

Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe für den Normverbrauch von Kraftfahrzeugen eingeführt wird (Normverbrauchsabgabengesetz – NoVAG 1991)

Einführung

Literatur

Kommentare und Monographien

Achatz, Umsatzsteuer und Schadenersatz, Wien 1992; *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 2. Auflage, Wien 2010; *Grabner/Sarnthein*, Praxishandbuch NoVA, Wien 2009; *Humberger*, Normverbrauchsabgabe, Wien 2001; *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EU-Verträge Kommentar, 6. Auflage, Wien 2012; *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Wien 2011; *Takacs*, Die Normverbrauchsabgabe 1991, Wien 1992.

Zeitschriftenbeiträge

Blazina, Steuerleitfaden für die Kfz-Branche (Teil IV), FJ 2000, 103; *Domahidi*, Ungarische Zulassungssteuer für Pkw gemeinschaftswidrig, EuZW 2007, 123; *Heinrich*, Die Zukunft von Kfz-Zulassungssteuern in der EU am Beispiel der NoVA, ÖStZ 2002, 265; *König*, NoVA-Rückerstattung – gemeinschafts- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen, ÖStZ 2007, 214; *O.H.*, Die neue Zulassungsabgabe, RdW 1991, 368; *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Reform der Getränkesteuer, ÖStZ 1991, 263; *Sutter*, Schlussanträge in der Rs Weigel: Die Normverbrauchsabgabe im Lichte von Arbeitnehmerfreizügigkeit, Art 90 EG und EG-RL 83/183, ÖStZ 2003, 390; *Sutter*, EuGH-Freibrief für nationale Kfz-Zulassungsabgaben zeigt Grenzen der EG-Grundfreiheiten auf, EuZW 2004, 590.

Mitteilungen und Richtlinienvorschläge der Europäischen Kommission

Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur steuerlichen Behandlung von privaten Kraftfahrzeugen, die im Zusammenhang mit einer Verlegung des Wohnsitzes auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden oder die vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Zulassung benutzt werden, KOM (1998) 30 endg (10.2.1998); *Kommission*, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament. Besteuerung von Personenkraftwagen in der Europäischen Union – Handlungsmöglichkeiten auf nationaler und gemeinschaftlicher Ebene, SEK (2002) 858, KOM (2002) 431 endgültig (6.9.2002); *Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Besteuerung von Personenkraftwagen, SEK (2005) 809, KOM (2005) 261 endgültig (5.7.2005); *Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. Stärkung des Binnenmarktes durch die Beseitigung grenzüberschreitender Hindernisse in Bezug auf Personenkraftwagen, SWD (2012) 429 final, COM (2012) 756 final (14.12.2012).

Übersicht

- I. Rechtsentwicklung 1-4
- II. Einordnung der NoVA im Abgabenrecht

A. Charakterisierung der NoVA	5
1. Meinungsstand bei der Umsatzsteuer	6–11
2. Schlussfolgerungen für die und Charakterisierung der NoVA.....	12–16
B. Auslegung NoVA-rechtlicher Begriffe.....	17–21
C. Verhältnis zur Umsatzsteuer	
1. Überblick	22, 23
2. Verhältnis der Bemessungsgrundlagen.....	24–26
D. Verhältnis zur Kfz-Steuer und motorbezogenen Versicherungssteuer	27–33
III. Europarechtliche Aspekte	
A. Einleitung und Definition von Zulassungssteuern.....	34–36
B. Europarechtliche Rechtsquellen und Vorgaben	37–39
C. Europarechtliche Vorgaben für „Inbound“-Fälle.....	40, 41
1. Steuererhebung dem Grunde nach	
a) Vereinbarkeit mit RL 83/182/EWG	42–44
b) Vereinbarkeit mit Art 30 AEUV.....	45, 46
c) Vereinbarkeit mit Art 110 AEUV.....	47, 48
d) Vereinbarkeit mit anderen Grundfreiheiten.....	49–52
e) Verwendung von Kraftfahrzeugen mit ausländischer Zulassung	53–59
f) Gebühren für die Zulassung importierter Gebrauchtfahrzeuge	60, 61
2. Steuererhebung der Höhe nach	62
a) Grundsätzliche Steuerberechnung bei Gebrauchtfahrzeugen.....	63–65
b) Änderungen von Bemessungsgrundlage bzw Steuersatz	66–71
c) Aliquote Zulassungssteuer bei nicht dauerhafter Verwendung?.....	72–74
3. Umsetzung in Österreich	
a) Normverbrauchsabgabe.....	75
b) Exkurs: Eintragungsgebühr Genehmigungsdatenbank	76
D. Europarechtliche Vorgaben für „Outbound“-Fälle	
1. Ausgangsproblematik.....	77, 78
2. Europarechtliche Vorgaben und Stand der Rsp.....	79–84
3. Offene Fragen	85–88
4. Anhängige Verfahren	89–91
5. Umsetzung in Österreich.....	92
E. Reformvorschläge und Empfehlungen der Kommission	93
1. Richtlinienvorschlag aus 1998.....	94, 95
2. Richtlinienvorschlag aus 2005.....	96–100
3. Empfehlungen aus 2012	101
F. Conclusio und Ausblick	102–107

