

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 8. Juli 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 15. Juni 2022 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 06/2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***2***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist seit 1. Juni 2022 in Österreich nichtselbständig tätig. Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ***X***, Fahrzeugidentifikationsnummer ***3***, wurde erstmalig am 27. November 2012 in der Schweiz zugelassen. Der Bf. war ebendort Zulassungsbesitzer dieses Fahrzeuges und überführte es im Rahmen seiner Übersiedlung im April 2022 von der Schweiz nach Österreich. Im Zuge der Überführung wurde in das nationale Genehmigungsdokument kein nach dem WLTP-Messzyklus ermittelter, kombinierter CO₂-Ausstoß eingetragen; im Fahrzeug-Genehmigungsdokument scheinen lediglich NEFZ-Messwerte auf. Im Zuge der Übersiedlung und Typisierung in Österreich wurde das Fahrzeug mit 20. April 2022 in der Genehmigungsdatenbank von der ***X-GmbH*** für eine Zulassung in Österreich gesperrt.

Im Zuge der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) für den verfahrensgegenständlichen ***X*** kam es zu mehreren E-Mails zwischen dem zuständigen Team (IC) der

DienststelleY des ***FA*** und dem Bf., am 11. Mai 2022 zu einer persönlichen Vorsprache desselben ebendort und zur Abgabe des Selbstberechnungsformulars „NoVA 2“ durch ihn. In letzterem Formular führte der Bf. den für sein Fahrzeug nach NEFZ gemessenen CO₂-Wert an, was einen nach Auffassung der Abgabenbehörde zu niedrigen NoVA-Betrag ergab.

In einem Schreiben des Bf. an das ***FA*** vom 8. Juni 2022 ersuchte dieser um Festsetzung der NoVA mit einem Betrag von 407,20 € und verwies diesbezüglich auf § 15 Abs. 22 NoVAG 1991:

Dieser Absatz sei eine typische Übergangsregelung. Sie diene dazu, dass der Markt sich an die neue Gesetzgebung anpassen könne. Diese Übergangsregelung bezeichne „auslaufende Serien“, die in Produktion gewesen seien, als der Gesetzgeber die Regulierung angepasst habe. Sie sei sinngemäß auch auf ausgelaufene Serien anzuwenden, wie auf den verfahrensgegenständlichen ***X*** des Bf., der im Jahr 2012 in der EU produziert und dessen Serienproduktion im Jahr 2017 eingestellt worden sei. Es würde den Willen des Gesetzgebers verkennen und auch jeder Logik entbehren, wenn diese Übergangsregelung just nur auf jene Serien anzuwenden wäre, die während der Novellierung noch in Produktion gewesen seien und somit als auslaufende Serien gelten könnten, aber nicht auf jene ebenfalls nach NEFZ bewerteten Serien anzuwenden wäre, die schon vor der Novellierung eingestellt worden seien.

Der Bf. beantrage die Anwendung des § 6 Abs. 2 und 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017. Daraus ergebe sich für sein Fahrzeug ein Steuersatz von abgerundet 13%. Angewendet auf die Bemessungsgrundlage von 5.440,00 € und vermindert um den Abzugsposten von 300,00 € resultiere daraus ein NoVA-Betrag von 407,20 €.

Da der Bf. nicht davon ausgehe, dass die Abgabenbehörde seine rechtliche Beurteilung teile, ersuche er ausdrücklich um Ausstellung eines NoVA-Festsetzungsbescheides.

Um das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank freischalten und in der Folge zulassen zu können, setzte das ***FA*** nach Rücksprache mit dem Bf. per Erstbescheid vom 15. Juni 2022 die NoVA mit 1.409,20 € fest. Dieser Betrag wurde vom Bf. entrichtet und am 4. Juli 2022 die Sperre in der Genehmigungsdatenbank aufgehoben, woraufhin die inländische Zulassung des Fahrzeuges erfolgte.

Jener Bescheid vom 15. Juni 2022 weist folgenden Wortlaut auf:

„Bescheid(e) über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe

Zeitraum: 06/2022

Die Normverbrauchsabgabe wird wie folgt festgesetzt:

*Fahrgestellnummer (Fahrzeugidentifikationsnummer): ***3****

*Art des Fahrzeuges: ***X****

Bemessungsgrundlage x Steuersatz: 5.440,00 Euro x 18,00%: 979,20 Euro

CO₂-Emissionen in g/km über 185

13,00 Euro x 60,00 Euro je Gramm: 780,00 Euro

Abzugsposten: -350,00 Euro

Vergütung: -0,00 Euro

Normverbrauchsabgabe: 1.409,20 Euro

Für den Zeitraum bereits gebucht: 0,00 Euro

Somit verbleiben als Nachzahlung: 1.409,20 Euro

[...]

Begründung:

Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unrichtig war. Die Festsetzung wurde [vom Bf.] schriftlich beantragt.

[...]“

Beigeschlossen war diesem Bescheid vom 15. Juni 2022 ein von der Abgabenbehörde ausgefülltes Formular „NoVA Rechner“ (Berechnungsblatt).

