

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*1\*\*\*, über die Beschwerden vom 27. Dezember 2023 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* vom 28. November 2023 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Oktober 2022 sowie Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum November 2023, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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.) verbrachte aus einem Drittstaat folgende gebrauchte, privat verwendete Kraftfahrzeuge der Klasse M1 (Personen- und Kombinationskraftwagen iSd § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991) nach Österreich:

1. Bentley Bentayga V8 (Type 4V), Fahrzeugidentifikationsnummer \*\*\*2\*\*\*, Baujahr 2018, Hubraum 3.996 cm<sup>3</sup>, Leistung 404 kW, Erstzulassung im Drittstaat am \*\*\*Datum1\*\*\*, erstmalige Zulassung in Österreich im Oktober 2022 (im Folgenden: Fahrzeug 1).

2. Bentley Bentayga W12 (Type 4V), Fahrzeugidentifikationsnummer \*\*\*3\*\*\*, Baujahr 2017, Hubraum 5.950 cm<sup>3</sup>, Leistung 447 kW, Erstzulassung im Drittstaat am \*\*\*Datum2\*\*\*, erstmalige Zulassung in Österreich im November 2023 (im Folgenden: Fahrzeug 2).

Am 17. Oktober 2022 brachte der Bf. über seine steuerliche Vertreterin betreffend das Fahrzeug 1 die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe beim \*\*\*FA\*\*\* (im Folgenden kurz: Finanzamt) ein. Basierend auf einer Bemessungsgrundlage von 134.103,80 € (netto), einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 296 g/km, dem sich daraus ergebenden Steuersatz von 38%, dem CO<sub>2</sub>-Malusbetrag sowie dem Abzugsposten von 350,00 € wurde darin die Normverbrauchsabgabe mit 57.227,44 € erklärt.

Beigelegt waren dieser Erklärung ua. diverse technische Beschreibungen und Datenblätter des Fahrzeugtyps Bentley Bentayga V8 und ein E-Mail des \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*Adresse4\*\*\*, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für das Kfz-Wesen, vom 7. November 2022, worin dieser unter Bezugnahme auf einen Auszug aus der Schweizer Zulassungsdatenbank ausführte: „Ich habe hier zwei Bentayga ausgewählt, einen mit Genehmigung 2018 und einen von 2019. Der 2019 ist nach WLTP gemessen und hat einen CO<sub>2</sub>-Wert von 296 g/km“.

Am 7. November 2023 brachte der Bf. über seine steuerliche Vertreterin betreffend das Fahrzeug 2 die Erklärung über die Normverbrauchsabgabe beim Finanzamt ein. Basierend auf einer Bemessungsgrundlage von 101.878,86 € (netto), einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 335 g/km, dem sich daraus ergebenden Steuersatz von 47%, dem CO<sub>2</sub>-Malusbetrag sowie dem Abzugsposten von 350,00 € wurde darin die Normverbrauchsabgabe mit 59.083,06 € erklärt.

Am 28. November 2023 erließ das Finanzamt hinsichtlich des Fahrzeuges 1 den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Oktober 2022, mit dem es diese unter Zugrundelegung der vom Bf. in seiner Bezug habenden Erklärung über die Normverbrauchsabgabe angeführten Bemessungsgrundlage von 134.103,80 € (netto) und unter Anwendung der sog. „Ersatzberechnung“ gemäß § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991 (Bestimmung des CO<sub>2</sub>-Emissionswertes mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt bei Nichtvorliegen eines solchen Emissionswertes nach WLTP), die einen Steuersatz von 60% ergab, sowie nach Einbeziehung des CO<sub>2</sub>-Malusbetrages und des Abzugspostens von 350,00 € mit 117.492,28 € festsetzte.

Ebenfalls am 28. November 2023 erließ das Finanzamt hinsichtlich des Fahrzeuges 2 den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum November 2023, mit dem es diese unter Zugrundelegung einer nicht begründeten Bemessungsgrundlage von 60.931,57 € (netto) und unter Anwendung der sog. „Ersatzberechnung“ gemäß § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991 (siehe oben), die einen Steuersatz von 70% ergab, sowie nach Einbeziehung des CO<sub>2</sub>-Malusbetrages und des Abzugspostens von 350,00 € mit 92.282,10 € festsetzte.

Begründend führte die Abgabenbehörde dazu jeweils aus, die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe sei erfolgt, da die Berechnung des Steuersatzes anhand des WLTP-Wertes unrichtig gewesen sei. Die Berechnung des Steuersatzes erfolge auf Basis jener Daten, die vom Generalimporteur oder von der Landesprüfstelle in die Genehmigungsdatenbank eingetragen würden. In den gegenständlichen Fällen sei aber jeweils kein WLTP-Wert in der Genehmigungsdatenbank eingetragen gewesen.