I. Rechtsentwicklung

Die Normverbrauchsabgabe stellt eine verhältnismäßig „junge“ Steuer dar: 1
Eingeführt durch BGBl 1991/695, ist sie gem § 15 Abs 1 NoVAG auf Vorgän-
ge nach dem 31. Dezember 1991 anzuwenden. Der NoVA unterliegen Liefe-
rung, innergemeinschaftlicher Erwerb bzw Zulassung bestimmter Kraftfahr-
zeuge im Inland, wobei der Steuersatz emissionsabhängig ausgestaltet ist. Die
damit verbundene niedrigere Besteuerung verbrauchsarmer Kraftfahrzeuge
soll einen **Lenkungseffekt** hin zu ökologisch verträglicheren Fahrzeugen be-
wirken.¹

Historisch ist die NoVA aus dem erhöhten Umsatzsteuersatz („**Luxusumsatz-** 2
steuer“) von 32 % auf Kraftfahrzeuge entstanden.² Dies ergibt sich nicht nur
aus dem zeitlichen Zusammenhang des erhöhten USt-Satzes für
Kraftfahrzeuge mit Ablauf des 31.12.1991 und Einführung der NoVA mit
1.1.1992), sondern auch aus der ausdrücklichen Übergangsbestimmung des
§ 15 Abs 2, wonach Kraftfahrzeuge, die – ohne Möglichkeit eines VSt-Abzuges
– der 32%igen USt unterlagen, nicht der Normverbrauchsabgabe unterliegen.
Mit dieser Bestimmung sollte eine Kollision von 32%iger Umsatzsteuer und
Normverbrauchsabgabe beim Endverbraucher vermieden werden.³

In ihrer Erhebungsform ist die NoVA der **Umsatzsteuer ähnlich**⁴ und sieht 3
ebenso wie diese die Tatbestände der Lieferung und des innergemeinschaftli-
chen Erwerbs vor, wobei als bedeutendster Ersatztatbestand jener der erstma-
ligen Zulassung im Inland besteht.

Seit seiner Einführung hat das NoVAG zahlreiche **Novellierungen** erfahren. 4
Neben laufenden Änderungen bei der Bemessungsgrundlage und am Steuer-
satz war die Rechtsentwicklung der letzten beiden Jahrzehnte stark von euro-
parechtlichen und teilweise auch verfassungsrechtlichen Vorgaben geprägt.
Hervorzuheben ist dabei insb die Einführung von Vergütungsmöglichkeiten
beim Export gebrauchter Fahrzeuge, die stark zur Entwicklung der NoVA
hin zu einer Verbrauchsteuer, die nur für den Zeitraum der inländischen
Nutzung erhoben wird, beigetragen hat.

II. Einordnung der NoVA im Abgabenrecht

A. Charakterisierung der NoVA

Der Gesetzgeber selbst gibt im NoVAG keinen Hinweis auf die Stellung der 5
NoVA im System der Abgabenordnung. Auch die Gesetzesmaterialien zur
Einführung der NoVA⁵ enthalten keine diesbezüglichen Aussagen. Die Cha-

1 VwGH 20.9.2001, 98/15/0116.

2 O.H., RdW 1991, 368; *Blazina*, FJ 2000, 103; *Humberger*, NoVA, 7.

3 AB 351 BlgNR 18. GP, 5.

4 *Blazina*, FJ 2000, 103; *Takacs*, NoVA, 7; *Humberger*, NoVA, 7.

5 AB 351 BlgNR 18. GP, 2 ff.

rakteristika der NoVA müssen daher ausgehend von den gesetzlichen Regelungen des NoVAG erschlossen werden. Aufgrund der engen Verwandtschaft der NoVA mit der Umsatzsteuer – sowohl aufgrund der historischen Entwicklung⁶ als auch des Abstellens des NoVAG auf umsatzsteuerlich geprägte Begriffe sowie expliziter Verweise auf das UStG – erscheint es zweckmäßig, die Einordnung der NoVA ausgehend von einer Analyse der Umsatzsteuer zu analysieren.

