

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder S1, S2, S3 im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch WTH, gegen den

a)

Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 03.07.2013 betreffend die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe 02/2013 und den

b)

Bescheid vom 19.08.2013 betreffend die Abweisung eines Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe 02/2013 gemäß § 12 NoVAG zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide a) und b) werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *unzulässig*.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) erwarb im Zuge eines innergemeinschaftlichen Erwerbes das Vorführfahrzeug der Marke Mercedes Benz, Type DB Viano Avantgarde Lang, 3,0 Diesel, CDI DPF, Baujahr 2011, am 04.02.2013 von einem deutschen Autohändler um einen Kaufpreis von 45.000 Euro netto.

Laut Rechnung vom 04.02.2013 behandelte der deutsche Autohändler den Vorgang als steuerfrei innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland.

Das Fahrzeug war mit nachstehendem Zubehör (Extras) ausgestattet:

Comand (bietet neben mobiler Internetnutzung eine leistungsfähige und komfortable Navigationsfunktion sowie Wetterdaten für jede Reiseroute weltweit), Leder, Parktronic und ein Business + Design-Exterieur Paket;

Unbestritten war das Fahrzeug im Zeitpunkt des Erwerbes ein Personenkraftwagen (Pkw).

Mit Eingabe vom 27.05.2013 stellte die Bf. beim Finanzamt den Antrag auf Freischaltung des Kfz , um die Zulassung in Österreich zu ermöglichen.

Die Bf. legte einen am 16.05.2013 ergangenen ein Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vor, wonach dieses Fahrzeug nach einigen Umbauten kraftfahrrechtlich als Lastkraftwagen eingestuft wurde.

Das Kfz entspreche den Vorschriften des § 5 Verordnung 1996 des BMI für Kastenwagen.

Es habe einen vollständig vom Fahrerraum getrennten und geschlossenen Laderaum mit massiver fest verbundener Trennwand aus verleimten Mehrschichtplatten.

Die Nutzlast des Laderaumes betrage 350 kg, die für Personen 300 kg.

Die Bf. habe sich für den Umbau und die Umtypisierung entschieden, weil das gegenständliche Kfz sofort verfügbar gewesen sei und der vergleichbare MB Vito mit ähnlicher Ausstattung und gleicher Motorisierung bei einer Lieferzeit von drei Monaten im Einkaufspreis höher gewesen wäre (Anm: dieses Fahrzeug wird bereits werkseitig als Lkw eingestuft).

Nach Ansicht des Finanzamtes handelte es sich bei dem Kfz unabhängig von der kraftfahrrechtlichen Einstufung um einen Pkw.

Das Finanzamt setzte mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 03.07.2013 die Normverbrauchsabgabe (=NoVA) für 2/2013 in Höhe von 11.040 Euro fest.

Die vorgeschriebene NoVA wurde am 08.07.2013 entrichtet

Nach Ansicht des Finanzamtes sei durch den innergemeinschaftlichen Erwerb der Tatbestand des § 1 Z 2 NoVAG verwirklicht worden.

Nachträgliche Umbaumaßnahmen führten nicht zum Wegfall der einmal entstandenen Steuerschuld.

Die Bf. bracht mit Eingabe vom 07.08.2013 Berufung (=in der Folge Beschwerde) gegen den NoVA-Festsetzungsbescheid 02/2013 vom 03.07.2013 ein.

Die Bf. brachte in der Beschwerde vor, dass das Kfz als Lkw eingestuft sei und als solcher nicht der NoVA-Pflicht unterliege. Das strittige Fahrzeug sei nach dem innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu einem Lastkraftwagen umgebaut worden.

Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 03.07.2013 sei das Fahrzeug bereits ein Lastkraftwagen gewesen, weshalb kein steuerbarer Tatbestand erfüllt sei.

Der NoVA-Festsetzungsbescheid 02/2013 sei daher aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung (in der Folge Beschwerde vorentscheidung) vom 19.08.2013 wies das Finanzamt die Beschwerde ab.

Das Finanzamt begründete die Abweisung damit, dass es für die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 1 Z 2 NoVAG einzig auf die zolltarifarisches Einstufung im Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbes ankomme. Zu diesem Zeitpunkt sei das Fahrzeug noch nicht umgebaut gewesen, weshalb die NoVA-Schuld zu Recht bestehe und der angefochtene Bescheid rechtmäßig sei.

Mit einer weiteren Eingabe vom 07.08.2013 stellte die Bf. den Antrag auf Vergütung der festgesetzten NoVA 02/2013, da das Fahrzeug vor der kraftfahrrechtlichen Zulassung in Österreich umgebaut worden sei und als Lkw (N 1 Gruppe III) mittels Einzelgenehmigungsbescheid vom 16.05.2013 genehmigt worden sei.

Das Finanzamt stellte in der Folge anlässlich eines Augenscheins fest, dass das Fahrzeug auch nach dem Umbau über zwei Sitzreihen verfügte und in der zweiten Sitzreihe Seitenfenster vorhanden waren (siehe Fotos vom 19.08.2013).

Das Finanzamt wies den Antrag auf Vergütung der NoVA mit Bescheid vom 19.08.2013 ab.

In der Begründung des Bescheides vom 04.09.2013 führte das Finanzamt aus, dass das Fahrzeug gemäß § 37 KFG bereits zum Verkehr zugelassen worden sei, weshalb eine Vergütung ausgeschlossen sei.

Das Fahrzeug sei im Übrigen nicht in die Position 8704 (Lkw) der Kombinierten Nomenklatur der europäischen Union einzuordnen.

Mit Eingabe vom 05.09.2013 brachte die Bf.

- a) einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde vorentscheidung 19.08.2013 und
- b) eine Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 19.08.2013 betreffend die beantragte Vergütung der NoVA ein.

Die Bf. führte dazu wie folgt aus:

Zum Zeitpunkt der (erstmaligen) Zulassung des Kraftfahrzeuges **Mercedes Benz Viano Avantgarde Lang 3,0 CDI DPF** in Österreich sei dieses Kraftfahrzeug ein Lastkraftwagen nach dem KFG gewesen. Bei diesem **Lastkraftwagen** handle es sich **nicht** um ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG, sodass folglich keine NoVA – Schuld entstanden sei.

