

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *Ri.* in der Beschwerdesache *Bf1*, *Bf1-Adr* Steuernummer *BF1StNr1*, vertreten durch die Gerstgrasser Steuerberatung GmbH, Walgaustraße 18, 6824 Schlins und Dr. Christian Prodingner, Liechtensteinstraße 20/12, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 5. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Februar 2024 betreffend Vergütung von Normverbrauchsabgabe gemäß § 12a NoVAG 1991 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der NoVA-Vergütungsbetrag wird mit 101.033,33 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) beantragte am 20.12.2021 die Vergütung von Normverbrauchsabgabe gemäß § 12a NoVAG 1991 für drei Kraftfahrzeuge der Marke Mercedes Benz in Höhe von insgesamt 120.766,97 Euro. Im Einzelnen handelte es sich dabei um folgende Kraftfahrzeuge und beantragte Normverbrauchsvergütungen (in Euro):

Fahrzeug Mercedes	FIN	Verkaufspreis	NoVA
1. GLE350d 4MATIC	*x*	58.030,00	11.926,38
2. GLE400d 4MATIC	*xx*	63.330,00	12.802,13
3. AMG GT R Black Series	*xxx*	335.000,00	96.038,46
Summe			120.766,97

2. Das Finanzamt gab dem Antrag mit dem **angefochtenen Bescheid** nur hinsichtlich der beiden ersten beiden Fahrzeuge statt, nicht aber hinsichtlich des Mercedes AMG GT R Black Series. Zur Begründung berief es sich auf eine Feststellung der Betriebsprüfung im Prüfbericht vom 21.12.2022, wonach *A.* am 25.10.2021 mit der *U1* einen Leasingvertrag über dieses Fahrzeug abgeschlossen habe. Weitere Leasingnehmerin sei die Bf. gewesen. Das Fahrzeug sei mit dem Kennzeichen *Kz1* vom 25.10.2021 bis 27.10.2021 auf *A.* zugelassen worden. Mit Rechnung vom 23.11.2021 sei das Fahrzeug an die Bf. verkauft, aber schon mit Rechnung und Lieferung vom 25.10.2021 von der Bf. an die *U3* in *Ort2*, Deutschland, verkauft worden. Somit sei die Bf. weder Zulassungsbesitzerin des Fahrzeugs noch befugte Fahrzeughändlerin gewesen und habe das Fahrzeug auch zu keinem Zeitpunkt vermietet. Damit sei keiner der Vergütungstatbestände des § 12a NoVAG 1991 erfüllt gewesen.

3. In der **Beschwerde** wandte die Bf. gegen die Versagung der Vergütung für den Mercedes AMG GT R Black Series zusammengefasst ein, § 12a NoVAG sei in Beachtung des Unionsrechts und der Judikatur des VfGH dahingehend auszulegen, dass die Vergütung für jenen Teil der Normverbrauchsabgabe, der einer Nutzung im Ausland entspreche, möglich sein müsse. Eine Interpretation des § 12a NoVAG, wie sie das Finanzamt vertrete, führe aber dazu, dass trotz Belastung mit NoVA und Lieferung in das Ausland keine Vergütung erfolge. Es sei unstrittig, dass für das Fahrzeug die gesamte NoVA entrichtet, es aber nur für ganz kurze Zeit in Österreich verwendet worden sei. Wenn dennoch die ganze NoVA zu entrichten sei, sei dieses Ergebnis offensichtlich unionswidrig. Selbst wenn eine wörtliche Auslegung des § 12a NoVAG im Beschwerdefall eine NoVA-Vergütung nicht zulasse, sei aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechtes die Vergütung dennoch zu gewähren.

4. Die Bf. stellte daher neuerlich den Antrag, die Vergütung der Normverbrauchsabgabe für Oktober 2021 mit 120.766,97 Euro festzusetzen. Ferner stellte sie den Antrag, die Beschwerde möge ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung direkt an das Bundesfinanzgericht vorgelegt werden, das durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheiden möge.

5. Das Finanzamt erließ dennoch am 14.6.2024 eine **Beschwerdeentscheidung**, mit der es die Beschwerde als unbegründet abwies. Zur Begründung führte es aus, zunächst sei festzuhalten, dass von der für das in Rede stehende Fahrzeug entrichteten NoVA in Höhe von 91.565,79 Euro bereits 15.260,97 Euro an den Leasinggeber vergütet worden sei, sodass als höchstmöglicher Vergütungsbetrag nur mehr 76.304,82 Euro verblieben. Davon abgesehen schieden im Beschwerdefall der erste Vergütungsfall (Lieferung oder Verbringung durch den Zulassungsbesitzer) und der dritte Vergütungsfall (Lieferung oder Verbringung durch den Vermieter) aus, sodass allenfalls noch der zweite Vergütungsfall (Lieferung oder Verbringung durch den befugten Fahrzeughändler) in Frage komme.