Der Hinweis des Sachverständigen „Ich habe hier zwei Bentayga ausgewählt, einen mit Genehmigung 2018 und einen von 2019. Der 2019 ist nach WLTP gemessen und hat einen CO<sub>2</sub>-Wert von 296 g/km" (betreffend das Fahrzeug 1) bzw. „Dadurch, dass für das gegenständliche Fahrzeug keine WLTP-Werte vorliegen, wurde hierfür ein Vergleichsfahrzeug herangezogen“ (betreffend das Fahrzeug 2) entspreche nicht dem in § 6 Abs. 4 NoVAG 1991 geforderten Nachweis, weshalb dieser auch nicht für die Berechnung des Steuersatzes herangezogen werden könne. Liege für einen Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen iSd § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 kein entsprechender CO<sub>2</sub>-Emissionswert vor, werde der CO<sub>2</sub>-Emissionswert ersatzweise mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt angenommen (§ 6 Abs. 6 Z 2 leg. cit.).

Aufgrund der unterschiedlichen Motor-Getriebe-Kombinationen und der diversen Sonderausstattungen und Klimatisierungen, die alle Einfluss auf die WLTP-Ermittlung hätten (es müssten alle erhältlichen Motor-Getriebe-Kombinationen und auch Sonderausstattungen untersucht werden, die ja das Gewicht und die Aerodynamik des Fahrzeuges individuell beeinflussten), könne ein Vergleichsfahrzeug für die Ermittlung des WLTP-Wertes nicht herangezogen werden. Ein vergleichbares Fahrzeug für die Ermittlung des WLTP-Wertes sehe das Gesetz für den Fall, dass, wie hier, kein solcher Wert für das zu beurteilende Fahrzeug vorliege, nicht vor.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die steuerliche Vertreterin des Bf. jeweils am 27. Dezember 2023 Beschwerde.

Begründend führte sie darin jeweils aus, die Beschwerden richteten sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, da die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe trotz des jeweiligen Vorliegens eines CO<sub>2</sub>-Wertes gemäß WLTP-Verfahren unter Anwendung der Ersatzberechnung vorgenommen worden sei. Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide durch Bescheide zu ersetzen, die den folgenden Beschwerdegründen Rechnung trügen.

Gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 18/2021 bestimme sich für Fahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 der Steuersatz in Abhängigkeit vom CO<sub>2</sub>-Ausstoß, wobei als maßgeblicher CO<sub>2</sub>-Emissionswert gemäß § 6 Abs. 4 leg. cit. der kombinierte WLTP-Wert der CO<sub>2</sub>-Emissionen in g/km gelte. Liege kein maßgeblicher Emissionswert vor, so könne nach § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 vom Antragsteller der CO<sub>2</sub>-Emissionswert nachgewiesen werden.

Beim Fahrzeug 1 handle es sich um ein Fabrikat aus dem Jahr 2018, beim Fahrzeug 2 um ein solches aus dem Jahr 2017, bei welchen im Zeitpunkt der jeweiligen Produktion kein CO<sub>2</sub>-Wert nach dem WLTP-Verfahren zu ermitteln und somit auch keiner in den originären Genehmigungspapieren eingetragen gewesen sei.

Da somit ursprünglich der für die Bemessung der Normverbrauchsabgabe jeweils maßgebliche Wert gemäß § 6 Abs. 4 NoVAG 1991 unstrittig nicht vorgelegen sei, sei ein Gutachten in Auftrag gegeben worden, um den Nachweis gemäß § 6 Abs. 3 NoVAG 1991 zu erbringen, um für die geplante erstmalige Zulassung der beiden Fahrzeuge den Steuersatz nach § 6 Abs. 3 NoVAG 1991 berechnen zu können.

Das Kfz-Sachverständigenbüro \*\*\*4\*\*\* (allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger) habe am 28. September 2022 und 27. September 2023 den jeweiligen Verkehrswert und die jeweiligen Grundlagen für die Berechnung der Normverbrauchsabgabe übermittelt. Für die Berechnung der jeweiligen Normverbrauchsabgabe habe der Sachverständige mangels originärer Werte Vergleichsfahrzeuge (typengleiche Fahrzeuge mit identem Motortyp und Modellversion und va. identem CO<sub>2</sub>-Ausstoß nach NEFZ) aus der Schweizer Zulassungsdatenbank (ASTRA) ausgehoben. Jene Werte, welche von Zwillingsfahrzeugen stammten und bei denen CO<sub>2</sub>-Werte nach dem WLTP-Verfahren vorlägen, seien für die jeweilige Bemessung herangezogen worden.

Zum Fahrzeug 1: Das Zwillingsfahrzeug habe einen Hubraum von 3996 cm<sup>3</sup> und einen gewichteten CO<sub>2</sub>-Ausstoß von 260 g/km (somit ident mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug) und einen maßgeblichen Wert nach WLTP von 296 g/km. Das führe gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG 1991 zu einem Steuersatz von 37% [Anm.: richtig 38%]. Der somit errechnete Steuersatz von 37% [Anm.: richtig 38%] sei als maßgeblich für die Berechnung des Steuersatzes für die Normverbrauchsabgabe erachtet und auf die Bemessungsgrundlage angewendet worden. Die sodann errechnete Normverbrauchsabgabe betrage 57.227,44 €.

