

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde des X., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14.11.2017 betreffend Normverbrauchsabgabe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem **angefochtenen Bescheid** setzte das Finanzamt Normverbrauchsabgabe für ein Geländefahrzeug der Marke Maverick X3 XRS (in der Folge: Fahrzeug) auf einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 31.181,87 Euro mit 8.419,10 Euro fest. Die Festsetzung sei erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei.

In der gegen diesen Bescheid am 10.12.2017 erhobenen **Beschwerde** wandte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) ein, das Fahrzeug sei vom Amt der Vorarlberger Landesregierung als landwirtschaftliches Zugfahrzeug der Klasse T 5 genehmigt worden. Beim Maverick X3 XRS handle es sich daher weder um ein Kraftrad noch um einen Personenkraftwagen im Sinne des § 2 NoVAG und könne daher keine Normverbrauchsabgabepflicht für dieses Fahrzeug bestehen. Zudem sei die Zulassungssperre vom Finanzamt ohne Probleme aufgehoben worden und sei er auf eine etwaige Normverbrauchsabgabepflicht nicht hingewiesen worden.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.12.2017 ab. Zur Begründung führte es aus, das Fahrzeug sei nach zahlreichen Umbauten durch die Firma A. in Adresse1 in Deutschland an die Firma C. B., Adresse2, geliefert und unmittelbar nach der

Typisierung als Zugmaschine in der Genehmigungsdatenbank freigeschalten worden. Zulassungsbesitzer sei der Bf. Mit Bescheid vom 17.10.2017 habe ihn die Abgabenbehörde um Nachreichung der Rechnung für das Kraftfahrzeug ersucht. Mit Schreiben vom 10.11.2017 habe er zwei Rechnungen vorgelegt, eine Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung durch die Firma A. an die Fa. C. B. vom 16.6.2017 mit einem Kaufpreis in Höhe von 30.719,66 Euro und eine Rechnung über die Lieferung durch die C. B. an den Bf. in Ort2 vom 7.11.2017 mit einem Kaufpreis in Höhe von 37.418,25 Euro. Nach Prüfung der Unterlagen habe die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 14.11.2017 die Normverbrauchsabgabe in Höhe von 8.119,10 Euro festgesetzt, weil die Selbstberechnung unterblieben war.

Gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG unterliege die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe. Gemäß § 2 Z 2 NoVAG gälten Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur) als Kraftfahrzeuge. Für die Beurteilung, ob ein unter Z 2 fallendes Kraftfahrzeug vorliege, sei nicht die in der Zulassung getroffene Typisierung, sondern die Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur der EU (KN) maßgebend. Beförderungsmittel seien im Kapitel 87 der KN, Anhang I der VO (EU) 2658/1987 idF 2017 ABIEU 2016 C näher aufgeschlüsselt. Nicht unter § 2 NoVAG fielen hingegen Zugmaschinen laut Position 8701 der Kombinierten Nomenklatur.

Unter diese Position seien u.a. Einachsschlepper, Sattel-Straßenzugmaschinen, Glaskettenzugmaschinen und andere Zugmaschinen einzureihen. Zu den „anderen“ Zugmaschinen gehörten laut den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur zur Vereinheitlichung der Wareneinreihung in der Fassung 2015, ABIEU 2015 C 76 z.B. so genannte „Geländefahrzeuge“, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt seien und neben anderen Merkmalen eine Anhängelast (nicht gebremst) von mindestens dem Zweifachen seines Eigengewichts aufwiesen. Das in Rede stehende Fahrzeug habe ein Eigengewicht von 860 kg. Das Zweifache des Eigengewichts betrage daher 1.720 kg. Der Maverick könne aber nur eine Anhängelast, ungebremst, von 500 kg ziehen und nicht von 1.720 kg und sei daher unabhängig von der kraftfahrrechtlichen Typisierung wegen Nichterfüllung sämtlicher Voraussetzungen für eine Einreihung als Zugmaschine zwingend in Position 8703 einzureihen und damit normverbrauchabgabepflichtig.