6. Bei einem befugten Fahrzeughändler handle es sich um eine Person, die regelmäßig mit Kraftfahrzeugen handle und dazu nach der geltenden Rechtslage auch berechtigt sei. Ein befugter Fahrzeughändler könne den Kraftfahrzeughandel zwar auch als Nebengewerbe betreiben, würden allerdings nur gelegentliche oder ausnahmsweise Veräußerungen getätigt, handle es sich nicht um einen befugten Fahrzeughändler. Voraussetzung für die NoVA-Vergütung sei die Bekanntgabe der Fahrzeugidentifikationsnummer des Kraftfahrzeuges, für das die Vergütung beantragt werde, und die Sperre des Kraftfahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967. Bei Lieferungen durch einen befugten Fahrzeughändler habe die Sperrsetzung des Kraftfahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank über FinanzOnline im Zeitpunkt der Lieferung durch diesen zu erfolgen. Die Bf. habe laut Rechnung vom 25.10.2021 das beschwerdegegenständliche Fahrzeug an die Käuferin in Deutschland verkauft und geliefert. Die Rechnung weise als Rechnungslegerin die „*Bf1*“ aus, sohin ein Unternehmen, das die Vermietung von Automobilen der Luxusklasse betreibe. Aus der Rechnung sei daher nicht ersichtlich, dass die Bf. als befugte Fahrzeughändlerin auftrete. Die Sperrsetzung in der Genehmigungsdatenbank sei nicht wie erforderlich im Zeitpunkt der Lieferung, sondern erst im Nachhinein am 23.11.2021 durch die steuerliche Vertretung erfolgt.

7. Dem Einwand der steuerlichen Vertretung, eine gewerberechtliche Befugnis für den Fahrzeughandel sei für den Vergütungsanspruch nicht erforderlich, weil es in unionsrechtskonformer Interpretation für die Vergütungsberechtigung auch ausreichen müsse, dass ein Unternehmer regelmäßig mit Fahrzeugen handle und das Fahrzeug zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben habe, sei entgegenzuhalten, dass nach dem klaren Gesetzeswortlaut ein „befugter Fahrzeughändler“ als Vergütungsberechtigter vorgesehen sei. Der Umstand, dass dieser Begriff nicht in den parlamentarischen Materialien erläutert sei, bedeute nicht, dass er ungewollt vom Gesetzgeber verwendet worden und schlichtweg jeder Kfz-Händler darunter zu subsumieren sei. Das gesetzliche Erfordernis einer „Befugnis“ spreche dafür, dass auf die entsprechende gewerberechtliche Genehmigung abzustellen sei (mit Hinweis auf *Haller*, NoVAG², § 1 Rz 44).

8. Zum Vorbringen betreffend die Unionsrechtswidrigkeit bzw. den Anwendungsvorrang von Unionsrecht sowie zur Verfassungswidrigkeit des § 12a NoVAG 1991 sei ganz generell zu sagen, dass das Primärrecht der Union, konkret Art 110 Abs. 1 AEUV, sowie die Grundsätze der einmaligen Erhebung der Verbrauchsteuern und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen seien, dass sie einer nationalen Regelung insoweit nicht entgegenstünden, als sie für ein ins Ausland geliefertes Fahrzeug eine Belastung mit Verbrauchsteuer vorsähen, die proportional zur Dauer der Benutzung des Fahrzeugs im Gebiet eines Mitgliedstaates sei (mit Hinweis auf EuGH C-451/99, *Cura Anlagen*). Folgte man der Argumentation der Bf., wäre unabhängig von den Umständen des Einzelfalls schlichtweg jedwedes mit NoVA belastetes Kfz vergütungsfähig und jedwede Nichtvergütung der NoVA im Falle der Ausfuhr des Kfz europarechts- und verfassungsrechtswidrig. Nachteile, die sich gegebenenfalls aus einer über die Nutzung eines Fahrzeuges hinausgehenden NoVA-Belastung ergäben, könnten weder als mit Art 110 AEUV

noch als mit dem Grundsatz der einmaligen Erhebung der Verbrauchsteuern unvereinbar angesehen werden.

9. Für die Annahme einer NoVA-Vergütung im Sinne des § 12 iVm § 3 Abs. 3 Z 4 NoVAG 1991 für Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, bestehe nach Ansicht der Abgabenbehörde kein Raum, denn einerseits sei das Fahrzeug am Tag der Zulassung auf den Zulassungsbesitzer bereits durch die Bf. an deren deutsche Käuferin übergeben worden und andererseits sei im Vergütungsantrag als Vergütungstatbestand „§ 12a - Fahrzeughändler - Export EU" genannt worden.