Zum Fahrzeug 2: Das Zwillingsfahrzeug habe einen Hubraum von 5950 cm<sup>3</sup> (somit ident mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug) und einen maßgeblichen Wert nach WLTP von 335 g/km. Dies würde gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG 1991 zu einem Steuersatz von 45 % führen. Da das Zwillingsfahrzeug aber einen CO<sub>2</sub>-Ausstoß von 320 g/km aufweise, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug aber lediglich einen von 296 g/km, sei die Normverbrauchsabgabe um einen Sicherheitszuschlag von 5% erhöht worden, angelehnt an die Regelung gemäß Rz 908 KfzBStR. Der somit errechnete Steuersatz von 47% sei als maßgeblich für die Berechnung des Steuersatzes für die Normverbrauchsabgabe erachtet und auf die Bemessungsgrundlage angewendet worden. Die sodann errechnete Normverbrauchsabgabe betrage 59.083,06 €.

Die Behörde habe in den Bescheidbegründungen ausgeführt, dass kein CO<sub>2</sub>-Wert nach dem WLTP-Verfahren in der Genehmigungsdatenbank eingetragen sei und somit keiner vorliege. Sie gehe sohin davon aus, dass die einzige Möglichkeit, den Wert nachzuweisen, ein Eintrag in der

Genehmigungsdatenbank sei. Sie verkenne sohin die Regelung des § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991, wonach weder im Gesetzestext noch in den KfzBStR die Form der Nachweiserbringung normiert sei. So sei in Rz 922 KfzBStR lediglich angeführt, dass der WLTP-Wert heranzuziehen sei, wenn dieser durch den Abgabenschuldner nachgewiesen werde. Rz 914 präzisiere, dass bei Fahrzeugen gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 NoVAG 1991 primär der in der Genehmigungsdatenbank im Feld Reserve 03 (NoVA CO<sub>2</sub>) erfasste Wert heranzuziehen sei. Bei den gegenständlichen Fahrzeugen handle es sich um Fahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 und somit sei dies hier nicht anwendbar, ganz im Gegenteil öffne diese Einschränkung auf die Werte aus der Genehmigungsdatenbank auf Fahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 NoVAG 1991 die Möglichkeit der Nachweisführung für andere Fahrzeuge. Wäre es die Intention des Gesetzgebers und/oder der Behörden sowie aus der Rechtsprechung ableitbar, dass allein der in der Genehmigungsdatenbank eingetragene Wert maßgeblich sei, würde darüber hinaus in den Materien nicht von einem Nachweis (sohin frei zu beweisen), sondern von einem „Eintrag“ die Rede sein müssen. Damit müsse es dem Abgabepflichtigen vorbehalten bleiben, wie der Nachweis zu erbringen sei.

Als taugliches Mittel zur Herbeiführung von Tatsachen komme im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet sei (*Predota/Rzeszut* in *Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg.)*, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023) zu § 303 BAO Rz 21). Sohin könnten nach den Abgabenvorschriften zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes etwa Urkunden (§ 168 BAO), Zeugenaussagen (§§ 169 ff BAO), Sachverständige (§§ 170 ff BAO) oder Aufzeichnungen (zB gemäß § 124 BAO) herangezogen werden (ebendort).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 2011/06/0005) könne eine auf einem ausreichenden Befund beruhende schlüssige Begutachtung eines Falles durch einen Amtssachverständigen nur durch ein Gutachten eines anderen Sachverständigen in tauglicher Weise in Diskussion gezogen und allenfalls erschüttert werden. Die Abgabenbehörde habe in der Bescheidbegründung die Bewertung bzw. das Gutachten des Sachverständigen in keinem Punkt in Zweifel gezogen, auch kein Gegengutachten vorgelegt und die Bemessungsgrundlage für die Bemessung unter Anwendung des strittigen Steuersatzes herangezogen.

Da die Form, wie der Nachweis zu erbringen sei, frei sei, die Bewertung bzw. das Gutachten unstrittig anerkannt worden sei, sei die materielle Voraussetzung gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 jeweils erfüllt und der jeweils maßgebliche CO<sub>2</sub>-Wert korrekt. Die sodann errechnete und bereits abgeführte Normverbrauchsabgabe von 57.227,44 € (für das Fahrzeug 1) bzw. 59.083,06 € (für das Fahrzeug 2) sei richtig.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23. April 2024 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab.

