

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 07. Juni 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 6. Mai 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Abweisung des **Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe** (für 12/2018), Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und der Vergütungsbetrag gemäß § 12a NoVAG mit 2.941,31 € festgesetzt.
- Die Ermittlung des festgesetzten Vergütungsbetrages ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet 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

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 06.04.2019 beantragte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) die Rückerstattung der Normverbrauchsabgabe. Das Fahrzeug sei von ihm an einen Fahrzeughändler verkauft und nach Deutschland geliefert worden.

Mit Bescheid vom 06.05.2019 wies die belangte Behörde den Antrag ab. Der Bf. habe das streitgegenständliche Fahrzeug im Inland mit Kaufvertrag vom 01.12.2018 (Übergabe am 07.12.2018) von seiner Mutter erworben und am 08.12.2018 nach Deutschland verkauft. Der Bf. sei nie Zulassungsbesitzer des gegenständlichen Fahrzeuges gewesen, weshalb eine grundlegende Voraussetzung für die Gewährung einer Vergütung nach § 12a NoVAG in der ab 01.01.2016 geltenden Fassung nicht erfüllt sei.

Die dagegen erhobene Beschwerde vom 07.06.2019 wurde von der belangten Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.09.2019 als unbegründet abgewiesen. Daraufhin

beantragte der Bf. gemäß § 264 BAO eine Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Mit Vorlagebericht vom 18.11.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Auf Grund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 09.12.2020 wurde die Rechtssache mit Wirksamkeit 01.02.2021 der Gerichtsabteilung GA XY abgenommen und der Gerichtsabteilung GA YX neu zugeteilt.

Mit Beschluss vom 23.02.2022 wurde den Parteien der vorläufig festgestellte Sachverhalt sowie Überlegungen des erkennenden Gerichtes hinsichtlich einer unionsrechtskonformen Beurteilung des Beschwerdefalls mitgeteilt. Darüber hinaus wurde um Beantwortung von Sachverhaltsfragen ersucht.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkte

Im Beschwerdefall steht einerseits in Streit, wie der in § 12a Abs 1 NoVAG 1991 verwendete Begriff „Zulassungsbesitzer“ auszulegen ist. Andererseits ist die Höhe des Vergütungsbetrages strittig.

2. Sachverhalt

Beschwerdegegenständlich ist das Fahrzeug der Marke Land Rover, Typ Discovery, mit der Fahrzeugidentifikationsnummer ***1*** und der inländischen Erstzulassung im November 2011. Das Fahrzeug war somit von Anfang an mit Normverbrauchsabgabe belastet. Es war von 10.12.2014 bis 14.12.2018 unter dem behördlichen Kennzeichen „***2***“ auf die zivilrechtliche Eigentümerin und Mutter des Bf., Frau ***3***, zugelassen.

Mit Kaufvertrag vom 01.12.2018 verkaufte Frau ***3*** das Fahrzeug an den Bf. zum Preis von 17.500 €. Der Kilometerstand betrug laut Kaufvertrag 85.000 km. Als Übergabedatum wurde der 07.12.2018 vereinbart. Die Zulassungsbescheinigung und die Kennzeichentafeln wurden laut vorliegender Bestätigung am 07.12.2018 bei der Zulassungsstelle hinterlegt. Die Abmeldung erfolgte am 14.12.2018.

Der Bf. verkaufte das Fahrzeug – ohne es zuvor zum Verkehr zuzulassen – mit Vertrag vom 08.12.2018 um 18.250 € an einen deutschen Unternehmer (Fahrzeughändler). Der Bf. war somit zu keiner Zeit Zulassungsbesitzer. Laut Kaufvertrag wies der Kilometerstand 90.020 km auf. Das Fahrzeug wurde also im Zeitraum zwischen 01.12.2018 und 07.12.2018 noch bewegt (5.020 km Differenz). Vereinbart wurde die Zusendung der Zulassungspapiere in der Kalenderwoche 50/2018. Die Überstellung des Fahrzeugs nach Deutschland erfolgte mittels Überstellungskennzeichen durch den Käufer. Der neue Eigentümer erklärte am 08.12.2018

schriftlich, das Fahrzeug in Empfang genommen zu haben und es nach Deutschland zu liefern. Es war somit nicht mehr für die Anmeldung in Österreich bestimmt. Eine Sperre in der Genehmigungsdatenbank ist bislang noch nicht erfolgt.