1. Meinungsstand bei der Umsatzsteuer

- 6 Die wissenschaftliche Diskussion zur Klassifizierung der Umsatzsteuer betrifft vor allem die Frage, ob diese als Verkehr- oder als Verbrauchsteuer zu qualifizieren ist.
- 7 Unter **Verbrauchsteuern** sind jene Steuern zu verstehen, die die Leistungsfähigkeit erfassen wollen, die im Verbrauch von bestimmten Gütern zum Ausdruck kommt.⁷ Verbrauchsteuern erfassen damit die Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung des Einkommens für Konsumzwecke zutage tritt.⁸ Der Begriff Verbrauchsteuer beschreibt daher nicht eine Besteuerungstechnik, sondern lediglich die Belastungskonzeption der Steuer.⁹ Da der Verbrauch selbst als Realakt idR kein geeigneter Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist, knüpfen Verbrauchsteuern typischerweise an einen dem Verbrauch vorgelagerten rechtlichen oder tatsächlichen Vorgang an.¹⁰
- 8 Unter **Verkehrsteuern** werden Steuern verstanden, die bestimmte Akte des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs zum Steuergegenstand haben.¹¹ Der Begriff Verkehrsteuer beschreibt somit eine technische Anknüpfung der Steuererhebung, macht aber keine Aussage über die Belastungskonzeption der jeweiligen Steuer: Eine Verkehrsteuer kann den Zweck verfolgen, die an bestimmten Rechtsgeschäften beteiligten Parteien unmittelbar zu belasten, weil der Abschluss des Rechtsgeschäftes als Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gesehen wird.¹² Eine Verkehrsteuer kann jedoch ebenso als indirekte Steuer konzipiert sein und den Zweck verfolgen, privaten Konsum bzw den Aufwand für bestimmte Konsumgüter zu besteuern.¹³
- 9 „Verbrauchsteuer“ und „Verkehrsteuer“ beschreiben somit verschiedene Aspekte einer Steuer, nämlich die Belastungskonzeption einerseits und die Anknüpfungsmethode für die Steuererhebung andererseits. Eine Steuer kann

6 Vgl dazu Rz 2.

7 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 32; *Ruppe*, ÖStZ 1991, 263 f.

8 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 32; *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

9 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 32; *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

10 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 32; *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

11 *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

12 *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

13 *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

somit je nach konkreter Ausgestaltung Verkehrsteuer oder Verbrauchsteuer sein oder Elemente beider Steuern beinhalten.

Im Fall der Umsatzsteuer erfolgt für die Steuertatbestände eine Anknüpfung an die Bewegung von Waren bzw eine Anknüpfung an Umsätze. Daher handelt es sich bei der Umsatzsteuer rechtstechnisch um eine Verkehrsteuer.¹⁴ Von ihrer Belastungskonzeption her will die Umsatzsteuer jedoch nicht den leistenden Unternehmer, sondern den Abnehmer (und zwar aufgrund des Vorsteuerabzugs für Unternehmer nur den nichtunternehmerischen Abnehmer) treffen.¹⁵ Somit handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine allgemeine Verbrauchsteuer bzw eine allgemeine Einkommensverwendungssteuer.¹⁶ Der VwGH sieht in der Umsatzsteuer sowohl Elemente einer Verkehr- als auch Elemente einer Verbrauchsteuer verwirklicht.¹⁷ Die herrschende Lehre klassifiziert die **Umsatzsteuer** in Hinblick auf ihr Belastungskonzept als **allgemeine Verbrauchsteuer**.¹⁸ *Achatz*¹⁹ betont das **Verkehrsteuerelement** der Umsatzsteuer, da durch das Abstellen auf das am Markt eingesetzte Entgelt nicht der Verbrauch, sondern die am Markt eingesetzte Kaufkraft die Steuerbelastung bestimmt und eine Belastung mit Umsatzsteuer nur dann erfolgt, wenn für die Erlangung der Möglichkeit zum Verbrauch Einkommen aufgewendet wird.²⁰ Der EuGH betont in *stRsp*²¹ ebenso wie der überwiegende Teil der deutschen Lehre²² den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer ist als **Objektsteuer** zu qualifizieren, da im Vordergrund des Tatbestandes die unternehmerischen Umsätze und nicht die Person des Unternehmers steht.²³ Die Beziehung zwischen Steuergegenstand und Steuerschuldner ist eine rein erhebungstechnische, da es für die Besteuerung nicht auf die Leistungsfähigkeit des Unternehmers, sondern auf die Einkommensverwendungsfähigkeit des Verbrauchers ankommt.²⁴ Als Objektsteuer folgt die Umsatzsteuer dem – für diese Steuern typischen – Territorialitätsprinzip.²⁵

14 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 33; *Ruppe*, ÖStZ 1991, 264.

