

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr , über die Beschwerde vom 2.5.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 25.4.2016, StrNr, ZI1, betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insgesamt teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Normverbrauchsabgabe 04/2016 wird in Höhe von **€ 5.903,42** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

Laut der von A (= Beschwerdeführer, Bf) am 25.4.2016 eingereichten **Erklärung über die Normverbrauchsabgabe**, Formular NoVA 2, zum Erwerb des Kraftfahrzeuges XY mit der Fahrgestellnummer X1 wurde weiters angegeben:

Tag des Erwerbes 31.3.2016; EU-Erstzulassung 25.3.2014; km-Stand 50.210; Baujahr 2014; Hubraum 2.287 ccm; Leistung 96 kW; CO₂-Emission 205 g/km; NO_x-Emission 242 mg/km; Dieselantrieb; Privatnutzung.

Im Akt erliegen dazu an Unterlagen:

a) die "Auftragsbestätigung zu Gebrauchtwagen" vom 31.3.2016 der Fa. B-GmbH in C/ BRD über die Bestellung des Reisemobils/Caravans "Sunlight, Alkoven, A 70", Chassis "Fiat Ducato MultiJet 130 Light" mit der betreffenden Fahrgestellnummer und samt verschiedener Sonderausstattung, Kaufpreis gesamt brutto € 36.990 (inkl. 19 % USt) bzw. netto € 31.084,03;

b) EG-Übereinstimmungsbescheinigung RREG 2007/46/EG für vervollständigte Fahrzeuge vom 4.2.2014, wonach ua. das Fahrzeug durch "Aufbau Wohnmobil" durch die Fa. D vervollständigt und geändert wurde.

Laut betr. EG-Typengenehmigung handelt es sich um ein Fahrzeug mit besonderer Zweckbestimmung "SA Wohnmobil" gemäß Anhang II Nummer 5 der RL 2007/46/EG.

Unter Punkt 49. "CO₂-Emissionen/Kraftstoffverbrauch/Stromverbrauch" ist angeführt: *"entfällt nach Anhang XI, Anlage 1 Nr. 39, 2007/46/EG".*

Die ausgehend von der Bemessungsgrundlage von netto € 31.084,03 in Höhe von € 6.849,33 berechnete Normverbrauchsabgabe (vgl. Berechnungsblatt des Finanzamtes) wurde am selben Tag entrichtet und zugleich vom Bf eine bescheidmäßige Festsetzung beantragt.

Mit **Bescheid** vom 25.4.2016, StrNr, hat das Finanzamt dem Bf die Normverbrauchsabgabe 04/2016 für og. Fahrzeug laut Begründung "antragsgemäß" wie folgt vorgeschrieben:

Ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 31.084,03 mit Steuersatz 23 % = € 7.149,33, abzüglich Abzugsposten € 300 gem. § 6 Abs. 3 bzw. Abs. 5 NoVAG, ergibt NoVA € 6.849,33.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** wird vorgebracht:

1.) Die Bemessungsgrundlage sei zu hoch, da bislang noch keine getrennten Rechnungen für die Sonderausstattung und für das Fahrzeug vorgelegen hätten; beide getrennten Rechnungen der Fa. B vom 27.4.2016 wurden nachgereicht.

Zufolge BMF-Erlass vom 25.7.2014, BMF-010220/0119-VI/9/2014, sei der Aufpreis für a) den größeren Kühlschrank, b) die Markise und c) den Fahrradträger, laut gesonderter Rechnung im Gesamtpreis von brutto € 2.230 bzw. netto € 1.873,95, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, die folglich € 29.200,08 betrage.

2.) Der Steuersatz sei zu hoch:

Beigebracht wurde ein "Certificato di Conformita CE" betreffend das Fahrzeug Fiat Ducato samt Vermerk über die EU-Erstzulassung am 25.3.2014, woraus ua. eine CO₂-Emission von 195 g/km hervorgehe. Für die bescheidmäßig 5%ige Erhöhung gebe es keine gesetzliche Grundlage. Der BMF-Erlass sei insofern gesetzwidrig. Gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG errechne sich der Steuersatz wie folgt:

CO₂-Emission 195 g/km minus 90 = 105 : 5 = 21.