Begründend führte es darin jeweils aus, aufgrund der fehlenden WLTP-CO<sub>2</sub>-Werte sei die Ersatzformel des § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991 angewendet worden. Das Worldwide Harmonized Light-Duty Vehicles Test Procedure (kurz: WLTP, weltweit harmonisiertes Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge) sei ein neues Messverfahren zur Bestimmung der Abgasemissionen (Schadstoff- und CO<sub>2</sub>-Emissionen) und des Kraftstoff-/Stromverbrauchs von Kraftfahrzeugen. Das Testverfahren sei seit 1. September 2017 in der Europäischen Union eingeführt und gelte für Personenkraftwagen und leichte Nutzfahrzeuge. Hierzu gehöre auch der neue Prüfzyklus WLTC (Worldwide Harmonized Light-Duty Test Cycle). Der CO<sub>2</sub>-Ausstoß werde für jedes Kraftfahrzeug aufgrund der gewählten Ausstattung individuell festgestellt, weshalb beispielsweise andere Reifen oder sonstige Ausstattung, die zu einer Änderung des Gewichtes oder des Luftwiderstandes beitragen, zu einer Änderung des Wertes führen könnten. Das Ziel der Maßnahmen (WLTP und WLTC) seien realistischere Verbrauchsangaben für die Käufer. Das neue WLTP-Verfahren widerspiegle den täglichen Gebrauch des Fahrzeuges auf der Grundlage von dessen persönlicher Konfiguration besser.

In ähnlich gelagerten Fällen von \*\*\*5\*\*\* und \*\*\*6\*\*\*, bei denen ebenfalls der WLTP-Wert von baugleichen Fahrzeugen vom Antragsteller als CO<sub>2</sub>-Wert herangezogen worden sei, sei eine schriftliche Anfrage durch die Finanzverwaltung an \*\*\*5\*\*\* Österreich und \*\*\*6\*\*\* Österreich gestellt worden. In beiden Fällen sei bestätigt worden, dass man die Fahrzeuge nicht vergleichen könne, weshalb auch die WLTP-Werte der vom Bf. angeführten (Vergleichs-)Fahrzeuge nicht herangezogen werden könnten.

Werde vom Abgabenschuldner der entsprechende CO<sub>2</sub>-Emissionswert oder Kraftstoffverbrauch nachgewiesen, sei dieser heranzuziehen. Dieser nachgewiesene Wert müsse jedoch zwingend den Vorgaben des WLTP- bzw. WMTC-Messverfahrens entsprechen (vgl. Rz 922 KfzBStR 2021).

Die Form des Nachweises werde im Gesetz nicht geregelt. In Betracht kommen dürften insbesondere eine Bestätigung des Herstellers oder des inländischen Generalimporteurs (Bevollmächtigter gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967), da diese Nachweisformen auch in § 6 Abs. 4 NoVAG 1991 idF vor dem 1. März 2014 vorgesehen gewesen seien. Bei dem nachgewiesenen Wert müsse es sich um einen handeln, der den Vorgaben des WLTP-Messverfahrens entspreche (s. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz<sup>2</sup> (2021)).

Eine Rückfrage beim Kfz-Sachverständigen \*\*\*4\*\*\* habe ergeben, wie dieser selbst anführe, dass es „anschließend zu einer Karosserieänderung kam“ (siehe Schreiben vom 5. Februar 2024). Dies allein führe aufgrund der vorigen Darstellung schon zu einem anderen CO<sub>2</sub>-Wert nach dem WLTP-Messverfahren.

Ein anderes Gutachten, wie in den Beschwerden angeführt, sei in diesem Fall nicht notwendig, da das Gesetz eindeutig ausführe, dass diese CO<sub>2</sub>-Werte nach WLTP nachgewiesen werden müssten. Dies sei in diesen Fällen aber nicht erfolgt. Es seien lediglich baugleiche Fahrzeuge

herangezogen worden. Der Sachverständige \*\*\*4\*\*\* führe selbst an, dass die Abgas-emissionen nach WLTP anhand von Vergleichsfahrzeugen ermittelt worden seien. Es liege daher auch kein schlüssiges Gutachten des Sachverständigen vor.

In den dagegen rechtzeitig erhobenen Vorlageanträgen führte die steuerliche Vertreterin jeweils aus, betreffend die Beschwerdegründe auf die Ausführungen in den Beschwerden zu verweisen und festzuhalten, dass die in den Beschwerden gestellten Anträge vollinhaltlich aufrechterhalten würden.

Zum Fahrzeug 1: Es werde hier ein weiteres Beweismittel vorgelegt, welches die Grundlagen der Beschwerde untermauere. In der Bezug habenden Beschwerdeentscheidung sei ausgeführt worden, dass der durch das Gutachten vorgelegte Nachweis der CO<sub>2</sub>-Emissionen als nicht ausreichend erachtet werde. Dieser Nachweis werde nunmehr erbracht, da das verfahrensgegenständliche Fahrzeug 1 einem zertifizierten WLTP-Messverfahren unterzogen worden sei und das Ergebnis des Verfahrens (siehe Beilage 1 zum Vorlageantrag) im Wesentlichen den Werten des Gutachtens entspreche. Im Gutachten bzw. der Berechnung der Normverbrauchsabgabe sei ein CO<sub>2</sub>-Wert von 296 g/km zugrunde gelegt worden, das zertifizierte Messverfahren habe einen CO<sub>2</sub>-Wert von 306,9669 g/km (jeweils nach WLTP) ergeben.

