

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 10. Juni 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Mai 2021 betreffend Normverbrauchsabgabe 2021 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Vergütung der Normverbrauchsabgabe wird mit 49.578,76 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (in Folge: NoVA) vom 16.02.2021 beantragte der Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) die Vergütung der NoVA iHv 47.451,68 Euro sowie die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank wegen Verkauf eines Kraftfahrzeuges an einen deutschen Kfz-Händler.

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde vom 13.04.2021 wurden mit Schreiben vom 20.04.2021 folgende Unterlagen vorgelegt: Schätzgutachten über streitgegenständliches Fahrzeug vom 11.02.2021; Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 02.10.2018; Abmeldungsbestätigung des Fahrzeuges vom 21.11.2018.

Die Abgabenbehörde wies den Antrag auf Vergütung der NoVA mit Bescheid vom 10.05.2021 mit der Begründung ab, dass der Antragsteller entgegen den Voraussetzungen des § 12a NoVAG 1991 nie Zulassungsbesitzer des Fahrzeuges gewesen sei.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 09.06.2021 wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet: Das Fahrzeug sei als Wertanlage gekauft und daher nicht zum Verkehr zugelassen worden. In den KfzBStR 2021 Rz 1272 werde angeführt, dass ein Kraftfahrzeug aus unionsrechtlichen Gründen nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung mit NoVA belastet werden dürfe (EuGH 21.3.2002, C-451/99). Auch bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges im Inland stehe eine Vergütung zu, sofern die NoVA für das betroffene Kraftfahrzeug zuvor festgesetzt und geleistet wurde.

Weiters wurde auf ein Erkenntnis des BFG vom 27.01.2021 verwiesen, wonach iZm der NoVA-Vergütung bei widerrechtlicher Verwendung eines Fahrzeuges ausgeführt werde, dass als Zulassungsbesitzerin iSd § 1 Z 3 lit b NoVAG jene Person anzusehen sei, auf die das Fahrzeug nach dem österreichischen Kraftfahrrecht zuzulassen wäre und diese Person daher vergütungsberechtigt sei.

Die Beschwerde enthielt einen Verzicht auf Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, weshalb die belangte Behörde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten vornahm.

Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes vom 05.04.2022 und vom 13.05.2022 wurden vom Bf. fristgerecht beantwortet und entsprechende Unterlagen vorgelegt. Mit Antwort vom 07.06.2022 wurde die ursprüngliche Kaufrechnung vom 11.09.2014 vorgelegt und der beantragte Vergütungsbetrag auf 54.938,28 Euro erhöht. Der gemeine Wert als Grundlage der Berechnung wurde mit 315.000,- Euro außer Streit gestellt. Sämtliche Schreiben wurden der belangten Behörde zur Wahrung des Parteiengehörs am 21.06.2022 übermittelt.

Mit Schreiben vom 18.07.2022 wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung der Beschwerde durch den gesamten Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 21.11.2018 erwarb der Bf. das Fahrzeug der Marke ***1*** mit der Fahrzeugidentifikationsnummer ***2*** von ***3*** um 315.000,- Euro und verkaufte es am 11.02.2021 um 272.000,- Euro an die ***4***, Deutschland. Das Fahrzeug wurde von einem

Vertreter der Käuferin in Österreich abgeholt, nach Deutschland transportiert und am 06.04.2021 in Deutschland zum Verkehr zugelassen.

Vom 24.09.2014 bis 19.08.2015 und vom 02.06.2016 bis 21.11.2018 war das Fahrzeug im Inland zum Verkehr zugelassen. Der Bf. selbst hat es nicht zum Verkehr zugelassen.

Der erste Käufer hat für das Fahrzeug NoVA in Höhe von 16 %, ds 42.847,47 Euro plus Malus (auf Grundlage von 275 g/km CO₂) iHv 7.375,- Euro abzüglich Bonus NOx iHv 200,- Euro, plus 20 % Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG iHv 10.004,49 Euro (in Summe somit 60.026,96 Euro) entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und dem Parteivorbringen.

