

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*BE\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, vertreten durch \*\*\*V\*\*\*, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2016 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 6. Dezember 2016 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für April 2012, Juli 2012, August 2012, September 2012, November 2012, Dezember 2012, Jänner 2013 und Juli 2013, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Bf ist Importeur für Fahrzeuge der Marke \*\*\*1\*\*\*. Die Fahrzeuge werden von \*\*\*2\*\*\* mit Sitz in \*\*\*3\*\*\* zur Weiterlieferung erworben. In den streitgegenständlichen Monaten ließ die Bf Fahrzeuge in Österreich zum Verkehr zu (Tages- bzw. Kurzzulassungen). Die Bf übermittelte die NoVA-Anmeldungen der streitgegenständlichen Zeiträume an das zuständige Finanzamt. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der NoVA zog die Bf den Einkaufspreis der Fahrzeuge heran, was den gesondert übermittelten Beilagen zu den NoVA-Anmeldungen zu entnehmen ist.

Bei der Bf wurde eine Außenprüfung über den Zeitraum 2011 bis 2013 vorgenommen. Gegenstand der Prüfung war ua die Prüfung der Normverbrauchsabgabe. Der Prüfer stellte in Tz 3 des Berichtes gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung fest, dass die Bf als Basis für die Berechnung der Normverbrauchsabgabe bei Tages- bzw. Kurzzulassungen von

Kraftfahrzeugen den Einkaufspreis dieser Fahrzeuge herangezogen hat. Die Bestimmung des § 5 Abs. 2 NoVAG könne nach Ansicht der Finanzverwaltung nur für Letztverbraucher gelten. Es gebe nur einen gemeinen Wert. Bei einem Letztverbraucher würden die Anschaffungskosten eines Fahrzeuges von einem befugten Fahrzeughändler im EU-Raum den gemeinen Wert widerspiegeln. Im Falle der Bf würden diese Anschaffungskosten erheblich vom gemeinen Wert abweichen. Es werde deshalb als Bemessungsgrundlage der Händlerverkaufspreis abzüglich üblicher Rabatte iHv 20 % herangezogen.

In der Folge setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe für die Streitzeiträume gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO mit Bescheiden vom 20.4.2015 entsprechend fest und verwies in der Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung.

Diese Bescheide wurden mit Beschwerde vom 11.6.2015 angefochten.

Mit Erkenntnis vom 10.8.2016, RV/6100287/2016, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde mangels Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes statt und hob die angefochtenen Bescheide auf. Begründet wurde dies damit, dass der Abgabenbehörde bereits mit der fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärungen der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon damals zu der im Festsetzungsverfahren erlassenen – nach ihrem Verständnis richtigen – Entscheidung hätte gelangen können.

Daraufhin setzte das Finanzamt mit den Bescheiden vom 6.12.2016 die Normverbrauchsabgabe für die Streitzeiträume erneut fest, nunmehr gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO. Begründend wurde unter Verweis auf die Ausführungen im obigen Erkenntnis des BFG und Darstellung der Rechtsgrundlagen ausgeführt, dass die Abgabenbehörde gemäß § 293b BAO von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen könne, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. § 293b BAO setze voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernehme, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liege. Dies werde dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit könne sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110). Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig sei, so liege aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0285). Es komme auf die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit durch die Abgabenbehörde an. Wesentlich sei dabei, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für das Finanzamt klar erkennbar gewesen wäre, wenn es die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte.

Tageszulassungen lösten gemäß § 1 Z 3 NoVAG die NoVA-Pflicht aus. Die Bemessungsgrundlage sei nach § 5 Abs. 2 NoVAG zu ermitteln. Nach § 5 Abs. 2 NoVAG gelte grundsätzlich der gemeine Wert des Kraftfahrzeuges als Bemessungsgrundlage für die NoVA. Im NoVA-Gesetz werde in § 5 Abs. 2 zweiter Satz noch ausgeführt: „Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert“.

Von \*\*\*1\*\*\* Österreich sei bei der NoVA-Berechnung von Tageszulassungen § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVAG herangezogen worden. Es sei der Einkaufspreis bzw. Anschaffungspreis bei Erwerb von Fahrzeugen bei befugten Fahrzeughändlern im übrigen Gemeinschaftsgebiet herangezogen worden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung könne die Bestimmung des § 5 Abs. 2 NoVAG nur für Letztverbraucher gelten. Eine andere Auslegung widerspräche sowohl dem Sinn des Gesetzes als auch dem Zweck für die damalige Einführung dieser Bestimmung (Beseitigung der Diskriminierung zwischen dem gemeinen Wert bei Import aus dem EU-Raum und dem Kaufpreis als Bemessungsgrundlage im Inland für den Käufer is eines Letztverbrauchers und keine Schaffung einer Begünstigung für Fahrzeughändler). Es könne nur einen gemeinen Wert geben. Im Fall eines Letztverbrauchers würden die Anschaffungskosten eines Fahrzeuges von einem befugten Fahrzeughändler im EU-Raum den gemeinen Wert widerspiegeln. Im Falle \*\*\*1\*\*\* Österreich würden diese Anschaffungskosten erheblich vom gemeinen Wert abweichen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei der Händlereinkaufspreis als Nachweis für einen geringeren gemeinen Wert nicht geeignet, da bei einem Import durch einen Fahrzeughändler im Inland die Gewinnspanne des Fahrzeughändlers vom Einkaufspreis in Abzug zu bringen sei. Dies gelte gleichermaßen für Importe vom Produzenten als auch für Importe von einem verbundenen Schwesterunternehmen. Die Heranziehung der Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der NoVA bei Tageszulassungen würde zu einer Begünstigung der Fahrzeughändler führen. Dies sei auch den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG zu entnehmen. Die Gesetzesänderung habe lediglich dazu gedient Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Es sei jedenfalls nicht die Absicht des Gesetzgebers, die Möglichkeit für Händler (Produzenten, verbundene Unternehmen, etc.) zu schaffen, durch Tageszulassungen die Gewinnspanne von der Normverbrauchsabgabe zu entlasten.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 23.12.2016 fristgerecht Beschwerde. Begründend wurde vorgebracht, dass sich die gegenständlichen Bescheide aus folgenden Gründen sowohl verfahrens- als auch materiellrechtlich als rechtswidrig erweisen würden:

***Verfahrensrechtliche Rechtswidrigkeit der Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe***

*Wie die Behörde in der Bescheidbegründung richtig ausführt, setzt eine Anwendung des § 293b BAO voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt.*

*Eine Unrichtigkeit ist dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar (Ritz, Kommentar BAO, 5. Auflage, Rz 2ff). Nach herrschender Meinung gestattet diese Gesetzesstelle die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist; das heißt wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht (VwGH 18.12.1996, 94/15/0157).*

*Nach § 5 Abs. 2 NoVAG wird die NoVA für Tageszulassungen vom gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges bemessen. In § 5 Abs. 2 Satz 2 NoVAG wird dazu noch ergänzend festgelegt, dass der Anschaffungspreis als gemeiner Wert gilt, sofern das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben wird. Genau diese Bestimmung des § 5 Abs. 2 Satz 2 NoVAG wurde von \*\*\*1\*\*\* Österreich für die Berechnung der NoVA auf Tageszulassungen angewendet und der Anschaffungspreis zur Berechnung der NoVA als Bemessungsgrundlage herangezogen. Dies wurde der Behörde gegenüber in den Beilagen zu den NoVA-Anmeldungen offengelegt und waren der Behörde damit alle Tatsachen bekannt. Vom Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit kann dennoch mangels offensichtlicher Unrichtigkeit im Rechtsbereich nicht ausgegangen werden: Es wurde von \*\*\*1\*\*\* Österreich eine eindeutige gesetzliche Regelung angewendet. Eine Rechtsprechung zur Bestimmung des § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVAG für einen vergleichbaren Sachverhalt liegt nicht vor. Auch ist aus der Anmerkung des Bundesgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10.08.2016 (RV/6100287/2016), dass „der Abgabenbehörde bereits zu diesen Terminen der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon damals zu der nunmehr im Festsetzungsverfahren erlassenen - **nach ihrem Verständnis richtigen** -Entscheidung hätte gelangen können" zu schließen, dass auch die Rechtsmittelbehörde von einer offenen Rechtsfrage und jedenfalls nicht von einer unvertretbaren Rechtsansicht ausgeht. Es liegt damit eine vertretbare Rechtsansicht der \*\*\*1\*\*\* Österreich bei Ausfertigung der NoVA-Anmeldungen für oben angeführte Zeiträume vor, die nicht zu einer offensichtlichen Unrichtigkeit der NoVA-Anmeldungen führen kann.*

*Die Behörde hätte nicht ohne weitere Ermittlungen im Rechtsbereich die Unrichtigkeit feststellen können, zumal offen ist, ob tatsächlich eine Unrichtigkeit im Rechtsbereich vorliegt. Die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit im Rechtsbereich ist nicht gegeben. Darauf deutet auch die Anfrage des \*\*\*FA\*\*\* im Rahmen der Betriebsprüfung an den Fachbereich der Großbetriebsprüfung hin. Hätte eine offensichtliche Unrichtigkeit vorgelegen, wäre eine Anfrage an den Fachbereich der Großbetriebsprüfung durch das \*\*\*FA\*\*\* wohl nicht erforderlich gewesen. Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit kann auch nicht ausgegangen*

*werden, da eine eindeutige gesetzliche Regelung vorliegt, diese vom Abgabepflichtigen interpretiert und angewendet wurde. Auch nicht aus den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG ist erkennbar, dass diese gesetzliche Regelung auf Letztverbraucher einzuschränken sei. Dabei handelt es sich um eine offene Rechtsfrage und damit jedenfalls nicht um eine offensichtliche Unrichtigkeit in den Abgabenerklärungen bzw. den NoVA-Anmeldungen.*

*Weiters erfolgte vor Übermittlung der NoVA-Anmeldungen an das \*\*\*FA\*\*\* eine Abklärung der rechtlichen Beurteilung bzw. der Auslegung des § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVA durch eine telefonische Anfrage des steuerlichen Vertreters am 10.04.2012 im Fachbereich NoVA des \*\*\*FA\*\*\*. Die Aktennotiz zum Telefonat übersenden wir in der Anlage. Unter Anwendung der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze wie Zweckmäßigkeit, Effizienz und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung wurde die mündlich erteilte Auskunft des zuständigen Mitarbeiters des Fachbereiches Normverbrauchsabgabe nicht zusätzlich schriftlich angefordert, zumal der Mitarbeiter eine prompte Auskunft erteilte, die keinen Zweifel offenließ. Es wurde die Auslegung einer eindeutigen gesetzlichen Bestimmung durch einen Mitarbeiter der Finanzverwaltung mündlich bestätigt; die Auskunft wurde nach Schilderung des Sachverhaltes prompt ohne jeden Zweifel erteilt. Die zusätzliche Einholung einer schriftlichen Bestätigung war aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung und Formulierung des § 5 Abs. 2 NoVA sowie aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Effizienz und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung nicht erforderlich. Auch daraus ist erkennbar, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich, sondern eine offene Rechtsfrage vorliegt, die nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar ist.*