Es werde daher die Festsetzung der NoVA in Höhe von € 6.132,02 (= Bemessungsgrundlage € 29.200,08 x 21 %) und die Rückzahlung des geleisteten Mehrbetrages von € 717,31 beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 31.5.2016 hat das Finanzamt der Beschwerde insgesamt teilweise stattgegeben, dh. hinsichtlich der Bemessungsgrundlage zur Gänze Folge gegeben (= Ausscheidung der Positionen Kühlschrank, Markise und Fahrradträger) und hinsichtlich des Steuersatzes abgewiesen. Im Ergebnis wurde die Normverbrauchsabgabe 04/2016 für das Wohnmobil/Alkovenmodell mit € 6.418,31

festgesetzt (im Einzelnen: siehe abschließende Berechnungsdarstellung in der BVE vom 31.5.2016).

Am 5.6.2016 wurde der **Vorlageantrag** ohne weitere Begründung eingebracht und in der Folge die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat erhoben:

1.) Mit **Vorhaltschreiben vom 24.7.2019** wurde die vorläufige Rechtsansicht des BFG dem Bf zur Kenntnis gebracht und – mit Fristsetzung bis längstens 20.8.2019 - ein Nachweis über den Preis des Fahrradträgers (Rechnung oä.) angefordert.

Dieses Schreiben wurde dem Bf nachweislich mit RSb-Rückschein am 29.7.2019 zugestellt. Bis dato ist keine Antwort erfolgt bzw. wurde kein Nachweis beigebracht.

2.) Laut Einsichtnahme in die **homepage** der Verkäuferin Fa. B und dort in den "Sore", Kategorie "Fahrradträger/-Heck", ist Folgendes hervorgekommen:

Die dort angebotenen Fahrradträger zB der Hersteller Thule, Fiamma oder Euro Carry Ducato bewegen sich preislich aktuell zwischen brutto € 239 und € 589.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

An Sachverhalt ist im Beschwerdefall unstrittig davon auszugehen, dass der Bf vom deutschen Fahrzeughändler Fa. B-GmbH das gebrauchte Kraftfahrzeug Fiat Ducato Multi Jet 130 Light als Basisfahrzeug (Chassis) mit dem Aufbau Wohnmobil, Alkovenmodell, der Marke XY mit der Fahrgestellnummer X1, EU-Erstzulassung am 25.3.2014, erworben hat. Hierzu liegen eine Auftragsbestätigung vom 31.3.2016 über den Gesamtkaufpreis inklusive der gesamten Sonderausstattung in Höhe von netto (ohne 19 % dte. USt) € 31.084,03 sowie zwei getrennte Rechnungen vom 27.4.2016 betreffend a) das Fahrzeug netto € 29.210,08 und b) die Sonderausstattung - konkret Kühlschrank mit separatem Frostfach + Markise + Fahrradträger - in Höhe von gesamt netto € 1.873,95 vor.

Der Einzelpreis des betr. Fahrradträgers wurde vom Bf - mangels Beantwortung des BFG-Vorhaltes vom 24.7.2019 – nicht bekannt gegeben. Laut homepage der Verkäuferin werden Fahrradträger zum Preis von derzeit durchschnittlich brutto € 414 angeboten.

Laut vorgelegtem "Certificato di Conformita CE" zum Basisfahrzeug Fiat Ducato ist die Leistung mit 96 kW sowie die CO2-Emission mit 195 g/km ausgewiesen.

Zufolge Punkt 49. der EG-Übereinstimmungsbescheinigung RREG 2007/46/EG vom 4.2.2014 entfällt nach Anhang XI Anlage 1 Nr. 39 der RL 2007/46/EG eine Angabe hinsichtlich CO2-Emission und Kraftstoffverbrauch zum vervollständigten/komplettierten Wohnmobil, dh. zum Basisfahrzeug samt Alkovenaufbau. Diesbezüglich sind somit keine Werte vorhanden.