10. Im **Vorlageantrag** vom 15.7.2024 wandte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung ein, das Finanzamt übersehe, dass nach der zitierten Judikatur des VfGH (Hinweis auf: VfGH 30.11.2005, G 99/05 und andere) kein Grund erkennbar sei, der es rechtfertigen könnte, die Erstattung bzw. die aliquote Besteuerung dann zu versagen, wenn die zeitlich begrenzte Nutzung im Inland nicht auf einem Leasingvertrag, sondern auf anderen Umständen beruhe, oder dass es im Ergebnis zu einer nutzungsdauerbezogenen Erhebung der NoVA nur in den Fällen komme, in denen eine gewerbliche Vermietung vorangegangen sei.

11. Nach dieser Judikatur müsste eine NoVA-Vergütung daher auch dann zustehen, wenn die zeitlich begrenzte Nutzung im Inland auf anderen Gründen als auf einem Leasingvertrag beruhe. Die Zulassung sei für den Vergütungsanspruch gerade nicht entscheidend, sodass auch ein als Wertanlage gekauftes und nicht zugelassenes Fahrzeug den Vergütungsanspruch vermittele. Somit könne es keine Rolle spielen, dass im Beschwerdefall das Fahrzeug auf den anderen Leasingnehmer zugelassen, aber von der Bf. in das Ausland verkauft und geliefert worden sei.

12. Wenn das Finanzamt die Auffassung vertrete, dass wegen der knapp einen Monat nach Verkauf erfolgten Sperre der Vergütungsanspruch nicht bestehe, so übersehe es, dass das Fahrzeug ja unstrittig bereits vorher aus Österreich nach Deutschland geliefert worden sei. Selbst wenn man die Sperre als formale Voraussetzung ansehen würde, wären Lieferung und Sperre mit 23.11.2021 gegeben gewesen, sodass spätestens mit diesem Zeitpunkt der Vergütungsanspruch zustehen würde. Allenfalls wäre der gemeine Wert zu adaptieren, wobei aber zu beachten sei, dass bei Luxusfahrzeugen dieser Klasse der gemeine Wert auch gestiegen sein könnte. Zudem könne eine Sperre lediglich vom BMF und den Finanzbehörden veranlasst werden, nicht aber vom Vergütungswerber, denn eine antragsbezogene Veranlassung einer Sperre sei weder im KFG noch im NoVAG vorgesehen. Die Abgabenbehörde habe daher im Zulassungsverfahren nur zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Zulassungssperre gegeben sind und diese dann, allenfalls auf Antrag des Vergütungswerbers, zu veranlassen (mit Hinweis auf: VfGH 24.01.2017, Ro 2016/16/0001 sowie BFG 12.02.2018, RV/7102567/2013).

Gleiches gelte für die schon in der Beschwerde unter Zitierung der Materialien diskutierte Vergütungsberechtigung des befugten Fahrzeughändlers. Österreich habe sich auf Basis der

Judikatur des VfGH entschieden, nutzungsbezogene Vergütungen nicht nur bei Leasingverhältnissen, sondern auch bei reinen Verkäufen zu gewähren. Im Ergebnis werde damit die NoVA zu einer nutzungsabhängigen Steuer.

13. Daher sei schon aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes nicht erkennbar, warum die Lieferung durch einen Privaten oder einen Unternehmer, auf den zugelassen wurde, ebenso wie die Lieferung durch einen Fahrzeughändler, auf den nicht zugelassen wurde, zur Vergütung führe, die Lieferung durch einen Leasingnehmer, der zwar keine formelle Befugnis im Sinne einer Gewerbeberechtigung habe, wohl aber laufend Fahrzeuglieferungen tätige, die Vergütung der NoVA ausgeschlossen sein solle. Somit sei schon in verfassungskonformer Interpretation der Vergütungsanspruch zu bejahen.

14. Am 24.7.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde samt den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

15. Mit Schreiben vom 31.3.2025 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. bekanntzugeben, ob für den neben der Vermietung durchgeführten Veräußerung von Fahrzeugen eine gewerbebehördliche Berechtigung bestehe.

16. Mit Antwortschreiben vom 18.4.2025 führte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung dazu aus, sie verfüge zwar nicht über eine Gewerbeberechtigung für den Verkauf beweglicher Sachen, betreibe den Handel aber als Nebengewerbe gemäß § 32 Abs. 1a GewO 1994. Auch bei der gewerblichen Vermietung sei es üblich, dass die für die Vermietung angeschafften Gegenstände wieder verkauft würden. Im Jahr 2021 habe die Bf. Umsätze aus dem Verkauf von Fahrzeugen in Höhe von 614.626,34 Euro erzielt. Diesen stünden Umsätze aus der Vermietung von Fahrzeugen samt den damit untrennbar verbundenen Verkaufserlösen in Höhe von 2.138.845,01 Euro gegenüber. Der Anteil der Verkaufsumsätze am Gesamtumsatz betrage daher 28,74% und liege daher ein Nebenumsatz im Sinne des § 32 Abs. 1a GewO 1994 vor. Somit sei die Bf. als befugte Fahrzeughändlerin im Sinne des § 12a zweiter Teilstrich NoVAG 1991 anzusehen. Diese Sichtweise entspreche auch der vom Bundesministerium für Finanzen in KfzBStR 2021, Rz 814, vertretenen Rechtsauffassung.