Zum Fahrzeug 2: Es werde hier ein weiteres Beweismittel vorgelegt, welches die Grundlagen der Beschwerde untermauere. In der Bezug habenden Beschwerdeentscheidung sei ausgeführt worden, dass der durch das Gutachten vorgelegte Nachweis der CO<sub>2</sub>-Emissionen als nicht ausreichend erachtet werde. Dieser Nachweis werde nunmehr erbracht, da das verfahrensgegenständliche Fahrzeug 2 einem zertifizierten WLTP-Messverfahren unterzogen worden sei und das Ergebnis des Verfahrens (siehe Beilage 1 zum Vorlageantrag) im Wesentlichen den Werten des Gutachtens entspreche. Im Gutachten bzw. der Berechnung der Normverbrauchsabgabe sei ein CO<sub>2</sub>-Wert von 335 g/km zugrunde gelegt worden, das zertifizierte Messverfahren habe einen CO<sub>2</sub>-Wert von 336,6502 g/km (jeweils nach WLTP) ergeben.

Da die Form des Nachweises im Gesetz nicht geregelt sei (wie in den gegenständlichen Beschwerdeentscheidungen bestätigend ausgeführt worden sei), seien neben den von der belangten Behörde angeführten Möglichkeiten auch andere Nachweise zuzulassen (was durch die Formulierung „insbesondere“ zum Ausdruck komme).

Somit seien die von der belangten Behörde geforderten Nachweise zweifelsfrei erbracht und den Beschwerden sei stattzugeben.

Beigelegt waren den Vorlageanträgen 2 Prüfgutachten („Berechnungsmethode: WLTP-EU“) des Prüflaboratoriums \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*Adresse7\*\*\* (s S 176, S 258 BFG-Akt). Bei der \*\*\*7\*\*\* handelt es sich um ein Abgasmesszentrum („Fahrzeugtechnisches Prüf- und Ingenieurzentrum - Unabhängiges Prüflabor“, s S 391 ff BFG-Akt), das ua. Abgasprüfungen („Prüfungen von Leistung und Schadstoffmassen an Motoren und Abgasanlagen sowie Abgassimulationen und die Erstellung eines Abgasgutachtens sind Teil unseres umfangreichen Leistungsspektrums“ (S 393 BFG-Akt)) sowie Homologationen („Als benannter Technischer Dienst bietet \*\*\*7\*\*\* das gesamte Spektrum von Genehmigungsprüfungen rund ums Fahrzeug an. Hierzu werden alle erforderlichen technischen Berichte als Grundlage für die Erteilung von EG/ECE-Typgenehmigungen für Gesamtfahrzeuge, Systeme oder selbständige technische Einheiten erstellt“ (S 395 BFG-Akt)) durchführt.

Aus diesen den Vorlageanträgen beigelegten 2 Prüfgutachten ergibt sich, dass die streitgegenständlichen Fahrzeuge 1 und 2 (= Bentley Bentayga V8, Fahrzeugidentifikationsnummer \*\*\*2\*\*\*, sowie Bentley Bentayga W12, Fahrzeugidentifikationsnummer \*\*\*3\*\*\*) am 21. Juni 2024 bzw. 20. Juni 2024 beim oa. Prüflaboratorium \*\*\*7\*\*\* jeweils einem WLTP-Messverfahren (Prüf- bzw. Fahrzyklus WLTC-Class-3-2) unterzogen wurden. Dabei ergab sich für das Fahrzeug 1 ein CO<sub>2</sub>-Wert von 306,9669 g/km (= CO<sub>2</sub>-Ergebnis WLTP-EU, s S 176 BFG-Akt) und für das Fahrzeug 2 ein CO<sub>2</sub>-Wert von 336,6502 g/km (= CO<sub>2</sub>-Ergebnis WLTP-EU, s S 258 BFG-Akt).

Am 27. August 2024 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, die Normverbrauchsabgabe sei grundsätzlich anhand der Rechtslage zu berechnen, die im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung in Kraft stehe. Liege für einen Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen iSd § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 kein CO<sub>2</sub>-Emissionswert vor, werde der CO<sub>2</sub>-Emissionswert ersatzweise mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt angenommen.

Bei den streitgegenständlichen Fahrzeugen handle es sich um Importe aus einem Drittland, weshalb die aktuelle Rechtslage mit dem CO<sub>2</sub>-Wert nach WLTP anzuwenden sei. In dem im Beschwerdeverfahren vorgelegten Gutachten seien nur die WLTP-Werte von vergleichbaren Fahrzeugen angeführt worden. Lt. einschlägigen Internetseiten könnten diese Fahrzeuge für die Feststellung der WLTP-Werte nicht verglichen werden. In Ermangelung eines WLTP-Wertes sei der Ersatztarif für die Berechnung des CO<sub>2</sub>-Wertes heranzuziehen. Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Beschwerden.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 18/2021 bestimmt sich für Fahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 (Personen- und Kombinationskraftwagen (Klasse M1)) der Steuersatz in Abhängigkeit vom CO<sub>2</sub>-Ausstoß.