Die Eintragung der Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank sei bereits im Zuge der Ersterfassung bei Typisierung des Fahrzeugs und entgegen dem Vorbringen des Bf. ohne Beteiligung der Abgabenbehörde erfolgt. Ein Hinweis auf die gesetzliche Pflicht zur Selbstbemessung der Normverbrauchsabgabe sei weder vorgesehen noch ein Hindernis für die Steuerschuldentstehung und deren Festsetzung im Falle des Unterbleibens der Selbstberechnung.

Im **Vorlageantrag** vom 18.1.2018 brachte der Bf. vor, er habe das Fahrzeug an den Technischen Überwachungsverein (TÜV) zur Prüfung überstellt. Ergänzend dazu führte er in einem Schreiben vom 14.2.2018 aus, das Fahrzeug sei vom Amt der Vorarlberger Landesregierung als landwirtschaftliches Zugfahrzeug der Klasse T5 einzeln genehmigt worden. Grundlage hierfür sei eine bereits erfolgte Zulassung des Fahrzeugs in der BRD als LOF Zugmaschine, Ackerschlepper, gewesen. Die Zulassungssperre sei vom Finanzamt Feldkirch ohne Probleme aufgehoben worden, er sei auch nicht auf eine etwaige NoVA-Pflicht hingewiesen worden. Am 14.11.2017 habe er dann trotz vorheriger Freischaltung den angefochtenen Bescheid erhalten. Nach Erhalt der Beschwerdeentscheidung sei er mehrfach mit dem Finanzamt in Kontakt getreten. Mit E-Mail vom 11.01.2018 sei ihm mitgeteilt worden, welche Auflagen das Fahrzeug erfüllen müsse, um als Ackerschlepper und somit als normverbrauchsabgabefrei eingestuft werden zu können. Diesem E-Mail sei zu entnehmen, dass lediglich die Anhängelast nicht den erforderlichen Kriterien entsprochen habe. Er habe anschließend sein Fahrzeug, das er vorwiegend im Sommer- und Herbsturlaub im Ackerfeld in Ungarn einsetze, in Ungarn abgeholt und nach Wien zum TÜV Austria überstellt. Beim TÜV Austria habe er die Überprüfung des Fahrzeuges, vor allem der Anhängelast, in Auftrag gegeben. Wie erwartet habe sich bei der Prüfung herausgestellt, dass die Anhängelast den Anforderungen ohne weitere Umbaumaßnahmen als Ackerschlepper entspreche. Das Gutachten werde als Anlage beigelegt.

Am 29.1.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme im **Vorlagebericht** führte es aus, das Fahrzeug sei ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 Z 2 NoVAG. Ein nachträglicher Umbau ändere nichts an der stichtagsbezogenen Beurteilung der Steuerschuldentstehung. Eine Vergütung der NoVA im Umbaufall sei nicht vorgesehen.

II. Sachverhalt

Das beschwerdegegenständliche Geländefahrzeug, ein Maverick X3 XRS, wurde am 16.6.2017 von der Firma A. in Ort1 in Deutschland um einen Kaufpreis in Höhe von insgesamt 30.719,66 Euro an C. B. in Ort2 geliefert. In diesem Kaufpreis war auch ein Betrag in Höhe von 1.922,69 Euro für den Umbau des Fahrzeugs zur LOF-Zugmaschinenzulassung side by side enthalten (vgl. die Rechnung vom 7.6.2017). „LOF“ bedeutet „Land oder Forstwirtschaft“, unter „side by side“ ist die Einrichtung eines Beifahrersitzes zu verstehen. Am 7.7.2017 erging ein Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung gemäß §§ 28 und 34 des Kraftfahrzeuggesetzes 1967, mit dem die Verwendung des Fahrzeugs als Zugmaschine T5 unter der Auflage der Verwendung nach den Angaben und Richtlinien des Herstellers, der Bombardier Recreational Products Inc., bis 6.7.2019 zugelassen wurde (vgl. Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 7.7.2017). Am 10.7.2017 erfolgte die Zulassung

des Fahrzeugs mit dem amtlichen Kennzeichen XY auf den Bf. Laut Anhang zum Genehmigungsbescheid und Zulassung hat das Fahrzeug ein Eigengewicht von 860 kg, eine zulässige Gesamtmasse von 1.034 kg, eine höchstzulässige Achslast von 420 kg (vorn) und 650 kg (hinten), eine Anhängemasse mit Auflaufbremsung von 590 kg und eine ungebremste Anhängemasse von 500 kg. Die tatsächliche Anhängelast betrug aber bereits im Zeitpunkt der Zulassung des Fahrzeugs in Österreich zumindest 1.720 kg. Dies ergibt sich aus dem Gutachten des Technischen Überwachungsvereins (TÜV) vom 1.2.2018 (siehe dazu weiter unten).

