG auf diesem Wege unzulässig. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Was die vom Bf. weiter ins Treffen geführte Wiederaufnahme des Verfahrens betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, dass Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens die Zurückweisung von Anträgen auf Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben und

nicht von Wiederaufnahme von Verfahren ist. Die Frage, ob Wiederaufnahmegründe iSd § 303 BAO vorlagen oder nicht, war nur im Zusammenhang mit der Prüfung der Festsetzungstatbestände des § 201 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 Z 2 BAO von Relevanz.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage, ob die Normverbrauchsabgaben mit Bescheiden festzusetzen waren, ließ sich mit dem Gesetzeswortlaut und der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung klar beantworten und bedarf daher keiner Klärung durch ein Höchstgericht.