Nach § 6 Abs. 4 NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 18/2021 ist der maßgebliche CO<sub>2</sub>-Emissionswert der kombinierte WLTP-Wert der CO<sub>2</sub>-Emissionen in g/km. Es ist jeweils der Wert laut Typenschein, Einzelgenehmigungsbescheid oder der EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung, jeweils gemäß Abschnitt III des Kraftfahrgesetzes 1967, maßgeblich.

§ 6 Abs. 6 Z 2 und 3 NoVAG 1991 idF BGBl I Nr. 18/2021 lautet:

„(6) Liegt für ein Kraftfahrzeug kein CO<sub>2</sub>-Emissionswert vor, gilt Folgendes:

[...]

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

3. Wird vom Antragsteller der entsprechende CO<sub>2</sub>-Emissionswert gemäß Absatz 4 nachgewiesen, ist dieser heranzuziehen.

[...]“

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass für die beiden strittigen Fahrzeuge 1 und 2 (dabei handelt es sich um aus einem Drittstaat nach Österreich verbrachte gebrauchte, privat verwendete Kraftfahrzeuge der Klasse M1 (Personen- und Kombinationskraftwagen iSd § 2 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991)) ursprünglich keine nach dem WLTP-Messverfahren ermittelten CO<sub>2</sub>-Emissionswerte (§ 6 Abs. 4 NoVAG 1991) vorlagen. Zum Nachweis (§ 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991) der entsprechenden CO<sub>2</sub>-Emissionswerte nach WLTP wurden von der steuerlichen Vertreterin des Bf. beim gerichtlich beeideten Kfz-Sachverständigen \*\*\*4\*\*\* Gutachten in Auftrag gegeben, bei denen die jeweiligen Verkehrswerte der Fahrzeuge 1 und 2 ermittelt sowie für die Berechnung der jeweiligen Normverbrauchsabgabe mangels originärer Werte „Vergleichsfahrzeuge“ aus der Schweizer Zulassungsdatenbank (ASTRA) ausgehoben wurden. Anhand dieser „Vergleichsfahrzeuge“ wurden für die strittigen Fahrzeuge 1 und 2 Normverbrauchsabgabesteuersätze von 38% bzw. 47% errechnet und auf die jeweiligen Bemessungsgrundlagen angewendet. Die in weiterer Folge errechneten und gegenüber dem Finanzamt erklärten Beträge an Normverbrauchsabgabe betrugen 57.227,44 € (Fahrzeug 1) bzw. 59.083,06 € (Fahrzeug 2).

Mit den angefochtenen Bescheiden betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Oktober 2022 (hinsichtlich des Fahrzeuges 1) sowie Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum November 2023 (hinsichtlich des Fahrzeuges 2), jeweils vom 28. November 2023, hat die belangte Behörde die in den oa. Gutachten für diese Fahrzeuge anhand von „Vergleichsfahrzeugen“ ermittelten CO<sub>2</sub>-Emissionswerte nach WLTP nicht als Nachweis gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 anerkannt; aufgrund der unterschiedlichen Motor-Getriebe-Kombinationen und der diversen Sonderausstattungen und Klimatisierungen, die alle Einfluss auf die WLTP-Ermittlung hätten (es müssten alle erhältlichen Motor-Getriebe-Kombinationen und auch Sonderausstattungen untersucht werden, die ja das Gewicht und die Aerodynamik des Fahrzeuges individuell beeinflussten), könnten „Vergleichsfahrzeuge“ für die Ermittlung der WLTP-Werte nicht herangezogen werden. Stattdessen wendete die belangte Behörde die sog. „Ersatzberechnung“ gemäß § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991 (Bestimmung des CO<sub>2</sub>-Emissionswertes mit dem Zweifachen der Nennleistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt) auf die Fahrzeuge 1 und 2 an, was Steuersätze von 60% bzw. 70% und in weiterer Folge Normverbrauchsabgabebeträge von 117.492,28 € (Fahrzeug 1) bzw. 92.282,10 € (Fahrzeug 2) ergab.

In ihren am 27. Dezember 2023 dagegen erhobenen Beschwerden beantragte die steuerliche Vertreterin die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für die Fahrzeuge 1 und 2 mit den bereits oa. Beträgen von 57.227,44 € (Fahrzeug 1) bzw. 59.083,06 € (Fahrzeug 2).