Fahrzeuge vom Typ **Van** mit nur einer Sitzreihe und ohne ständige Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstung im Rückraum seien auch ohne eine untrennbare verbundene Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Fahrer- und Passagier- und dem Ladebereich **oder ohne hintere Fenster** im Seitenteil des Ladebereiches, in **Position 8704 der Kombinierten Nomenklatureinzeihen** (Amtsblatt der Europäischen Union vom 06.05.2011 zu C 137/367).

Die Pos. 8704 betrifft Lastkraftwagen.

Das gegenständliche Kraftfahrzeug verfüge über eine *einzig*e Sitzreihe. Es seien keine Vorrichtungen für den Einbau einer zweiten Sitzreihe vorhanden. Eingebaute Verankerungsschienen dienten ausschließlich zum Verzurren von Ladegut. Auch verfüge das Kraftfahrzeug über keine hinteren Fenster im Seitenteil des Ladebereichs.

Sämtliche Tatbestände für die Einstufung des Fahrzeuges als Lastkraftwagen im Sinne der Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur seien erfüllt, somit liege auch ein Vergütungsanspruch nach § 12 NoVAG vor.

Die Bf. brachte am **21.09.2015** eine ergänzende Eingabe via E-Mail mit folgendem Inhalt ein:

Die Bf. habe das Kfz in Deutschland am 04.02.2013 gekauft. Die Bf. habe das Kfz in der Folge in Deutschland angemeldet, sodass es in Deutschland auch zum Verkehr zugelassen worden sei.

Die Bf. habe zum Zwecke der Anmeldung auch in Deutschland Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 07.02.2013 bis 08.03.2013 bezahlt (zum Beweis legte die Bf. den Kfz-Steuerbescheid der deutschen Finanzbehörde bei, Beilage/.1).

Mit 08.03.2013 habe die Bf. ein in Deutschland ausgestelltes internationales Kurzkennzeichen übernommen (Beilage/.2).

Im Zeitraum vom 04.02. bis Mitte März 2013 sei das Fahrzeug in Deutschland bzw. Österreich durch die Bf. umgebaut worden. Im Zeitraum zwischen Februar und März 2013 sei das Kfz wechselweise in das Inland ein- und ausgeführt worden, um die entsprechenden Maßnahmen für den Umbau vorzunehmen. Der innergemeinschaftliche Erwerb des Fahrzeuges sei erst im März 2013 abgeschlossen worden und habe die Bf. diesen auch im März 2013 umsatzsteuerlich erklärt.

Am 25.03.2013 sei erstmalig die Zulassung des Kfz als Lkw in Österreich beantragt worden. Die Prüfstelle der Landesregierung habe von der Bf. ein Gutachten über die Transport- und Ladegutsicherung verlangt.

Bauliche Veränderungen am Kfz seien zu diesem Zeitpunkt nicht mehr notwendig gewesen. Das Kfz sei damals bereits ein Lkw gewesen.

Die Begutachtung des Kraftfahrzeuges durch einen Sachverständigen sei am 08.04.2013 erfolgt. Die Bf. habe deshalb am 05.04.2013 ihre deutsche Kurzzeichen-Zulassung für weitere drei Monate verlängern müssen (Beilage./3, Beleg der dt. Zulassungsstelle). Nach Erhalt der gutachterlichen Unterlagen habe die Bf. im Mai 2013 nochmals die Zulassung des Kfz als Lkw im Sinne des KFG und NoVAG beantragt.

Das Finanzamt habe aber der Bf. am 03.07.2013 mitgeteilt, dass eine Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank nur erfolge, wenn die Normverbrauchsabgabe für das Kfz bezahlt werde. Die Bf. habe sich deshalb gezwungen gesehen die NoVA zu bezahlen.

Am 08.07.2013 sei nach Festsetzung der NoVA die Zulassungsfreigabe erteilt worden(Beilage./14).

Weder aus der Mitteilung vom 03.07.2013 noch aus den späteren bescheidmäßigen Erledigungen des Finanzamts seien die Feststellungen und Schlussfolgerungen des Finanzamtes über die Einordnung des Kfz in die Position 8703 anstelle richtigerweise in die Position 8404 der Kombinierten Nomenklatur (=KN) hervorgegangen.

Im gegenständlichen Verfahren sei strittig, ob das Kfz die Position 8703 oder 8704 der KN einzuordnen sei.

Das Kfz weise seit März 2013 folgende Merkmale auf:

1.)

Gesonderte Kabine für Passagiere und Ladegut. Der Fahrgastraum und der Laderaum seien durch eine mit der Karosserie und der Bodenplatte verschraubte Mehrschichtplatte voneinander getrennt (Beilage./5, Fotodokumentation).

Nach dem KFG sei für die Typisierung als Lkw eine feste Verbindung der Trennwand (=nicht leicht trennbar) mit der Bodenplatte und der Karosserie erforderlich.

2.)

Es seien an den Seitenteilen der Ladegutkabine keine Fenster vorhanden. Die Seitenfenster im Laderaum seien mit Mehrschichtplatten geschlossen. (Beilage./6.1-6.3, Fotodokumentation Fenster).

3.)

Es seien keine Vorrichtungen oder Ausstattungen in der Ladegutkabine vorhanden, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (Beilage ./7, Fotodokumentation).

4.)

Die Nutzlast des Laderaumes sei mit 350 kg größer als die zu befördernde Personenlast (höchste zulässige Gesamtnutzlast des Kfz 675 kg, Beilage ./4 Zulassung, Beilage ./7 Foto).

Damit entspreche das gegenständliche Kfz seit März 2013 (Abschluss des Umbaus) der Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur.

Vergleich mit der normverbrauchsabgabenbefreiten Fahrzeugreihe von Mercedes Benz
Vito Business Van:

Die Bf. legte ihrer Eingabe Auszüge aus dem Datenblatt des Kraftfahrzeuges Typ MB Viano Variante Lang (gegenständliches Kfz) und MB Vito Business Van samt Aufstellung der NoVA-befreiten MB-Kraftfahrzeuge (Beilagen ./8.1-8.3, Datenblätter Mercedes Benz) bei.