Mit Datum 7.11.2017 legte die C. B. eine Rechnung über die Veräußerung des Fahrzeugs an den Bf. um einen Kaufpreis in Höhe von 31.181,88 Euro (vgl. diese Rechnung). Diesen Kaufpreis setzte das Finanzamt als Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe an.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob das Fahrzeug als Kraftfahrzeug im Sinne des Normverbrauchsabgabengesetzes 1991 gilt oder nicht.

Gemäß § 1 Z 3 a NoVAG unterliegt der NoVA die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 leg. cit. eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a leg. cit. erfolgt ist.

Gemäß § 2 NoVAG gelten als Kraftfahrzeuge

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).

Das NoVAG verweist für den Kraftfahrzeugbegriff somit auf das Zollrecht. Die Kombinierte Nomenklatur (KN) ist eine Verordnung der Europäischen Union, die jedes Jahr neu erlassen wird und die Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs regelt. Daneben erlässt die Europäische Kommission Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur, die nicht rechtsverbindlich sind, jedoch der einheitlichen Auslegung der einzelnen Positionen dienen soll (vgl. *Haller, NoVAG* 2017, § 2 Tz 3; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229).

Der Verwaltungsgerichtshof geht in seiner Rechtsprechung von einem dynamischen Verweis des § 2 NoVAG auf die Kombinierte Nomenklatur aus (vgl. *Haller, NoVAG*, § 2 Tz 6; VwGH

28.10.2009, 2008/15/0229). Das bedeutet für den Beschwerdefall, dass die Kombinierte Nomenklatur in der Fassung der VO Nr. 2658/87 vom 26.10.2016 zur Anwendung gelangt.

Nicht als Kraftfahrzeuge im Sinne des § 2 NoVAG gelten somit all jene Fahrzeuge, die nicht unter die in § 2 NoVAG genannten Positionen der Kombinierten Nomenklatur fallen. Dazu gehören auch Zugmaschinen der Position 8701 KN.

Zu den Zugmaschinen laut Position 8701 KN gehören Einschlepper (Unterposition 8701 10 00), Sattel-Straßenzugmaschinen (Unterposition 8701 20), Gleiskettenzugmaschinen (8701 30 00) und *andere*, mit einer Motorleistung von 18 kW bis mehr als 130 kW (Unterpositionen 8701 01 10 bis 8701 95 90).

Zu diesen anderen Zugmaschinen gehören laut den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur in der Fassung vom 4.3.2015, C 076/01, z.B. sog. „Geländefahrzeuge“, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind und folgende Merkmale aufweisen:

- eine Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtungen für die Steuerung des Fahrzeugs montiert sind; die Lenkung wird durch Drehen der zwei Vorderräder bewirkt und beruht auf einem Kraftwagenlenksystem (Ackermann Prinzip);
- Bremssysteme an allen Rädern;
- ein Automatikgetriebe und einen Rückwärtsgang;
- einen Motor, der speziell für die Benutzung in schwer zugänglichem Gelände entwickelt und bei niedriger Drehzahl eine ausreichende Zugkraft für angehängte Gerätschaften liefert;
- die Kraft wird über die Wellen auf die Räder übertragen und nicht mittels einer Kette;
- die Reifen haben ein tiefes Profil, das für unbefestigtes Gelände geeignet ist;
- eine Ankupplungsvorrichtung beliebiger Art, z.B. einen Anhängenhaken, mit der das Fahrzeug mindestens das Zweifache seines Eigengewichts ziehen und schieben kann;
- eine Anhängelast (nicht gebremst), von mindestens dem Zweifachen seines Eigengewichts. Diese kann durch technische Unterlagen wie Benutzerhandbuch, Bescheinigung des Herstellers oder einer nationalen Behörde mit genauer Angabe der Anhängelast des Geländefahrzeugs in Kilogramm und seines Eigengewichts (Gewicht des Fahrzeugs ohne Flüssigkeiten, Personen oder Ladung) nachgewiesen werden.