Gegen jenen Bescheid erhob der Bf. am 8. Juli 2022 Beschwerde wegen fehlender Begründung nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Die Begründung des Finanzamtes, dass der Bf. die Festsetzung beantragt habe, sei zwar richtig; unklar bleibe aber, wieso seine Selbstberechnung unrichtig sein solle. Er ersuche um entsprechende Begründung, insbesondere die rechtliche Beurteilung möge herausgearbeitet werden.

Sollte die von der Abgabenbehörde herangezogene Rechtsgrundlage § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 („Liegt für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vor, gilt Folgendes: [...]“) sein, so beeinträchtige der Bf. auch gleichzeitig die Anwendung dieses Paragraphen.

Im gegenständlichen Fall sei nämlich ein CO₂-Wert vorhanden, und zwar nach NEFZ. Würde es in der Intention des Gesetzgebers liegen, ausschließlich CO₂-Werte nach WLTP zu berücksichtigen, hätte er das so formuliert. Müsste man alle nicht-WLTP CO₂-Werte ignorieren, stünde das auch direkt in Widerspruch zu § 6 Abs. 5 NoVAG 1991, der einen CO₂-Wert explizit nach NEFZ berücksichtige. Daher sei § 6 Abs. 6 leg. cit. nicht anwendbar.

§ 6 Abs. 5 NoVAG 1991 beziehe sich explizit auf NEFZ CO₂-Werte von Kleinlastwagen. Diese Bestimmung sei zwar hier nicht anwendbar, aber der Gesetzgeber habe bei Einführung in den parlamentarischen Materialien klar seine Interpretation der Gesetzeslage dargelegt. In der Begründung zur Einführung von § 6 Abs. 5 NoVAG 1991 heiße es:

„Da es ab 2017 zu einer stufenweisen Umstellung des alten NEFZ-Messverfahrens auf das WLTP-Verfahren gekommen ist, aber für bestimmte Kraftfahrzeuge, die weiterhin verkauft und zugelassen werden können, der maßgebliche CO₂-Ausstoß ausschließlich nach dem NEFZ-Messverfahren ermittelt wird (auslaufende Serien), gilt für diese Personenkraftwagen bereits die vor dem 1. Jänner 2020 geltende Rechtslage weiter. [...]“

Der Gesetzgeber erkläre hier am 20. November 2020, dass für Pkws die NEFZ-Werte als Bemessungsgrundlage gelten würden und verweise hier explizit auf die Regelungen für auslaufende Serien. Diese Regelung habe der Bf. in seinem Schreiben vom 8. Juni 2022 angewendet. Der Bf. ersuche, den Bescheid auf den von ihm errechneten Wert von 407,20 € zu korrigieren.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. April 2023 wies das ***FA*** die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte es dazu aus, in der Beschwerde würden im Wesentlichen 2 Punkte des ergangenen Erstbescheides bekämpft:

- 1) Die fehlerhafte (mangelhafte) Begründung des Erstbescheides und
- 2) die unrichtige rechtliche Beurteilung hinsichtlich der NoVA.

Ad 1) Vorwurf der fehlerhaften (mangelhaften) Begründung des Erstbescheides:

Nach § 263 BAO könne mittels Beschwerdeverentscheidung der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abgeändert, aufgehoben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen werden. Die Abänderung des angefochtenen Bescheides „nach jeder Richtung“ umfasse sogar eine „Verböserung“ (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082) des Erstbescheides. Zudem bestehe die Abänderungsbefugnis nur innerhalb der Sache, somit der Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides gebildet habe (zB

VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe der Bescheid ferner zu enthalten eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3 BAO) zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde, oder wenn er von Amts wegen erlassen werde.

Diesen rechtlichen Vorgaben sei von der Abgabenbehörde bei der Erlassung des Erstbescheides nicht vollinhaltlich Rechnung getragen worden. Dem Bf. sei hinsichtlich Punkt 1) seiner Beschwerde zuzustimmen, jedoch sei auf die zitierten Bestimmungen in Verbindung mit der ergangenen Rechtsprechung hinzuweisen, wonach die Abgabenbehörde die Möglichkeit habe, ihren Erstbescheid in Form einer Beschwerdeverentscheidung (auch) zu sanieren, somit die Rechtsverletzung zu beseitigen. Die fehlerhafte Begründung werde unter Punkt 2) der gegenständlichen Beschwerdeverentscheidung und mit dem im Anhang befindlichen Berechnungsblatt nachgeholt.

Ad 2) Vorwurf der unrichtigen rechtlichen Beurteilung hinsichtlich der NoVA:

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ***X*** mit der Fahrzeugidentifikationsnummer ***3*** sei laut vorliegenden Unterlagen erstmalig am 27. November 2012 in der Schweiz (kein Mitglied der Europäischen Union) zugelassen worden. Der Bf. sei ebendort Zulassungsbesitzer dieses Fahrzeuges gewesen und habe es im Rahmen seiner Übersiedlung im April 2022 von der Schweiz nach Österreich überführt. Im Zuge der Überführung sei in das nationale Genehmigungsdokument kein nach dem WLTP-Messzyklus ermittelter, kombinierter CO₂-Ausstoß eingetragen worden. Im Fahrzeug-Genehmigungsdokument schienen lediglich NEFZ-Messwerte auf. Im Zuge der Übersiedlung und Typisierung in Österreich sei das Fahrzeug mit 20. April 2022 in der Genehmigungsdatenbank von der ***X-GmbH*** für eine Zulassung in Österreich gesperrt worden.