2.) Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 2 Z 2 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG 1991), BGBl 1991/695 (Art. V) idgF., gelten als Kraftfahrzeuge Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge, einschließlich ua. Kombinationskraftwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur, KN).

Gemäß § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 ist die Abgabe in allen anderen Fällen (§ 1 Z 3 und Z 4) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.

Nach **§ 6 Abs. 2 NoVAG 1991** bestimmt sich der Steuersatz für andere Kraftfahrzeuge (als Motorräder) in Prozent nach der folgenden Formel:

CO₂-Emissionswert in Gramm je Kilometer minus 90 Gramm, dividiert durch fünf.

Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder der EG-Typengenehmigung.

Gemäß **§ 6 Abs. 3 NoVAG 1991** ist der errechnete Steuersatz auf volle Prozentsätze auf- bzw. abzurunden. Die gemäß Abs. 2 errechnete Steuer ist, wenn kein Bonus gemäß Abs. 5 anzuwenden ist, um einen Abzugsposten zu vermindern, der ua. im Zeitraum ab dem 1. Jänner 2016 Euro 300 beträgt.

In Anhang II Teil A Abschnitt 5.1. der **Richtlinie 2007/46/EG** des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. September 2007 zur Schaffung eines Rahmens für die Genehmigung von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge (Rahmenrichtlinie) (kurz: RL 2007/46/EG) wird der Begriff "Wohnmobil" wie folgt bestimmt: *"ein Fahrzeug der Klasse M mit besonderer Zweckbestimmung, das so konstruiert ist, dass es die Unterbringung von Personen erlaubt und mindestens die folgende Ausrüstung umfasst:*

- *Tisch und Sitzgelegenheiten,*
- *Schlafgelegenheiten, die u.U. tagsüber als Sitze dienen können,*
- *Kochgelegenheit und*
- *Einrichtungen zur Unterbringung von Gepäck und sonstigen Gegenständen.*

Diese Ausrüstungsgegenstände sind im Wohnbereich fest anzubringen, mit Ausnahme des Tisches, der leicht entfernbar sein kann."

Nach Anhang XI Anlage 1 Nr. 39 der RL 2007/46/EG ist zu "CO₂-Emissionen/ Kraftstoffverbrauch" bei Wohnmobilen angemerkt "N/A", wobei diese Buchstaben bedeuten:

"Dieser Rechtsakt gilt nicht für Fahrzeuge dieser Klasse (keine Anforderungen)."

3.) Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 25.7.2014, BMF-010220/0119-VI/9/2014:

Im Erlass wird zwecks einheitlicher Auslegung von § 5 und § 6 NoVAG 1991 zur Festlegung der Höhe der Normverbrauchsabgabe für Reisemobile (Wohnmobile) zunächst festgehalten:

Gemäß Anhang XI Anlage 1 Position 39 der RL 2007/46/EG sind Wohnmobile von der Angabe der CO₂-Emissionen bzw. des Kraftstoffverbrauches ausgenommen. Aus diesem Grund sind in den Genehmigungsdokumenten von Wohnmobilen vielfach keine Verbrauchsangaben enthalten.

Typen von Reisemobilen:

Zu den angebotenen Typen von Reisemobilen zählen ua. die Alkovenmodelle (Sandwichaufbau mit Bett über dem Fahrerhaus), teilintegrierte Fahrzeuge (Sandwichaufbau mit flach gehaltener Fronteinheit) und vollintegrierte Fahrzeuge (Windlaufmodell mit Vollaufbau), die einem mehrstufigen Genehmigungsverfahren unterliegen.

Für solche Alkovenmodelle, teilintegrierte und vollintegrierte Fahrzeuge ist lt. BMF für die Festlegung der NoVA ein Aufschlag von 5 % auf die CO₂-Emissionswerte des jeweils zugrunde liegenden Kraftfahrzeuges anzuwenden.