Der Kaufpreis des Händlers von 18.250 € stellt den für die Berechnung der Vergütung maßgeblichen gemeinen Wert dar. Daraus ergibt sich ein Vergütungsbetrag in Höhe von 2.941,31 €.

3. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen sowie aus dem Vorhalteverfahren.

Die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe erforderliche Feststellung des gemeinen Wertes zum 08.12.2018 ist das Ergebnis der vom Bundesfinanzgericht vorzunehmenden Beweiswürdigung. Diese findet sich der besseren Übersicht halber unter Punkt 6.2. dieser Entscheidung.

4. Gesetzliche Grundlagen

Nach **§ 1 des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG)** unterliegen dort näher genannte Vorgänge mit Kraftfahrzeugen der Normverbrauchsabgabe.

§ 12a Abs 1 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 118/2015, lautet:

1) Wird ein Fahrzeug

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

5. Parteilenvorbringen

5.1. Rechtsansicht der belangten Behörde

Die belangte Behörde stützt ihre Rechtsansicht auf eine enge Auslegung des Begriffes „Zulassungsbesitzer“.

Durch den Wortlaut des § 12a Abs 1 NoVAG werde gewährleistet, dass es einen Unterschied zwischen einem Privatverkauf und einem Verkauf durch einen Händler gebe. Demnach müsse bei einem Privatverkauf eindeutig auf den Zulassungsbesitzer abgestellt werden, um diese gewünschte Differenzierung gewährleistet zu haben. Das Bundesfinanzgericht habe in einem gleich gelagerten Fall ausgeführt (20.06.2017, RV/6100683/2016), dass es nach dem Gesetzestext nur dann zu einer anteiligen NoVA-Rückvergütung komme, wenn ein Fahrzeug durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweislich ins Ausland geliefert werde. Obgleich in diesem Fall eine Lieferung (Veräußerung) eines Kraftfahrzeuges an eine Privatperson mit Wohnsitz in Deutschland vorgelegen und die Fahrzeugidentifizierungsnummer bekanntgegeben worden sei, habe der Bf. eine grundlegende Voraussetzung für die Gewährung einer Vergütung nach § 12a NoVAG in der ab 1.1.2016 geltenden Fassung nicht erfüllt. Er sei unstrittig zu keiner Zeit Zulassungsbesitzer des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges in Österreich gewesen.

Gemäß § 41 Abs 1 KFG 1967 habe die Behörde dem Zulassungsbesitzer über die Zulassung eine Bescheinigung (Zulassungsschein) auszustellen. In diesem Zulassungsschein seien gemäß Abs 2 Z 1 leg.cit. insbesondere Name und Anschrift des Zulassungsbesitzers einzutragen. Der Bf. sei aber im Zulassungsschein nicht selbst als Zulassungsbesitzer gemäß § 42 Abs 2 KFG 1967 eingetragen gewesen. Bei Lieferungen bzw. Verbringungen durch den Zulassungsbesitzer gemäß § 12a Abs 1 1. TS NoVAG 1991 stehe die Vergütung nur dem Zulassungsbesitzer zu. Es sei dabei auf den letzten kraftfahrrechtlichen Zulassungsbesitzer gemäß § 37 Abs 2 KFG vor der Abmeldung des Fahrzeuges in Österreich abzustellen.