Das Kraftfahrzeug Vito Business Van (Variante Classic und Premium) sei von der Normverbrauchsabgabe befreit, da es von vorne herein in die Position 8704 falle.

Das Kraftfahrzeug Viano Variante Lang (wie das gegenständliche Fahrzeug) sei zunächst von der Normverbrauchsabgabe nicht befreit.

Bei diesen Kraftfahrzeugen handle es sich aber um die gleiche Baureihe des Herstellers. Die Fahrzeuge unterscheiden sich lediglich dadurch, dass beim Kraftfahrzeug Viano eine 3. Sitzreihe vorhanden sei und diese 3. Sitzreihe über Seitenfenster verfüge (siehe Beilage). Im Gegenzug dazu sei das Kraftfahrzeug Type Vito Business Van mit einer Trennwand zwischen Laderaum und Passagierraum ausgestattet und verfüge das Kraftfahrzeug über keine Fenster im Laderaum.

Genau diese Unterscheidungsmerkmale habe die Bf. rückgebaut, indem sie eine festverbundene Trennwand eingebaut und die Fensteröffnungen unveränderbar verschlossen habe. Dadurch habe sich die Beschaffenheit des Kfz verändert.

Das Kfz sei nach den Umbauten eher zur Güterbeförderung als zur Personenbeförderung bestimmt. Die Ladekapazitäten seien umfangreicher als die Passagierkapazitäten (siehe UFS vom 28.06.2013, RV/3433-W/12, Umbau von Lkw auf Pkw).

Aus dieser Entscheidung des UFS gehe hervor, dass Kfz mit 2 Sitzreihen und einem dahinterliegenden Laderaum als Lastkraftwagen in die Position 8704 der KN eingestuft werden, wenn eine mit der Karosserie und der Bodenplatte verbundenen Trennwand, die lediglich eine verglaste Sichtluke aufweisen dürfe, der Laderaum seitlich verblecht sei und in Bezug auf Nutzlast ein gewichtmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliege.

Alle diese Merkmale seien im gegenständlichen Fall gegeben.

Zur Klarstellung sei anzuführen, dass in der Kombinierten Nomenklatur festgehalten sei, dass Fahrzeuge in die Position 8704 einzureihen seien, wenn "keine [ohne] hintere Fenster im Seitenteil des Ladebereichs" vorhanden sind.

Nach allgemein gültiger Definition (Wikipedia) sei ein Fenster eine mit gerahmten Glasscheiben versehene Öffnung in einem Fahrzeug (nach Definition Duden: ein zum Verschließen der Fensteröffnung dienendes gerahmtes Glas).

Beim gegenständlichen Kfz seien die Fensterteile mit Mehrschichtplatten fest verschlossen worden, weshalb beidseitig keine Fenster mehr vorhanden seien (Beilage ./6.1-6.3, Fotodokumentation Fenster).

Normverbrauchsabgabe:

Nach nunmehr gesicherter Judikatur des EuGH herrsche Übereinstimmung, dass die Normverbrauchsabgabe eine Zulassungssteuer sei und an die Zulassung von Fahrzeugen im Inland anknüpfe. Im Urteil des EuGH vom 29.04.-2004, Rechtssache Weigl (C-387/01), sei festgehalten worden, dass die NoVA aufgrund der Erstzulassung erhoben werde. In der Rechtssache Europäische Kommission gegen Republik Österreich sei der EuGH am 22.12.2010 (C-433/09) zum Ergebnis gekommen, dass der wahre Erhebungsgrund für die Normverbrauchsabgabe in der Zulassung im Inland zu erblicken sei.

Die NoVA ziele konzeptionell daher nicht auf die Belastung der Lieferung ab, sondern auf die erstmalige Zulassung des Fahrzeuges im Inland ab (Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, *Achatz/Tumpel*, Linde 2011).

Die Abgabe soll nur die Lieferung jener Fahrzeuge, die im Inland noch nicht zugelassen sind, belasten, sofern eine Zulassung im Inland erfolge. Auch *Pemegger* in *Melhardt/Tumpel*/ halte fest, dass die NoVA nicht mit der Lieferung eines Fahrzeuges, sondern mit dessen Zulassung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehe (Kommentar Umsatzsteuergesetz, *Melhardt/Tumpel*, Linde 2015).

Ergebnis:

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass das (umgebaute) Kraftfahrzeug MB Viano als Lastkraftwagen von der Zulassungsbehörde typisiert worden sei und die Anforderungen des KFG und der dazu ergangenen Verordnungen erfülle. Auch dort werde geregelt, dass die Trennwand fest mit der Karosserie und der Bodenplatte verbunden sein müsse.

Die feste Verbindung der Trennwand mit der Karosserie und Bodenplatte sei somit auch für die Typisierung als Lastkraftwagen im Sinne des KFG notwendige Voraussetzung. Das Kraftfahrzeug sei somit Voraussetzung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzuordnen.

Das NoVAG iVm der KN verlange keine höheren Voraussetzungen als das KFG.

Die Seitenfenster des Laderaumes seien unwiederbringlich mit einer Mehrschichtplatte verschlossen. Aus der Fotodokumentation seien auch Verschraubungen (mit Stangen und Ablagefächer) bei den Seitenteilen ersichtlich. Ein Fenster, wie es die Einordnung in die Position 8703 verlangen würde, sei nicht vorhanden. Somit erfülle auch hier das Kraftfahrzeug die Voraussetzung der Position 8704.

Das Kraftfahrzeug sei seit März 2013 und somit auch zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im Inland in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzuordnen gewesen.

Die Bestimmungen in den §§ 1, 2 und 7 NoVAG seien im Zusammenhang mit der (tatsächlichen) Zulassung im Inland auszulegen. Liege zum Zeitpunkt der Zulassung kein Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG vor, entspreche eine Festsetzung der Normverbrauchsabgabe nicht dem Gesetz.

Es werde daher beantragt der Bescheidbeschwerde vom 08.08.2013 statt zu geben.

Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe

Nach Ansicht der Bf. sei das Kfz bereits im Zeitpunkt der Zulassung unter die Position 8704 gefallen, weshalb die Festsetzung der NoVA 02/2013 rechtswidrig sei.

Sollte man aber dennoch zum Ergebnis kommen, dass die Festsetzung der NoVA 03/2012 zulässig gewesen sei, so sei aber zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im Mai/Juli 2013 ein Kraftfahrzeug der Position 8704 vorgelegen, weshalb der Vergütungstatbestand des

§ 12 Abs. 1 Z. 1 NoVAG zur Anwendung komme.

Die NoVA sei zu vergüten, wenn eine Zulassung zum Verkehr im Inland aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen *nicht* oder *nicht* mehr in Betracht komme.

Da nach § 1 Z. 1 NoVAG (wohl auch Z. 2) nur die Lieferung eines bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Fahrzeuges der Normverbrauchsabgabe unterliege (und auch durch § 1 Z 3 NoVAG klargestellt werde, dass letztlich nur eine erstmalige Zulassung steuerpflichtig sein soll), sei § 12 Abs. 1 Z. 1 NoVAG so zu verstehen, dass nur dann eine Vergütung einer nach § 1 Z 1 NoVAG entstandenen Steuerschuld stattzufinden hat, wenn es sich um ein bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenes Fahrzeug handle.(siehe UFS vom 01.10.2011, RV/1311- L/10).

Im Mai/Juli 2013 sei aber **kein** Kfz iSd Position 8703 erstmalig im Inland zugelassen worden.

Nach Abweisung der Beschwerde gegen die Festsetzung sei daher dem Antrag auf Vergütung der NoVA in Höhe von 11.040,00 Euro stattzugeben.

In der mündlichen Verhandlung am 23.09.2015 legte die Bf. noch weiteres Fotomaterial vor (siehe Beilage./9.1-9.5).

Weiters legt sie die Verfügung der Einstellung eines Verwaltungsstrafverfahrens der Bezirkshauptmannschaft gemäß § 45 Abs. 1 Z 1 Verwaltungsstrafgesetz vor:

(§ 45 Abs. 1 Z 1 lautet:

Die Behörde hat von der Einleitung oder Fortführung eines Strafverfahrens abzusehen und die Einstellung zu verfügen, wenn

1. die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann oder keine Verwaltungsübertretung bildet;)

In diesem Verfahren wurde dem Ehemann der Gesellschafterin der Bf. vorgeworfen, dass er als Benützer des strittigen Kfz die Rechtsvorschrift des § 82 Abs. 8 zweiter Satz KFG verletzt habe.

Die Bf. hatte das Fahrzeug vor dem Gerichtsgebäude für einen Augenschein durch das Gericht abgestellt.

Vor dem Augenschein erläuterte sie explizit, dass die Fenster im Laderaum mit Platten verklebt und deshalb unbrauchbar seien.

Der Augenschein ergab Folgendes:

Nach der 2. Sitzreihe befindet sich eine Trennwand, die über eine Fensteröffnung zum Laderaum verfügt.

Die Trennwand ist von der Fahrerseite aus erkennbar mit verkleideten Profilstangen und von der Ladeseite mit Aluminiumeckprofilen in den beiden oberen Ecken befestigt.

Die Schlitze der Schrauben, mit denen die Eckprofile befestigt sind, sind mit einer Masse gefüllt, laut Bf. mit Flüssigmetall.

Die Trennwand wie auch der gesamte Laderaum sind mit einem schwarzen Spannteppich tapeziert, so dass die tragende Befestigung (Verschraubung mit der Karosserie) nicht sichtbar ist. Die Art der Verbindung mit der Karosserie ist daher nicht sichtbar.

Laut Bf. befänden sich unter der Tapezierung Verschraubungen, die auch von der Zulassungsbehörde überprüft worden sein .

Im Laderaum sind die Fenster mit Platten, die ebenfalls mit schwarzem Spannteppich tapeziert sind, verdeckt.

Entgegen den Angaben der Bf. sind diese *nicht* verklebt.

Vom Fahrgastraum aus ist ein gut sichtbarer Zwischenraum zwischen der Verkleidungsplatte und dem Glas erkennbar. Außerdem ragt das Seitenfenster der 3. Sitzreihe unverschlossen in den Fahrgastraum.

Vom Laderaum aus sind die Seitenfenster vollständig verschlossen.

Der Laderaum verfügt über eine verglaste Heckklappe.

Zum Fahrgastraum führt eine Schiebtür mit fester Einstiegstufe

Die beiden Platten zur Verdeckung der Fensteröffnungen im Laderaum (Seitenfenster) sind mit einer fixen Querstange aus Metall verstrebt.

Laut Bf. dient diese Stange auch zum Transport von Lasten.

Zum Zeitpunkt des Augenscheines hing ein Starterkabel auf dieser Stange.

Im Laderaum sind die Führungen der Sitze 3. Sitzreihe unverändert vorhanden und dienen laut Bf. nunmehr der Befestigung von Ladegut, indem Zurrösen angebracht wurden.

Die 1. und 2. Sitzreihe blieben unverändert.

Es gibt Lüftungsauslässe im Laderaum. Die Lüftung und Klimaanlage im Laderaum.

Die Sitze sind mit cremefarbigem Leder tapeziert und verfügen auch im Fond über Armlehnen, Kopfstützen und Sicherheitsgurte. Cockpit und Seitenverkleidung sind mit Dekorleisten in Wurzelnuss braun versehen.

Die Verkleidung der Seitenteile ist teilweise mit cremefarbenen Ledereinsätzen ausgekleidet.

Das Kfz verfügt auch in der zweiten Reihe getönte Scheiben, elektrische Fensterheber und Lautsprecher.

Hervorzuheben sind weitere Merkmale serienmäßig laut Eurotaxliste:

Cockpit soft touch

Lesespot für Beifahrer

Beifahrersitz Komfort

Mittelkonsole mit Cupholder und Staufach, Ascher, Anzünder, Handyablage

hochglanzverchromte Außenspiegel

zusätzliche Innenleuchten im Fahrgastraum

Leichtmetallräder im Speichen-Design Sportpedale aus gebürstetem Edelstahl und

Gumminoppen

Steckdose 12 V im Fahrgastraum

Stoßfänger mit Chromzierstab

Insgesamt liegt eine luxuriöse Ausstattung vor.

