

SWK 19/2010, S 638

## Themen:

- Umsatzsteuerrecht > Bemessungsgrundlage

## Schlagwörter:

Normverbrauchsabgabe, Umsatzsteuer, Bemessungsgrundlage, Bemessungsgrundlage, Umsatzsteuer

## Referenz(en):

§ 4 UStG 1994

## NoVA-Ersatztatbestand und EuGH-Verfahren

## Kumulierung von Normverbrauchsabgabe und Umsatzsteuer

## Maßnahmen gegen die unsichere Rechtslage infolge Gesetz- und Unionsrechtswidrigkeit sowie Verletzung des Gleichheitsprinzips

### VON DR. JOSEF STREICHER\*

*Die EU-Kommission hat bereits vor Jahren ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich eingeleitet, weil sie die Normverbrauchsabgabe (NoVA) als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer als unionsrechtswidrig erachtet. Die NoVA ist rechtshistorisch ein Aufschlag auf die Umsatzsteuer. Sie trat nämlich an die Stelle der seinerzeit geltenden erhöhten Umsatzsteuer (32%ige "Luxussteuer") für Kfz. Es handelt sich nicht um eine Verbrauchsabgabe (wie z. B. Tabak-, Biersteuer etc.), sondern um eine Zulassungsabgabe, deren Bemessungsgrundlage das umsatzsteuerliche Entgelt ist und deren Tarif (höchstens 16 %) sich nach dem Durchschnittsverbrauch bestimmt. Deshalb wird sie freilich nicht zu einer Verbrauchsabgabe. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt an der Spitze somit 39,2 % vom Entgelt. Dem Steuertyp nach ist die NoVA also eine Umsatzsteuer. Österreich hat bisher auf die EU-rechtliche Problematik nur punktuell reagiert. Am 4. 11. 2009 hat die Kommission die Klage beim EuGH, Rs. C-433/09, eingebracht, wobei sie auf ein EuGH-Urteil zu Dänemark verwies, mit dem entschieden wurde, dass bei einem Autokauf keine Umsatzsteuer auf eine Zulassungssteuer erhoben werden darf.<sup>1</sup> Laut Art. 78c MwStSyst-RL 2006/112/EG fallen nämlich jene Beträge nicht unter die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber als Erstattung der in seinem Namen und auf seine Rechnung verauslagten Beträge erhält. Da der Abgabenschuldner gem. § 4 Z 1 NoVAG der liefernde Unternehmer ist und diesem die NoVA im Kaufpreis vom Käufer ersetzt wird, ist dieser Tatbestand eindeutig gegeben.*

## 1. Aktuelle Rechtslage in Österreich

### 1.1. Grundtatbestand der NoVA

Wird ein bisher noch nicht zum Verkehr im Inland zugelassenes Kraftfahrzeug im Inland geliefert, so zählt die NoVA laut Rz. 494 NoVA-Richtlinien (NoVAR)<sup>2</sup> zum *umsatzsteuerlichen Entgelt* und unterliegt somit der Umsatzsteuer (§ 4 Abs. 1 UStG). Im UStG ist die NoVA aber nicht ausdrücklich erwähnt. Es erhebt sich die Frage, ob diese Richtlinieninterpretation unter die Generalklausel (§ 4 Abs. 1 zweiter Satz

UStG) subsumierbar ist. Mit den beispielsweise angeführten Gebühren für Rechtsgeschäfte ist eine Zulassungssteuer (NoVA) rechtlich wohl nicht vergleichbar, wie das ja offenbar auch von der EU-Kommission und dem EuGH so gesehen wird, womit dieser Auslegung nicht nur die *EU-Rechtswidrigkeit*, sondern innerstaatlich auch die *Gesetzwidrigkeit* droht. Hätte der Gesetzgeber nämlich diese Regelung gewollt, dann hätte er sie auch in das Gesetz aufnehmen müssen.

Wird die NoVA-Pflicht erst mit der Zulassung des Kfz im Inland ausgelöst, ist sie nicht Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Damit dem österreichischen Fiskus aber SWK 2010, S 639 keine Steuer entgeht, hat er für diesen Fall - zwei Jahre nach Einführung des NoVAG - erst ab 1994 folgende Ersatzlösung erfunden.