Aus Sicht der belangten Behörde könne der Bf. nicht unter dem Begriff „Zulassungsbesitzer“ subsumiert werden, da das gegenständliche Fahrzeug nie auf ihn zugelassen gewesen sei. Auch seiner Mutter stehe die Rückvergütung nicht zu, da diese zwar die letzte Zulassungsbesitzerin gewesen, aber das gegenständliche Fahrzeug nicht von ihr nach Deutschland verkauft worden sei. Im Zeitpunkt der Erlassung des oben angeführten BFG-Erkenntnisses seien sowohl die EuGH Erkenntnisse *Cura Anlagen GmbH* und *Van Putten* als auch der Schlussantrag des Generalanwaltes in der Rechtssache *Kommission/Irland* bereits vorgelegen. Die eindeutige gesetzliche Regelung des § 12a Abs 1 NoVAG, wonach die Rückvergütung der NoVA nur dem letzten Zulassungsbesitzer zustehe, widerspreche nicht dem Unionsrecht. Vom Bf. sei auch keine Normverbrauchsabgabe betreffend das gegenständliche Fahrzeug entrichtet worden. Eine Sperre in der Genehmigungsdatenbank sei noch nicht erfolgt.

Darüber hinaus habe der Bf. hinsichtlich des beantragten Rückvergütungsbetrages keine korrekte Berechnung vorgenommen.

5.2. Rechtsansicht der beschwerdeführenden Partei

In seiner Beschwerde vom 07.06.2019 brachte der Bf. vor, dass er den Antrag als privater Eigentümer des Fahrzeuges gestellt habe. Es sei dem § 12a NoVAG nicht zu entnehmen, dass ausschließlich Zulassungsbesitzer, befugte Fahrzeughändler bzw. Vermieter den Antrag stellen dürfen. Ansonsten hätte der Gesetzgeber formuliert *„dann wird auf Antrag der vorgenannt Verbringenden oder Lieferenden die Abgabe vom nachweisbaren gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet, wenn...“*. Ein Verweis darauf, dass schon allein auf Grund der Vorabbenennung von Zulassungsbesitzer, befugten Fahrzeughändler oder Vermieter darauf zu schließen sei, dass ausschließlich jene antragsberechtigt seien, widerspreche dem Grundtenor des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes G 153/2014, in welchem sich dieser ausschließlich auf private Eigentümer und nicht auf den Zulassungsbesitzer bezogen habe. Denn allein der Eigentümer, der als Leistungsgeber bzw. Leistungsinhaber das NoVA-belastete Fahrzeug bezahlt bzw. erworben habe, sei berechtigt den Antrag auf die Rückerstattung der NoVA-Leistung zu stellen. Dieser könne mit dem Zulassungsbesitzer identisch sein - müsse es aber nicht, weil die Zulassungseintragung niemanden zum Eigentümer des Fahrzeugs mache. Die in der Zulassungsbescheinigung Teil II eingetragene Person gelte aus juristischer Sicht lediglich als verfügungsberechtigt und folglich als Halter, nicht aber als Eigentümer. Durch den Nachweis der Verfügungsberechtigung würden vor allem Verwaltungsprozesse in Zusammenhang mit dem Fahrzeug erleichtert werden. Ein Zulassungsbesitzer, der nicht Eigentümer sei, also das Fahrzeug nicht erworben habe, könne nicht das Recht innehaben, eine Leistung, welche auf Grund des Leistungsprinzips dem Eigentümer zustehen müsse, zu beantragen und Letzterer nicht. Eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich, da es genug Gründe gebe, weshalb man privater Eigentümer und nicht gleichzeitig Zulassungsinhaber sein könne. Ein Fehlkau durch verspätete Mängelerkennung oder eine Erbschaft/Schenkung bei der man das Auto nicht behalten könne/wolle, seien nur beispielhaft genannt. Es gebe keine gesetzliche Regelung, dass der Fahrzeugeigentümer beim Verkauf ins In- oder Ausland vorab eine Zulassung veranlassen müsse. Bei einem Verkauf ins Ausland wäre er jedoch dazu gezwungen, falls er einen Antrag auf NoVA-Rückvergütung stellen möchte. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb im Gegensatz zu einem Fahrzeughändler ein privater Eigentümer Kosten für die Zulassung in Höhe von ca. 200 € aufnehmen müsse und durch die weitere Eintragung darüber hinaus eine Wertminderung zu akzeptieren hätte. Vollkommen skurril wäre es demnach, wenn der private Eigentümer das Fahrzeug zulassen müsste, um bei einem Verkauf ins Ausland die NoVA-Rückerstattung zu beantragen und später die Auszahlung unter den Kosten für die Fahrzeugzulassung liege.