17. Das Antwortschreiben wurde am 7.5.2025 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

18. Mit Schreiben vom 10.6.2025 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat wieder zurück.

19. Am 24.6.2025 fand die mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter statt. Der Verlauf der mündlichen Verhandlung wurde niederschriftlich festgehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Bf., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in *Ort1*, vermietet kurz- und langfristig Kraftfahrzeuge der Luxusklasse, vor allem der Marke Mercedes Benz. Die Gewerbeberechtigung lautet auf „Vermietung von beweglichen Sachen ausgenommen Waffen, Medizinprodukte und Luftfahrzeuge“, daneben betreibt die Bf. aber auch einen regen Handel mit Kraftfahrzeugen.
2. Mit Leasingvertrag vom 25.10.2021 gab die *U1* in ***PLZ, Ort*** das in Rede stehende Fahrzeug Mercedes Benz AMG GT R Black Series, FIN: *xxx*, in Leasing. Leasingnehmer war *A.*, *Ort1*, weitere Leasingnehmerin war die Bf.
3. Bei diesem Leasing handelte es sich um ein Restwertleasing mit einer Kalkulationsdauerbasis von 6 Monaten, bei dem der Listenpreis inkl. NoVA und Umsatzsteuer mit 472.403 Euro, der Barzahlungspreis inkl. NoVA ohne Umsatzsteuer mit 433.700 Euro, der kalkulatorische Restwert mit 330.682,10 Euro und die monatliche Leasingrate mit 18.244,58 Euro betrugen. Die Gesamtbelastung wurde im Vertrag mit 441.365,45 Euro angegeben.
4. Die *U1* hatte das Fahrzeug am 7.9.2020 bei der *U2* bestellt und am 25.10.2021 geliefert bekommen. Der Kaufpreis betrug 285.111,84 Euro zuzüglich 20% USt in Höhe von 57.022,37 Euro, ferner zuzüglich 32% NoVA in Höhe von 91.235,79 Euro und einem NoVA-Malus in Höhe von 330 Euro, insgesamt somit 433.700 Euro.
5. Für das Fahrzeug wurde von der *U1* eine Vergütung gemäß § 6 Abs. 9 NoVAG 1991 in Höhe von 15.260,97 Euro in Anspruch genommen.
6. Das Fahrzeug wurde am 25.10.2021 auf *A.* auf das Kennzeichen *Kz1* zugelassen, am 27.10.2021 aber wieder abgemeldet.
7. Ebenfalls am 25.10.2021 wurde das Fahrzeug von der Bf. um einen Preis in Höhe von 335.000 Euro an die *U3* verkauft und geliefert.
8. Am 23.11.2021 erfolgte die Rechnungslegung über den Verkauf des Fahrzeugs an die Bf. mit einem Verkaufspreis in Höhe von 348.398,43 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer, insgesamt somit um 418.072,12 Euro. Ebenfalls am 23.11.2021 erfolgte die Sperrsetzung des Fahrzeugs in der Genehmigungsdatenbank.

2. Beweiswürdigung

1. Das Bundesfinanzgericht stützt sich für diese Feststellungen auf den Internetauftritt der Bf. und die Angaben in der Gewerbeberechtigung sowie die Vorhaltbeantwortung vom 18.4.2025

(Feststellungen unter 1.), auf den Leasingvertrag vom 25.10.2021 (Feststellungen unter 2.), auf den Aktenvermerk des FAÖ über ein am 12.6.2024 geführtes Telefongespräch (Feststellungen unter 3.), auf die Rechnung Nr. 1100031 vom 25.10.2021 (Feststellungen unter 4.), auf die Mitteilung der *U1* per Email vom 7.12.2023 (Feststellungen unter 5.), auf die Kfz-Nummernabfrage bei Kfz-DataWarehause (Feststellungen unter 6.), auf die Rechnung Nr. 21-615 vom 25.10.2021 (Feststellungen unter 7.) sowie auf die Rechnung Nr. 50161569 vom 23.11.2021 und eine Abfrage in der VVO Genehmigungsdatenbank (Feststellungen unter 8.).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Rechtliche Grundlage für die Beantwortung der streitgegenständlichen Frage, ob die Bf. für das in Rede stehende Fahrzeug eine NoVA-Vergütung zusteht oder nicht, bildet § 12a Abs. 1 NoVAG BGBl 1991/665 idF BGBl I 2020/99. Er lautet:

§ 12a.

(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.

