

29. Mai 2013

BMF-010220/0133-IV/9/2013

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung

Auswirkungen des EuGH-Urteils „Ioan Tatu“ auf den Malus gemäß § 6a NoVAG 1991 (Änderung der Rechtsauslegung)

Bonus-Malus-System gemäß § 6a NoVAG 1991

1. Änderung der Rechtsauffassung zum Bonus-Malus-System gemäß § 6a NoVAG 1991

Durch das Ökologisierungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 46/2008, wurde § 6a in das NoVAG 1991 eingefügt. Das darin geregelte Bonus-Malus-System gilt ab dem 1. Juli 2008 (vgl. § 15 Abs. 10 NoVAG 1991).

1.1. Bisherige Rechtsauffassung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits zugelassene Kraftfahrzeuge

Nach dem Erlass des BMF vom 17. Dezember 2009, BMF-010220/0317-IV/9/2009, Ergänzende Klarstellung und Änderung der Rechtsauslegung zum Bonus-Malus-System gemäß § 6a NoVAG 1991 bei Import von Gebrauchtfahrzeugen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, ist die Bonus-Malus-Regelung nach § 6a NoVAG 1991 für alle Gebrauchtfahrzeuge anzuwenden, unabhängig davon, ob eine Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet vor dem 1. Juli 2008 oder nach dem 1. Juli 2008 erfolgte.

In diesem BMF-Erlass wird unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 5.10.2006, verbundene Rs C-290/05 und C-333/05, *Nadasdi und Nemeth*, weiters ausgeführt, dass (unter Beachtung des Art. 90 EG) auch für den Bereich der emissionsabhängigen Abgabe nach § 6a NoVAG 1991 in gemeinschaftskonformer Interpretation eine Vergleichsrechnung vorzunehmen ist (vgl. Pkt. 2.2 des zit. BMF-Erlasses vom 17. Dezember 2009).

An dieser **Rechtsansicht wird in Bezug auf Gebrauchtfahrzeuge, die aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammen und deren Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet vor dem 1. Juli 2008 erfolgte, nicht mehr festgehalten** (siehe gleich nächsten Pkt. 1.2.).

1.2. Änderung der Rechtsauslegung

Nach dem EuGH-Urteil „Ioan Tatu“ ist Art. 110 AEUV (früher Art. 90 EG) dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, 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 mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren (EuGH vom 7.4.2011, C-402/09, *Ioan Tatu*).

Unter Berücksichtigung des zit. EuGH-Urteils vom 7.4.2011 wird von der zuständigen Fachabteilung des BMF **nunmehr folgende Rechtsauffassung** vertreten:

In **Abkehr von der bisherigen Verwaltungspraxis** lt. Pkt. 1.1. ist bei der Erhebung der NoVA bei **im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits vor dem 1. Juli 2008** zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen, die vor Verwirklichung des NoVA-Tatbestands **unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland** gebracht werden, von der **Erhebung des „NoVA-Malusbetrages“ iSd § 6a NoVAG 1991 abzusehen (zum „NoVA-Bonusbetrag“ siehe gleich unten)**. Dies deshalb, da auch bei einer Zulassung zum Verkehr im Inland (§ 1 Z 3 NoVAG 1991) vor dem 1. Juli 2008 oder bei Verwirklichung eines sonstigen NoVA-Tatbestands vor dem 1. Juli 2008 kein „NoVA-Malusbetrag“ angefallen ist.

Die Finanzämter werden daher ersucht, nunmehr in sämtlichen Fällen der NoVA-Tatbestandsverwirklichung iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 für solche aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet stammende und bereits vor dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassene Gebrauchtfahrzeuge bei der NoVA-Erhebung den „NoVA-Malusbetrag“ iSd § 6a NoVAG 1991 außer Ansatz zu lassen.

Ergibt sich insgesamt ein Bonusbetrag (Malusbeträge minus Bonusbeträge < 0), kann der sich aus der Differenz ergebende Bonusbetrag im Verhältnis des Wertverlustes angesetzt werden (Änderung zu Pkt. 2.2 des BMF-Erlasses vom 17. Dezember 2009).

Hinsichtlich der Tarif-NoVA iSd § 6 Abs. 2 bis 5 NoVAG 1991 und des NoVA-Erhöhungsbetrages nach § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 ergeben sich keine Änderungen (wie bisher unverändert NoVA-Erhebung unter Berücksichtigung des Wertverlustes).