15 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 34.

16 Vgl mwN *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 35 und 36.

17 VwGH 5.10.1976, 648/76. Für eine Qualifikation der USt sowohl als Verkehr- als auch als Verbrauchsteuer auch *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG², Einf Rz 7.

18 Vgl die Nachweise in *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 36.

19 *Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz, 21.

20 *Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz, 23.

21 EuGH 5.5.1982, Rs 15/81, *Gaston Schul*; EuGH 21.5.1985, Rs 47/84, *Gaston Schul II*. Vgl dazu auch die Nachweise in *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 36.

22 Vgl die Nachweise in *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 31.

23 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 44.

24 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 44.

25 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 51.

2. Schlussfolgerungen für die und Charakterisierung der NoVA

- 12 Die Normverbrauchsabgabe wird auf die Lieferung und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftfahrzeugen erhoben. Als wesentlichster Aufgangtatbestand ist die Zulassung von Kraftfahrzeugen vorgesehen. Die NoVA ist grundsätzlich als **einmal pro Kraftfahrzeug zu erhebende Steuer** ausgestaltet.²⁶
- 13 Bei Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb handelt es sich um umsatzsteuerlich geprägte Begriffe. Die Konzeption des NoVAG zeigt, dass beide Tatbestände jedoch nur **Hilfsmittel** für die technische Durchführung der Besteuerung darstellen: Einerseits wird die für eine Lieferung bzw einen ig Erwerb geschuldete NoVA erstattet (§ 12 Abs 1 Z 1 und 2), wenn in der Folge die kraftfahrrechtliche Zulassung des Fahrzeuges unterbleibt. Umgekehrt sieht § 1 Z 3 lit a eine Steuerpflicht infolge der Zulassung vor, wenn nicht bereits zuvor aufgrund einer Lieferung oder eines ig Erwerbs ein NoVA-Tatbestand verwirklicht wurde. Daraus könnte abgeleitet werden, dass das NoVAG tatsächlich die **Zulassung** eines Kraftfahrzeuges im Inland mit Steuer belasten möchte. Doch auch die Verwendung nicht ordnungsgemäß zugelassener Kraftfahrzeuge mit dauerndem Standort in Österreich – insb solcher mit ausländischem Kennzeichen – unterliegt gem § 1 Z 3 lit b der NoVA. Dies zeigt mE, dass auch die kraftfahrrechtliche Zulassung im Inland nur ein technisches Hilfsmittel zur Durchführung der Besteuerung ist. Tatsächlich ist Steuerergut²⁷ der NoVA die laufende Nutzung eines Kraftfahrzeuges – dh dessen **Ge- bzw Verbrauch** – im Inland.²⁸ Die NoVA ist somit eine Verbrauchsteuer, deren Belastungsgrund in der Nutzung von Kraftfahrzeugen im Inland zu erblicken ist. Für die technische Durchführung der Besteuerung knüpft die NoVA jedoch idR an der Verwendung des Kraftfahrzeuges vorangehende Rechtsvorgänge an und hat insoweit auch Verkehrssteuercharakter.²⁹
- 14 Der VfGH qualifiziert die NoVA ebenfalls als **Verbrauchssteuer** bzw Verbrauchsabgabe, deren Belastungsgrund nicht im Verkehrsakt der Zulassung, sondern in der laufenden Nutzung des Fahrzeuges im Inland zu erblicken ist.³⁰ Der VfGH folgt damit der Rsp des EuGH, der die NoVA – ohne weitere Erörterungen anzustellen – als Verbrauchsabgabe bezeichnet.³¹ Der **VwGH**

26 Zum Grundsatz der Einmalbesteuerung vgl ausführlich § 1 Rz 184 ff.

27 Der Begriff „Steuerergut“ beschreibt den Belastungsgrund bzw die Belastungskonzeption einer Abgabe (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einf Rz 34).