Im Zuge des Lokalaugenscheines angefertigt wurden Fotos gefertigt und werden diese zum Akt gegeben.

Die Bf. verwies nochmals auf den MB Vito Business Van, welcher bereits werksseitig die Voraussetzungen eines Lkw im Sinne des NoVAG erfülle, welche das strittige Kfz nach dem Umbau aufweise.

Das Finanzamt führte aus, dass sich auch nach dem Augenschein aus seiner Sicht nichts geändert habe. Das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeuges sei das eines Busses. Die Art der Befestigung der vorhandenen Trennwand sei mit freiem Auge nicht erkennbar, weil sie mit Teppichen verkleidet sei, und so nicht festgestellt werden könne, ob überhaupt eine Verschraubung vorliege.

Die Eingabe der Bf. vom 21.9.2015 verweise auf eine UFS-Entscheidung aus dem Jahre 2013. Auch in dieser Entscheidung werde als maßgebliches Kriterium eine untrennbar verbundene Trennwand, sowie das Fehlen eines Fensters im Transportraum, konkret eine seitliche Verblechung gefordert. Nach Ansicht des Finanzamtes sei im Beschwerdefall die Trennwand nicht untrennbar mit der Karosserie und der Bodenplatte verbunden, sondern könne ohne Beschädigung der Substanz entfernt werden. Im Laderaum seien nach wie vor die Bodenschienen für die 3. Sitzreihe vorhanden. D.h., würde man die Trennwand entfernen, könnte man auch die 3. Sitzreihe wieder aktivieren. Auch die Behauptung, dass

durch die Verklebung der rückwärtigen Fenster mit Mehrschichtplatten das Vorhandensein eines Fensters nicht mehr gegeben sei, sei schlichtweg falsch.

Die Bf. verwies auf die aktenkundigen Ausführungen zum Amtsblatt der Europäischen Union, in welchem die Kriterien für die Unterscheidung zwischen Lkw und Pkw festgelegt seien.

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass eine Verschraubung nicht feststellbar sei, werde entgegen gehalten, dass die KFZ-Zulassungsstelle verpflichtet sei, diese Kriterien zu überprüfen.

Laut Bf. habe das Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie (BMVIT) in einem Erlass die für eine solche Trennwand notwendigen Voraussetzungen festgelegt.

Ergänzung des Bundesfinanzgerichtes:

Den Zulassungsdaten ist Nachstehendes zu entnehmen:

- Nutzlast gesamt 675, Nutzlast Ladefläche 350 kg
- Eigengewicht 2300, höchstzulässiges Gesamtgewicht 3050,
- Getriebe Automatic
- Höchstgeschwindigkeit 210 km/h
- Hubraum 2987

Rechtslage

Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 11.10.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Maßgebliche Bestimmungen:

§ 1 NoVAG

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1.

Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

2.

Der *innergemeinschaftliche Erwerb* (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung.

3. a) 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 erfolgt ist.

b) Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der Normverbrauchsabgabe in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.

§ 2 NOVAG

Als Kraftfahrzeuge gelten:

1. Krafträder, auch mit Beiwagen (Unterpositionen 8711 20, 8711 30, 8711 40 00 und 8711 50 00 der Kombinierten Nomenklatur),
2. Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

§ 12 NoVAG

Abs. 1

Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe ist dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn

1. feststeht, daß eine Zulassung zum Verkehr im Inland aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht oder nicht mehr in Betracht kommt oder
2. innerhalb von fünf Jahren ab der Lieferung tatsächlich keine Zulassung erfolgt ist oder
3. eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes:

a)

Bescheid vom 03.07.2013 über die Festsetzung der NoVA für 02/2013

Unbestritten war das Kfz im Zeitpunkt des Erwerbes ein Pkw im Sinne der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Da das Kfz im Zuge eines innergemeinschaftlichen Erwerbes angeschafft worden war, ist demnach auch die Steuerschuld gemäß § 1 Z 2 NoVAG entstanden.

Die Bf. bringt nun aber vor, dass für das Kfz für den Zeitraum 07.02.2013 bis 08.03.2013 in Deutschland eine Kurzzulassung erwirkt worden sei und dafür auch deutsche Kfz – Steuer entrichtet wurde.

Ab 08.03.2013 wurde das Kfz unter einem in Deutschland ausgestelltem Kurzkennzeichen benutzt.

Dieses Kennzeichen wurde amtlich als *Ausfuhrkennzeichen* bezeichnet. Das Kfz war daher in Deutschland angemeldet.

Im Zeitraum 04.02 bis Mitte März 2013 wurde das Kfz laut Bf. in Deutschland und Österreich umgebaut. Dafür sei das Fahrzeug wechselweise in das Inland ein- und ausgeführt worden.

Am 25.03.2013 sei die erstmalige Zulassung des Kfz in Österreich beantragt worden. Die Prüfstelle der Landesregierung verlangte aber ein Gutachten für die Transport- und Lastensicherung. Umbaumaßnahmen seien ab diesem Zeitpunkt nicht mehr notwendig gewesen. Dadurch habe sich die Anmeldung in Österreich verzögert.

Nach Ansicht der Bf. sei der innergemeinschaftliche Erwerb des Kfz erst im März 2013 abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei das Kfz bereits in die Position 8704 einzureihen gewesen, weshalb der Tatbestand des § 1 Z 2 NoVAG auch **nicht** erfüllt worden sei.

Der innergemeinschaftlicher Erwerb ist nach Art. 1 Abs. 1 UStG 1994 und Art. 1 Abs. 2 UStG zu beurteilen:

Nach Art. 1 Abs. 1 UStG 1988 unterliegt der Umsatzsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Art 1 Abs. 2 lautet:

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;

2. der Erwerber ist

- a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder

- b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und

3. die Lieferung an den Erwerber

- a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und

b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

Im vorliegenden Fall gelangte das Kfz im Rahmen einer Lieferung *gegen Entgelt* aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (von Deutschland nach Österreich).