Die Höhe der ursprünglich entrichteten NoVA sowie die der Berechnung zugrundeliegenden Daten sind der Rechnung vom 11.09.2014 zu entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 12a NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 99/2020 lautet:

(1) Wird ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert,*
- nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert*
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert,*

dann wird auf Antrag die Abgabe vom nachweisbaren gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet, wenn die Fahrgestellnummer (die Fahrzeugidentifizierungsnummer) bekanntgegeben wird und wenn das Fahrzeug im Zeitpunkt des Antrages in der Genehmigungsdatenbank gemäß § 30a KFG 1967 gesperrt und nicht im Inland zum Verkehr zugelassen ist. Die Höhe der Vergütung ist mit dem Betrag der tatsächlich für das Fahrzeug entrichteten Normverbrauchsabgabe begrenzt.

(2) Der Antrag kann binnen fünf Jahren ab der Verwirklichung des Vergütungstatbestandes in jenen Fällen, in denen der Antragsteller ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 ist, bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des Antragstellers zuständigen Finanzamt gestellt werden, in allen anderen Fällen beim Finanzamt Österreich.

Überblick über die historische Entwicklung des § 12a NoVAG 1991:

Ursprünglich war keine Vergütung der NoVA für Fälle, in denen ein bereits zuvor mit NoVA belastetes Fahrzeug in das Ausland geliefert oder verbracht wird, vorgesehen.

§ 12a NoVAG 1991 geht auf das Urteil des EuGH vom 21.03.2002, Rs. C-451/99, Cura Anlagen GmbH, zurück, wonach eine Belastung mit einer Zulassungssteuer unionsrechtlich zulässig ist, wenn sie zu einer pro-rata-temporis Besteuerung führt. § 12a NoVAG 1991 wurde in der Folge und insbesondere in Reaktion auf zwei Erkenntnisse des VfGH (vgl. VfGH 30.11.2005, G 99/05; VfGH 29.11.2014, G 153/2014-7) wiederholt abgeändert und mit den Gesetzesänderungen sukzessiv eine Erweiterung des Anwendungsbereiches des § 12a NoVAG 1991 vorgenommen (zur Rechtsentwicklung siehe auch VfGH 29.11.2014, G 153/2014-7, Pkt. 2.1. und 2.2.). Mit dem BGBl. I Nr. 118/2015 (Steuerreformgesetz 2015/2016) wurde in § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 eine NoVA-Vergütung für alle Fälle der Lieferung oder Verbringung eines Fahrzeuges ins Ausland eingeführt. (vgl. BFG 12.10.2021, RV/1100264/2021)

Allein nach dem Gesetzestext des § 12a Abs. 1, 1. Teilstrich NoVAG 1991 kann nur der Zulassungsbesitzer eine Vergütung der NoVA erhalten. Strittig ist, wie der Begriff des Zulassungsbesitzers hier auszulegen ist, weil das NoVAG 1991 keine Definition enthält.

Gemäß § 36 lit a Kraftfahrgesetz 1967 (in Folge: KFG 1967) dürfen Kraftfahrzeuge auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur verwendet werden, wenn sie entsprechend der §§ 37 – 39 KFG 1967 zum Verkehr zugelassen sind. Eine Zulassung von Kraftfahrzeugen darf gemäß § 37 Abs. 2 KFG 1967 nur erfolgen, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist [...]. Zulassungsbesitzer nach dem KFG 1967 ist somit jene Person, auf die ein Fahrzeug zugelassen ist.

Legte man hier den Begriff des Zulassungsbesitzers im Sinne des KFG 1967 aus, hätte dies für den § 12a Abs. 1, 1. Teilstrich NoVAG 1991 folgende Konsequenz: Eine Person, die ein mit NoVA belastetes Fahrzeug zwar auf sich zulassen könnte, dies aber nicht getan hat, wäre im Falle einer Lieferung des Fahrzeuges ins Ausland von der Vergütungsmöglichkeit ausgeschlossen. Dies obwohl das Fahrzeug mit NoVA belastet ist. Bei erfolgter Zulassung des Fahrzeuges, stünde die Vergütung jedoch zu.