28 So auch *Heinrich*, ÖStZ 2002, 267.

29 So auch *König*, ÖStZ 2007, 214. Für eine Qualifikation als Verkehrssteuer auch *Takacs*, NoVA, 7.

30 VfGH 30.11.2005, G99/05; VfGH 29.11.2014, G153/2014-7. Zur VfGH-Rsp vgl auch § 12a Rz 7 ff.

31 EuGH 21.3.2002, Rs C-451/99, *Cura Anlagen GmbH*; EuGH 29.4.2004, Rs C-387/01, *Weigel/Weigel*.

qualifiziert die NoVA dagegen – ebenfalls ohne diesbezügliche Erörterungen – zumindest in Hinblick auf die Verjährungsbestimmungen der BAO nicht als Verbrauchsteuer und wendet daher die fünfjährige Verjährungsfrist gem § 207 Abs 2 BAO – und nicht die für Verbrauchsteuern vorgesehene dreijährige Verjährungsfrist – an.³²

Das bei der Umsatzsteuer stark ausgeprägte Element einer **Einkommensverwendungsbesteuerung** ist zum Teil auch bei der NoVA vorhanden, da die Höhe der NoVA ua vom Wert des Fahrzeuges – welcher die Bemessungsgrundlage bildet – und damit auch von dem aufgewendeten Einkommen abhängt. Belastungsgrund für die Erhebung der NoVA bleibt jedoch die spätere Nutzung des Fahrzeuges auf inländischen Straßen, der Gedanke einer Einkommensverwendungsbesteuerung tritt demgegenüber zurück. Dies zeigt sich daran, dass der Steuersatz der NoVA von den Emissionswerten des jeweiligen Kraftfahrzeuges abhängt und mit steigenden Emissionen zunimmt. Die absolute Höhe der Steuer hängt daher maßgeblich nicht nur vom aufgewendeten Einkommen, sondern auch von der objektiven Beschaffenheit, dh den Emissionswerten, des jeweiligen Kraftfahrzeuges ab. 15

Die NoVA kann weiters als **Objektsteuer** qualifiziert werden, da im Vordergrund des Tatbestandes die Besteuerung des Fahrzeuges – und nicht die Person des Steuerschuldners – steht. Auch das für Objektsteuern typische Territorialitätsprinzip ist bei der NoVA inzwischen vollumfänglich verwirklicht, da einerseits der Export von Fahrzeugen steuerbefreit ist bzw eine NoVA-Vergütung ermöglicht, andererseits aber der Import von Kraftfahrzeugen bzw in bestimmten Fällen auch die Verwendung im Ausland zugelassener Kraftfahrzeuge in Österreich der NoVA unterliegt. 16

B. Auslegung NoVA-rechtlicher Begriffe

Neben allgemeinen juristischen Auslegungsfragen stellt sich im Bereich der NoVA insb die Frage nach dem Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Dogmatik und dem umsatzsteuerlichen Begriffsverständnis. Denn die NoVA ist historisch aus der Umsatzsteuer, konkret aus der früheren „Luxusumsatzsteuer“, entstanden.³³ Diese Entwicklung ist auch im NoVAG deutlich erkennbar, das vielfach keine eigenständigen Begriffe verwendet – und auch keinerlei Begriffsdefinitionen enthält –, sondern auf **umsatzsteuerlich geprägte Begriffe** (wie zB bei den Tatbeständen auf die Begriffe der Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs) zurückgreift. Teilweise erfolgt dies unter explizitem Verweis auf die jeweilige Bestimmung des UStG im Gesetzestext (zB beim Unternehmerbegriff in § 1 Z 1 oder beim Begriff des innergemeinschaftlichen Erwerbs in § 1 Z 2), teilweise werden vom Gesetzgeber umsatz- 17

32 VwGH 21.9.2006, 2005/15/0122; ebenso UFS 22.3.2013, RV/0097-F/10.

33 Vgl dazu Rz 2.

Einführung

steuerlich geprägte Begriffe aber auch ohne dezidierten Verweis auf das UStG verwendet (zB beim Begriff der Lieferung in § 1 Z 1).