Nachdem die belangte Behörde die Beschwerden mittels Beschwerdevereentscheidungen vom 23. April 2024 abgewiesen hatte (im Wesentlichen wiederum mit der Begründung, dass anhand von „Vergleichsfahrzeugen“ ermittelte CO<sub>2</sub>-Emissionswerte nach WLTP nicht herangezogen, dh. nicht als Nachweis gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 anerkannt werden könnten), legte die steuerliche Vertreterin im Zuge ihrer Vorlageanträge 2 Prüfgutachten („Berechnungsmethode: WLTP-EU“) des Prüflaboratoriums \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*Adresse7\*\*\*, vor. Bei der \*\*\*7\*\*\* handelt es sich um ein Abgasmesszentrum („Fahrzeugtechnisches Prüf- und Ingenieurzentrum - Unabhängiges Prüflabor“), das ua. Abgasprüfungen und Homologationen durchführt. Aus diesen 2 Prüfgutachten ergibt sich, dass die streitgegenständlichen Fahrzeuge 1 und 2 am 21. Juni 2024 bzw. 20. Juni 2024 bei diesem Prüflaboratorium jeweils einem WLTP-Messverfahren (Prüf- bzw. Fahrzyklus WLTC-Class-3-2) unterzogen wurden. Dabei ergab sich für das Fahrzeug 1 ein CO<sub>2</sub>-Wert von 306,9669 g/km (= CO<sub>2</sub>-Ergebnis WLTP-EU, s S 176 BFG-Akt) und für das Fahrzeug 2 ein CO<sub>2</sub>-Wert von 336,6502 g/km (= CO<sub>2</sub>-Ergebnis WLTP-EU, s S 258 BFG-Akt).

Im Bezug habenden Vorlagebericht ist die belangte Behörde diesen oa. 2 Prüfgutachten und den darin enthaltenen Ergebnissen nicht entgegengetreten, sondern hat - unter offensichtlicher Bezugnahme auf die ursprünglich von der steuerlichen Vertreterin bei \*\*\*4\*\*\* in Auftrag gegebenen Gutachten, im Rahmen derer für die Berechnung der jeweiligen Normverbrauchsabgabe „Vergleichsfahrzeuge“ aus der Schweizer Zulassungsdatenbank (ASTRA)

ausgehoben worden waren - lediglich ihre bereits in den angefochtenen Bescheiden und in den Beschwerdeentscheidungen vorgebrachte Argumentation wiederholt, dass „Vergleichsfahrzeuge“ für die Ermittlung der WLTP-Werte der Fahrzeuge 1 und 2 nicht herangezogen werden könnten.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Anders als bei Gebrauchtfahrzeugen aus dem übrigen Unionsgebiet sieht § 6 Abs. 8 NoVAG 1991 bei Gebrauchtfahrzeugen, die, wie im hier vorliegenden Fall, unmittelbar aus Drittstaaten nach Österreich gelangen, keine Anwendung der in Österreich zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im Drittstaat geltenden Rechtslage vor. Auf Gebrauchtfahrzeuge aus Drittstaaten ist daher stets der im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung geltende Tarif anzuwenden (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz<sup>2</sup> (2021), § 6 Rz 46, mit Judikaturnachweisen). Für Gebrauchtfahrzeuge aus Drittstaaten gelangen daher sowohl der Tarif als auch die sonstigen Bestimmungen des NoVAG 1991 - insbesondere auch der Kraftfahrzeugbegriff des § 2 leg. cit. - stets in der im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung geltenden Fassung zur Anwendung.

Da die streitgegenständlichen, aus einem Drittstaat nach Österreich verbrachten Gebrauchtfahrzeuge 1 und 2 in 2022 bzw. 2023 in Österreich zugelassen wurden, kommt die ab 1. Juli 2021 anzuwendende Tarifvorschrift des § 6 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 18/2021 zur Anwendung, womit die Normverbrauchsabgabebesteuerung für diese Fahrzeuge auf Basis der nach WLTP ermittelten CO<sub>2</sub>-Emissionswerte (§ 6 Abs. 4 NoVAG 1991) zu erfolgen hat, die ursprünglich jedoch nicht vorlagen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist der belangten Behörde zunächst zuzustimmen, wenn sie die in den von der steuerlichen Vertreterin beim gerichtlich beeideten Sachverständigen \*\*\*4\*\*\* in Auftrag gegebenen Gutachten *anhand von „Vergleichsfahrzeugen“* aus der Schweizer Zulassungsdatenbank (ASTRA) ermittelten CO<sub>2</sub>-Emissionswerte nach WLTP *nicht* als Nachweis dieser Emissionswerte (§ 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991; die Form des Nachweises wird im Gesetz nicht geregelt; bei dem nachgewiesenen Wert muss es sich aber um einen handeln, der den Vorgaben des WLTP-Messverfahrens entspricht (vgl. *Haller*, § 6 Rz 18)) für die strittigen Fahrzeuge 1 und 2 anerkannt hat, muss doch beim WLTP-Messverfahren ua. auch der Einfluss (Gewicht, Luftwiderstand, Stromverbrauch etc.) optionaler Ausstattungen (Sonderausstattungen) und deren Auswirkungen auf die regulierten Emissionen (CO, HC, NO<sub>x</sub>, Partikel) und den Verbrauch, ausgedrückt in CO<sub>2</sub>, berücksichtigt werden (vgl. dazu den sich auf S 296 ff BFG-Akt befindenden Aufsatz von *Hildebrandt*, NEFZ und WLTP: Wo liegen die Unterschiede? - Beide Verbrauchsmessungen im Vergleich), womit „... das neue WLTP-Protokoll den täglichen Gebrauch des Fahrzeugs auf der Grundlage *der persönlichen Konfiguration des Fahrzeugs* besser widerspiegelt“ (*Hildebrandt*, s S 302 BFG-Akt). Bereits aufgrund der individuellen Berücksichtigung der oa. Faktoren beim WLTP-Messverfahren