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug sei im Rahmen der Übersiedlung erstmals mit der Absicht nach Österreich verbracht worden, um ebendort zugelassen zu werden. Es sei unstrittig, dass vor der erstmaligen Zulassung des Kfz zum Verkehr im Inland die NoVA beim zuständigen Finanzamt zu entrichten sei. Im Zuge der Entrichtung der NoVA sei es zu mehreren E-Mails zwischen dem zuständigen Team (IC) der ***DienststelleY*** des ***FA*** und dem Bf. gekommen, zu einer persönlichen Vorsprache desselben ebendort und zur (vermeintlich) unrichtigen Abgabe des Selbstberechnungsformulars „NoVA 2“ durch ihn. Um das Fahrzeug in der Genehmigungsdatenbank freischalten und in der Folge zulassen zu können, habe die Abgabenbehörde nach Rücksprache mit dem Bf. per Erstbescheid vom 15. Juni 2022 die NoVA mit 1.409,20 € festgesetzt. Dieser Betrag sei vom Bf. entrichtet und am 4. Juli 2022 die Sperre in der Genehmigungsdatenbank aufgehoben worden, woraufhin die inländische Zulassung des Fahrzeuges erfolgt sei.

Die Berechnung der NoVA habe auf den von der ***X-GmbH*** an die Genehmigungsdatenbank übermittelten Fahrzeugdaten und dem mittels Eurotax-Bewertungsliste ermittelten Fahrzeugwert von 5.440,00 € (ohne Umsatzsteuer und ohne NoVA) basiert. Hierbei sei festgehalten, dass die herangezogene Bemessungsgrundlage weder im Verfahren des Erstbescheides noch in der Beschwerde vom Bf. beanstandet worden sei. Im Rahmen der Beschwerde vorentscheidung sei die Abfrage über den vom Bundesministerium für Finanzen bereitgestellten „NoVA Rechner“ zur Berechnung der anfallenden Steuer neuerlich mit den entsprechenden Daten befüllt worden. Die neuerliche Berechnung, welche der gegenständlichen Beschwerde vorentscheidung angehängt sei und sich als Teil der Begründung verstehe, komme zum deckungsgleichen Ergebnis des Erstbescheides, die errechnete NoVA für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug betrage 1.409,20 €.

Rechtlich gelte dabei:

Durch die Fahrzeugmitnahme im Rahmen der Übersiedlung von der Schweiz nach Österreich und der damit verbundenen erstmaligen Zulassung des verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuges zum Verkehr im Inland sei der NoVA-Tatbestand nach § 1 Z 3 lit. a NoVAG 1991 erfüllt.

Die Bemessungsgrundlage für die NoVA sei nach § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen.

Der anzuwendende Tarif sei für den gegenständlichen Sachverhalt in § 6 Abs. 2 iVm Abs. 4 iVm Abs. 6 NoVAG 1991 geregelt, diese lägen auch dem verwendeten Berechnungsprogramm „NoVA-Rechner“ zugrunde. Diese Absätze des § 6 leg. cit. lauteten auszugsweise:

„(2) Für Kraftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 bestimmt sich der Steuersatz in Prozent nach der folgenden Formel: (CO₂-Emissionswert in g/km minus 112 (CO₂-Abzugsbetrag) g/km) dividiert durch fünf. Die errechneten Steuersätze sind auf volle Prozentsätze auf- bzw. abzurunden. Der Höchststeuersatz beträgt 50%. Hat ein Fahrzeug einen höheren CO₂-Ausstoß als 200 g/km (Malusgrenzwert), erhöht sich die Steuer für den, den Malusgrenzwert übersteigenden CO₂-Ausstoß um 50 Euro (Malusbetrag) je g/km. Die so errechnete Steuer ist um einen Abzugsposten in Höhe von 350 Euro (Abzugsbetrag) zu vermindern. Die Berechnung kann zu keiner Steuergutschrift führen.“

„(4) Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ist der kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in g/km [...]. Es ist jeweils der Wert laut Typenschein, Einzelgenehmigungsbescheid oder der EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung, jeweils gemäß Abschnitt III des Kraftfahrzeuggesetzes 1967, maßgeblich.“

„(6) Liegt für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vor, gilt Folgendes:

1. [...]
2. Für Kraftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 und Z 4 bestimmt sich der CO₂-Emissionswert mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt.
3. Wird vom Antragsteller der entsprechende CO₂-Emissionswert gemäß Absatz 4 nachgewiesen, ist dieser heranzuziehen.
4. [...]“

Aus den zitierten Bestimmungen sei hinsichtlich des Beschwerdevorbringens Folgendes abzuleiten:

Der in dem am 11. Mai 2022 übersandten E-Mail vom Bf. zitierten Norm des § 6 Abs. 5 NoVAG 1991 könne nicht gefolgt werden, diese sei lediglich auf Fahrzeuge der Klasse N1 (Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung, § 2 Abs. 1 Z 4 NoVAG 1991) anzuwenden. Bei dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug handle es sich hingegen um einen Pkw der Klasse M1 (§ 2 Abs. 1 Z 3 leg. cit.).