Der Erwerber ist Unternehmer und erwarb das Kfz für sein Unternehmen.

Die Merkmale eines innergemeinschaftlichen Erwerbes es sind daher erfüllt.

Offen ist nun die Frage, wann der Erwerb erfüllt wurde, da § 1 Z 2 NoVAG an den innergemeinschaftlichen Erwerb knüpft und nicht an die Zulassung, wie auch dies der Bf. vorgebracht wird.

Einem Erwerb muss eine Lieferung zu Grunde liegen. In diesem Fall ist es die innergemeinschaftliche Lieferung des Kfz durch den Deutschen Autohändler an die Bf. Auch dieser Umstand ist unbestritten.

Die Lieferung ist in dem Zeitpunkt vollzogen, wenn die Verfügungsmacht auf den Erwerber übergeht.

Die Bf. hat das Kfz in Deutschland abgeholt und mit der Übernahme in Deutschland die Verfügungsmacht erworben. Die Bf. hat das Kfz sodann nach Österreich verbracht.

Die Bf. bestreitet nicht, dass sie das Kfz am Kaufstichtag oder zumindest zum Zeitpunkt der Anmeldung in Deutschland übernommen hat.

Sie behauptet jedoch, dass Sie in der Zeit zwischen Februar und März 2013 mit dem Fahrzeug zwischen Österreich und Deutschland für Zwecke des Umbaus hin- und hergefahren sei. Folglich sei der innergemeinschaftliche Erwerb erst nach Fertigstellung des Umbaus im März 2013 vollendet gewesen.

Dieses Vorbringen der Bf. ist widersprüchlich.

Die Bf. geht selbst davon aus, dass das Kfz nach dessen Anschaffung für den Umbau mehrmals zwischen Österreich und Deutschland bewegt worden ist.

Laut Aufforderung zur Rechtfertigung der Bezirkshauptmannschaft im Verwaltungsstrafverfahren betreffend § 82 Abs. 2 zweiter Satz KFG vom 16.07.2013 wurde das Kfz bereits am 06.02.2013 nach Österreich verbracht.

Es steht fest, dass die Bf. das Kfz **nach** dem Kauf und **vor** Vollendung des Umbaus nach Österreich verbrachte.

Maßgeblich für die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Z 2 NoVAG ist der innergemeinschaftliche Erwerb, welcher mit der Übernahme des Kfz und dem anschließenden Verbringung nach Österreich vollendet war.

Dass die Bf. in der Folge mit dem Kfz wegen Umbaumaßnahmen wieder nach Deutschland gefahren ist, ändert nichts an der Verwirklichung des Tatbestandes.

Auch der Umstand, dass die Bf. zuerst das Kfz mit einem Deutschen Kennzeichen in Österreich nutzte und erst nach dem Umbau eine inländische Zulassung erfolgte, ändert nichts daran, dass das Kfz im Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbes ein Pkw im Sinne des der Position 8703 war.

Der innergemeinschaftliche Erwerb wurde schon vor dem Umbau des Kfz vollzogen und ist daher auch die Steuerschuld nach § 1 Z 2 NoVAG entstanden.

Selbst wenn der innergemeinschaftliche Erwerb erst nach dem Umbau vollzogen worden wäre (wovon allerdings wie dargelegt nicht ausgegangen wird), hätte die Beschwerde aus nachstehenden Gründen keinen Erfolg:

Das Kfz ist zwar kraftfahrrechtlich als Lkw/N1/Gruppe III zugelassen, fällt aber nicht unter die Position 8704 (Lkw) sondern unter die Position 8703 (Pkw) der KN.

Für Zwecke der NoVA ist nach § 2 Z 2 NoVAG die Einordnung nach der KN maßgeblich .

Nach der einschlägigen Judikatur des VwGH ist die kraftfahrrechtliche Einstufung eines Kfz für Zwecke der NoVA *nicht* maßgeblich.

Abgesehen davon besteht keine Bindungswirkung der Abgabenbehörde an die Beurteilung des dort festgestellten Sachverhaltes.

Die Abgabenbehörde steht es frei, sich ein eigenes Bild über die Einstufung eines Kfz zu machen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0229 ausführlich die Kriterien für die Einreihung eines Fahrzeuges als Pkw dargelegt:

„Die NoVA knüpft anders als das KFG an die zolltarifarische Einstufung des Kfz.

Die Formulierung dieses Tatbestandsmerkmals des § 2 Z. 2 NoVAG entspricht wortgleich formuliert der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur - KN (Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABIEG Nr. L 256, in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1810/2004 vom 7. September 2004, ABIEU Nr. L 327). Demgegenüber fallen unter die KN-Position 8704 Lastkraftwagen.

Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit liegt das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften, wie sie im Wortlaut der Positionen der Kombinierten Nomenklatur und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Auch kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. Dezember 2007, C-486/06, BVBA Van Landeghem, Rn 23, 24). Nach der ständigen Rechtsprechung

des EuGH tragen die zur Kombinierten Nomenklatur von der Kommission und zum Harmonisierten System von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein (vgl. nochmals das Urteil des EuGH BVBA Van Landeghem, Rn 25, siehe etwa auch das hg Erkenntnis vom 25. November 2003, 2002/17/0301).

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 8703 lauten:

"Die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher hauptsächlich zur Personen- denn zur Güterbeförderung bestimmt sind (Position 8704). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und über einen einzigen umschlossenen Innenraum verfügen, der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere und einen anderen Bereich umfasst, der wiederum sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann. In diese Gruppe fallen die so genannten 'Mehrzweckfahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit-, Sports Utility')fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

- a) das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (z. B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) für jede Person oder das Vorhandensein von ständigen Verankerungspunkten und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstung im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; solche Sitze können eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkte herausnehmbar oder zusammenklappbar sein;
- b) das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen;
- c) das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, mit Fenstern, an den Seitenteilen oder im Rückteil;
- d) das Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum, der sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann;
- e) das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (z. B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher)."

Nach dem Wortlaut der Position 8703 - "hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrwagen einschließlich Kombinationskraftwagen" - ist der Verwendungszweck der genannten Fahrzeuge für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Wörter "zu (dem Zweck) ... gebaut", folgt, dass es auf den dem Fahrzeug innewohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das

allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt.