2. In der Stammfassung des NoVAG war keine Vergütung von Normverbrauchsabgabe für Fälle, in denen ein bereits zuvor mit Normverbrauchsabgabe belastetes Fahrzeug ins Ausland geliefert oder verbracht wurde, vorgesehen. Erst nach dem Urteil des EuGH vom 21.3.2002, Rs. C-451/99, *Cura Anlagen GmbH*, wurde mit dem neu geschaffenen § 12a NoVAG eine NoVA-Vergütung ausschließlich für Fahrzeuge, die in Österreich zur gewerblichen Vermietung verwendet und im Anschluss in das Ausland verbracht werden, eingeführt.

3. § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 in der derzeit geltenden Fassung BGBl. I 2020/99 geht hingegen auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 30.11.2005, G 99/05 und vom 29.11.2014, G 153/2014, zurück, mit denen der Verfassungsgerichtshof die jeweils geltenden Fassungen des § 12a NoVAG weitestgehend als verfassungswidrig aufgehoben hatte.

4. Im Erkenntnis vom 30.11.2005, G 99/05, führte der VfGH aus, der EuGH und in der Folge der österreichische Gesetzgeber hätten die Normverbrauchsabgabe als Verbrauchsabgabe angesehen, weshalb maßgeblich für die NoVA nicht die Zulassung, sondern die laufende Nutzung des Fahrzeugs im Inland sei. Vor diesem Hintergrund sei kein Grund ersichtlich, warum bei einer zeitlich begrenzten Nutzung eines Fahrzeugs im Inland im Rahmen eines Leasingvertrages bloß eine nutzungsdauerabhängige NoVA-Belastung eintrete, während in allen anderen Fällen trotz zeitlich begrenzter Nutzung in Österreich die volle NoVA-Belastung erfolge. Zudem liege eine sachlich nicht zu rechtfertigende Privilegierung inländischer Leasingunternehmer gegenüber anderen Unternehmern vor, da nur erstere beim Verkauf von Gebrauchtwagen in das Ausland eine NoVA-Vergütung beanspruchen könnten.

5. Der Gesetzgeber reagierte auf dieses Erkenntnis mit der UFSG-Novelle 2006, mit der die NoVA-Vergütung auf Lieferungen und Verbringungen durch Fahrzeughändler ausgeweitet wurde. Aufgrund zahlreicher verfassungsrechtlicher Bedenken erfolgte eine weitere Änderung des § 12a NoVAG mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, mit der die Vergütung auch für Lieferungen und Verbringungen durch Unternehmer, die das Fahrzeug überwiegend betrieblich nutzen, zustand.

6. Aber auch diese Fassung des § 12a NoVAG hielt der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. Im Erkenntnis vom 29.11.2014, G 153/2014, sah der VfGH keine sachliche Rechtfertigung dafür, die Abgabe zwar in jenen Fällen, in denen eine vorübergehende Inlandsnutzung durch Veräußerung in das Ausland beendet werde, dann als Verbrauchsteuer auszugestalten, wenn die Veräußerung durch einen Unternehmer erfolge, der gewerblicher Vermieter oder Fahrzeughändler sei oder das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt habe, jedoch dann als Verkehrsteuer auszugestalten, wenn die Veräußerung in das Ausland durch Private oder Unternehmer erfolge, die das Fahrzeug überwiegend privat genutzt hätten, und in diesen Fällen die Vergütung nicht zu gewähren. Schließlich differenziere der Belastungsgrund der NoVA weder danach, ob der Steuerschuldner ein Unternehmer oder ein Privater sei, noch danach, ob das Fahrzeug betrieblich oder privat benutzt werde. Auch ein höheres Missbrauchsrisiko als bei unternehmerischen Fahrzeuglieferanten konnte der VfGH nicht erkennen, zumal durch die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank ohnedies sichergestellt werden könne, dass dieses nicht ohne erneute NoVA-Entrichtung in Österreich zugelassen werde (vgl. dazu und den vorigen Wiedergaben der Gesetzesgenese und der hg. Rechtsprechung *Haller*, NoVAG, Normverbrauchsabgabegesetz², § 12a Rz 5-10).

7. Mit der nunmehr in Geltung stehenden Fassung des § 12a NoVAG steht die NoVA-Vergütung auch für Lieferungen in das Ausland durch Nichtunternehmer und durch Unternehmer, die das Fahrzeug nicht überwiegend betrieblich nutzen, dann zu, wenn ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert oder
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert oder

- nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweislich ins Ausland verbracht oder geliefert wird.

8. § 12a Abs. 1 NoVAG erfasst damit alle typischen Fälle, in denen ein Gebrauchtfahrzeug nach Beendigung der Nutzung physisch dauerhaft in das Ausland gebracht wird. Die Differenzierung zwischen den drei Fallkonstellationen dient nur mehr dazu, jeweils die Person der Vergütungsberechtigten zu bestimmen (vgl. *Haller*, NoVAG, Normverbrauchsabgabegesetz², § 12a Rz 12).