Unstrittig sei im gegenständlichen Fall, dass kein CO₂-Emissionswert nach dem WLTP-Messzyklus vorliege und der Bf. seine Möglichkeit gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991, den entsprechenden CO₂-Emissionswert nach § 6 Abs. 4 leg. cit. nachzuweisen, nicht ausgeschöpft habe. Gesetzlich folge daraus die zitierte Konsequenz gemäß § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991, wonach vom Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt auszugehen sei (hier: 99 kW x 2).

Dem weiteren Vorbringen, wonach hinsichtlich § 6 NoVAG 1991 nicht die aktuelle Rechtslage zur Anwendung gelangen solle, könne basierend auf § 15 Abs. 22 leg. cit. iVm der gängigen Praxis der Finanzverwaltung Folgendes entgegengehalten werden:

§ 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017 sei auch nach dem 31. Dezember 2019 weiterhin auf Kraftfahrzeuge anzuwenden, die im übrigen Unionsgebiet vor dem 1. Jänner 2020 zugelassen gewesen seien. Bei dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug handle es sich um einen Pkw, welcher bis jedenfalls April 2022 in der Schweiz und somit außerhalb des Unionsgebietes zugelassen gewesen sei. Dem Beschwerdevorbringen habe sohin auch in diesem Punkt nicht Rechnung getragen werden können.

Beigeschlossen war der Beschwerdevorentscheidung ein von der Abgabenbehörde ausgefülltes Formular „NoVA Rechner“ (Berechnungsblatt).

In seinem dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 12. Mai 2023 führte der Bf. aus, erster Anfechtungspunkt sei die Interpretation von § 15 Abs. 22 NoVAG 1991:

Die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung gäben die Argumentation des Bf. ungenügend wieder und entsprächen auch nicht dem Inhalt des § 15 Abs. 22 NoVAG 1991, der keinerlei Bezug zum Erstzulassungsdatum herstelle. Diese Bestimmung laute wörtlich:

„Auf Kraftfahrzeuge, deren CO₂-Emissionen auch nach dem 31. Dezember 2019 ausschließlich nach dem Neuen Europäischen Fahrzyklus („NEFZ“) gemäß der Verordnung (EG) Nr. 692/2008 zur Durchführung und Änderung der Verordnung (EG) Nr. 715/2007 über die Typgenehmigung von Kraftfahrzeugen hinsichtlich der Emissionen von leichten Personenkraftwagen und Nutzfahrzeugen (Euro 5 und Euro 6) und über den Zugang zu Reparatur- und Wartungsinformationen für Fahrzeuge, ABl. Nr. L 199 vom 28.07.2008, S. 1 ermittelt wurden **und** für die eine Ausnahmegenehmigung für Fahrzeuge einer auslaufenden Serie im Sinne des Art. 27 der Richtlinie 2007/46/EG erteilt wurde, findet § 6 Abs. 2 und 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 89/2017 weiterhin Anwendung.“

Der Gesetzgeber beabsichtige mit dieser Formulierung offensichtlich die Weiterführung der Anwendung der Fassung BGBl. I Nr. 89/2017 für Fahrzeuge, die nach dem NEFZ-Verfahren zugelassen worden seien. Bei weiterer wörtlicher Interpretation ergebe sich die Schwierigkeit, dass unklar sei, welche Absicht der Gesetzgeber verfolge, wenn er auf Art. 27 der Richtlinie 2007/46/EG verweise. Dieser Art. 27 existiere seit 2009, habe keinen Bezug zu einem Wechsel zu einem WLTP-Regime, sondern regle nach Übergang in ein NEFZ-Regime die Anerkennung noch älterer Fahrzeugtypisierungen.

Wenn man das Verbindungswort „und“ so interpretiere, dass die Vorbedingungen nicht kumulativ gelten müssten, sondern jede Vorbedingung für sich, so ergebe sich ein schlüssigeres Bild, das auch in Einklang mit anderen parlamentarischen Materialien zu bringen sei. In den parlamentarischen Materialien bei nachfolgenden Novellierungen des NoVAG 1991 schreibe der Gesetzgeber:

„Da es ab 2017 zu einer stufenweisen Umstellung des alten NEFZ-Messverfahrens auf das WLTP-Verfahren gekommen ist, aber für bestimmte Kraftfahrzeuge, die weiterhin verkauft und zugelassen werden können, der maßgebliche CO₂-Ausstoß ausschließlich nach dem NEFZ-Messverfahren ermittelt wird (auslaufende Serien), gilt für diese Personenkraftwagen bereits die vor dem 1. Jänner 2020 geltende Rechtslage weiter. [...]“

Der Gesetzgeber erkläre hier am 20. November 2020, dass für Pkws die NEFZ-Werte als Bemessungsgrundlage gelten würden und verweise hier explizit auf diese Regelung. Auch stelle der Gesetzgeber mit der Formulierung „weiterhin verkauft und zugelassen“ klar, dass noch nicht zugelassene Neuwagen mit NEFZ-Typisierung auch nach der alten Gesetzeslage zu beurteilen seien.

Das Fahrzeug des Bf. sei in der Slowakei im Jahr 2012 gekauft worden, sei also nach dem damals geltenden Gemeinschaftsrecht typisiert und die CO₂-Emissionen nach NEFZ bestimmt worden. Daher sei § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 auf sein Fahrzeug anwendbar und in Folge sei § 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017 auf dieses anzuwenden.