*Eine Unrichtigkeit kann im gegenständlichen Fall erst nach näherer Untersuchung im Rechtsbereich für das zuständige Finanzamt erkennbar sein. Von einer deutlichen Erkennbarkeit einer allfälligen Rechtswidrigkeit kann nicht ausgegangen werden. Offen bleibt nach wie vor, ob es sich tatsächlich um eine Unrichtigkeit handelt und die Regelung des § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVAG auf Letztverbraucher einzuschränken sei. Diese Rechtsfrage wird erst im Instanzenweg beurteilt werden können. Von einer unzutreffenden Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen kann daher nicht ausgegangen werden. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass in der Bescheidbegründung von der Behörde auch nicht dargelegt wird, warum im gegenständlichen Fall eine qualifizierte Rechtswidrigkeit vorliegen sollte. In der Begründung des berichtigenden Bescheides ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 293b BAO darzulegen und nicht bloß etwa dessen Wortlaut wiederzugeben (zB BMF, AÖF 2009/157, Abschn 5.2). Die Angabe des Berichtigungsgrundes ist auch deshalb bedeutsam, weil der von der Abgabenbehörde verwendete Berichtigungsgrund im Beschwerdeverfahren nicht ausgetauscht werden kann (vgl UFS 3.5.2007, RV/1459-W/02, siehe Ritz, Kommentar BAO, 5. Auflage, Rz 15a f zu § 293b).*

*Damit liegen die Voraussetzungen einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO nicht vor. Für eine Ermessensübung der Behörde bleibt kein Spielraum. Den Bescheiden zur Festsetzung der*

NoVA fehlt auch die Angabe des Berichtigungsgrundes bzw. eine Begründung, warum eine qualifizierte Rechtswidrigkeit vorliegen sollte. Die Bescheide über die Festsetzung der NoVA für die oben angeführten Zeiträume sind daher aufgrund verfahrensrechtlicher Rechtswidrigkeit ersatzlos aufzuheben.

Unabhängig von dieser verfahrensrechtlichen Unzulässigkeit der bescheidmäßigen Festsetzung abweichend von der NoVA-Anmeldung wäre eine solche aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben unzulässig (Erlass des BMF vom 06.04.2006, BMF-010103/0023-VI-2006).

### **Materiellrechtliche Rechtswidrigkeit der Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe**

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a NoVAG erfolgt ist. Tageszulassungen lösen gemäß § 1 Z 3 NoVAG NoVA-Pflicht aus. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 5 Abs. 2 NoVAG zu ermitteln. Nach § 5 Abs. 2 NoVAG gilt grundsätzlich der gemeine Wert des Kraftfahrzeuges als Bemessungsgrundlage für die NoVA. Im NoVA-Gesetz wird in § 5 Abs. 2 zweiter Satz jedoch noch ausgeführt: "Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert."

Dazu ist festzuhalten: Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei Erwerb eines Fahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler ex lege der Anschaffungspreis als gemeiner Wert festgelegt. Eine Einschränkung der Anwendbarkeit dieser Bestimmung zB auf Endverbraucher sieht das Gesetz nicht vor.

Laut einer in der Anlage übermittelten Anfragebeantwortung der Großbetriebsprüfung Standort \*\*\*5\*\*\* vom 22.12.2014 betreffend § 5 Abs. 2 NoVAG wird ausgeführt, dass „zur Ermittlung des gemeinen Werts bei Fahrzeugimporten aus dem EU-Raum die inländischen Eurotax-Notierungen herangezogen werden können. Bei einem geringeren gemeinen Wert seien diese Abweichungen konkret nachzuweisen. Gelingt dieser Nachweis nicht, sei der Eurotax-Mittelwert als gemeiner Wert und Bemessungsgrundlage für die NoVA heranzuziehen. Wird das Fahrzeug im Ausland käuflich erworben, könne grundsätzlich der Kaufpreis als gemeiner Wert herangezogen werden. Dies sei gerechtfertigt, da anzunehmen sei, dass bei der Kaufpreisfindung die wertmindernden als auch werterhöhenden Komponenten berücksichtigt worden seien, der bezahlte Kaufpreis somit grundsätzlich jenem Wert entspreche, welcher „nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes“ bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 10 Abs. 2 BewG). Es sei jedenfalls ein Vergleich mit der inländischen Eurotax-Notierung vorzunehmen. Folglich werde in der Bestimmung des § 5 NoVAG und der Definition des gemeinen Werts (§10 BewG) stets auf einen handelsüblichen Verkaufspreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr abgestellt. Der Händlereinkaufspreis stelle keine zulässige Größe im Sinne der