Mit der Feststellung des nachweisbaren gemeinen Werts zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland habe der Bf. einen Kfz-Sachverständigen vom ÖAMTC beauftragt. Dieser habe einen Wiederbeschaffungswert zum 08.12.2018 in Höhe von 24.500 € ermittelt. Die Berechnung ergebe zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland einen Abgabewert in Höhe von 4.624,98 €.

6. Erwägungen

6.1. Zur Vergütung der Normverbrauchsabgabe dem Grunde nach

§ 12a NoVAG 1991 regelt die Vergütung der im Restwert von exportierten (Gebraucht-) Fahrzeugen enthaltenen NoVA-Komponente. Grundlegende Voraussetzung für die Vergütung ist daher, dass in Bezug auf das konkrete Fahrzeug gemäß § 1 NoVAG 1991 Normverbrauchsabgabe erhoben wurde und auch im Zeitpunkt der Veräußerung ins Ausland weiterhin mit dieser Abgabe belastet ist.

Der Vergütungsbestimmung in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 sind Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof sowie entsprechende gesetzliche Änderungen vorausgegangen (siehe hierzu ausführlich VwGH vom 24.01.2017, Ro 2016/16/0001) und soll nunmehr der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes gerecht werden. Beide Gerichtshöfe qualifizierten die Normverbrauchsabgabe als **Verbrauchsabgabe**, deren Belastungsgrund nicht im Verkehrsakt der Zulassung, sondern in der **laufenden Nutzung des Fahrzeuges im Inland** zu erblicken ist (VfGH 30.11.2005, G 99/05; 29.11.2014, G 153/2014).

Konkret hat der Europäische Gerichtshof hiezu aus den Grundfreiheiten abgeleitet, dass die Erhebung einer verbrauchsabhängigen Abgabe zulässig ist, wenn sie zu einer **pro-rata-temporis-Besteuerung** führt. Aus unionsrechtlichen Gründen darf daher ein Kraftfahrzeug nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung mit einer Zulassungssteuer, wie eben die Normverbrauchsabgabe, belastet werden (21.03.2002, *Cura Anlagen GmbH*, C-451/99; 26.04.2012, *Van Putten*, C-578/10; 19.09.2017, *Kommission/Irland*, C-552/15).

Wird nun aber – wie im Beschwerdefall - ein mit Normverbrauchsabgabe belastetes Fahrzeug vom rechtmäßigen Besitzer (aus welchen Gründen auch immer) im Inland kraftfahrrechtlich nicht zugelassen und in weiterer Folge in das Ausland verbracht oder geliefert, hätte eine enge Auslegung des in § 12a Abs 1 NoVAG 1991 verwendeten Begriffes „Zulassungsbesitzer“ zur Folge, dass dieses Fahrzeug mit Normverbrauchsabgabe belastet bleibt, obwohl feststeht, dass eine Zulassung sowie eine laufende Nutzung im Inland nicht mehr erfolgen wird.