Zweiter Anfechtungspunkt sei die behauptete Nichtausschöpfung des § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991:

Unstrittig sei, dass kein CO₂-Emissionswert nach dem WLTP-Messzyklus vorliege und der Bf. seine Möglichkeit gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991, den entsprechenden CO₂-Emissionswert nach § 6 Abs. 4 leg. cit. nachzuweisen, nicht ausgeschöpft habe.

Diese Möglichkeit bestehe aber nur theoretisch. Nach telefonischer Rücksprache in der Causa mit dem ÖAMTC sei dem Bf. gesagt worden, dass eine Abgasmessung nach WLTP eine technisch aufwendige Prozedur sei und nur wenige Einrichtungen in Österreich diese durchführen könnten. Wenn man sich die Verfahrensvorschriften der WLTP-Messung in der entsprechenden EU-Richtlinie ansehe, sei klar, dass diese Messung einmal durch den Hersteller bei der Fahrzeugtypisierung durchgeführt werden solle, nicht vom Endverbraucher. Die Kosten stünden hier in keinem Verhältnis und für Endverbraucher sei § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 totes Recht, bei dessen Ausübung Kosten und Nutzen in keinem vertretbaren Verhältnis stünden. Die Finanzverwaltung habe sich hier gegebenenfalls mit einer Pauschalierung zu helfen.

Dritter Anfechtungspunkt sei die Anwendung der falschen Pauschalierung:

Die Anwendung des § 6 Abs. 6 NoVAG 1991, der wörtlich beginne mit „Liegt für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vor, gilt Folgendes: [...]“ sei unzulässig. Der Gesetzgeber erkläre mehrfach im NoVAG 1991 und in den parlamentarischen Materialien, dass der CO₂-Wert nach NEFZ ein CO₂-Wert sei. Damit sei die Vorbedingung zur Anwendung dieser Bestimmung nicht erfüllt, denn es liege ein CO₂-Emissionswert vor.

Als Abhilfe könnte sich die Finanzverwaltung mit einer pauschalierten Umrechnung der NEFZ-Werte in WLTP-Werte behelfen. Zur WLTP-Novellierung des NoVAG 1991 schreibe der Gesetzgeber in seinen parlamentarischen Materialien ua., dass die bislang vorliegenden Informationen bei Anwendung des WLTP-Messverfahrens eine Erhöhung der CO₂-Emissionswerte im Vergleich zu NEFZ in einer Größenordnung von durchschnittlich ungefähr 20% bis 25% erwarten ließen.

Der Gesetzgeber sei somit bei seiner Festsetzung der WLTP-Formel davon ausgegangen, dass die WLTP-Werte ungefähr den NEFZ-Werten mit einem Aufschlag von 20% bis 25% entsprächen. Die Finanzverwaltung sollte es dem Antragsteller gestatten, im Rahmen der ökonomisch vertretbaren Ausübung von § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 den NEFZ-Wert plus Aufschlag als Nachweis des WLTP-Wertes dem NoVA-Antrag beizulegen.

Der Bf. beantrage die Anwendung des § 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017. Gemäß § 6 Abs. 2 und 3 NoVAG 1991 in dieser Fassung ergebe sich für sein Fahrzeug ein Steuersatz von abgerundet 13%. Angewendet auf die Bemessungsgrundlage von 5.440,00 € und vermindert um den Abzugsposten von 300,00 € resultiere daraus ein NoVA-Betrag von 407,20 €.

Der Bf. beantrage die Festsetzung der streitgegenständlichen NoVA mit 407,20 € für sein Fahrzeug.

Falls dieser Antrag nicht angenommen werde, beantrage der Bf., einen WLTP-Wert von 188,40 g/km der NoVA-Berechnung zugrunde zu legen. Als Selbstnachweis dafür verweise er auf den NEFZ-Wert seines Fahrzeuges von 157,00 g/km und berechne davon einen Aufschlag von 20%.

Weiters werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 24. Mai 2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte das ***FA*** aus, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ***X*** sei erstmalig am 27. November 2012 in der Schweiz zugelassen worden. Der Bf. habe es im Rahmen seiner Übersiedlung 2022 nach Österreich überführt. Im Zuge der Überführung sei in das nationale Genehmigungsdokument kein nach dem WLTP-Messzyklus ermittelter, kombinierter CO₂-Ausstoß eingetragen worden. Im Fahrzeug-Genehmigungsdokument schienen lediglich NEFZ-Messwerte auf. Gesetzlich folge daraus gemäß § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991, dass beim Tarif vom Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt (99 kW x 2) auszugehen sei. Für die vom Bf. geforderte Anwendung des § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 fehlten jegliche Nachweise (eine solche Ausnahmegenehmigung sei weder der Beschwerde noch dem Vorlageantrag beigelegt worden).

Der Beschwerdevorentscheidung folgend sei die Beschwerde abzuweisen.

In der am 16. Juni 2023 auf Antrag des Bf. durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der Bf. aus, dass § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 nicht nur auf Fahrzeuge, die bereits in der Union zugelassen gewesen seien, anwendbar sein solle. Diese Bestimmung solle daher auch auf sein Fahrzeug anwendbar sein.

Die belangte Behörde führte dazu aus, dass der Gesetzgeber in § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 beide Voraussetzungen kumulativ verlange („und“).