*Norm dar. Der durch das BGBl I 142/2000 eingeführte 2. Satz im § 5 Abs. 2 NoVAG solle die Diskriminierung zwischen gemeinem Wert bei Import aus dem EU-Raum und Kaufpreis als Bemessungsgrundlage im Inland für den Käufer iS eines Letztverbrauchers lösen, nicht eine Begünstigung für Fahrzeughändler schaffen. Daher stünden auch die Aussagen der Rz 422 NoVA-RL nicht gegen den Normzweck des § 5 NoVAG und seien entsprechend anzuwenden: Bei Fahrzeugen, die dem Anlagevermögen dienen, sei als gemeiner Wert der inländische Händler(verkaufs)preis (ohne USt- und NoVA-Komponente) unter Berücksichtigung eines handelsüblichen Nachlasses anzusetzen. Bei Tageszulassungen (wenn das Fahrzeug nicht benutzt und kurze Zeit später fremdüblich verkauft wird) der erzielte Verkaufspreis." Die Ausführungen behandeln allgemein die Gesetzesbestimmung, treffen allerdings keine inhaltliche Aussage zur Entscheidung des vorliegenden Falls und bietet daher keine Begründung für die angefochtenen Bescheide.*

*Die Ansicht der Finanz Verwaltung findet auch nicht in den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG Deckung. Dort heißt es wörtlich: „Die Europäische Kommission hat im Rahmen eines Mahnverfahrens bemängelt, dass beim Import eines Fahrzeuges aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der (inländische) gemeine Wert als Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe herangezogen wird, während bei einem im Inland angeschafften Fahrzeug der tatsächliche Kaufpreis als Bemessungsgrundlage dient. Dies sei ein Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität der Normverbrauchsabgabe. Die nunmehrige Gesetzesergänzung gewährleistet, dass zweifelsfrei bei der Anschaffung eines Fahrzeuges von einem befugten Fahrzeughändler im übrigen Gemeinschaftsgebiet ebenso wie bei einer Anschaffung im Inland der tatsächliche Kaufpreis Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe ist."*

*Daraus ist folgendes ableitbar: Normzweck des zweiten Satzes des § 5 Abs. 2 NoVAG ist es, einen Verstoß gegen die Wettbewerbsfreiheit hintanzuhalten und inländische Käufe mit Erwerben im EU-Ausland gleichzustellen. Dies betrifft sowohl Privatpersonen als auch Fahrzeughändler. Eine Einschränkung der Anwendbarkeit der Bestimmung auf Privatpersonen ist weder dem Gesetz noch den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen. Würde \*\*\*1\*\*\* Österreich Fahrzeuge von einem befugten Fahrzeughändler im Inland erwerben, wäre aufgrund der Lieferung gemäß § 5 Abs. 1 NoVAG das Entgelt der Lieferung Bemessungsgrundlage für die NoVA. Bei Erwerb von einem befugten Fahrzeughändler im EU-Ausland würde ohne den zweiten Satz des § 5 Abs. 2 NoVAG der gemeine Wert die Bemessungsgrundlage für die NoVA darstellen. Dies bedeutet auch für \*\*\*1\*\*\* Österreich einen EU-widrigen Wettbewerbsnachteil, der nach den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG durch den 2. Satz der obigen Bestimmung verhindert werden soll. Die Bestimmung des § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVAG ist daher nach dem Gesetzeswortlaut sowie dem Gesetzeszweck so auszulegen, dass der Anschaffungspreis im Falle des Erwerbs von einem befugten Fahrzeughändler im übrigen Gemeinschaftsgebiet wie bei einem Erwerb im Inland die Bemessungsgrundlage für die NoVA darstellt. Anders würde dies eine Mehrbelastung für den Letztverbraucher sowie einen Wettbewerbsnachteil für den Fahrzeughändler \*\*\*1\*\*\* Österreich bedeuten. Es ist daher bei*

*Tageszulassungen und Erwerb von einem befugten Fahrzeughändler im EU-Ausland der Anschaffungspreis als gemeiner Wert und damit als Bemessungsgrundlage für die NoVA heranzuziehen.*

*Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 2 NoVAG im Fall eines Erwerbes eines Fahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler ex lege den Anschaffungspreis als gemeinen Wert festgelegt. Eine Differenzierung zwischen Ankauf eines Fahrzeuges durch Privatpersonen oder Fahrzeughändler ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Aus den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG ist ersichtlich, dass der Normzweck der Bestimmung ist, einen Verstoß gegen die Wettbewerbsfreiheit hintanzuhalten und inländische Käufe mit Erwerben im EU-Ausland gleichzustellen. Eine unterschiedliche Behandlung von Privatpersonen und / oder Fahrzeughändlern bzw. eine Gleichstellung der NoVA-Berechnung ausschließlich für Fahrzeugerwerbe durch „Kunden“ ist weder aus dem Gesetz noch den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG erkennbar. Es ist daher bei Tageszulassungen und Erwerb von einem befugten Fahrzeughändler im EU-Ausland der Anschaffungspreis als gemeiner Wert und damit als Bemessungsgrundlage für die NoVA heranzuziehen.*

*Im gegenständlichen Verfahren ist ausschließlich die Rechtsfrage strittig, ob die Bestimmung des § 5 Abs. 2 letzter Satz NoVAG ausschließlich auf „Privatkunden“ oder eben auch auf „Großhändler“ anzuwenden ist. Es wurde daher auch nie behauptet, mit dem Einkaufspreis des Fahrzeughändlers würde die Höhe des gemeinen Wertes nachgewiesen werden: Denn im konkreten Fall war dies auch nicht erforderlich, da der Einkaufspreis ex lege als gemeiner Wert bestimmt wird.*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.1.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde nach Wiedergabe des § 293 BAO und dazu ergangener höchstgerichtlicher Rechtsprechung ausgeführt, es handle sich aus nachstehenden Gründen um eine offensichtliche Unrichtigkeit und keine vertretbare Rechtsansicht:

*Von \*\*\*1\*\*\* Österreich wurde bei der NOVA-Berechnung von Kurzzulassungen der § 5 Abs. 2 NoVAG (Anwendung des Einkaufspreises als Bemessungsgrundlage bei Erwerb von Fahrzeugen bei befugten Fahrzeughändlern im übrigen Gemeinschaftsgebiet) herangezogen.*

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann die Bestimmung des § Abs. 2 NoVAG nur für Letztverbraucher gelten.*

*Eine andere Auslegung widerspräche sowohl dem Sinn des Gesetzes als auch dem Zweck für die damalige Einführung dieser Bestimmung (der durch das BGBl I 142/2000 eingeführte 2. Satz im § 5 Abs 2 NoVAG sollte die Diskriminierung zwischen dem gemeinen Wert bei Import aus dem EU-Raum und dem Kaufpreis als Bemessungsgrundlage im Inland für den Käufer is eines Letztverbrauchers lösen, nicht eine Begünstigung für Fahrzeughändler schaffen). Es kann nur einen gemeinen Wert geben. Im Fall eines Letztverbrauchers spiegeln die Anschaffungskosten eines Fahrzeuges von einem befugten Fahrzeughändler im EU-Raum den gemeinen Wert*

wieder. Im Falle \*\*\*1\*\*\* Österreich weichen diese Anschaffungskosten allerdings vom gemeinen Wert erheblich ab.

Von der BP wird deshalb als Bemessungsgrundlage der Händlerverkaufspreis abzüglich üblicher Rabatte in Höhe von 20 % herangezogen.

Der Beschwerdeführer leitet aus der der Beschwerde beigelegten Anfragebeantwortung des Fachbereiches der Großbetriebsprüfung vom 22.12.2014 ab, dass der Normzwecke des zweiten Satzes des § 5 Abs. 2 NoVAG sei, einen Verstoß gegen die Wettbewerbsfreiheit hintanzuhalten und inländische Käufe mit den Erwerben im EU-Ausland gleichzustellen. Seiner Ansicht nach würde dies Privatpersonen als auch Fahrzeughändler gleichermaßen betreffen. Er übersieht dabei jedoch, dass auch in der Anfragebeantwortung angeführt wird, dass grundsätzlich vorerst die inländischen Eurotax-Notierungen heranzuziehen sind. Abweichungen bei einem geringeren gemeinen Wert sind konkret nachzuweisen. Nach Ansicht der BP ist der Händlereinkaufspreis als Nachweis für einen geringeren gemeinen Wert nicht geeignet, da bei einem Import durch einen Fahrzeughändler im Inland die Gewinnspanne des Fahrzeughändlers vom Einkaufspreis in Abzug gebracht wird. Dies gilt gleichermaßen für Importe vom Produzenten als auch für Importe von einem verbundenen Schwesterunternehmen. Wäre dies nicht der Fall, wären die Fahrzeuge im Inland unverkäuflich, da so der Verkaufspreis über den üblichen gemeinen Werten liegen würde, da der Fahrzeughändler zur Aufrechterhaltung seines Unternehmens eine Gewinnspanne erhalten muss. Wie bereits in der zitierten Anfragebeantwortung ausgeführt, würde die vom Beschwerdeführer geforderte Vorgangsweise zu einer Begünstigung der Fahrzeughändler führen.

Dies ist auch den erläuternden Bemerkungen zu § 5 Abs. 2 NoVAG zu entnehmen. Die Gesetzesänderung diene lediglich dazu Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Letztlich sollte die Belastung mit Normverbrauchsabgabe für alle Fahrzeugerwerbe (Inland/Ausland) durch Kunden gleichgestellt werden. Es war jedenfalls nicht die Absicht des Gesetzgebers die Möglichkeit für Händler zu schaffen, durch Tageszulassungen die Gewinnspanne von der Normverbrauchsabgabe zu entlasten.

Die erworbenen Fahrzeuge befinden sich trotz Tageszulassung weiterhin im Umlaufvermögen und sind zur Weiterveräußerung bestimmt.

Der Gesetzgeber hat auch hier ausdrücklich den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes (§ 1 Z 2 NoVAG) ausdrücklich für Erwerbe durch befugte Fahrzeughändler ausgeschlossen, wenn die Fahrzeuge zur Weiterlieferung bestimmt sind.

Voraussetzung wäre überdies, dass das „Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler“ erworben wird. Ein befugter Fahrzeughändler nach dieser Gesetzesbestimmung ist ein Unternehmer, der gewerbsmäßig Fahrzeuge von Dritten ankauft und an Dritte weiterverkauft. Diese Voraussetzung liegt bei Herstellern bzw. Generalimporteuren eines anderen EU-Landes nicht vor.

*Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Zweigniederlassung des Lieferanten. Die Preisgestaltung ist in diesem besonderen Fall auch nicht mit Erwerben von anderen Händlern vergleichbar.*

Mit Schriftsatz vom 7.2.2017 stellte die Bf einen Vorlageantrag. Ergänzend zu ihren Beschwerdeausführungen führte sie aus:

***Verfahrensrechtliche Rechtswidrigkeit der Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe***

*Die Behörde führt in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 11.01.2017 aus, dass eine Unrichtigkeit offensichtlich ist, „wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.03.2004, 2003/15/0049). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen. Wie unten ausgeführt handelt es sich hier um eine offensichtliche Unrichtigkeit und keine vertretbare Rechtsansicht. Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.“*