Dieses Ergebnis würde zweifelsfrei dem Unionsrecht bzw der eindeutigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes widersprechen und lässt sich nicht mit dem Charakter der als Verbrauchsabgabe konzipierten Normverbrauchsabgabe vereinbaren. Ein Ausschluss von der

Vergütung wäre daher weder sachgerecht noch verhältnismäßig, soll doch der Normverbrauchsabgabe die Dauer der inländischen Nutzung des Fahrzeuges zugrunde liegen. Wird das Fahrzeug in das Ausland geliefert, besteht kein Grund mehr, dieses weiter mit der Abgabe zu belasten. Sehen somit nationale Bestimmungen bei dieser Sachlage eine Vergütungsmöglichkeit nicht vor, würde der Normverbrauchsabgabe Pönalcharakter zukommen, was sich weder mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten noch mit der nationalen Ausgestaltung als Verbrauchsabgabe vereinbaren lässt (BFG 30.04.2020, RV/3101144/2020).

Ein Ausschluss von der Vergütung wäre zudem verfassungsrechtlich bedenklich, wenn lediglich der kraftfahrrechtliche Akt der Zulassung (bei Zutreffen aller anderen Voraussetzungen) darüber entscheidend sein soll, ob eine Vergütung zu gewähren ist oder nicht (BFG 28.07.2022, RV/7102109/2021). Dem Tatbestandsmerkmal „Zulassungsbesitzer“ darf daher nicht so ein enger Inhalt beigemessen werden, der eine Ungleichbehandlung zur Folge hätte, die weder sachgemäß noch verhältnismäßig ist.

In seinem Erkenntnis vom 29.11.2014 (G 153/2014) hat der Verfassungsgerichtshof den Ausschluss privater Verwender von der Vergütungsmöglichkeit und somit den Umstand, dass bei diesen die Normverbrauchsabgabe keine Verbrauchsteuer darstellen würde, als unsachlich angesehen. *„Die Vergütungsregelung soll offenbar bewirken, 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.“*

Folglich ist § 12a Abs 1 NoVAG 1991 sowohl unionsrechtskonform als auch verfassungskonform so zu interpretieren, dass selbst bei fehlender Zulassung, jene Person unter dem Begriff „Zulassungsbesitzer“ zu subsumieren ist, auf die das Fahrzeug **nach österreichischem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre**. Hierzu führt § 37 Abs 2 KFG 1967 aus, dass Kraftfahrzeuge nur zugelassen werden dürfen, wenn (u.a.) der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist. Steht daher die Rechtmäßigkeit des Besitzes außer Streit und sind auch alle anderen gesetzlichen Voraussetzungen für eine Zulassung nach dem Kraftfahrzeuggesetz gegeben, dann **könnte** der rechtmäßige Besitzer das Fahrzeug auf seinen Namen zulassen.

Diese Rechtsansicht wurde zudem schon im Zusammenhang mit der Vergütungsmöglichkeit in Fällen der widerrechtlichen Verwendung von Fahrzeugen mit ausländischen Kennzeichen (§ 1 Z 3 lit b NoVAG 1991) vom Bundesfinanzgericht vertreten (zB BFG 18.12.2020, RV/3100595/2016; 30.04.2020, RV/3101144/2016) und fand bereits Aufnahme in den Richtlinien der Finanzverwaltung (KfzBStR 2021, Rz. 1272). Demnach ist der Begriff

„Zulassungsbesitzer“ weit auszulegen und erfasst auch den widerrechtlichen Verwender, auf den das Fahrzeug im Inland nie zugelassen war.

Zum Tatbestandsmerkmal der Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (24.01.2017, Ro 2016/16/0001) hinzuweisen, wonach eine Antragsberechtigung auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe (auch) losgelöst von einer tatsächlichen Sperre in der Genehmigungsdatenbank besteht. Ein gesonderter Antrag auf Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank ist demnach nicht erforderlich.