Ausstattung und Zubehör:

Ausstattung und Zubehör, das *in Zusammenhang* mit der Funktion als Fahrzeug steht, ist Teil der Bemessungsgrundlage der NoVA. Dazu zählt lt. detaillierter Auflistung des BMF ua. auch der Aufpreis für *Fahrradträger*.

Dagegen kann Ausstattung und Zubehör, das *in keinerlei Zusammenhang* mit der Funktion als Fahrzeug steht, bei Vorliegen einer getrennten Rechnung von der Bemessungsgrundlage der NoVA ausgenommen werden. Dazu zählen ua. laut beispielsweise Auflistung: Sonnenmarkise und größerer Kühlschrank.

4.) Rechtliche Beurteilung:

Bei gegenständlichem Fahrzeug handelt es sich zunächst grundsätzlich um einen NoVA-pflichtigen Personenkraftwagen, der unter die Position 8703 der KN fällt, d.h. ein Fahrzeug mit maximal neun Sitzplätzen, dessen Innenraum ohne Umbau für die Beförderung sowohl von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann. Hierzu zählen auch Campingkraftwagen (Wohnmobile, Motorcaravans etc.), die zum Befördern von Personen dienen und speziell zum Wohnen eingerichtet sind (mit Schlaf- und Kochgelegenheit, Toilette etc.) (vgl. in *Ludwig*, Praxishandbuch Normverbrauchsabgabe, 3. Aufl., Abschnitt III.B.).

a) Bemessungsgrundlage:

Da das Fahrzeug bei einem befugten Fahrzeughändler in Deutschland, sohin im übrigen Gemeinschaftsgebiet, erworben wurde, ist Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe gemäß § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 der Netto-Anschaffungs- bzw. Kaufpreis des Fahrzeuges. Dieser beträgt laut Rechnung vom 27.4.2016 € 29.210,08.

In der weiters gesondert vorliegenden Rechnung selben Datums (netto € 1.873,95) sind an (zusätzlich) erworbenem "Zubehör" zum Fahrzeug angeführt:
Kühlschrank mit separatem Frostfach, Markise und Fahrradträger.

In Anlehnung an den BMF-Erlass vom 25.7.2014, BMF-010220/0119-VI/9/2014, worauf der Bf selbst verweist, kann nach dem Dafürhalten des BFG wohl nur jenes Zubehör bzw. nur jene Sonderausstattung *nicht* in die Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe einbezogen werden, die in keiner Weise mit der Funktion als Fahrzeug zusammenhängt. Diese Voraussetzung trifft wohl insbesondere auf jene Ausstattungsgegenstände zu, die offenkundig im Innenbereich des Wohnmobiles lediglich den damit verbundenen Wohnzwecken dienen. Aus diesem Grund ist nach Ansicht des BFG entgegen dem Beschwerdeeinwand lediglich der gesondert ausgewiesene Aufpreis für die *Markise* sowie für den größeren *Kühlschrank* aus der Bemessungsgrundlage für die NoVA auszuscheiden, dagegen jener für den *Fahrradträger* in diese miteinzubeziehen. Diesfalls ist nämlich ein Zusammenhang mit der Funktion des Wohnmobiles als Fahrzeug zumindest nicht auszuschließen.

Da es der Bf verabsäumt hat, diesbezüglich einen Nachweis beizubringen, sieht sich das BFG veranlasst, im Wege der sohin zulässigen Schätzung sowie im Hinblick auf den Erwerb dieses Zubehörs vor rund 3 Jahren von einem Aufpreis für den Fahrradträger in Höhe von netto abgerundet € 330 auszugehen (= ausgehend vom festgestellten Durchschnittspreis brutto € 414 abzüglich 19 % dte. USt abzüglich rund 1 % Abschlag pro Jahr).