Im gegenständlichen Fall geht es um die Beurteilung eines Fahrzeuges der Marke Mercedes ML 270 CDI, das in seiner werksmäßigen Ausführung zweifellos ein Personenkraftwagen der Position 8703 ist. Dieses Fahrzeug ist allerdings im gegenständlichen Fall - vor der Zulassung in Österreich - umgebaut worden, indem als Abtrennung von Fahrgastraum und Laderaum ein engmaschiges (unter 2 cm in der Diagonale), "untrennbar" mit der Bodenplatte und der Karosserie verbundenes Gitter eingebaut worden ist. Ein solches Gitter ist auch an den hinteren Seitenfenstern angebracht worden.

Dem angefochtenen Bescheid ist zu entnehmen, dass der Fahrgast- und Laderaum des Fahrzeuges von einem einheitlichen Blechaufbau umschlossen ist. Das Fahrzeug hat fünf Türen und zwei Sitzreihen mit je zwei Sitzen. Die Seitenfenster, auch jene im Bereich des Laderaumes, sind verglast. Das Fahrzeug hat das typische Aussehen eines Geländewagens bzw. eines "Sport Utility". Der Fahrgastraum ist räumlich wesentlich größer als der Ladebereich. Das Gesamtgewicht des Fahrzeuges beträgt 2.840 kg, das Eigengewicht 2.175 kg, sodass sich eine maximale Nutzlast von 670 kg ergibt. Bei Beförderung von vier Personen mit einem durchschnittlichen Gewicht von je 70 kg verbleibt für die Güterbeförderung nur mehr ein Gewicht von 390 kg. Das Fahrzeug ist sportlich ausgestattet und weist beispielsweise "elektrische Fensterheber auch hinten", Gurtstraffer an den hinteren Sitzplätzen, Kopfstützen im Fond, Armauflagen vorne und hinten auf.

Wenn die belangte Behörde unter Berücksichtigung dieser Merkmale zu dem Ergebnis gekommen ist, dass das Fahrzeug auch nach den Umbaumaßnahmen nach seinem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit der Merkmale hauptsächlich zur Beförderung von Personen gebaut ist, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Abgesehen davon, dass hinter dem Sitz oder der Sitzbank des Fahrers befindliche Sitze mit Sicherheitsgurten ein typisches Merkmal von Fahrzeugen sind, die hauptsächlich der Beförderung von Personen dienen (siehe das Urteil des EuGH BVBA Van Landeghem, Rn 37), ergibt sich aus den Erläuterungen zum Harmonisierten System, dass das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen ein typisches Merkmal von Fahrzeugen mit dem Hauptzweck der Personenbeförderung ist. Am Vorhandensein von hinteren Fenstern ändert es aber nichts, wenn diese Fenster mit einem Gitter versehen werden.

Auch die Innenausstattung des Fahrzeugs stellt einen Gesichtspunkt dar, der für seine Einreihung in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur spricht. In den Erläuterungen zum Harmonisierten System wird eine Innenausstattung, die dem Passagierbereich zugerechnet werden kann, ausdrücklich als ein charakteristisches Beschaffenheitsmerkmal genannt, das für die Einreihung der betreffenden Fahrzeuge in diese Position herangezogen werden kann. Dem Beschwerdeführer ist zwar einzuräumen, dass es auch als Lastkraftwagen eingestufte Fahrzeugtypen gibt, die entsprechende

Komfortmerkmale aufweisen. Eine solche Ausstattung ist allerdings für Lastkraftwagen nicht typisch (vgl. das Urteil des EuGH BVBA Van Landeghem, Rn 38).“

Der VwGH folgert unter Hinweis auf Van Landeghem aus dem Gebrauch der Wörter "zu (dem Zweck) ... gebaut", dass es auf den dem Fahrzeug innewohnenden Verwendungszweck *entscheidend* ankommt. Dieser Verwendungszweck wird danach durch das allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt.

Das Bundesfinanzgericht folgt in seinem Erkenntnis dem zitierten Erkenntnis des VwGH und stützt sich auf dessen Begründung, die diesem Erkenntnis zu Grunde gelegt wird.

Im vorliegenden Fall sind der Fahrgast- und Laderaum des Fahrzeuges von einem einheitlichen Blechaufbau umschlossen.

Das Fahrzeug hat vier Seitentüren, eine verglaste Heckklappe und zwei Sitzreihen mit je zwei Sitzen. Das Kfz hatte werkseitig eine dritte Sitzreihe. Die Vorrichtungen zum Einbau der dritten Sitzreihe sind noch vorhanden. In die Schienen für die dritte Sitzreihe wurden zusätzlich zum Befestigen von Lasten Zurrösen eingebaut.

Die Fenster der dritten Sitzreihe sind zwar vom Laderaum auf Grund der Innenverkleidung nicht sichtbar, aber die Fenster sind weiterhin unverändert und unbeschädigt vorhanden. Zwischen Innenverkleidung und Fensterscheiben liegt ein großzügiger Zwischenraum. Auf Grund der Größe der beiden Seitenfenster in der dritten Reihe ragen diese zum Teil völlig unverdeckt in den Fahrgastraum und bieten dort Aussicht als auch Lichteinfall. Der Fahrgastraum ist raummäßig wesentlich größer als der Ladebereich. Die gegenständliche Trennwand ist außerdem nicht untrennbar mit der Bodenplatte und der Karosserie verbunden.

Das höchstzulässige Gesamtgewicht des Fahrzeuges beträgt 3.050 kg, das Eigengewicht 2.300 kg.

Der VwGH hat in dem oa. Erkenntnis eine Nutzlast von 390 kg zur Güterbeförderung gegenüber einer Nutzlast zur Personenbeförderung von 280 kg (Gesamtnutzlast 670 kg) als *gering erachtet*.

Dies gilt auch für den Beschwerdefall, da die maximale Nutzlast beträgt 675 kg, das Ladewicht für Güter 350 kg beträgt.

