

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. März 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 20. März 2015 betreffend Normverbrauchsabgabe 2015 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2014 ein beschädigtes Kraftfahrzeug der Marke "Land Rover Defender 110 Station Wagon" von der Firma „***2***“ in Belgien und importierte es nach Österreich, wo er es reparieren und umbauen ließ.

Mit Bescheid vom 20. März 2015 setzte das Finanzamt für das gegenständliche Fahrzeug die Normverbrauchsabgabe mit 7.836,19 € fest. Begründend wurde ausgeführt, das betreffende Fahrzeug sei zolltarifarisch als PKW zu bewerten, da die innere Länge der Ladefläche nicht länger als 50% des Radstandes sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, den Bescheid aufzuheben und das Fahrzeug freizuschalten. Begründend brachte der Bf. vor, die Instandsetzung und der Umbau des „Landrover Defender 110“ sei erfolgt, damit das Fahrzeug von der NoVA befreit werde.

Verwiesen werde auf die Fa. „***3***“ in ***4***, welche für „***5***“ „Landrover Defender 110“ derart umbauete, dass sie von der NoVA befreit seien (siehe dazu die in Kopie beiliegenden Typenscheine von „***6***“).

Sein Landrover entspreche nach dem Umbau in Maßen und Ausführungen exakt jenen von der Fa. „***3***“ umgebauten Landrovern. So gebe es eine räumlich und klimatisch eingebaute Trennwand, mit Blech verkleidete Seitenscheiben ab der C-Säule und 4 Befestigungen für Zurrgurten. Durch diese Umbauten sei ein getrennter Laderaum für Geräte entstanden. In der Folge sei das Fahrzeug der Prüfstelle der ***7*** Landesregierung vorgeführt und seien die gemachten Änderungen im Anhang zum bestehenden Typenschein bestätigt worden.

Um sicher zu gehen, dass die an seinem Fahrzeug vorgenommenen Änderungen jenen der Fa. „***3***“ entsprächen, habe er ein Gutachten von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt. Er habe sich auch beim Finanzamt mündlich erkundigt, ob sein Fahrzeug von der NoVA befreit werde und angemeldet werden könne. Zwischenzeitlich sei ihm eine Freischaltung bewilligt worden, bis ein Bescheid ausgestellt werde,

Er habe sich Kopien von zwei Typenscheinen von der Fa. „***3***“ umgebauten „Landrover Defender 110“ besorgt, um zu prüfen, ob es Abweichungen gebe (die Ladefläche habe ein anderes Maß). Er habe sein Fahrzeug daher nochmals der Prüfstelle der ***7*** Landesregierung vorgeführt und das richtige Maß eintragen lassen (siehe dazu den Typenschein Anhang zwei). Nun seien alle drei Typenscheine identisch.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. April 2015 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW und nicht NoVA-pflichtigem LKW seien die zolltarifarischen Regelungen, sohin die Kombinierte Nomenklatur, maßgeblich. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung als LKW könne daher nicht geschlossen werden, dass auch zolltarifarisch ein LKW vorliege.

Nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur würden unter Kraftfahrzeuge der Position 8703 Fahrzeuge mit maximal neun Sitzplätzen (einschließlich Fahrersitz) fallen, deren Innenraum ohne Umbau sowohl für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden könne – sohin vor allem Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen.

Die üblichen Typen von Geländewagen seien den Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen zuzuordnen. Fahrzeuge dieser Art, die mit mindestens 2 Sitzreihen ausgestattet seien, würden in der Regel unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur fallen. Die Einreihung in diese Position werde durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen würden, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach vorwiegend zur Personenbeförderung bestimmt seien. So betrage zum einen das höchstzulässige Gesamtgewicht weniger als 5 Tonnen, zum anderen bestehe ein einziger umschlossener Innenraum (Bereich), der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere aufweise und einen anderen Bereich umfasse, der wiederum sowohl für die Personen- als auch für die Güterbeförderung verwendet werden könne. Zusätzlich sprächen folgende Merkmale für die Einreihung unter die sogenannten Mehrzweckfahrzeuge:

- Äußeres Erscheinungsbild als PKW
- Das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung 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 Frontpassage. Solche Sitze könnten eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkten herausnehmbar oder zusammenklappbar sein.
- Anzahl der Sitzreihen (Flächenaufteilung zugunsten der Personenbeförderung)
- Gewichtsmäßiges Überwiegen der Personenbeförderung
- Das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen
- Das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen mit Fenstern an den Seitenteilen oder im Rückteil
- 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 für die Güterbeförderung verwendet werden kann.
- Das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden könnten (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher, Lautsprecher).

Maßgeblich für die zolltarifarische Einordnung sei der Zeitpunkt, an dem die Steuerschuld entstehe. Diese entstehe gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 leg. cit. mit dem Tag der Zulassung.