### 1.2. Ersatztatbestand der NoVA

Ist die NoVA nämlich nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, *erhöht* sie sich gem. § 6 Abs. 6 NoVAG um 20 %. Dies trifft z. B. bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung gem. Art. 20 Abs. 2 UStG zu, und zwar beim *innergemeinschaftlichen Erwerb* neuer Fahrzeuge durch natürliche *Privatpersonen* (Änderungen hiezu siehe unten). Bemessungsgrundlage für die NoVA ist das Entgelt, zu dem die NoVA nicht gehört (Rz. 4121 und Rz. 4122 UStR). Für die Selbstbemessung ist das Formular NoVA 2 zu verwenden. Wenn aber der Grundtatbestand (Rz. 494 NoVAR) schon gesetzwidrig ist, widerspricht konsequenterweise § 6 Abs. 6 NoVAG dem Gleichheitsgrundsatz, denn dann wäre ja die NoVA, wenn sie nicht Teil der USt-Bemessungsgrundlage ist, um 20 % höher als die "normale" NoVA gem. § 6 Abs. 2 bis 5 NoVAG, was aber - wie im Folgenden ausgeführt wird - künftig nur mehr beim Eigenimport aus einem Drittland zutrifft. Eine Unionsrechtswidrigkeit scheint nicht gegeben zu sein, weil die NoVA-Pflicht den Steuerpflichtigen selbst trifft.

### 1.3. Entfall des Erhöhungsbetrags

Mit Erlass vom 15. 2. 2010, BMF-010220/0074-IV/92010, änderte das BMF unter Beachtung der Rechtsprechung des VwGH<sup>3</sup> Rz. 495 NoVAR wie folgt: Beim Eigenimport von Kfz (Neu- oder Gebrauchtfahrzeugen) aus einem *anderen Mitgliedstaat* in das Inland *entfällt* der 20%ige NoVA-Erhöhungsbetrag. Erfolgt der Eigenimport aus dem *Drittland*, ist sowohl von Neu- als auch von Gebrauchtfahrzeugen der Erhöhungsbetrag zu *erheben*. Bei Selbstberechnung sowie bei einer bereits rechtskräftig festgesetzten NoVA ist - unter Beachtung der Jahresfrist - den Anträgen auf Rückerstattung stattzugeben.

Schon bisher entfiel infolge des Urteils des EuGH in der Rs. *Weigel*<sup>4</sup> der Erhöhungsbetrag für Kfz (neu oder gebraucht) als Übersiedlungsgut aus einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland in das Inland bei erstmaliger Zulassung im Inland, was auch weiterhin gilt. Ferner entfiel er nur bei Gebrauchtfahrzeugen, die als Eigenimport aus einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland in das Inland eingeführt und erstmals im Inland zum Verkehr zugelassen wurden.

Neu ist nun, dass die Erhöhung auch bei *Neufahrzeugen aus einem Mitgliedstaat* entfällt. Bei Eigenimporten von Neu- und nunmehr auch *Gebrauchtfahrzeugen aus einem Drittland* ist dagegen in Hinkunft der Erhöhungsbetrag zu erheben. Laut BMF ändert sich am Vordruck NoVA 2 nichts, weil der Erhöhungsbetrag für Drittstaaten noch aufrecht ist. Ein Hinweis auf die angeführten geänderten Bestimmungen wäre allerdings hilfreich.

#### **1.4. Erstattung der NoVA ist keine Entgeltminderung gem. § 16 UStG**

Wird die NoVA nach § 12 NoVAG durch das Finanzamt an den Erwerber erstattet, stellt sie laut Rz. 2384 UStR für den Verkäufer des Kfz *keine* Entgeltminderung dar. Anders ausgedrückt: Die Umsatzsteuer bleibt aufrecht, obwohl die Bemessungsgrundlage weggefallen ist. Ein rechtliches Kuriosum sondergleichen! Wenn nämlich schon die Umsatzsteuer auf die NoVA von Rechtswidrigkeit bedroht ist, potenziert sich diese bei Weiterbestehen der Umsatzsteuer, wenn die Bemessungsgrundlage weggefallen ist <sup>[SWK 2010, S 640]</sup> und noch dazu auch diese Bestimmung einer gesetzlichen Grundlage entbehrt, weil sie nur in den UStR existiert.