Das bedeutet für den gegenständlichen Beschwerdefall:

Sachverhaltsmäßig wurde festgestellt,

- dass das gegenständliche Fahrzeug im Inland zum Verkehr zugelassen und mit Normverbrauchsabgabe belastet war,
- dass die letzte Zulassung im Inland auf Frau ***3*** erfolgt war und sie auch die Abmeldung des Fahrzeuges vorgenommen hatte,
- dass auf Grund des zwischen Frau ***3*** und dem Bf. abgeschlossenen Kaufvertrages, die Verfügungsberechtigung über das Fahrzeug auf den Bf. übergegangen war und
- daher nur dieser als rechtmäßiger Besitzer eine kraftfahrrechtliche Zulassung hätte vornehmen können,
- dass das Fahrzeug auch tatsächlich ins Ausland geliefert wurde und eine Zulassung im Inland nicht mehr erfolgt ist und
- dass Frau ***3*** von einer Vergütung ausgeschlossen war, weil nicht sie das Fahrzeug in das Ausland verkauft hatte, sondern der Bf.

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen, war der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes eine unionsrechtlich und verfassungsrechtlich gebotene weite Auslegung des Begriffes „Zulassungsbesitzer“ zugrunde zu legen. Hätte der Bf. das gegenständliche Fahrzeug auf Straßen mit öffentlichen Verkehr im Inland verwenden wollen, wäre es auf ihn – dem rechtmäßigen Besitzer – nach § 36 und § 37 KFG 1967 zuzulassen gewesen. Da das Fahrzeug nicht mehr in Österreich, sondern im Ausland verwendet wird, besteht kein Grund dieses weiterhin mit der Abgabe zu belasten.

Eine enge Auslegung mittels Abstellen auf den kraftfahrrechtlichen Zulassungsbesitzer würde im Fall einer Weiterveräußerung in das Ausland bedeuten, dass eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe nie erfolgen könnte, was aber eindeutig den unionsrechtlichen Vorgaben widerspricht.

Dem Einwand der belangten Behörde, dass vom Bf. für das konkrete Fahrzeug keine Normverbrauchsabgabe entrichtet worden sei, ist zu entgegnen, dass im Kaufpreis (Erwerbsvorgang vom 01.12.2018) anteilig die Abgabe enthalten war und daher zweifelsfrei vom Bf. getragen wurde.

Somit ist § 12a NoVAG 1991 tatbestandsmäßig und dem Bf. steht die Vergütung der Normverbrauchsabgabe dem Grunde nach zu.

6.2. Zur Höhe der Vergütung

Die Vergütung nach § 12a Abs 1 NoVAG bemisst sich nach dem nachweisbaren gemeinen Wert des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung im Inland und des (physischen) Transports ins Ausland (sog. Restwert). Maßgeblich ist der gemeine Wert ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Komponente.

Nach den Gesetzesmaterialien (AB 351 BlgNR, 18. GP, 4) ist der gemeine Wert im Sinne des § 10 Abs 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) zu verstehen. Demnach wird dieser Wert durch jenen Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Inland nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis). Dabei sind alle preisbeeinflussenden Umstände – mit Ausnahme ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse - zu berücksichtigen (VwGH 30.09.1999, 98/15/0106). Die Ermittlung des gemeinen Wertes hat grundsätzlich im Schätzungsweg zu erfolgen.

Der gemeine Wert dient sowohl bei der Einfuhr (§ 5 Abs 2 NoVAG) als auch bei der Ausfuhr (§ 12a NoVAG) gebrauchter Fahrzeuge als Bemessungsgrundlage. § 5 Abs 2 NoVAG 1991 normiert hiezu, dass der Anschaffungspreis dann als gemeiner Wert gilt, wenn das Fahrzeug im übrigen Unionsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben wird.