Auf Befragen durch den Richter teilte der Bf. mit, dass er keine Ausnahmegenehmigung iSd Art. 27 der Richtlinie 2007/46/EG iVm § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 vorweisen könne. Er vertrete jedoch die Auffassung, aufgrund des bereits eingetretenen Erlöschens der Typgenehmigung seines Fahrzeuges sei § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 auf seinen Fall anwendbar.

Die belangte Behörde führte aus, dass aufgrund des Fehlens der Ausnahmegenehmigung iSd Art. 27 der Richtlinie 2007/46/EG § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 nicht anwendbar sei.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Richter verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

- Gemäß § 1 Z 3 lit. a Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) 1991 unterliegt der NoVA 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 1991 erfolgt ist.

- Nach § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 gelten als Kraftfahrzeuge Personen- und Kombinationskraftwagen (Klasse M1).

- § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 lautet:

„(2) Die Abgabe ist 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 Unionsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.“

- § 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 18/2021 (gültig ab 1. Juli 2021) lautet:

„(1) [...]

(2) Für Kraftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 bestimmt sich der Steuersatz in Prozent nach der folgenden Formel: (CO₂-Emissionswert in g/km minus 112 (CO₂-Abzugsbetrag) g/km) dividiert durch fünf. Die errechneten Steuersätze sind auf volle Prozentsätze auf- bzw. abzurunden. Der Höchststeuersatz beträgt 50%. Hat ein Fahrzeug einen höheren CO₂-Ausstoß als 200 g/km (Malusgrenzwert), erhöht sich die Steuer für den, den Malusgrenzwert übersteigenden CO₂-Ausstoß um 50 Euro (Malusbetrag) je g/km. Die so errechnete Steuer ist um einen

Abzugsposten in Höhe von 350 Euro (Abzugsbetrag) zu vermindern. Die Berechnung kann zu keiner Steuergutschrift führen.

(3) [...]

(4) Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ist der kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in g/km [...]. Es ist jeweils der Wert laut Typenschein, Einzelgenehmigungsbescheid oder der EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung, jeweils gemäß Abschnitt III des Kraftfahrzeuggesetzes 1967, maßgeblich.

(5) [...]

(6) Liegt für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vor, gilt Folgendes:

1. [...]

2. Für Kraftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 und Z 4 bestimmt sich der CO₂-Emissionswert mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt.

3. Wird vom Antragsteller der entsprechende CO₂-Emissionswert gemäß Absatz 4 nachgewiesen, ist dieser heranzuziehen.

4. [...]

(7) Beginnend mit 1. Jänner 2024 wird der CO₂-Abzugsbetrag nach Abs. 1 alle zwei Jahre jeweils um den Wert 2 abgesenkt. Beginnend mit 1. Jänner 2022 und letztmalig mit 1. Jänner 2024 werden in Abs. 2 und 3 jährlich jeweils:

- der CO₂-Abzugsbetrag um den Wert 5 und
- der Malusgrenzwert um den Wert 15 abgesenkt sowie
- der Malusbetrag um den Wert 10 und
- der Höchststeuersatz um 10 Prozentpunkte erhöht.

[...]“

- § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 lautet:

„(22) Auf Kraftfahrzeuge, deren CO₂-Emissionen auch nach dem 31. Dezember 2019 ausschließlich nach dem Neuen Europäischen Fahrzyklus („NEFZ“) gemäß der Verordnung (EG) Nr. 692/2008 zur Durchführung und Änderung der Verordnung (EG) Nr. 715/2007 über die Typgenehmigung von Kraftfahrzeugen hinsichtlich der Emissionen von leichten Personenkraftwagen und Nutzfahrzeugen (Euro 5 und Euro 6) und über den Zugang zu Reparatur- und

Wartungsinformationen für Fahrzeuge, ABl. Nr. L 199 vom 28.07.2008, S. 1 ermittelt wurden und für die eine Ausnahmegenehmigung für Fahrzeuge einer auslaufenden Serie im Sinne des Art. 27 der Richtlinie 2007/46/EG erteilt wurde, findet § 6 Abs. 2 und 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 89/2017 weiterhin Anwendung.“

- Gemäß Art. 3 („Begriffsbestimmungen“) Z 22 der Richtlinie 2007/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. September 2007 zur Schaffung eines Rahmens für die Genehmigung von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge (Rahmenrichtlinie), ABl. L 263, 9.10.2007, p.1, bezeichnet der Ausdruck „Fahrzeug aus einer auslaufenden Serie“ ein Fahrzeug aus dem Lagerbestand, das nicht zugelassen, verkauft oder in Betrieb genommen werden kann, weil neue technische Anforderungen in Kraft getreten sind, für die es nicht genehmigt wurde.