Die Bemessungsgrundlage für die NoVA beträgt damit insgesamt **€ 29.540,08**.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

b) Steuersatz/Tarif:

Im Gegenstandsfall liegt zum Basisfahrzeug bzw. –modell Fiat Ducato ein CO₂-Emissionswert laut Konformitätszertifikat (Certificato di Conformità CE) im Ausmaß von 195 g/km vor.

Zum vervollständigten Fahrzeug samt dem Aufbau Wohnmobil (Alkovenmodell) ist kein eigenständiger diesbezüglicher Wert festgestellt, da – wie oben dargelegt – zufolge Anhang XI Anlage 1 Nr. 39 der RL 2007/46/EG Wohnmobile von der Angabe der CO₂-Emission bzw. des Kraftstoffverbrauches ausgenommen sind.

Wenn das Finanzamt, gestützt auf den oben mehrfach genannten BMF-Erlass vom 25.7.2014, einen 5%igen Zuschlag zum CO₂-Emissionswert des Basisfahrzeuges (Chassis) vornimmt und dahin begründet (siehe Beschwerdevorentscheidung), es liege auf der Hand, dass wegen der vorgenommenen Umbauten besonders gewichts- und luftwiderstandsmäßig beim Alkovenmodell ein höherer Emissionswert als beim Basismodell vorliegen müsse, so erachtet das BFG diese Begründung zunächst als durchaus nachvollziehbar.

Davon abgesehen hat das Bundesfinanzgericht seine Entscheidung dennoch allein anhand des Gesetzes und der geltenden höchstgerichtlichen Judikatur zu treffen und ist das Verwaltungsgericht grundsätzlich nicht an die in Erlässen geäußerte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen gebunden. In der hier anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung nach § 6 NoVAG 1991 wird unter Abs. 2 lediglich allgemein Bezug genommen auf alle "anderen Kraftfahrzeuge" und enthält betreffend zB solch vervollständigter Fahrzeuge wie eben einem Wohnmobil keinerlei Regelung oder Berechtigung, eine Zuschätzung zum CO₂-Emissionswert vorzunehmen. Des Weiteren ist aus dem BMF-Erlass nicht erkenntlich oder näher dargelegt, aufgrund welcher Umstände die Zuschätzung konkret im Ausmaß von 5 % gewählt wurde, sodass also die Höhe dieses Zuschätzungsfaktors eher als willkürlich getroffen einzustufen sein wird (ebenso wie der laut BMF-Erlass vom 8.8.2011, BMF-010220/0136-IV/9/2011, festgelegte Aufschlag in Höhe von vormals noch 15 % auf die Verbrauchswerte des zugrunde liegenden Kombifahrzeuges; siehe in *Ludwig* aaO, Abschnitt III. C. "Reisemobile").

Nach Ansicht des BFG ist daher dem Beschwerdevorbringen dahingehend beizupflichten, dass der vom Finanzamt herangezogene Zuschlag von 5 % auf den CO₂-Emissionswert des Basisfahrzeuges im Rahmen der Ermittlung des Steuersatzes im Gesetz keine Deckung findet.

Der Beschwerde ist daher in diesem Streitpunkt Folge zu geben.

5.) Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage bemisst sich die Normverbrauchsabgabe gemäß §§ 5 und 6 NoVAG 1991 wie folgt:

CO₂-Emissionswert 195 g/km minus 90 g = 105 : 5 = **Steuersatz 21 %**;

Bemessungsgrundlage € 29.540,08 x 21 % = € 6.203,42

abzüglich Abzugsposten - € 300 = **€ 5.903,42**.

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sowohl zur Frage, welches Zubehör oder welche Sonderausstattung bei einem Wohnmobil der NoVA unterliegt, wie auch zur Frage der Höhe des Steuersatzes im Fall, dass der CO₂-Emissionswert nur das Basisfahrzeug betreffend vorhanden ist, nach

Kenntnis des BFG lediglich der og. BMF-Erlass, jedoch keine VwGH-Rechtsprechung existiert, ist die Revision zulässig.

Innsbruck, am 27. August 2019