#### **2. Maßnahmen wegen der unsicheren Rechtslage**

Welche rechtlichen Gegenmaßnahmen sinnvoll sind, wenn der EuGH die Unionsrechtswidrigkeit feststellt und die Kfz-Händler den Umsatzsteuererstattungsverfahren ihrer Kunden ausgesetzt sind, darauf sei im Folgenden kurz eingegangen:

- *Rechnungsberichtigung* ohne zeitliche Begrenzung, um die Umsatzsteuerpflicht laut Rechnungslegung zu vermeiden.
- *Antrag auf Erstattung* der zu viel entrichteten Umsatzsteuer gem. § 299 i. V. m. § 302 Abs. 1 BAO innerhalb der Jahresfrist.
- *Berufung* gegen zukünftige Umsatzsteuerbescheide innerhalb der Rechtsmittelfrist.
- *Vereinbarung zwischen Händler und Käufer*: Es ist zu empfehlen, im Kaufvertrag die Vergütung der Umsatzsteuer auf die NoVA für den gegebenen Fall vorsorglich gleich schriftlich zu vereinbaren.
- *Umsatzsteuerrückverrechnung bei Erstattung der NoVA*: Das Dokument über die NoVA-Rückerstattung ist dem Kfz-Verkäufer zur Berichtigung der Rechnung zu übermitteln. Das daraus resultierende Umsatzsteuerguthaben ist dann dem Kfz-Käufer auszuführen.
- *Rechtsmittelvorbehalt* bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung (NoVA 2) gegen den 20%igen Zuschlag wegen Gleichheitswidrigkeit.

#### **3. Schlussfolgerungen**

Die Verwaltung darf laut Verfassung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Dass die NoVA Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist, steht nicht im Gesetz, sondern basiert lediglich auf der Interpretation des BMF in einer Richtlinie. Formalrechtlich ist der Grundtatbestand - die Umsatzbesteuerung der NoVA - daher gesetzwidrig. Ferner ist er von Unionsrechtswidrigkeit bedroht. Das Urteil des EuGH in dieser Sache ist laut Mitteilung des BMF noch nicht ergangen. Der Ersatztatbestand (20%iger Erhöhungsbetrag) ist wohl gesetzlich geregelt, widerspricht formalrechtlich - wie erwähnt - aber dem Gleichheitsprinzip. In dieser Angelegenheit musste das BMF in Rz. 495 NoVAR dem Urteil des EuGH in der Rs. *Weigel* bereits Rechnung tragen, in dem ausgeführt wird, dass der Erhöhungsbetrag bei der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson Art. 90 EG<sup>5</sup> entgegensteht. Es ist zu erwarten, dass der EuGH im Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich die Erhebung der Umsatzsteuer auf die NoVA für unionsrechtswidrig erklärt. Die verbleibende Umsatzsteuerbelastung bei Wegfall der Bemessungsgrundlage infolge Erstattung der NoVA entbehrt ebenfalls einer Rechtsgrundlage: Die auf die NoVA entfallende Umsatzsteuer ist daher

zu korrigieren. Normunterworfenen sind derzeit - wie aufgezeigt - einer Fülle von Rechtsunsicherheiten ausgeliefert, welche die oben dargelegten Gegenmaßnahmen erforderlich machen.

---

\* Dr. Josef *Streicher* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien.

<sup>1</sup> EuGH 1. 6. 2006, Rs. C-98/05, *De Danske Billimportører*; siehe bereits *Kühbacher*, Gehört die Normverbrauchsabgabe wirklich zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage? SWI 2008, 221.

<sup>2</sup> NoVAR 2008 vom 4. 12. 2008, BMF-010220/0304-IV/9/2008.

<sup>3</sup> VwGH 17. 12. 2009, 2009/16/0100.

<sup>4</sup> EuGH 29. 4. 2004, Rs C-387/01.

<sup>5</sup> Art. 90 EG in der Fassung bis zum 30. 11. 2009: "(1) Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben." Auf dieser Rechtsgrundlage wird beurteilt, ob eine inländische Abgabe diskriminierenden Charakter hat, z. B. hinsichtlich der Bestimmung zur Bemessungsgrundlage bei Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugzulassungssteuer u. a.

---

© copyright Linde Verlag Wien GmbH