Das Fahrzeug ist luxuriös ausgestattet (siehe auch das Extrapaket laut Kaufvertrag), hat Ledersitze, elektrische Fensterheber, Gurtstraffer in der zweiten Sitzreihe, Kopfstützen im Fond, Armauflagen vorne und hinten, getönte Scheiben vorne und hinten, eine einheitlich Tapezierung mit schwarzem Spannteppich im Gesamten Fahrzeug (Passagier- und Laderaum), Wurzelholzeinlagen im Armaturenbrett, Klimaanlage im gesamten Fahrzeug und eine Höchstgeschwindigkeit von 201 km/h.

Auf die obigen angeführten hervorgehobenen Merkmale laut Eurotaxliste und die übrigen Merkmale einer luxuriösen Ausstattung, die typisch für ein Fahrzeug zum Zwecke der Personenbeförderung sind, wird verwiesen.

Insgesamt überwiegen die Charakteristika eines Pkw.

Nach dem allgemeinen Erscheinungsbild, nach der Innenausstattung im Passagierbereich und der Gesamtheit seiner Merkmale, die dem Fahrzeug seinen wesentlichen Charakter verleihen, ist das Kfz in die Position 8703 einzuordnen ist (siehe auch VwGH vom 20.01.2010, 2008/13/0125).

Unter diesem Aspekt steht fest, dass das Kfz im Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Erwerbes unter die Position 8703 der KN einzureihen war.

Zu den Hinweisen der Bf. auf das KFG und die Überprüfungspflichten der Zulassungsbehörde ist auszuführen.

Die Einreihung als Lkw nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen orientiert sich an der VERORDNUNG (EU) Nr. 678/2011 DER KOMMISSION vom 14. Juli 2011 zur Ersetzung des Anhangs II und zur Änderung der Anhänge IV, IX und XI der Richtlinie 2007/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die *Genehmigung von Kraftfahrzeugen* und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbstständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge (Rahmenrichtlinie).

Für die Vorschriften für die Zulassungsbehörde orientieren sich aber nicht an der KN. Diesbezügliche Ausführungen der Bf. gehen daher ins Leere.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der NoVA 02/2013 ist daher abzuweisen.

b)

Vergütungsbescheid

Wenn das erkennende Gericht die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Z 2 NoVAG bejahen sollte, werde in eventu die Vergütung der NoVA im Sinne des § 12 NoVAG begehrt.

Nach § 12 Abs. 1 NoVAG ist eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn

1. feststeht, daß eine Zulassung zum Verkehr im Inland aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht oder nicht mehr in Betracht kommt oder...

Die Bf. begehrt die Vergütung der entrichteten NoVA, weil ihres Erachtens das Kfz nach den Umbaumaßnahmen unter die Position 8704 (Lkw) falle.

Aus diesem Grunde sei eine Zulassung als Pkw nicht mehr möglich, folglich auch der Tatbestand des § 12 Abs. 1 Z 1 NoVAG und die NoVA zu vergüten.

Die Bf. vermeint danach, eine Vergütung habe auch dann zu erfolgen, wenn die Zulassung *als Lkw* im Inland erfolgte. In diesem Punkt irrt die Bf., weil dieser Vergütungstatbestand vom § 12 NoVAG, *nicht umfasst* ist.

Der Vergütungsanspruch stellt nicht auf eine Zulassung *als Pkw* im Inland ab.

Das Gesetz lässt nur dann eine Vergütung zulässt, wenn eine Zulassung zum Verkehr im Inland ausgeschlossen ist. Das Fahrzeug ist jedoch unbestritten zum Verkehr in Österreich zugelassen, weshalb dieser Vergütungsbestand *nicht zum Tragen* kommt.

Der Vergütungstatbestand des § 12 Abs. 1 Z 1 NoVAG ist daher nicht erfüllt.

Im Übrigen sind Rückbaumaßnahmen mit relativ geringem Aufwand zur Erlangung der kraftfahrrechtlichen Zulassung als Pkw möglich.

Auch eine künftige Zulassung als Pkw ist daher nicht ausgeschlossen.

Abgesehen davon ist die kraftfahrrechtliche Einstufung eines Kfz durch die Zulassungsbehörde, wie bereits mehrmals ausgeführt, für Zwecke der NoVA *nicht* maßgeblich.

Der Vergütungstatbestand des § 12 Abs. 1 Z 1 NoVAG ist daher nicht erfüllt.

Die Bf. beruft sich ersatzweise auf § 1 Z 3 letzter Satz NoVAG.

Danach gilt als erstmalige NoVA-pflichtige Zulassung auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das im Inland bereits zum Verkehr zugelassen war, aber nicht der NoVA-Pflicht unterlag oder befreit war.

Nach Ansicht der Bf. sei im Beschwerdefall, weil ein ursprünglich NoVA-pflichtiges Fahrzeug in ein nicht steuerbares Fahrzeug der Position 8704 umgebaut worden sei, die NoVA-Pflicht im Nachhinein weggefallen. Im Beschwerdefall müsse danach § 12 NoVAG analog auf diesen Sachverhalt anzuwenden sein.

Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob im vorliegenden Fall eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, die eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach sich zieht, erübrigt sich.

Wie schon oben dargelegt, liegt kein in die Position 8704 einzureihendes Fahrzeug vor, sodass auch kein Wegfall der NoVA-Pflicht vorliegt.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im Entscheidung im vorliegenden Fall hängt von der Feststellung des Sachverhaltes unter Würdigung der vorgelegten Beweise ab. Das erkennende Gericht ist nach reiflicher Überlegung zur Ansicht gekommen, dass das zu beurteilende Kfz überwiegend die Merkmale eines Fahrzeuges aufweist, dass zum Zwecke der Personenbeförderung gebaut wurde und auch nach dem Umbau die wesentlichen Charakteristika eines Fahrzeuges der Position 8703 der KN aufweist. Hinsichtlich der Einreihung des Fahrzeuges in die KN konnte sich das Gericht auf umfangreiche Vorgaben des EuGH und die einschlägige Judikatur des VwGH stützen.

Die Einreihung des Kfz in die KN nach den vom EuGH und den VwGH aufgestellten Kriterien ist aber eine Tatfrage und keine Rechtsfrage. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu lösen.

Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Graz, am 23. September 2015