*Die entscheidende Frage, ob eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist oder nicht, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch aufgrund der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (z.B. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126). Im konkreten Fall liegt eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht vor. Eine solche liegt immer nur dann vor, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist. Aber schon aus der Begründung der Bescheide über die Festsetzung der NoVA jeweils vom 06.12.2016 sowie der Beschwerdevorentscheidung vom 11.1.2017 geht klar hervor, dass die offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich alles andere als offensichtlich ist.*

*Normzweck des § 293b BAO war es, eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses zu schaffen, die es einerseits der Abgabenbehörde ermöglicht, im Zuge der Dateneingabe unterlaufende Unrichtigkeiten zu beseitigen und andererseits auch die Rechtsschutzmöglichkeiten der Parteien erweitert, indem diese selbst nach Eintritt der formellen Rechtskraft ihr zuzurechnende und von der Behörde übernommene Fehler berichtigen lassen können.*

*Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muss die Unrichtigkeit für die Behörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sein; bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar; die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung, als auch in einer sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Dabei ist zu beachten, dass*

*Sachverhaltselemente regelmäßig erst aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnormen relevant werden (BFG 26.01.2015, RV/5100763/2010 mit weiteren Verweisen).*

*In gegenständlichem Fall wurde die Rechtsansicht der \*\*\*1\*\*\* Österreich vom Fachbereich NoVA des Finanzamtes Salzburg mündlich bestätigt. Weiters wurde im Zuge der Betriebsprüfung eine Anfrage an den Fachbereich der Großbetriebsprüfung gestellt und damit Untersuchungen im Rechtsbereich geführt. Da Ermittlungen im Rechtsbereich durchgeführt wurden, liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht vor.*

*Weiters war die im gegenständlichen Fall strittige Rechtsfrage im Salzburger Steuerdialog 2016 - Normverbrauchsabgabe (BMF vom 28.10.2016, BMF-010220/135-VI/9/2016) mit einem ähnlichen Fall vertreten. Da im Zuge des Salzburger Steuerdialogs im Regelfall strittige unklare Rechtsfragen erörtert werden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Rechtsfrage zuvor im Zeitpunkt der Erstellung und Übermittlung der NoVA-Anmeldungen bereits klar war und andere Ansichten offensichtlich unrichtig oder nicht vertretbar gewesen wären (BFG vom 26.01.2015, RV/5100763/2010). Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit kann hier jedenfalls nicht ausgegangen werden; es liegt eine vertretbare Rechtsansicht vor. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass zu einem ähnlich gelagerten Fall keine einschlägige Judikatur vorliegt, sondern nur die oben angeführte Meinung der Finanzverwaltung.*

### **Grundsatz Treu und Glauben**

*Vor Übermittlung der NoVA-Anmeldungen an das \*\*\*FA\*\*\* erfolgte eine Abklärung der rechtlichen Beurteilung bzw. der Auslegung des § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVA durch eine telefonische Anfrage des steuerlichen Vertreters am 10.04.2012 im Fachbereich NoVA des \*\*\*FA\*\*\*. Die Aktennotiz wurde mit Beschwerde vom 23.12.2016 übermittelt.*

*Unter Anwendung der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze wie Zweckmäßigkeit, Effizienz und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung wurde die mündlich erteilte Auskunft des zuständigen Mitarbeiters des Fachbereiches Normverbrauchsabgabe nicht zusätzlich schriftlich angefordert, zumal der Mitarbeiter eine prompte Auskunft erteilte, die keinen Zweifel offen lies. Es wurde die Auslegung einer eindeutigen gesetzlichen Bestimmung durch einen Mitarbeiter der Finanzverwaltung mündlich bestätigt; die Auskunft wurde nach Schilderung des Sachverhaltes prompt ohne jeden Zweifel erteilt. Die zusätzliche Einholung einer schriftlichen Bestätigung war aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung und Formulierung des § 5 Abs. 2 NoVA sowie aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Effizienz und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung nicht erforderlich. Auch daraus ist erkennbar, dass keine offensichtliche Unrichtigkeit im Rechtsbereich, sondern eine offene Rechtsfrage vorliegt, die nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar ist.*

### **Materiell rechtliche Rechtswidrigkeit der Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe**

*Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen laut Beschwerde vom 23.12.2016 verwiesen. Die Behörde führt in der Beschwerdeentscheidung vom 11.01.2016 ergänzend aus, dass sich die erworbenen Fahrzeuge „trotz Tageszulassung weiterhin im Umlaufvermögen befinden und sind zur Weiterveräußerung bestimmt. Der Gesetzgeber hat auch hier ausdrücklich den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes (§ 1 Z 2 NoVAG) für Erwerbe durch befugte Fahrzeughändler ausgeschlossen, wenn die Fahrzeuge zur Weiterlieferung bestimmt sind. "*

*Dabei übersieht die Behörde, dass für Tageszulassungen § 1 Z 3 NoVAG anzuwenden ist. Hier sind gemäß § 5 NoVAG auch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen heranzuziehen. Bei Tageszulassungen wird gemäß § 5 Abs. 2 NoVAG der gemeine Wert und bei Erwerb vom befugten Fahrzeughändler der Anschaffungspreis ex lege als gemeiner Wert definiert. Ob vorher eine von der NoVA befreite innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat, ist für die Beurteilung der anzuwendenden Bemessungsgrundlage für später erfolgte Tageszulassungen bei Erwerb von einem befugten Fahrzeughändler nicht relevant.*