Neben dem vom Händler bezahlten Kaufpreis können nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (17.07.2020, RV/3100106/2020) und der Verwaltungspraxis (KfzBStR Rz 809, 1255) zur Ermittlung des gemeinen Wertes bei Gebrauchtfahrzeugen die inländischen Eurotax-Notierungen herangezogen werden. Dabei gilt der Mittelwert aus Händlereinkaufspreis und Händlerverkaufspreis gemäß Eurotax – verringert um die darin enthaltene Umsatzsteuer- und NoVA- Komponente – als gemeiner Wert des Fahrzeuges. Für die Berechnung der Vergütung ist der für das jeweilige Fahrzeug, anlässlich der Entstehung der NoVA-Schuld geltende Steuersatz anzuwenden. Die Steuerschuld erhöhende oder reduzierende Fixbeträge sind analog zur Vorgehensweise beim Import von Gebrauchtfahrzeugen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet zu berücksichtigen (*Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz, § 12a Rz 30).

Während bei der NoVA-Grundabgabe (§ 6 NoVAG 1991) der Tarif auf den Restwert des Gebrauchtfahrzeuges (ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Komponente) angewendet wird, ist der fixe Malus (§ 6a Abs 6 NoVAG 1991) im Verhältnis zur Wertentwicklung des Fahrzeuges zu adaptieren. Die von der Abgabenbehörde angewendete sog. „Achtelregelung“ (KfzBStR, Rz 1261) geht von einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von acht Jahren aus und reduziert den Malus pro Jahr um ein Achtel.

Das bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall:

Die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe erforderliche Feststellung des gemeinen Wertes zum 08.12.2018 ist das Ergebnis der vom Bundesfinanzgericht vorzunehmenden Beweiswürdigung.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung ins Ausland im Dezember 2018 wurde das gegenständliche Fahrzeug nicht begutachtet, weshalb im Nachhinein dessen konkrete Beschaffenheit (zB eventuelle Wertminderungen durch Beschädigungen), somit also preisbeeinflussende Umstände, nicht mehr festgestellt werden konnten. Auch eine Abfrage einer Eurotax-Notierung für das gegenständliche Fahrzeug zum maßgeblichen Zeitpunkt im Dezember 2018 wurde nicht vorgenommen. Einer nachträglichen Berechnung mittels Eurotax-Notierungen steht entgegen, dass diese nur tagesaktuelle Werte anzeigen und damit im Falle einer zeitlich länger zuvor liegenden Ausfuhr eine (ungenaue) retrograde Abwertung erforderlich macht.

Demgegenüber ist jedenfalls Fakt, dass das gegenständliche Fahrzeug mit Vertrag vom 01.12.2018 im Inland um 17.500 € an den Bf. veräußert wurde. Es liegt somit ein inländischer Einzelverkaufspreis vor. Prima facie ist anzunehmen, dass sich die Verkäuferin zuvor über einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis informiert hat.

Nur eine Woche später erfolgte ein Verkauf um 18.250 € an einen deutschen Händler, wobei bei einem gewerblichen Händler auf Grund seines Fachwissens davon auszugehen ist, dass mit diesem Verkaufspreis allfällig bestehende Mängel und Abnützungen bereits berücksichtigt wurden (Gewährleistungsansprüche wurden vertraglich ausgeschlossen). An dieser Stelle ist noch anzumerken, dass das Fahrzeug zwischen der Errichtung des ersten Kaufvertrages (01.12.2018) und des zweiten Kaufvertrages (08.12.2018) offenbar noch bewegt wurde (Hinterlegung der Kennzeichen am 07.12.2018) und dabei 5.020 km zurückgelegt wurden, was grundsätzlich als wertmindernd anzusehen ist.

Der vom ÖAMTC am 09.03.2022 (retrograd) ermittelte *Wiederbeschaffungswert* in Höhe von 24.500 € leitet sich ausschließlich aus einer im Februar 2022 erfolgten Eurotax Abfrage ab, wobei nur der Händlerverkaufspreis herangezogen wurde. Auf welchen konkreten und nachvollziehbaren Parametern diese Rückrechnung beruht, geht aus der Berechnung nicht hervor. Eine Fahrzeugbesichtigung zum 09.03.2022 hat nicht stattgefunden. Der Begutachter wies daher auch ausdrücklich auf diesen Umstand hin sowie dass die Wertermittlung

ausschließlich auf Grund der Angaben des Bf. erfolgt war. Nachweise für die tatsächliche Beschaffenheit des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Veräußerung am 08.12.2018 liegen folglich nicht vor.