Folgender Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall fest:

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug *****X*****, Fahrzeugidentifikationsnummer *****3*****, wurde erstmalig am 27. November 2012 in der Schweiz zugelassen. Der Bf. war ebendort Zulassungsbesitzer dieses Fahrzeuges und überführte es im Rahmen seiner Übersiedlung im April 2022 von der Schweiz nach Österreich. Im Zuge der Überführung wurde in das nationale Genehmigungsdokument kein nach dem WLTP-Messzyklus ermittelter, kombinierter CO₂-Ausstoß eingetragen; im Fahrzeug-Genehmigungsdokument scheinen lediglich NEFZ-Messwerte auf. Für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug liegt unstrittig *kein* nach dem WLTP-Messzyklus ermittelter CO₂-Wert vor.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht va. darüber, ob auf dieses Fahrzeug die Übergangsregelung des § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 anzuwenden ist.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Beim Fahrzeug *****X***** handelt es sich um einen Personen- und Kombinationskraftwagen (Klasse M1) gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991, dessen Produktionszeitraum sich von Oktober 2011 bis Jänner 2017 erstreckte (zum *****X*****: https://de.wikipedia.org/wiki/Hyundai_i30_%28GD%29, S 45 BFG-Akt; dieses Fahrzeugmodell wurde vom Nachfolgemodell *****Y***** (Produktionszeitraum seit 2017) abgelöst (zum *****Y*****: https://de.wikipedia.org/wiki/Hyundai_i30_%28PD%29, S 46 BFG-Akt)).

Dies wird durch die Angaben des Bf. in dessen Schreiben vom 8. Juni 2022 (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis) bestätigt, wonach die Serienproduktion des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges im Jahr 2017 eingestellt wurde. Der Bf. führt ebendort selbst aus, dass es sich bei seinem Fahrzeug um eine **bereits ausgelassene Serie** handelt, deren Produktion bereits vor der Novellierung des NoVAG 1991

durch das StRefG 2020, BGBl. I Nr. 103/2019 (ua. Änderung des § 6 leg. cit., Anfügen der Abs. 19 bis 22 in § 15 leg. cit.), eingestellt worden war. Es liegt somit beim verfahrensgegenständlichen Fahrzeug unstrittig **keine „auslaufende Serie“** gemäß § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 vor.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, normiert doch § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 ausdrücklich, dass diese Übergangsregelung (wonach § 6 Abs. 2 und 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017 in bestimmten Fällen weiterhin Anwendung finden soll) auf „auslaufende Serien“ (und *nicht* auch auf bereits ausgelaufene Serien) beschränkt ist. Dies wird durch die Gesetzesmaterialien zum StRefG 2020, Artikel 12 - Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes, zu Z 3, explizit bestätigt, worin es heißt:

„Nach einschlägigem EU-Recht, insbesondere der Verordnung (EU) 2017/1151 in Verbindung mit Verordnung (EG) Nr. 715/2007 über die Typgenehmigung von Kraftfahrzeugen hinsichtlich der Emissionen von leichten Personenkraftwagen und Nutzfahrzeugen (Euro 5 und Euro 6) und über den Zugang zu Reparatur- und Wartungsinformationen für Fahrzeuge, ABl. Nr. L 171 vom 29.06.2007, findet NEFZ für *sog. „auslaufende Serien“* noch über den 1. Jänner 2020 hinaus Anwendung. Auf solche Personenkraftwagen sollen die derzeit geltenden Regelungen weiter Anwendung finden.“

Gemäß den parlamentarischen Materialien, 1111/A XXVII. GP, zu Artikel 2 (Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes) sind „auslaufende Serien“ bestimmte Kraftfahrzeuge, die weiterhin verkauft und zugelassen werden können und deren maßgeblicher CO₂-Ausstoß ausschließlich nach dem NEFZ-Messverfahren ermittelt wird.

Nach der Legaldefinition des Art. 3 („Begriffsbestimmungen“) Z 22 der Richtlinie 2007/46/EG vom 5. September 2007 (Rahmenrichtlinie) bezeichnet der Ausdruck „*Fahrzeug aus einer auslaufenden Serie*“ ein *Fahrzeug aus dem Lagerbestand*, das nicht zugelassen, verkauft oder in Betrieb genommen werden kann, weil neue technische Anforderungen in Kraft getreten sind, für die es nicht genehmigt wurde.

Aus der Zusammenschau dieser normativen Regelungen und Gesetzesmaterialien ergibt sich somit, dass es sich, wie auch der Bf. in seinem Vorlageantrag vom 12. Mai 2023 selbst ausführt, bei Fahrzeugen einer „auslaufenden Serie“ um noch nicht verkaufte bzw. zugelassene *Neuwagen* handelt, die sich noch im Lagerbestand (des Herstellers bzw. Händlers) befinden und - obwohl sie nicht mehr den neuen technischen Anforderungen (hier: Ermittlung der CO₂-Emissionen nach WLTP) entsprechen - noch veräußert und zugelassen werden können sollen. Damit es durch die Veräußerung bzw. Zulassung solcher „Restbestände“ an neuen Lagerfahrzeugen, die nicht mehr den neuen technischen Anforderungen entsprechen, zu keiner Umgehung der aktuellen Vorschriften kommt, ordnet Art. 27 („Zulassung, Verkauf und Inbetriebnahme von Fahrzeugen einer auslaufenden Serie“) der Richtlinie 2007/46/EG vom 5. September 2007 (Rahmenrichtlinie) an, dass dies nur innerhalb festgelegter höchstzulässiger

Stückzahlen, nur für einen begrenzten Zeitraum und nur auf Antrag des jeweiligen Herstellers solcher Fahrzeuge, über den die betreffenden Mitgliedstaaten innerhalb von 3 Monaten zu entscheiden haben, zulässig ist.