*Weiters führt die Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 11.01.2016 aus, dass überdies Voraussetzung ist, „dass das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben wird. " Ein befugter Fahrzeughändler nach dieser Gesetzesbestimmung sei ein Unternehmer, der gewerbsmäßig Fahrzeuge von Dritten ankauft und an Dritte weiterverkauft. Diese Voraussetzung liege bei Herstellern bzw. Generalimporteuren nicht vor. Weiters handle es sich bei \*\*\*1\*\*\* Österreich um eine Zweigniederlassung des Lieferanten.*

*Unklar ist, warum \*\*\*2\*\*\* mit Sitz in \*\*\*3\*\*\* kein „befugter Fahrzeughändler" sei. \*\*\*2\*\*\* ist gewerbsmäßig berechtigt Kraftfahrzeuge zu kaufen und zu verkaufen. Weder aus dem Gesetz noch aus den erläuternden Bemerkungen ist ein Ausschluss von Herstellern bzw. Generalimporteuren aus dem Begriff eines „befugten Fahrzeughändlers" ersichtlich. Ein befugter Fahrzeughändler ist ein Unternehmer, der Fahrzeughandel regelmäßig mit Wiederholungsabsicht durchführt. Der KFZ-Handel ist als Hauptgewerbe zu führen. Diese Voraussetzungen sind bei \*\*\*2\*\*\* erfüllt, weshalb § 5 Abs. 2 zweiter Satz NoVAG für die gegenständlichen Tageszulassungen anzuwenden ist. \*\*\*1\*\*\* Österreich ist eine Zweigniederlassung der \*\*\*4\*\*\*; die gegenständlichen Lieferungen erfolgten von \*\*\*2\*\*\*. Zur Anmerkung der Behörde in der Beschwerdeentscheidung, dass die Preisgestaltung nicht mit Erwerben von anderen Händlern vergleichbar sei, ist darauf hinzuweisen, dass der Einkaufspreis ex lege als gemeiner Wert bestimmt wird und eine Überprüfung einer Vergleichbarkeit mit dem gemeinen Wert nicht durchzuführen ist.*

*Mit Vorlagebericht vom 20.2.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung vor.*

Mit Schreiben vom 18.2.2021 zog die Bf ihre Anträge auf Entscheidung über die Beschwerden durch den gesamten Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

[§ 201 Abs. 1 BAO](#) lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO](#) kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Nach [§ 293b BAO](#) kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen.

Die Normverbrauchsabgabe stellt nach den Bestimmungen des [§ 11 NoVAG 1991](#) eine Selbstbemessungsabgabe iSd § 201 BAO dar (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 201 Tz 1 und 4). Der Abgabenschuldner hat eine Anmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Die Abgabe hat er spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. § 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid, wenn er seiner Verpflichtung nicht oder unzureichend nachkommt.

Gemäß [§ 1 Z 3 NoVAG 1991](#) idgF unterliegt die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

Gemäß [§ 5 Abs. 2 NoVAG 1991](#) idgF 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.

§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO sieht die sinngemäße Anwendung des § 293b BAO vor, wenn die Voraussetzungen für eine Berichtigung vorliegen. Die sinngemäße Anwendung des § 293b BAO setzt voraus, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit aus einer Abgabenerklärung übernommen wurde. Dabei tritt an die Stelle der Übernahme der Unrichtigkeit in den Bescheid die Übernahme durch Verbuchung des bekannt gegebenen Selbstberechnungsbetrages (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 201 Tz 39a und b).

Entscheidend für die Befugnis der Abgabenbehörde zur Berichtigung nach § 293b BAO ist, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, dem eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. zB VwGH 19.9.2013, [2011/15/0107](#)). Bloße Zweifel an der Richtigkeit einer Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar (VwGH 22.4.1998, [93/13/0277](#); VwGH 20.5.2010, [2007/15/0098](#); VwGH 15.9.2016, [Ro 2014/15/0015](#)).

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO, 2831; VwGH 28.01.1997, [93/14/0113](#); 09.07.1997, [95/13/0124](#); 16.12.2003, [2003/15/0110](#); 18.03.2004, [2003/15/0049](#)).

Ist die Unrichtigkeit jedoch erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b beseitigbar (Ritz, ÖstZ 1990, 181; VwGH 25.10.1995, [95/15/0008](#); 21.1.2004, [2002/13/0071](#); 22.12.2004, [2004/15/0126](#); 20.5.2010, [2007/15/0098](#)).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf Kraftfahrzeuge von \*\*\*2\*\*\* mit Sitz in \*\*\*3\*\*\* zur Weiterlieferung erworben. Die Bf ließ diese Fahrzeuge in Österreich zum Verkehr zu (Tages- bzw. Kurzzulassungen). Bei der Selbstberechnung der NoVA zog die Bf den Einkaufspreis der Fahrzeuge als Bemessungsgrundlage heran, was den dem Finanzamt übermittelten Abgabenerklärungen samt Beilagen zu entnehmen ist.

Strittig ist, ob eine bescheidmäßige Festsetzung der NoVA gemäß § 201 Abs. 2 BAO in sinngemäßer Anwendung des § 293b für die streitgegenständlichen Zeiträume zulässig ist.

Die belangte Behörde nennt als Berichtigungsgrund die - nach ihrer Ansicht – unvertretbare und damit offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung der Bf, wonach beim vorliegenden Sachverhalt nach § 5 Abs. 2 Satz 2 NoVAG der Anschaffungswert der Fahrzeuge als Bemessungsgrundlage für die NoVA heranzuziehen sei.

Einigkeit besteht darüber, dass mit den Tageszulassungen durch die Bf der Tatbestand der erstmaligen Zulassung der Kraftfahrzeuge im Inland gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG 1991 verwirklicht wurde und sich die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe daher aus § 5 Abs. 2 NoVAG ergibt.