Weisen Geländefahrzeuge alle diese Merkmale auf, sind sie als Ackerschlepper und Forstschlepper einzureihen. Weisen sie nicht alle diese Merkmale auf, sind sie in die Position 8703 einzustufen.

Das Fahrzeug wurde als Zugmaschine T 5 mit Bescheid von der Vorarlberger Landesregierung einzelgenehmigt und im Inland zum Verkehr zugelassen. Die höchste zulässige Anhängelast, ungebremst, wurde in diesen Dokumenten jeweils mit 500 kg angegeben. Der TÜV überprüfte im Zeitraum vom 22.1.2018 bis zum 31.1.2018, ob das Fahrzeug in dem in der BRD genehmigten Zustand auch den erforderlichen Kriterien für die Einstufung als Ackerschlepper und Forstschlepper auf Rädern gemäß dem Amtsblatt der Europäischen Union 2015/C 076/01 entsprach. Dabei kam er zum Ergebnis, dass sämtliche Merkmale für die Einstufung des Fahrzeugs als Ackerschlepper oder Forstschlepper gegeben waren. Insbesondere wurde festgestellt, dass das Fahrzeug für eine Anhängelast (ungebremst) von 1.720 kg und damit dem doppelten des Eigengewichts geeignet war (vgl. Punkt 3.8 Anhängelast auf Seite 5 des Gutachtens). Die gutachterliche Schlussfolgerung lautet: *„Auf Grund der durchgeführten Prüfungen und deren Ergebnisse wird festgestellt, dass das gegenständliche Fahrzeug gemäß Amtsblatt der Europäischen Union/C 076/01 den Vorschriften als Ackerschlepper und Forstschlepper (ausgenommen Einachsschlepper) auf Rädern entspricht (vgl. Punkt 4. auf Seite 7 des Gutachtens)“*.

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, dieses Gutachten nicht anzuerkennen, zumal die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur lediglich einen Nachweis durch technische Unterlagen verlangt, und das Gutachten als solche technische Unterlage zu werten ist.

Dem Einwand des Finanzamtes in der Stellungnahme zum Vorlageantrag, wonach das nachträglich eingeholte Gutachten keinen Einfluss auf den angefochtenen Bescheid habe, weil das Fahrzeug nach dem für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblichen Zeitpunkt gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG, d.i. der erstmaligen Zulassung am 10.7.2017, umgebaut worden sei und dieser Umbau nichts (mehr) an der bereits entstandenen Steuerschuld ändere, kann nicht gefolgt werden. Aus den Akten ist keinerlei Hinweis zu entnehmen, der auf einen derartigen nachträglichen Umbau hindeuten würde. Feststellbar ist einzig der Umbau des Fahrzeugs zu einer kraftfahrrechtlich zulassungsfähigen Zugmaschine (LOF side by side) und der erfolgte noch vor der Verbringung des Fahrzeugs nach und Zulassung in Österreich in Deutschland.

Der Umstand, dass die höchstzulässige Anhängelast (ungebremst) in der Zulassung und der Einzelgenehmigung mit 500 kg angegeben wurde, steht dieser rechtlichen Beurteilung nicht entgegen, ist doch für die Einstufung eines Fahrzeugs als Kraftfahrzeug ausschließlich die zolltarifarische Einstufung eines Fahrzeuges im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung und nicht dessen kraftfahrrechtliche Einordnung maßgeblich (vgl. *Haller*, NoVAG, § 2 Tz 13).

Beim in Rede stehenden Fahrzeug handelte es sich somit nicht um ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG und lag daher in der Zulassung dieses Fahrzeuges im Inland kein der Normverbrauchsabgabe unterliegender Vorgang vor.

IV. 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.

Mit diesem Erkenntnis wurde vor allem über eine strittige Sachverhaltsfrage (die Anhängelast des Fahrzeugs) entschieden; sie hängt daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab. Zudem kommt ihr keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 22. Jänner 2020