In einem ergänzenden Mail vom 07.11.2022 nannte der Begutachter des ÖAMTC einen Fahrzeugmittelwert (korrigiert um Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe) in Höhe von 16.065,22 € und errechnete einen anteiligen Malus in Höhe von 1.444,37 € (Wertverhältnis Neupreis zu Fahrzeugmittelwert). Der ÖAMTC wies dabei ausdrücklich darauf hin, dass in der ersten Bewertung von einem Verkauf an eine Privatperson ausgegangen worden sei, im Falle eines Verkaufes an einen Händler jedoch der Kaufpreis des Händlers heranzuziehen sei.

Die belangte Behörde griff für die Errechnung der (Rest-) Normverbrauchsabgabe auf den vom Händler erhaltenen Kaufpreis zurück und verwendete dabei den unter der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen abrufbaren NoVA Rechner (<https://onlinerechner.haude.at/BMF-NoVAREchner>). Die Heranziehung des Einzelverkaufspreises macht eine retrograde Eurotax Bewertung nicht erforderlich und erscheint in Hinblick auf die Tatsache, dass der inländische Einzelverkaufspreis eine Woche zuvor lediglich um 750 € niedriger war, als objektiv gerechtfertigt.

Der im Zeitpunkt der inländischen Erstzulassung maßgebliche Prozentsatz (15%) und die Höhe des Malus ergeben sich aus § 6 Abs 1 Z 2 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 52/2009 sowie § 6a Abs 1 Z 2a NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 111/2010.

Die Inlandsnutzung des streitgegenständlichen Fahrzeuges erfolgte von November 2011 bis Dezember 2018, somit also in einem Zeitraum von über sieben Jahren. In Anbetracht dieser langen Nutzungsdauer erscheint die Achtelregelung der belangten Behörde als sachgerecht.

Die mittels NoVA Rechner ermittelte Bemessungsgrundlage bzw die vergütungsfähige (Rest)NoVA errechnete die belangte Behörde (unter Herausrechnen der Umsatzsteuer- und Normverbrauchsabgabekomponente) wie folgt:

Verkaufspreis (brutto)	18.250,00	
BMGL, ohne Ust, inkl. NoVA und Malus	15.208,33	
minus Malus ¹⁾	- 537,50	
Zwischensumme	14.670,83	
ohne 15% NoVA (=Verkaufspreis, netto)	12.757,25	
Berechnung Vergütung:		
Verkaufspreis, netto	12.757,25	
davon 15% (= NoVA Grundbetrag)	1.913,59	
Achtel von Malus nach § 6a Abs 1 NoVAG	537,50	2.451,09
Erhöhungsbetrag 20%	490,22	
Vergütungsbetrag	2.941,31	
1) Malus § 6a Abs 1 NoVAG per 11/2011:		
Z 2a lit a	244	
	- 160	
	84	2.100,00
Z 2a lit b	244	
	- 180	
	64	1.600,00
Z 2a lit c	244	
	- 220	
	24	600,00
Malus		4.300,00
Aliquotierung unter Berücksichtigung einer 8jährigen Nutzungsdauer, Restmalus		537,50

[...]

Dem Bf. wurde diese Berechnung zur Kenntnis gebracht.

Das erkennende Gericht kam daher in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass der Händlerkaufpreis als gemeiner Wert heranzuziehen ist. Der Berechnungsweise der belangten Behörde war somit zu folgen und der Vergütungsbetrag gemäß § 12a NoVAG 1991 mit 2.941,31 € zu bestimmen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

7. Zur 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.

Zur Frage der Auslegung des Begriffes „*Zulassungsbesitzer*“ gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision zuzulassen war.

Linz, am 25. November 2022