Für erst ab dem 1. Juli 2008 im übrigen Gemeinschaftsgebiet zugelassene Gebrauchtfahrzeuge ist die Bonus-Malus-Regelung des § 6a NoVAG 1991 weiterhin anzuwenden.

Allgemein ist in diesem Zusammenhang festzustellen, dass die Regelung des § 6a NoVAG 1991 betreffend „NoVA-Malusbetrag“ für CO₂-Emissionen seit dem 1. Juli 2008 mehrfach geändert wurde (Anmerkung: die Regelung betreffend den „NoVA-Bonusbetrag“ für CO₂-Emissionen gemäß § 6a Abs. 1 Z 1 NoVAG 1991 und die sonstigen „Bonus-Malus-Komponenten“ des § 6a NoVAG 1991 wurden bislang nicht geändert).

Maßgebende gesetzliche Änderungen hinsichtlich CO₂-Emissionen seit dem 1. Juli 2008:

Zeitraum 1.7.2008 bis 31.12.2009 (siehe § 6a Abs. 1 Z 2 lit. a NoVAG 1991):

CO₂-Grenzwert von 180 g/km; Erhöhung der Steuerschuld für den die Grenze von 180 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km;

Zeitraum 1.1.2010 bis 28.2.2011 (siehe § 6a Abs. 1 Z 2 lit. b NoVAG 1991):

CO₂-Grenzwert von 160 g/km; Erhöhung der Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km;

Zeitraum 1.3.2011 bis 31.12.2012 (siehe § 6a Abs. 1 Z 2a NoVAG 1991):

CO₂-Grenzwerte von 160 g/km, 180 g/km und 220 g/km;

Erhöhung der Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km; ab 180 g/km Erhöhung um weitere 25 Euro je g/km; ab 220 g/km Erhöhung nochmals um weitere 25 Euro je g/km;

Zeitraum ab 1.1.2013 (siehe § 6a Abs. 1 Z 2b NoVAG 1991):

CO₂-Grenzwerte von 150 g/km, 170 g/km und 210 g/km;

Erhöhung der Steuerschuld für den die Grenze von 150 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km; ab 170 g/km Erhöhung um weitere 25 Euro je g/km; ab 210 g/km Erhöhung nochmals um weitere 25 Euro je g/km;

Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt ein Verstoß gegen Art. 110 AEUV vor, wenn der Betrag der Steuer, die auf ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug erhoben wird, den Restwert der Steuer übersteigt, der noch im Wert im Inland bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (vgl. Rn 39 des EuGH-Urteils vom 7.4.2011, C-402/09, *Ioan Tatu*, mVa Vorjudikatur).

Für Gebrauchtfahrzeuge, die unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, ist somit jene Bonus-Malus-Regelung iSd § 6a NoVAG 1991 heranzuziehen, die im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet in Österreich anzuwenden (gewesen) wäre.

Beispiel:

Bei Verbringung eines Gebrauchtfahrzeuges von Deutschland nach Österreich am 19.6.2013 (Zulassung in Deutschland am 5.5.2010) ist die am 5.5.2010 geltende Bonus-Malus-Regelung (Erhöhung der Steuerschuld für den die Grenze von 160 g/km übersteigenden CO₂-Ausstoß um 25 Euro je g/km) bei der NoVA-Erhebung (im Jahr 2013) maßgeblich.

Auf Grund dieser neuen Auslegung ist die derzeitige Verwaltungspraxis zu ändern.

Für die Inanspruchnahme dieser Rechtsauslegung bzw. Abgabenbegünstigung auf Grund der im übrigen Gemeinschaftsgebiet vorgenommenen erstmaligen Zulassung ist ein entsprechender **Nachweis zu erbringen** (als Nachweis für die Zulassung des Fahrzeuges kann eine Zulassungsbestätigung oder Kopie des Zulassungsscheines dienen).

Für **Gebrauchtfahrzeuge, welche aus dem Drittland stammen** bzw. in einem Drittland bereits vor dem 1. Juli 2008 zugelassen wurden, ergeben sich keine Änderungen. Die Bonus-

Malus-Regelung des § 6a NoVAG 1991 ist in diesen Fällen weiterhin unverändert (keine Verhältnisrechnung) anzuwenden (vgl. Pkt. 2.2 des BMF-Erlasses vom 17. Dezember 2009).