Da es sich jedoch, wie bereits oben ausgeführt, beim verfahrensgegenständlichen Fahrzeug ***X*** - unstrittig - um *kein* Fahrzeug einer „auslaufenden Serie“ gemäß § 15 Abs. 22 NoVAG 1991, sondern vielmehr um ein solches einer bereits ausgelaufenen Serie handelt, dessen Produktion bereits vor Jahren eingestellt wurde, ist die Übergangsregelung des § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 auf dieses Fahrzeug nicht anwendbar.

Warum diese Übergangsregelung - entgegen derem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut („Fahrzeuge einer auslaufenden Serie“), der Legaldefinition des Art. 3 Z 22 und der eng gefassten Ausnahmeregelung des Art. 27 der Richtlinie 2007/46/EG vom 5. September 2007 (Rahmenrichtlinie) - nach Auffassung des Bf. auch auf bereits ausgelaufene Serien anwendbar sein soll, ist nicht ersichtlich, zumal diese Auslegung dazu führen würde, dass auch alte Fahrzeuge, die nicht mehr den geltenden Emissionsbestimmungen entsprechen und deren Produktion längst ausgelaufen ist, noch nach dem günstigeren Tarif des § 6 Abs. 2 und 3 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017 zu versteuern wären. Dies würde den ökologischen Zielsetzungen des NoVAG 1991 zuwiderlaufen und kann somit auch aus diesem Grund dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, zumal Begünstigungsbestimmungen nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes eng auszulegen sind.

Dazu kommt, dass es im gegenständlichen Fall aber auch an der weiteren - kumulativen („und“) - Voraussetzung des § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 fehlt, derzufolge diese Übergangsbestimmung nur auf Kraftfahrzeuge, deren CO₂-Emissionen auch nach dem 31. Dezember 2019 ausschließlich nach NEFZ ermittelt wurden, anwendbar sein soll. Da die Produktion des verfahrensgegenständlichen Fahrzeugmodells ***X*** bereits im Jänner 2017 eingestellt wurde, kommt eine Ermittlung von dessen CO₂-Emissionen auch nach dem 31. Dezember 2019 ausschließlich nach NEFZ schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

Somit ist das im Jahr 2022 in Österreich zugelassene, verfahrensgegenständliche Fahrzeug ***X*** nach der geltenden Rechtslage des § 6 Abs. 2, 4, 6 und 7 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 18/2021 zu besteuern. Bemessungsgrundlage ist gemäß § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 der unstrittige gemeine Wert von 5.440,00 € (ohne Umsatzsteuerkomponente).

Da - ebenfalls unstrittig - für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug kein nach dem WLTP-Messzyklus ermittelter CO₂-Emissionswert vorliegt und der Bf. seine Möglichkeit gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991, den entsprechenden CO₂-Emissionswert nach § 6 Abs. 4 leg. cit. (= kombinierter WLTP-Wert) nachzuweisen, nicht ausgeschöpft hat, tritt gesetzlich zwingend die Rechtsfolge des § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991, wonach sich für Kraftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 und Z 4 leg. cit. der CO₂-Emissionswert mit dem Zweifachen der Nennleistung

des Verbrennungsmotors in Kilowatt (hier: 99 kW x 2) bestimmt (siehe dazu *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz² (2021), § 6 Rz 18), ein:

Entgegen der Auffassung des Bf. ist nämlich nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 6 Abs. 4 NoVAG 1991 in der geltenden Fassung der maßgebliche CO₂-Emissionswert *der kombinierte WLTP-Wert* der CO₂-Emissionen in g/km; der CO₂-Wert nach NEFZ ist unbeachtlich. Somit hat die belangte Behörde - entgegen der vom Bf. in seinen Schriftsätzen vertretenen Auffassung - keine „falsche Pauschalierung“ angewendet, findet doch die vom Bf. vorgeschlagene „pauschalierte Umrechnung der NEFZ-Werte in WLTP-Werte“ im Gesetz ebenso wenig Deckung wie seine dahingehenden Ausführungen, „die Finanzverwaltung sollte es dem Antragsteller gestatten, im Rahmen der ökonomisch vertretbaren Ausübung von § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 den NEFZ-Wert plus Aufschlag [von 20% bis 25%] als Nachweis des WLTP-Wertes dem NoVA-Antrag beizulegen“.

Schließlich geht auch die Berufung des Bf. auf § 6 Abs. 5 NoVAG 1991 ins Leere, da diese Sonderregelung lediglich auf Kraftfahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 leg. cit. (= Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung mit mindestens 4 Rädern und einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3.500,00 kg (Klasse N1)) anzuwenden ist. Bei dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug ***X*** handelt es sich hingegen, wie bereits ausgeführt, um einen Personen- und Kombinationskraftwagen (Klasse M1) gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991.

Somit erweist sich die mit dem angefochtenen Bescheid vom 15. Juni 2022 für den Zeitraum 06/2022 mit 1.409,20 € festgesetzte NoVA als rechtskonform, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Das Erkenntnis folgte vielmehr den klaren normativen Anordnungen des § 15 Abs. 22 NoVAG 1991 und des Art. 3 Z 22 der Richtlinie 2007/46/EG vom 5. September 2007. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 16. Juni 2023