9. § 12a Abs. 1 NoVAG nennt die Person des Vergütungsberechtigten nicht ausdrücklich, dieser ergibt sich aber aus dem jeweiligen Tatbestand. Eine NoVA-Vergütung an mehrere Personen ist aber jedenfalls ausgeschlossen (vgl. *Haller*, NoVAG, Normverbrauchsabgabegesetz², § 12a Rz 22).

10. Im Beschwerdefall wurde das in Rede stehende Fahrzeug von der Bf. ins Ausland geliefert. Die Bf. war im Zeitpunkt dieser Lieferung aber nicht Zulassungsbesitzerin des Fahrzeugs und hatte dieses auch nicht im Inland gewerblich vermietet. Damit fallen die verfügbungsberechtigenden Tatbestände des ersten und dritten Teilstrichs des § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 weg. Zu prüfen bleibt daher nur mehr, ob der Tatbestand des zweiten Teilstrichs - die Verbringung oder Lieferung eines Fahrzeugs ins Ausland durch einen befugten Fahrzeughändler - erfüllt ist.

11. Weder das NoVAG 1991 noch die dazu ergangenen Erläuternden Bemerkungen geben darüber Auskunft, wie der Begriff des befugten Fahrzeughändlers zu verstehen ist. Laut Kommentar von *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz², § 1 Rz 44, zum gleichlautenden Begriff in § 1 Z 2 NoVAG 1991 spricht das Erfordernis einer „Befugnis“ dafür, dass auf die entsprechende gewerberechtliche Genehmigung abzustellen ist.

12. Nun ist aber bei der Auslegung des § 12a NoVAG auch die Rechtsprechung des EuGH und des Verfassungsgerichtshofes zu berücksichtigen.

13. Wie erwähnt, hat der EuGH im Urteil vom 21.3.2002, C-451/99 (*Cura Anlagen GmbH*) und im Beschluss vom 27.6.2006, C-242/05 (*van de Coevering*) festgestellt, dass eine nationale Regelung, die die Entrichtung einer Steuer vorschreibt, deren Betrag nicht proportional zur Benutzung eines Fahrzeugs in den betroffenen Mitgliedstaaten ist, selbst wenn sie ein berechtigtes und mit dem AEU-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt, gegen die Bestimmungen dieses Vertrages über den freien Dienstleistungsverkehr verstößt, wenn sie auf Fahrzeuge angewandt wird, die in einem anderen Mitgliedstaat gemietet und registriert sind und weder dazu bestimmt sind, im Wesentlichen im erstgenannten Mitgliedstaat dauerhaft benutzt zu werden, noch tatsächlich in dieser Weise benutzt werden, es sei denn, dass das Ziel der Regelung durch die Einführung einer Steuer, deren Betrag proportional zur Dauer der Benutzung dieses Fahrzeugs in diesem erstgenannten Mitgliedstaat ist, nicht erreicht werden

kann. Einfacher ausgedrückt heißt das, die Normverbrauchsabgabe ist eine Verbrauchssteuer und zulässiger Besteuerungsgrund derselben ist nur die laufende Nutzung eines Fahrzeugs im Inland.

14. Allerdings betrifft diese Rechtsprechung des EuGH nur die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit im Rahmen von Miet- und Leasingverträgen und nicht den grenzüberschreitenden Fahrzeughandel. Bei diesem verbietet es das Primärrecht der Union, v.a. Art. 110 Abs. 1 AEUV, hingegen nicht, wenn ein Mitgliedstaat im Falle einer Fahrzeuglieferung ins Ausland keine Erstattung des über die tatsächliche Benutzung dieses Fahrzeugs hinausgehenden Verbrauchsteuerbetrages vorsieht (vgl. EuGH 17.5.2023, C-105/22, Rz 40ff).

15. Im Beschwerdefall liegt eine Fahrzeuglieferung ins Ausland vor und ist keine der unionsrechtlichen Grundfreiheiten berührt. Bei einem Versagen der NoVA-Vergütung aufgrund der Verneinung der Eigenschaft der Bf. als eine befugte Fahrzeughändlerin im Sinne des §12a Abs. 1 zweiter Teilstrich NoVAG 1991 würde daher kein Verstoß gegen Unionsrecht vorliegen.

16. Unabhängig von der unionsrechtlichen Problematik ist bei der Beantwortung der streitgegenständlichen Frage aber jedenfalls der in der oben zitierten Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Ausdruck gelangte verfassungsrechtliche Gleichheitsgrundsatz zu beachten. Für den Beschwerdefall bedeutet das, dass in verfassungskonformer Interpretation an den Begriff „befugter Fahrzeughändler“ im Sinne des § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 kein allzu strenger Maßstab anzulegen ist. Bei einer solchen Auslegung kann es daher nicht allein darauf ankommen, ob die Gewerbeberechtigung auf das Handelsgewerbe lautet oder nicht. Maßgeblich muss vielmehr sein, ob ein Unternehmer auch zum Handel mit Fahrzeugen befugt ist oder nicht bzw. ob der Handel mit Fahrzeugen zulässig ist oder nicht

17. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes muss es für die Eigenschaft des „befugten Fahrzeughändlers“ genügen, wenn ein Unternehmer den Fahrzeughandel zumindest als Nebengewerbe im Sinne der Gewerbeordnung (GewO) betreibt.

