

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr , über die Beschwerde vom 02.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 25.04.2016, StrNr, ZI1, betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum April 2016 im fortgesetzten Verfahren 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 **€ 5.608,02** 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) nicht 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 ZZ 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 X/ BRD über die Bestellung des Reisemobils/Caravans "YY, Alkoven, A 70", Chassis "Fiatxx" 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. XY 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, hatte 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 auszuschneiden, die folglich € 29.200,08 betrage.

2.) Der Steuersatz sei zu hoch:

Beigebracht wurde ein "Certificato di Conformita CE" betreffend das Fahrzeug Fiatxx 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, blieb allerdings unbeantwortet.

2.) Laut Einsichtnahme in die homepage der Verkäuferin Fa. B-GmbH und dort in den "Mega Store Online", Kategorie "Fahrradträger/-Heck", ist hervorgekommen, dass sich die dort angebotenen Fahrradträger zB der Hersteller Thule, Fiamma oder Euro Carry Ducato preislich aktuell zwischen brutto € 239 und € 589 bewegen.

Das Bundesfinanzgericht hatte mit **Erkenntnis vom 27.8.2019, RV/3100503/2016**, der Beschwerde insgesamt teilweise Folge gegeben und die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2016 gemäß §§ 5 und 6 NoVAG 1991 ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 29.540 im Betrag von € 5.903,42 (Steuersatz 21 %, abzüglich Abzugsposten € 300) festgesetzt (im Einzelnen: siehe BFG-Erkenntnis RV/3100503/2016). Die Revision wurde für zulässig erklärt.

Das Finanzamt Innsbruck hat gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche **Amtsrevision** wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Entscheidung im Wesentlichen mit der Begründung erhoben, dass im vorliegenden Fall, da für das vervollständigte Fahrzeug weder ein CO2-Emissionwert noch der Kraftstoffverbrauch vorliegen würden, die Berechnung der Normverbrauchsabgabe gemäß § 6 Abs. 4 Z 2 NoVAG 1991 hätte erfolgen müssen.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat mit **Erkenntnis vom 17.12.2019, Ro 2019/16/0016**, das angefochtene BFG-Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über die vom Bf erhobene Beschwerde ist daher in gegenständlich fortgesetztem Verfahren nochmals abzusprechen.

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 Fiatxx als Basisfahrzeug (Chassis) mit dem Aufbau Wohnmobil, Alkovenmodell, der Marke XY mit der Fahrgestellnummer ZZ, EU-Erstzulassung am 25.3.2014, erworben hat. Hiezu 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 rund € 400 angeboten.

Laut vorgelegtem "Certificato di Conformita CE" zum Basisfahrzeug Fiatxx 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 Höchststeuersatz beträgt 32 %.

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 **§ 6 Abs. 4 NoVAG 1991** wird bestimmt:

Bei Fahrzeugen im Sinne des § 2 Z 2, für die kein CO₂-Emissionswert vorliegt, gilt Folgendes:

Z 1. Liegt nur ein Kraftstoffverbrauch, aber kein CO₂-Emissionswert vor, dann gilt bei Fahrzeugen mit Benzinmotoren oder mit Motoren für andere Kraftstoffarten der Kraftstoffverbrauch in Liter pro 100 Kilometer vervielfacht mit 25, bei Fahrzeugen mit Dieselmotoren vervielfacht mit 28 als CO₂-Emissionswert.

Z 2. Liegt weder ein CO₂-Emissionswert noch ein Kraftstoffverbrauchswert vor, wird der CO₂-Emissionswert mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt angenommen.

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 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. Nach Hinzurechnung des nicht auszuscheidenden Fahrradträgers (geschätzt mit netto € 330) beträgt die Bemessungsgrundlage für die NoVA letztlich – wie bereits bisher im Vorverfahren festgestellt – **€ 29.540,08**.

Es wird diesbezüglich – da im Rahmen der Amtsrevision dieser Punkt nicht angefochten wurde und auch um Wiederholungen zu vermeiden – auf die nähere Begründung im BFG-Erkenntnis vom 27.8.2019, RV/3100503/2016, Abschn. 4a), verwiesen.

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

b) Steuersatz/Tarif:

Im Gegenstandsfall liegt zum Basisfahrzeug bzw. –modell Fiatxx 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.

Nach der bereits im Vorerkenntnis dargelegten Ansicht des BFG (auf die dortige Begründung im Einzelnen wird verwiesen) ist dem Beschwerdevorbringen beizupflichten, dass der vom Finanzamt herangezogene Zuschlag von 5 % auf den CO₂-Emissionswert des Basisfahrzeuges im Rahmen der Ermittlung des Steuersatzes (= laut dem oben

bezeichneten BMF-Erlass vom 25.7.2014) im Gesetz keine Deckung findet und daher der Beschwerde in diesem Streitpunkt zur Gänze Folge zu geben ist.

Das BFG hatte die Normverbrauchsabgabe gemäß §§ 5 und 6 NoVAG 1991 folgendermaßen berechnet:

"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 **Verwaltungsgerichtshof** führt nunmehr in seinem aufhebenden Erkenntnis vom **17.12.2019, Ro 2019/16/0016**, nach Darstellung der gesetzlichen Bestimmung nach § 6 NoVAG 1991 ua. aus:

"... Die Amtsrevision rügt die Unterlassung der Anwendung des § 6 Abs. 4 Z 2 NoVAG und der Bemessung der Normverbrauchsabgabe auch unter Anwendung dieser Bestimmung.

...

Im Revisionsfall ist unbestritten, dass die Leistung des Basisfahrzeuges 96 kW beträgt; hieran ist durch den Aufbau zum Wohnmobil keine Änderung eingetreten.

Die Amtsrevision zieht die Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach für das vervollständigte Wohnmobil (Basisfahrzeug samt Wohnmobil-Aufbau) weder ein CO₂-Emissionswert noch ein Wert des Kraftstoffverbrauches vorlägen, nicht in Zweifel

Geht man unter Zugrundelegung der Tatsachenannahmen des Gerichts und in Übereinstimmung mit der Amtsrevision davon aus, dass weder ein CO₂-Emissionswert noch ein Kraftstoffverbrauchswert für das verfahrensgegenständliche Wohnmobil vorliegen, ist gemäß § 6 Abs. 4 Z 2 NoVAG der CO₂-Emissionswert mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt anzunehmen, im vorliegenden Fall daher mit 192 g/km.

Dadurch, dass das Gericht demgegenüber den Steuersatz nach § 6 Abs. 2 NoVAG berechnete, belastete es sein Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes".

5.) Ergebnis:

In Anwendung obiger Sach- und Rechtslage bemisst sich die Normverbrauchsabgabe laut VwGH gemäß §§ 5 und 6 Abs. 2 iVm § 6 Abs. 4 Z 2 NoVAG 1991 wie folgt:

CO₂-Emissionswert **192 g/km** minus 90 g = 102 : 5 = 20,4,

dh. Steuersatz abgerundet **20 %**;

Bemessungsgrundlage (unverändert) € 29.540,08 x 20 % = € 5.908,02

abzüglich Abzugsposten - € 300 = € 5.608,02.

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

Unzulässigkeit 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.

Obige Entscheidung ist im fortgesetzten Beschwerdeverfahren zufolge VwGH-Erkenntnis vom 17.12.2019, Ro 2019/16/0016, ergangen. Eine Revision ist daher nicht mehr zulässig.

Innsbruck, am 19. Februar 2020