Dies ergäbe eine unterschiedliche Behandlung, obwohl das Fahrzeug in beiden Fällen mit NoVA belastet ist und ins Ausland geliefert wird.

Der Verfassungsgerichtshof (in Folge VfGH) hat in seinem Erkenntnis vom 29.11.2014, G 153/2014 ausgesprochen, dass die damals gültige Rechtslage, nämlich dass (ua) Privatpersonen bei der Lieferung eines mit NoVA belasteten Fahrzeuges von der Vergütung ausgeschlossen waren, unsachlich und daher gleichheitswidrig war.

Zur Untermauerung seiner Ansicht hat der VfGH ua. den Fall angeführt, dass in Fällen, in denen der private Verkäufer das Fahrzeug an einen ausländischen Fahrzeughändler verkauft und der Private anlässlich dieses Verkaufes das Fahrzeug ins Ausland liefert, nach der (damals) bestehenden Rechtslage weder der Private noch der Fahrzeughändler einen Anspruch auf Vergütung haben. (Rz 14)

Als Folge dieses Erkenntnisses wurde § 12a insofern neu gefasst, als ua die Vergütungsmöglichkeit für den Zulassungsbesitzer, der das Fahrzeug selbst nachweislich ins Ausland liefert, ergänzt wurde, weil nach Ansicht des VfGH weder verwaltungsökonomische Gründe noch Gründe der Sicherung des Steueraufkommens für einen Ausschluss der NoVA-Vergütung an Private sprachen.

Im hier vorliegenden Fall würde die kraftfahrrechtliche Auslegung des Begriffes des Zulassungsbesitzers dazu führen, dass der Verkäufer, der das Fahrzeug nicht kraftfahrrechtlich zugelassen hat, von der Vergütung der NoVA ausgeschlossen wäre, obwohl das Fahrzeug mit der Abgabe belastet ist.

Dieser Ausschluss der Vergütung widerspricht jedoch sowohl der Rechtsprechung des EuGH als auch der des VfGH. Unionsrechtlich darf ein Kraftfahrzeug endgültig nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung mit der NoVA belastet werden (EuGH 21.3.2002, C-451/99, Cura Anlagen GmbH). Nach der Rechtsprechung des VfGH differenzierte der Belastungsgrund der NoVA weder danach, ob der Steuerschuldner ein Unternehmer oder ein Privater sei, noch danach ob das Fahrzeug betrieblich oder privat benutzt werde (VfGH 29.11.2014, G153/2014, Rz 12).

Auch soll die Vergütungsregelung offenbar bewirken, dass im Fall einer Beendigung der Inlandsnutzung durch Verbringung oder Veräußerung in das Ausland - in Zusammenschau mit § 1 NoVAG 1991, der zunächst bei Beginn der Inlandsnutzung eine volle Steuerpflicht vom Kaufpreis oder gemeinen Wert des Kfz vorsieht - die Belastung mit NoVA proportional zur Dauer der Inlandsnutzung zu beschränken, indem die während der Dauer der Inlandsnutzung wirtschaftlich noch nicht amortisierte Abgabe vergütet wird (VfGH 29.11.2014, G 153/2014, Rz 5, Pkt. 2.2.1.).

Da bei der Lieferung des Fahrzeuges an den ausländischen Kfz-Händler auch kein Verbringen oder eine Lieferung des Kfz-Händlers selbst vorliegt, sondern dieser es lediglich befördert, hätte auch er keinen Anspruch auf Vergütung. Auch der frühere Zulassungsbesitzer könnte die Vergütung nicht erhalten, da er das Fahrzeug nicht ins Ausland verbringt bzw. liefert.

Das Fahrzeug würde somit weiterhin mit NoVA belastet bleiben, obwohl es das Inland dauerhaft verlassen hat.

Der Begriff des Zulassungsbesitzers des § 12a Abs. 1, erster Teilstrich NoVAG 1991 kann somit nur weit auszulegen sein, so dass es sich dabei auch um jene Person handelt, auf die das Fahrzeug nach dem österreichischen Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre.