18. Auch nach den Kraftfahrzeugbesteuerungsrichtlinien kann ein Unternehmer, der den Kraftfahrzeughandel nur als Nebengewerbe betreibt, als befugter Fahrzeughändler eingestuft werden, und nur, wenn er nur gelegentliche und ausnahmsweise Veräußerungen von Kraftfahrzeugen tätigt, fällt er nicht mehr unter diesen Begriff (vgl. KfzBStR 2021, Rz 814). So begründet etwa ein bloß einmaliger Erwerb eines Fahrzeuges im EU-Ausland und dessen Weiterverkauf mit Verlust nach 3 Jahren keinen gewerblichen Fahrzeughandel (vgl. BFG 1.7.2020, RV/7103967/2018).

19. Gemäß § 31 Abs. 1a Gewerbeordnung 1994 (GewO) steht Gewerbetreibenden auch das Erbringen von Leistungen anderer Gewerbe zu, wenn diese Leistungen die eigene Leistung

sinnvoll ergänzen. Dabei dürfen die ergänzenden Leistungen insgesamt 30% des im Wirtschaftsjahr von Gewerbetreibenden erzielten Gesamtumsatzes nicht übersteigen.

20. Bereits im Betriebsprüfungsbericht vom 21.12.2022 wird ausdrücklich festgehalten, dass die Bf. neben ihrem Hauptgeschäft, der Vermietung von Fahrzeugen, einen „regen“ Fahrzeughandel betreibe.

21. In der Vorhaltbeantwortung hat die Bf. glaubhaft dargelegt, dass der Fahrzeughandel eine sinnvolle Ergänzung der Vermietungstätigkeit darstellt und den Umfang dieses Fahrzeughandels für das Jahr 2021 mit einem Anteil am Gesamtumsatz in Höhe von 28,74 % konkretisiert.

22. Damit liegt aber nicht nur ein gelegentlich oder ausnahmsweise, sondern ein nachhaltig und damit gewerblich betriebener Fahrzeughandel vor, der sich mit einem Anteil von 28,74 % noch im Rahmen des gemäß § 1a GewO erlaubten Umfanges für ein Nebengewerbe bewegt. Bei einem als Nebengewerbe betriebenen Fahrzeughandel ist aber das Kriterium des befugten Fahrzeughändlers erfüllt.

23. Ob der Unternehmer diesen Fahrzeughandel nach außen bewirbt oder anzeigt oder ob er das nicht tut, kann für die Bestimmung des Begriffes des befugten Fahrzeughändlers nicht entscheidend sein. Entscheidend muss vielmehr sein, ob dieser Handel tatsächlich und regelmäßig und nicht nur ausnahmsweise erfolgt. Ein solcher tatsächlich in nicht nur geringem Ausmaß betriebener Fahrzeughandel liegt im Beschwerdefall aber vor.

24. Zur Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank ist zu sagen, dass diese nach § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 im Zeitpunkt des Antrages vorliegen muss. Der gegenständliche Antrag auf Vergütung wurde am 20.12.2021 und damit nach der Sperre am 23.11.2021 gestellt. Zudem ist das Erfordernis zur Sperrsetzung in der Genehmigungsdatenbank seit dem Erkenntnis des VwGH vom 24.1.2017, Ro 2016/16/0001, nicht als Voraussetzung für einen Antrag auf NoVA-Vergütung gemäß § 12a NoVAG zu verstehen, weil die Vorschrift in ihrem systematischen Zusammenhang lediglich als Ermächtigung an die Finanzverwaltung zu verstehen ist, bei Stellung eines Antrages auf NoVA-Vergütung eine Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank zu verfügen und die Abgabenbehörde im Vergütungsverfahren nur zu prüfen hat, ob die Voraussetzungen für die Zulassungssperre gegeben sind oder nicht. Eine Verweigerung der NoVA-Vergütung allein aufgrund fehlender Sperrsetzung in der Genehmigungsdatenbank ist daher aufgrund der Rechtsprechung des VwGH faktisch nicht mehr möglich (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabengesetz², § 12a Rz 40).

25. Die Höhe des Vergütungsanspruchs wird gemäß § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 nach dem gemeinen Wert des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung im Inland bemessen, ist aber mit dem Betrag der tatsächlich für das Fahrzeug entrichteten Normverbrauchsabgabe begrenzt.