2. Anträge auf Rückerstattung (§ 201 BAO)

Anträgen von Abgabepflichtigen auf Rückerstattung von (zu Unrecht) entrichteten Malusbeträgen iSd § 6a NoVAG 1991 sind in den Fällen des Eigenimports aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (NoVA-Tatbestände des § 1 Z 2 und Z 3 NoVAG 1991)

- bei einer Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe mit Festsetzungsbescheid nach § 201 Abs. 2 Z 2 BAO unter **Beachtung der Jahresfrist**
- bei einer bereits rechtskräftig festgesetzten Normverbrauchsabgabe (§ 201 BAO) gemäß § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 1 BAO unter **Beachtung der Jahresfrist**

im Sinne einer einheitlichen Vorgangsweise **mittels Bescheid stattzugeben**.

Wurde hinsichtlich solcher Gebrauchtfahrzeuge aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der NoVA-Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG 1991 (Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen) verwirklicht, ist die Bestimmung des § 239a BAO zu beachten. Für diese Fälle **schließt § 239a BAO die Rückzahlung (Gutschrift, Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten etc.) indirekter Abgaben aus, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen** führen würde. Da der Unternehmer, der das Kraftfahrzeug liefert, die Normverbrauchsabgabe nicht selbst trägt, sondern auf den Käufer überwälzt, ist er zwar Schuldner der Normverbrauchsabgabe, aus wirtschaftlicher Sicht ist jedoch der Käufer mit der Normverbrauchsabgabe belastet. Eine Rückzahlung (Gutschrift, Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten etc.) der Normverbrauchsabgabe führt daher regelmäßig zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabenschuldners und ist somit nach § 239a BAO ausgeschlossen.

3. Anträge auf Vergütung nach § 12 und § 12a NoVAG 1991

Die Fälle, in denen eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe in Betracht kommt, sind in § 12 Abs. 1 NoVAG 1991 (eine Zulassung zum Verkehr im Inland kommt aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht oder nicht mehr in Betracht; tatsächlich erfolgt keine Zulassung innerhalb von fünf Jahren ab der Lieferung; eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 NoVAG

1991 liegt vor) und § 12a NoVAG 1991 (Lieferung bzw. Verbringung eines Fahrzeuges ins Ausland bei Vorliegen der in § 12a NoVAG 1991 normierten Voraussetzungen) geregelt.

Eine NoVA-Vergütung hinsichtlich der in der Vergangenheit (zu Unrecht) entrichteten Malusbeträge iSd § 6a NoVAG 1991 auf Grundlage des § 12 oder § 12a NoVAG 1991 kommt nicht in Betracht. Zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 201 bzw. § 299 BAO sieht bereits Pkt. 2.

Festzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass der Antragsteller einer NoVA-Rückvergütung den Vergütungsanspruch nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach nachzuweisen hat (vgl. NoVAR Rz 897). Auch für § 12a NoVAG 1991 gilt jedenfalls, dass kein höherer Betrag an Normverbrauchsabgabe vergütet werden kann als tatsächlich entrichtet wurde (vgl. NoVAR Rz 921).

Zur Vermeidung von Steuerumgehungen hat die **Inanspruchnahme der NoVA-Vergütung zwingend zur Voraussetzung**, dass der Antragsteller sowohl die Höhe der gesamten entrichteten Tarif-NoVA iSd § 6 Abs. 2 bis 5 NoVAG 1991 als auch die Höhe des tatsächlich entrichteten NoVA-Malusbetrages iSd § 6a NoVAG 1991 sowie des allenfalls entrichteten NoVA-Erhöhungsbetrages iSd § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 nachweist. Zusätzlich ist auch die **Höhe der gesamten NoVA-Belastung, die im Wert des Fahrzeuges im Zeitpunkt der NoVA-Vergütung enthalten ist, für jedes einzelne Kraftfahrzeug nachzuweisen.**

Wird dieser Nachweis nicht erbracht, ist eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe ausgeschlossen.

4. Zeitlicher Anwendungsbereich

Um eine einheitliche Vorgangsweise zu gewährleisten, ist die nunmehr geänderte Rechtsauslegung grundsätzlich für alle Fälle, in denen der NoVA-Tatbestand nach dem 30. Juni 2008 verwirklicht wurde, zu beachten. Hinsichtlich bereits abgeschlossener NoVA-Fälle siehe oben unter Pkt. 2.

Bundesministerium für Finanzen, 29. Mai 2013