- 18** In der Stammfassung des NoVAG³⁴ waren die Verweise auf das UStG noch als Verweise auf das UStG 1972 ausgestaltet. Im Zuge verschiedener Novellen – und teils mit erheblicher Verzögerung – wurden diese Verweise zwischenzeitlich zur Gänze in Verweise auf das UStG 1994 umgestaltet. Da es sich bei Verweisen auf andere Bundesgesetze gem § 14 um dynamische Verweise handelt, beziehen sich diese jeweils auf die geltende Fassung des UStG 1994. Einhergehend mit dieser Verweisteknik stellt sich die Frage, ob auch die EuGH-Rsp zur MWSt-SystemRL, auf welcher das UStG 1994 basiert, für Zwecke der NoVA relevant ist. Denn anders als im Bereich der Umsatzsteuer besteht für KFZ-Zulassungssteuern keine sekundärrechtliche Harmonisierung, sodass die Mitgliedstaaten in deren Ausgestaltung europarechtlich grundsätzlich frei sind und lediglich die primärrechtlichen Vorgaben zu beachten haben.³⁵ Der österreichische Gesetzgeber wäre daher grundsätzlich frei, auch umsatzsteuerlich geprägte Begriffe für Zwecke der NoVA losgelöst von deren unionsrechtlicher Bedeutung eigenständig zu definieren. Auch bei der Auslegung des NoVAG müsste nicht zwingend auf die unionsrechtlichen Vorgaben zur Umsatzsteuer Rücksicht genommen werden. Indem der Gesetzgeber im NoVAG **explizit auf das UStG 1994 verweist**, hat er sich dieser Möglichkeit mE jedoch bewusst begeben und die Auslegung umsatzsteuerlicher Begriffe für Zwecke des UStG auch für Zwecke des NoVAG für verbindlich erklärt.³⁶ Obwohl im Bereich der NoVA nicht direkt anwendbar, kommt damit auch der **Rsp des EuGH** zur Auslegung der MWSt-System-Richtlinie über die Verweisteknik indirekt Bedeutung für die NoVA zu.
- 19** Soweit der Gesetzgeber des NoVAG **keinen expliziten Verweis** auf Bestimmungen des **UStG 1994** anbringt, jedoch erkennbar umsatzsteuerlich geprägte Begriffe wie jenen der Lieferung (§ 1 Z 1) verwendet, stellt sich ebenfalls die Frage, wie diese auszulegen sind. ME ist auch in diesen Fällen das (in Analogie zu § 14 im Zeitpunkt der jeweiligen Tatbestandsverwirklichung geltende) umsatzsteuerliche Begriffsverständnis maßgeblich. Für eine derartige Auslegung spricht einerseits die Rechtsentwicklung, dh die historische Entstehung der NoVA aus der „Luxumsatzsteuer“, und andererseits das Fehlen eigenständiger Begriffsdefinitionen im NoVAG. Letzteres ist nicht auf ein

34 BGBl 1991/695.

35 Vgl dazu ausführlich Rz 37 f.

36 Für eine Zugrundelegung des umsatzsteuerlichen Begriffsverständnisses im Bereich der NoVA durch den Gesetzgeber sprechen mE auch die Materialien zu § 3 Z 1, wonach Ausfuhrlieferungen von Kraftfahrzeugen „unter all jenen Voraussetzungen von der Abgabe befreit [sind], unter denen die Ausfuhrlieferungen gemäß § 6 Z 1 UStG 1972 auch (echt) von der Umsatzsteuer befreit sind“ (AB 351 BlgNR 18. GP, 3).

Versäumnis des Gesetzgebers zurückzuführen, sondern es kann mE vielmehr unterstellt werden, dass der Gesetzgeber auf eigenständige Begriffsdefinitionen im NoVAG (zB hinsichtlich des Begriffes der Lieferung) gerade deshalb verzichtet hat, weil er diesen Begriffen das bestehende umsatzsteuerliche Begriffsverständnis zu Grunde gelegt hat. Es wäre zudem unsystematisch und zu einem gewissen Grad willkürlich, beim Vorliegen expliziter Verweise auf das UStG das **umsatzsteuerliche Begriffsverständnis** auch für Zwecke der NoVA heranzuziehen, beim Fehlen derartiger expliziter Verweise aber eine genuin NoVA-rechtliche Auslegung für erkennbar umsatzsteuerlich geprägte Begriffe heranzuziehen. Geht man von einer derartigen Maßgeblichkeit des umsatzsteuerlichen Begriffsverständnisses aus, so ist die Rsp des EuGH zur MWSt-SystemRL auch beim Fehlen expliziter Verweise auf das UStG von (indirekter) Relevanz für die NoVA, soweit umsatzsteuerlich geprägte Begriffe auszulegen sind.