Diese Rechtsansicht wurde auch schon im Zusammenhang mit der Vergütungsmöglichkeit in Fällen der widerrechtlichen Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen (§ 1 Z 3 lit. b NoVAG 1991) vom Unabhängigen Finanzsenat und vom Bundesfinanzgericht vertreten (UFS 14.12.2012, RV/1490-L/11; BFG 30.04.2020, RV/3101144/2016).

Grundvoraussetzung ist jedenfalls, dass das Fahrzeug mit NoVA belastet ist (§ 12a Abs. 1, letzter Satz NoVAG 1991).

Hätte der Bf. gegenständliches Fahrzeug auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwenden wollen, wäre es auf ihn – als rechtmäßigen Besitzer – nach § 36 und § 37 KFG 1967 zuzulassen gewesen.

Die Vergütung der NoVA gemäß § 12a NoVAG 1991 steht dem Bf. daher grundsätzlich zu.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens wurde die Berechnung des Vergütungsbetrages durch die steuerliche Vertretung dargestellt und nach oben korrigiert.

Zuzustimmen ist der Berechnung insofern, als (entsprechend der Rechnung vom 11.09.2014) die Rechtslage bis 28.02.2014 zur Anwendung kommt.

Obwohl der Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank für das hier gegenständliche Fahrzeug CO₂-Emissionen (kombiniert) iHv 307 g/km ausweist, basiert die Berechnung des CO₂-Malus laut Rechnung vom 11.09.2014 lediglich auf einem Ausstoß von 275 g/km. Da jedoch maximal jene Parameter für die Vergütung herangezogen werden können, die auch der ursprünglichen NoVA-Berechnung zu Grunde gelegt wurden, war die entsprechende Gutschrift des CO₂-Malus lediglich mit 275 g/km CO₂-Emissionen zu berechnen (§ 6a Abs. 1 Z 2b NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 112/2012).

Gemäß § 6a Abs. 6 NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 112/2012 ist der CO₂-Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung des Fahrzeuges zu vermindern. Da diese Regelung auch im umgekehrten Fall bei der Vergütung der Abgabe zur Anwendung kommen muss, waren sowohl der Bonus als

auch der Malus nur im Ausmaß der Wertentwicklung zu berücksichtigen (vgl. auch KfzBStR 1261).

Die Höhe der Vergütung errechnet sich wie folgt (alle Beträge in Euro):

Gemeiner Wert im Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung:			315.000,00		
Neupreis (lt Rechnung)			381.383,00		
CO2	275 g/km				
Nox	28,8 mg/km				
Wertentwicklung:			$315.000/381.383 \cdot 100 =$	82,5941	
Malus:					
	275 CO2	125*25 =	3.125,00		
		105*25 =	2.625,00		
		65*25 =	1.625,00		
		Summe	7.375,00	* 82,5941 %	6.091,32
				20 % Erhöhung § 6/6	1.218,26
					7.309,58
Bonus Nox:					
			200 * 82,5941 % =	165,19	
			20 % Erhöhung § 6/6 =	33,04	198,23
gemeiner Wert			315.000,00		
abzgl Malus			-7.309,58		
zuzügl Bonus			198,23		
			307.888,65		
$(= 100\% \text{ FzgPreis, } 20\% \text{ USt, } 16\% \text{ NoVA, } 3,2\% \text{ Erhöhung NoVA § 6/6 (20\% \text{ von } 16)) = 139,20\%$					
			$307.888,65/139,20 \cdot 100 =$	221.184,38	= Bemessungsgrundlage
NoVA			$(221.184,38 \cdot 16\%)$	35.389,50	
zuzgl Malus				6.091,32	
abzgl Bonus				-165,19	
				41.315,63	
20 % Erhöhung gem § 6/6				8.263,13	
				49.578,76	Vergütung NoVA

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Auslegung des Begriffes des Zulassungsbesitzers gemäß § 12a Abs. 1, erster Teilstich NoVAG 1991 fehlt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 28. Juli 2022