Gemäß dem ersten Satz der Bestimmung stellt grundsätzlich der ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelte gemeine Wert des Kraftfahrzeuges die Bemessungsgrundlage für die NoVA dar. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, gilt nach der gesetzlichen Fiktion des zweiten Satzes der Bestimmung der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.

Das Finanzamt vertritt die Meinung, dass der Anschaffungspreis nur dann als gemeiner Wert gelten kann, wenn ein Fahrzeug von einem Letztverbraucher im übrigen Gemeinschaftsgebiet von einem befugten Fahrzeughändler erworben wird. Eine andere Auslegung widerspräche sowohl dem Sinn des Gesetzes als auch dem Zweck für die damalige Einführung der Bestimmung. Überdies sei ein befugter Fahrzeughändler nach der Gesetzesbestimmung ein Unternehmer, der gewerbsmäßig Fahrzeuge von Dritten ankaufe und an Dritte weiterverkaufe, was bei Herstellern bzw. Generalimporteuren eines anderen Eu-Landes nicht vorliege.

Mit Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I 142/2000) wurde § 5 Abs. 2 NoVAG um den zweiten Satz ergänzt. Hintergrund der Einführung dieser Bestimmung war, einem Mahnverfahren der EU-Kommission entgegenzuwirken.

In der Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001 (ErlRV 331 BlgNR 21. GP) heißt es dazu auf S. 162: *„Bei der Anschaffung eines Fahrzeuges im übrigen Gemeinschaftsgebiet wird der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage herangezogen, wenn das Fahrzeug von einem befugten Fahrzeughändler erworben wird“* und weiter auf S. 180: *„Die Europäische Kommission hat im Rahmen eines Mahnverfahrens bemängelt, dass beim Import eines Fahrzeuges aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der (inländische) gemeine Wert als Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe herangezogen wird, während bei einem im Inland angeschafften Fahrzeug der tatsächliche Kaufpreis als Bemessungsgrundlage dient. Dies sei ein Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität der Normverbrauchsabgabe. Die nunmehrige Gesetzesergänzung gewährleistet, dass zweifelsfrei bei der Anschaffung eines Fahrzeuges von einem befugten Fahrzeughändler im übrigen Gemeinschaftsgebiet ebenso wie bei einer*

*Anschaffung im Inland der tatsächliche Kaufpreis Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe ist.“*

Es ist somit weder der Gesetzesbestimmung noch den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001 zu entnehmen, dass die Anwendung des Anschaffungspreises als Bemessungsgrundlage auf Letztverbraucher beschränkt wäre. Höchstgerichtliche Rechtsprechung zu einem vergleichbaren Fall liegt nicht vor.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung findet im Gesetzestext keine Deckung. Es gelangte erst nach Auslegung der Bestimmung und damit nach einer näheren Untersuchung im Rechtsbereich zu seiner oben dargestellten Rechtsansicht. Dies zeigt sich schon in der im Zuge der Außenprüfung diesbezüglich gestellten Anfrage an den Fachbereich der Großbetriebsprüfung (Fragestellung: *Ist im Ausgangsfall trotz entgegenlautendem Wortlaut des Gesetzes richtlinienkonform als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert (= Händlerverkaufspreis abzüglich handelsüblicher Rabatte) anzuwenden und wenn ja, wie soll dies begründet werden?*).

Demnach liegt keine unvertretbare bzw. offensichtlich unrichtige Rechtsauffassung der Bf vor, wenn sie im Hinblick auf den Wortlaut des § 5 Abs. 2 NoVAG (nach Einholung einer entsprechenden telefonischen Auskunft beim Fachbereich des Finanzamtes) bei der Selbstberechnung der Abgabe den Anschaffungspreis der Fahrzeuge als Bemessungsgrundlage heranzog. Dafür spricht auch, dass die im gegenständlichen Fall strittige Rechtsfrage in einem vergleichbaren Fall beim Salzburger Steueriallog 2016 – beim Salzburger Steueriallog werden im Regelfall strittige oder unklare Rechtsfragen erörtert - im Bereich der Normverbrauchsabgabe vertreten ([BMF-010220/0135-VI/9/2016](#)) war.

Weiters ist der Begriff des „befugten Fahrzeughändlers“ im Gesetz nicht definiert. Auch in den Erläuternden Bemerkungen finden sich dazu keine Ausführungen. Höchstgerichtliche Rechtsprechung liegt diesbezüglich ebenfalls nicht vor. Die vom Finanzamt vertretene Meinung, wonach \*\*\*2\*\*\* nicht als befugter Fahrzeughändler anzusehen wäre, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht und hätte jedenfalls entsprechender Ermittlungen und Untersuchungen im Rechtsbereich bedurft.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass bei entsprechender Prüfung der Abgabenerklärungen (vor Verbuchung der von der Bf bekanntgegebenen Selbstberechnungen) behördlicherseits keinesfalls von vornherein die Gewissheit bestehen hätte können, dass die von der Bf vertretene Rechtsansicht unrichtig ist. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Rechtsauffassung der Bf und damit an der Richtigkeit der Abgabenerklärungen stellen nach der oa Rechtsprechung des VwGH keine offenkundigen Unrichtigkeiten iSd § 293b BAO dar.

Die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe gem. § 201 Abs. 2 Z 5 BAO war daher nicht zulässig, weshalb die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben waren.

### **III. 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.

Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde demnach nicht aufgeworfen.

Salzburg, am 3. März 2021