Auch die **Verwaltungspraxis** legt den umsatzsteuerlich geprägten Begriffen im NoVAG – unabhängig davon ob ein konkreter Verweis auf das UStG besteht – das umsatzsteuerliche Begriffsverständnis zu Grunde. So ist beispielsweise der Begriff der „Lieferung“ in § 1 Z 1 nach Ansicht des BMF iSd § 3 Abs 1 UStG zu verstehen.³⁷ Gleiches gilt nach Ansicht des BMF auch für die Begriffe „Unternehmer“ und „im Rahmen seines Unternehmens“ in § 1 Z 1.³⁸ Auch beim Begriff des „ig Erwerbs“ in § 2 Z 1 legt das BMF das umsatzsteuerliche Rechtsverständnis zugrunde.³⁹ **20**

Die **Rsp** des UFS bzw BFG wendet – ohne eine nähere diesbezügliche Prüfung vorzunehmen – die zur MWSt-SystemRL ergangene Rsp des EuGH auch im Bereich des NoVAG an.⁴⁰ Gleiches gilt für den VwGH, der seine zum UStG ergangene – und zudem europarechtlich geprägte – Judikatur zum Ausfuhrnachweis unmittelbar auf das NoVAG überträgt.⁴¹ Auch nach Ansicht der Rsp sind die umsatzsteuerlich geprägten Begriffe im NoVAG daher nach den dazu entwickelten umsatzsteuerlichen Grundsätzen auszulegen und kommt der Rsp des EuGH zur MWSt-SystemRL damit indirekter Einfluss auch für die Auslegung des NoVAG zu. **21**

37 Rz 2 NoVAR; ebenso BMF 1.10.2014, BMF-010220/0167-VI/9/2014 (NoVA-Prot 2014), Punkt 4.

38 Rz 3 NoVAR.

39 BMF 30.6.2010, BMF-010220/0097-IV/9/2010, Punkt 3.

40 Vgl zB UFS 15.10.2012, RV/1147-L/10; UFS 6.4.2011, RV/3685-W/08; BFG 8.4.2014, RV/6100140/2013. Alle Erkenntnisse sind zur Auslegung des § 3 Z 1 ergangen.

41 VwGH 25.11.2015, 2013/16/0192; zur Nachfolgeentscheidung des BFG siehe BFG 30.12.2015, RV/3101108/2015.

C. Verhältnis zur Umsatzsteuer

1. Überblick

- 22 Der engste Bezug zu einer anderen Steuer besteht bei der NoVA zur **Umsatzsteuer**, aus der die NoVA historisch entstanden ist.⁴² Die Struktur des NoVAG folgt jener des UStG, zudem verwendet der Gesetzgeber im NoVAG vielfach umsatzsteuerlich geprägte Begriffe bzw verweist explizit auf umsatzsteuerliche Bestimmungen.⁴³
- 23 Trotz dieses Naheverhältnisses zur Umsatzsteuer kann die Normverbrauchsabgabe jedoch **nicht** als **weitere**, bloß mit einem „variablen“ Steuersatz versehene **Umsatzsteuer** für Kraftfahrzeuge verstanden werden. Zwar führt auch die NoVA zu einer gewissen Besteuerung der Einkommensverwendung, Belastungsgrund für die Erhebung der NoVA ist aber die Verwendung des jeweiligen Fahrzeuges im Inland und nicht dessen Lieferung bzw Erwerb.⁴⁴ Auch die Erhebungsform unterscheidet die NoVA von der Umsatzsteuer, da die NoVA einmalig und nicht wie die Umsatzsteuer fraktioniert in der Unternehmerkette erhoben wird. Insb der Ersatztatbestand der erstmaligen Zulassung sorgt zudem dafür, dass eine Erhebung der NoVA auch dann erfolgt, wenn für ein Kraftfahrzeug kein Umsatzsteuertatbestand in Österreich verwirklicht wird. Aufgrund dieser Unterschiede und weil die NoVA nur für bestimmte Waren (Kraftfahrzeuge) erhoben wird, ist auch der VwGH zutreffenderweise zum Ergebnis gelangt, dass es sich bei der NoVA um keine (weitere) Umsatzsteuer – deren Erhebung gem Art 401 MWSt-SystemRL unzulässig wäre – handelt.⁴⁵