26. Im Vergütungsantrag wurde der gemeine Wert im Zeitpunkt der Abmeldung des Fahrzeugs mit 254.967,95 Euro und der Vergütungsbetrag bei einem Steuersatz von 36% mit 96.038,46 Euro angegeben. Tatsächlich wurden für dieses Fahrzeug aber Normverbrauchsabgabe in Höhe von 91.235,79 Euro zuzüglich einem NoVA-Malus in Höhe von 330,00 Euro, insgesamt somit 91.565,79 Euro entrichtet. Der Vergütungsbetrag ist daher jedenfalls mit diesen 91.565,79 Euro begrenzt.

27. Bei der Bemessung des Vergütungsbetrages ist aber ferner zu berücksichtigen, dass der *U1* von der entrichteten NoVA ein Betrag in Höhe von 15.260,97 Euro gemäß § 6 Abs. 9 NoVAG 1991 wieder vergütet wurde.

28. Gemäß § 6 Abs. 9 NoVAG 1991 ist dem Erwerber des Fahrzeugs ein Betrag von 16,67% der NoVA zu vergüten, wenn für das Fahrzeug nach der Lieferung durch den Fahrzeughändler oder der erstmaligen Zulassung beim unmittelbar folgenden umsatzsteuerpflichtigen Rechtsgeschäft über das Kraftfahrzeug die NoVA für die Berechnung des Entgelts einbezogen wird.

Zweck der Bestimmung ist es, eine Einbeziehung der NoVA in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage durch einen Vergütungsanspruch auszugleichen. Wenn auch durch das Urteil des EuGH vom 22.12.2010, Rs C-433/09, Kommission/Österreich, klargestellt ist, dass die Einbeziehung der NoVA in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gegen Art 78 MWStSyst-RL verstößt und seitdem auch nicht mehr Verwaltungspraxis ist, kann es faktisch aber dennoch zu einer solchen Einbeziehung von NoVA kommen, wenn z.B. wie im Beschwerdefall auf der Fahrzeughändlerstufe NoVA-Pflicht entstanden ist, bevor die umsatzsteuerpflichtige Veräußerung des Fahrzeugs erfolgt ist.

29. Auch wenn es sich beim Vergütungsanspruch nach § 6 Abs. 9 NoVAG 1991 in Wahrheit um ein umsatzsteuerrechtliches und nicht um ein normverbrauchsabgaberechtliches Problem handelt, liegt dennoch eine Vergütung von Normverbrauchsabgabe vor, die in den Vergütungsanspruch des § 12a Abs. 1 NoVAG einzurechnen ist. Andernfalls würde im Ergebnis Normverbrauchsabgabe von insgesamt 116,67% vergütet werden, mehr, als insgesamt an NoVA entrichtet wurde.

30. Das Bundesfinanzgericht folgt in dieser Frage der Ansicht von *Haller*, wonach NoVA-Vergütungen für ein Fahrzeug die für dieses Fahrzeug insgesamt geschuldete NoVA niemals übersteigen können (vgl. *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz², § 12 Rz 27; § 12a Rz 36a; § 6 Rz 89). Im Beschwerdefall kommt noch hinzu, dass das in Rede stehende Fahrzeug vom Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgenommen war. Damit bestünde auch für das für die Nichteinrechnung allenfalls ins Treffen geführte Argument, dass die nach der Vergütung gem. § 6 Abs. 9 NoVAG 1991 noch verbleibende NoVA auf den Käufer überwält wurde und daher durch einen vollen Vergütungsanspruch nach 12a Abs. 1 NoVAG ausgeglichen werden soll, aufgrund der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs keine Grundlage (so auch *Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz², § 12 Rz 27).

31. Die effektiv entrichtete und damit vergütungsfähige NoVA für das in Rede stehende Fahrzeug beträgt daher:

91.565,79 Euro laut Rechnung der *U1* vom 25.10.2021 vermindert um die für dieses Fahrzeug erhaltene NoVA-Vergütung gemäß § 3 Abs. 9 NoVAG 1991 in Höhe von 15.260,97 Euro, insgesamt somit 76.304,82 Euro. Die beantragte NoVA-Vergütung für das in Rede stehende Fahrzeug ist daher gemäß § 12a Abs. 1 NoVAG 1991 mit diesem Betrag begrenzt.

32. Zusammen mit den Vergütungsbeträgen für die beiden anderen Fahrzeuge in Höhe von 11.926,38 Euro (für das Fahrzeug FON: *x*) und 12.802,13 Euro (für das Fahrzeug FON: *xx*) ergibt sich ein insgesamt zu vergütender Betrag in Höhe von 101.033,33 Euro.

33. Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

1. 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.

2. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Interpretation des Begriffs unbefugter Fahrzeughändler im Sinne der § 12a NoVAG 1991 sowie zur Frage, ob und inwieweit NoVA-Vergütungsansprüche in voller Höhe nebeneinander bestehen, gibt es nicht. Insoweit liegt daher einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher zulässig.

Feldkirch, am 3. Juli 2025