scheidet auch nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes eine Nachweisführung gemäß § 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991 anhand von „Vergleichsfahrzeugen“ aus.

Allerdings hat die steuerliche Vertreterin im Zuge ihrer Vorlageanträge 2 Prüfgutachten („Berechnungsmethode: WLTP-EU“) des Prüflaboratoriums (Abgasmesszentrums) \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*Adresse7\*\*\*, wonach die strittigen Fahrzeuge 1 und 2 - und *nicht* bloß „Vergleichsfahrzeuge“ - am 21. Juni 2024 bzw. 20. Juni 2024 bei diesem Prüflaboratorium jeweils einem WLTP-Messverfahren (Prüf- bzw. Fahrzyklus WLTC-Class-3-2) unterzogen wurden, sowie die dabei ermittelten CO<sub>2</sub>-Werte (= CO<sub>2</sub>-Ergebnisse WLTP-EU) von 306,9669 g/km (für das Fahrzeug 1) und 336,6502 g/km (für das Fahrzeug 2) vorgelegt.

Warum diese 2 Prüfgutachten und die darin ausgewiesenen, konkret für die beiden strittigen Fahrzeuge 1 und 2 nach dem WLTP-Messverfahren ermittelten CO<sub>2</sub>-Werte nicht als Nachweis jener Emissionswerte (§ 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991) anzusehen sein sollen, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, zumal die belangte Behörde in ihrem Bezug habenden Vorlagebericht diesen 2 Prüfgutachten und den darin enthaltenen Ergebnissen (CO<sub>2</sub>-Werten nach WLTP) nicht entgegengetreten ist.

Vielmehr ist im gegenständlichen Fall aufgrund dieser 2 Prüfgutachten davon auszugehen, dass nunmehr für die beiden strittigen Fahrzeuge 1 und 2 nachgewiesene, nach dem WLTP-Messverfahren ermittelte CO<sub>2</sub>-Emissionswerte vorliegen, weshalb für die Anwendung der sog. „Ersatzberechnung“ gemäß § 6 Abs. 6 Z 2 NoVAG 1991 kein Raum mehr verbleibt.

#### **Die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Oktober 2022 (betreffend das Fahrzeug 1)**

ist somit unter Zugrundelegung des nachgewiesenen CO<sub>2</sub>-Emissionswertes nach WLTP lt. Prüfgutachten (= 306,9669 g/km) wie folgt festzusetzen:

Bemessungsgrundlage (lt. Erklärung des Bf.): 134.103,80 € x Steuersatz von 40%  
 ((306,9669 g/km minus 107) : 5, kaufmännisch auf ganze Zahlen gerundet) = 53.641,52 €

CO<sub>2</sub>-Emission in g/km über 185 g/km: 121,9669 x 60,00 € je Gramm: 7.318,01 €

Abzugsposten: -350,00 €

**Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Oktober 2022: 60.609,53 €**

**Die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum November 2023 (betreffend das Fahrzeug 2)**

ist somit unter Zugrundelegung des nachgewiesenen CO<sub>2</sub>-Emissionswertes nach WLTP

lt. Prüfgutachten (=336,6502 g/km) wie folgt festzusetzen:

Bemessungsgrundlage (lt. Erklärung des Bf.): 101.878,86 € x Steuersatz von 47%

((336,6502 g/km minus 102) : 5, kaufmännisch auf ganze Zahlen gerundet) = 47.883,06 €

CO<sub>2</sub>-Emission in g/km über 170 g/km: 166,6502 x 70,00 € je Gramm: 11.665,51 €

Abzugsposten: -350,00 €

**Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum November 2023: 59.198,57 €**

Daraus ergibt sich die teilweise Stattgabe der Beschwerden, 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. Bei der unter besonderer Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu entscheidenden Frage, ob der Nachweis (§ 6 Abs. 6 Z 3 NoVAG 1991) der CO<sub>2</sub>-Emissionswerte nach WLTP hinsichtlich der strittigen Fahrzeuge 1 und 2 als erbracht anzusehen ist, handelt es sich um eine Tatfrage. Die daran anknüpfende Rechtsfolge ergibt sich aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen. Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 12. September 2024