2. Verhältnis der Bemessungsgrundlagen

- 24 Durch das Abstellen des NoVAG auf die umsatzsteuerlich geprägten Tatbestände der Lieferung und des ig Erwerbs kommt es häufig zeitgleich zur Verwirklichung eines Umsatzsteuer- sowie eines NoVA-Tatbestandes. In diesen Fällen stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der Bemessungsgrundlagen beider Steuern zueinander.
- 25 Durch das Abstellen des § 5 Abs 1 NoVAG auf das Entgelt iSd UStG war iVm § 4 Abs 10 UStG von Anfang an klagestellt, dass die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage der NoVA zählt.⁴⁶ Schwierigkeiten ergeben sich aus dieser Konzeption bei bereits mit Umsatzsteuer belasteten Gebrauchtfahrzeugen, da zur Ermittlung der NoVA-Bemessungsgrundlage die USt-Komponente aus dem Fahrzeugrestwert ausgeschieden werden muss.⁴⁷

42 Vgl dazu Rz 2.

43 Vgl dazu Rz 17 ff.

44 Vgl dazu Rz 13 f.

45 VwGH 23.11.2000, 99/15/0092. Zum Urteil vgl auch § 5 Rz 55.

46 Vgl dazu auch § 5 Rz 57.

47 Vgl dazu insb § 5 Rz 46 ff.

Umsatzsteuerlich wurde die NoVA dagegen traditionellerweise in die Bemessungsgrundlage der USt einbezogen.⁴⁸ Da dies vom EuGH⁴⁹ als unionsrechtswidrig qualifiziert wurde, werden **Umsatzsteuer und NoVA** nunmehr basierend auf der **gleichen Bemessungsgrundlage** – bei Neufahrzeugen idR dem Nettokaufpreis des Fahrzeuges – erhoben. Zur diesbezüglichen Rechtsentwicklung vgl ausführlich § 5 Rz 58 ff.

D. Verhältnis zur Kfz-Steuer und motorbezogenen Versicherungssteuer

Die laufende Verwendung von Kraftfahrzeugen in Österreich unterliegt der **Kfz-Steuer**. Diese wird zwischenzeitlich für den Großteil der unter das NoVAG fallenden Fahrzeuge (§ 2), nämlich für Kraftfahrzeuge bis 3,5 Tonnen höchstes zulässiges Gesamtgewicht sowie für Krafträder, in Form der sog „**motorbezogenen Versicherungssteuer**“ erhoben (§ 6 Abs 3 VersStG). Die „motorbezogene Versicherungssteuer“ stellt rechtlich einen Teil der Versicherungssteuer dar und ist daher im VersStG geregelt. Die Erhebung der Steuer erfolgt über den Versicherer, bei dem die gem § 59 KFG für Kraftfahrzeuge verpflichtend abzuschließende Haftpflichtversicherung besteht.

Fahrzeuge mit höchstzulässigem Gesamtgewicht über 3,5 Tonnen und alle widerrechtlich mit ausländischem Kennzeichen in Österreich verwendeten Fahrzeuge unterliegen demgegenüber der Kfz-Steuer (§ 1 Abs 1 Z 1 lit a und § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG).

Je nach Sachverhalt unterliegen NoVA-pflichtige Kraftfahrzeuge daher entweder der Kfz-Steuer oder der motorbezogenen Versicherungssteuer. Beide Steuern sind jedoch – abgesehen von der Person des Steuerschuldners und der Erhebung – vergleichbar konzipiert, da sie jeweils **zeitraumbezogen für die Dauer der inländischen Verwendung** erhoben werden. Die Höhe der monatlichen bzw jährlichen Steuer hängt dabei für Krafträder vom Hubraum (vgl § 6 Abs 3 Z 1 lit a VersStG bzw § 5 Abs 1 Z 1 KfzStG), bei allen anderen Kraftfahrzeugen mit höchstzulässigem Gesamtgewicht bis 3,5 Tonnen von der Leistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt ab (vgl § 6 Abs 3 Z 1 lit b VersStG bzw § 5 Abs 1 Z 2 lit a KfzStG).

Der Belastungsgrund für die Erhebung der Kfz-Steuer⁵⁰ ist aufgrund der zeitraumbezogenen Erhebung in der laufenden Verwendung des jeweiligen Kraftfahrzeuges im Inland zu sehen und unterscheidet sich insofern nicht von jenem der NoVA.⁵¹ Während die **Kfz-Steuer** aber **laufend erhoben** wird

48 Vgl dazu § 5 Rz 58.

49 EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09, *Kommission/Österreich*.

50 Der Ausdruck Kfz-Steuer wird idF sowohl für die Kfz-Steuer als auch für die motorbezogene Versicherungssteuer verwendet, da die hier interessierenden Charakteristika beider Steuern ident sind.

51 Vgl dazu Rz 13 f.