Zum Zeitpunkt der Zulassung sei der Land Rover Defender 110 bereits umgebaut gewesen. Er habe zwei Sitzreihen aufgewiesen und das höchstzulässige Gesamtgewicht habe 3050 kg betragen.

Das Datenblatt des Land Rover Defender 110 weise die Länge der Ladefläche mit 900 mm aus und die Länge des Fahrzeuges mit 4639 mm bis 4785 mm, sodass davon auszugehen sei, dass das Flächenausmaß zur Personenbeförderung gegenüber der Lastenbeförderung überwiege.

Aus dem vorliegenden Bildmaterial ergebe sich, dass es sich bei der eingebauten Trennwand um eine solche handle, die nicht verschweißt und somit wieder trennbar sei.

Durch den Umbau im Innenraum samt dem Einfügen einer Trennwand hinter der zweiten Sitzreihe könne infolge eines nunmehr auch gewichtsmäßigen Überwiegens der Lastenbeförderung die kraftfahrrechtliche Zulassung als LKW gegeben sein. Diese kraftfahrrechtliche Zulassung ändere jedoch nichts an der Tatsache, dass der gegenständliche Kombinationswagen aufgrund des äußeren Erscheinungsbildes als PKW einzustufen sei. Es seien zwar die hintersten Fenster innen mit Blech ausgekleidet worden, jedoch würden die Fenster von außen sichtbar bleiben. Von ***8*** würden Defender 110 Station Wagon mit oder ohne hintere Seitenfenster angeboten, wobei jene ohne Fenster als LKW bezeichnet

würden. Auf weitere Merkmale, die als charakteristische Beschaffenheitshinweise für das Vorliegen eines PKW anzusehen seien und im Beschwerdefall überwiegend vorliegen würden, müsse nicht mehr eingegangen werden, da sich aus der Gesamtbetrachtung aller Umstände ergebe, dass der gegenständliche Land Rover Defender 110 der Beschaffenheit nach überwiegend zur Personenbeförderung bestimmt sei. Er sei somit als PKW der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzuordnen und es bestehe NoVA-Pflicht.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Nachreichung eines ergänzenden Gutachtens, in dem zu den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung Stellung genommen werde, angekündigt. Dieses Gutachten wurde am 22. Oktober 2015 der Abgabenbehörde vorgelegt. Auf den bekannten Inhalt dieses Gutachtens wird verwiesen.

Im Vorlagebericht vom 20. Mai 2015 hielt das Finanzamt an seiner Auffassung fest, dass der getätigte Umbau des Land Rover Defender 110 nicht zu einer Änderung der zolltarifarischen Einreihung geführt habe und deshalb der Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwirklicht worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beim beschwerdegegenständlichen Fahrzeug handelt es sich um einen Land Rover Defender 110 Station Wagon mit der Fahrgestellnummer ***9***.

Das Fahrzeug wurde vom Bf. mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2014 im beschädigten Zustand von der Firma „***2***“ in Belgien erworben und nach Österreich eigenimportiert.

In Österreich wurde das Fahrzeug instandgesetzt und wie folgt umgebaut: Von den vorhandenen 7 Sitzplätzen wurde zwei Sitzplätze entfernt, es wurde eine Trennwand eingebaut, die hintersten Seitenfenster wurden innen mit Blech verkleidet und es wurden vier Befestigungen für Zurrgurte angebracht.

Am 20. Jänner 2015 wurden die vorgenommenen Änderungen vom Amt der ***7*** Landesregierung genehmigt. Laut Datenauszug (Aktenzahl ***10***) beträgt die Länge der Ladefläche des Fahrzeugs 1300 mm und der Radstand 2794 mm.

Am 23. März 2015 wurde vom Amt der ***7*** Landesregierung die Länge der Ladefläche auf 900 mm (Aktenzahl ***11***) berichtigt.

Am 22. Jänner 2015 wurde das Fahrzeug auf ***12*** (geb. ***13***), ***14***, ***15***, zugelassen.

In einem Gutachten eines beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das Kraftfahrzeugwesen vom 6. Oktober 2015 wird das beschwerdegegenständliche Fahrzeug wie folgt beschrieben:

a) *„Komfortmerkmale Fahrgastraum/Güterladebereich:*

- *Die Abgrenzung zwischen Fahrgastraum und dem Rück-Laderaum ist durch eine untrennbare Trennwand – ganzflächig, klimatrennend vorhanden;*
- *Die Sitze sind in einfachster Ausführung bzw. wasserfest, schmutzunempfindlich ohne Sitzheizung eingebaut.*
- *Die Armaturen sind im Industriedesign, d.h. einfachst ausgeführt.*
- *Für den Beifahrer ist ein Haltegriff vorne am Armaturenbrett verbaut. Der klimagetrennte Lade-Nutzraum ist über Seitenwände links rechts, ohne Fensterausnehmungen bis hin zum Dach untrennbar mit dem Aufbau, sprich Karosserie, verbunden.*
- *Im Bereich des Ladebodens sowie seitlich in der „Verblechung“ finden sich Zurrösen für die Befestigung der Ladung.*
- *Im Fondsbereich bzw. Fahrgastraum sind keine hochwertigen Veloursteppiche, sondern Gummimatten eingelegt.*
- *Fahrgeräusch im Fahrgastraum ungleich einem PKW.*

b) *Chassis – Karosserie:*

- *Das Chassis ist in seinen Baukomponenten extrem widerstandsfähig, dadurch schwer und in der „Architektur“ nicht mehr zeitgemäß. Es ist angelegt für hohe Geländeleistungen mit schweren Lasten.*
- *Der Chassis-Leiterrahmen ist robust, einfach und funktional im Nutzlastbereich gegenüber Konstruktionen mit selbsttragender Bauweise (PKW-Segment).*
- *Die Karosserie ist sehr robust, einfach und funktional und als Pontonkarosserie äußerst flexibel konfigurierbar.*
 - *Leichte Aluminiumstruktur*
 - *Erhöhte Zuladung und Leistungsfähigkeit*
- *Die Scheinwerfer – Lampenschutzgitter sind klappbar.*
- *Die Anhängervorrichtung mit Kugelkopfzapfen ist auf den Chassisrahmen offen mit der Platte unabgedeckt montiert (Optik beeinträchtigt).*
- *Der vordere Stoßfänger ist mit einem „Abschleppmaul“ verstärkt montiert.*
- *Dachlasten sind bis zu einem Maximalgewicht von 150 kg einschließlich Dachträger zugelassen.*
- *Rammschutzbügel links und rechts im Schwellenbereich.*
- *Trittstufen fehlen.*

c) *Achsen/Radführung:*

- *Die Radführung wird über Starrachsen mit Differential vorne wie hinten geführt. Zur Unterstützung der Stabilität bzw. Lastenverteilung finden sich verstärkte*

Schraubenfedern mit Stabilisatoren, Teleskopdämpfern, Dreieckslenkern mit Längslenkern und Querstabilisatoren.

- *Die Räder bzw. Felgen sind in Stahl 16“ ausgeführt.*
- *Die Bodenbeschaffenheit ist für den Extremeinsatz bzw. im Nutzlastbereich geeignet.*

d) *Antrieb/Allrad:*

- *Das Handschaltgetriebe ist mit einem zweistufigen Verteilergetriebe, sperrbarem Mitteldifferential und Traktionsausgleich an den Rädern, für hohe Geländeleistungen mit schweren Lasten ausgelegt.*

e) *Allgemeines/Optik:*

- *Die Optik deutet auf ein Nutzfahrzeug hin, zumal die hinteren Fenster im Lade-Nutzraum keinen Durchblick zulassen und nicht geöffnet werden können.; keine Fenster*
- *keine Durchsicht*
- *Die überdurchschnittliche Bodenfreiheit ist sehr auffällig.*
- *Die seitlichen Rammschutzbügel sind den Nutzfahrzeugen zuzuordnen.*
- *Das Innendesign ist sehr einfach und funktional angeordnet.*

f) *Verwendungszweck:*

- *Derartige Fahrzeuge werden als LKW typisiert, für Lastentransporte im schwierigen Gelände eingesetzt, so z.B. für die Bewirtschaftung von Berghütten, im Katastropheneinsatz und bei der Verwendung von schwerer Ausrüstung (Bergrettung, Rotes Kreuz, Samariterbund, etc.), im landwirtschaftlichen Bereich, insbesondere bei der Alpbewirtschaftung, Forst- und Jagdwirtschaft im Zusammenhang mit Anhängern, da diese Fahrzeuge aufgrund ihrer Bauart sowie dem hohen Eigengewicht besonders für den Transport schwerer Lasten im Gelände geeignet sind.*
- *Das Fahrzeug verfügt über eine kraftfahrrechtliche Zulassung als LKW.“*

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Der Normverbrauchsabgabe unterliegt gemäß § 1 Z 3 lit. a Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG 1991) idF BGBl. I Nr. 118/2015, 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. Als erstmalige Zulassung gilt gemäß § 1 Z 3 lit. b leg. cit. 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.

Als Kraftfahrzeuge gelten gemäß § 2 Z 2 NoVAG 1991 Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

Abgabenschuldner ist gemäß § 4 Z 2 NoVAG 1991 im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Wird das Kraftfahrzeug für mehrere Personen zugelassen, so sind diese Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

§ 2 NoVAG 1991 verweist für die Bestimmungen des Begriffs „Kraftfahrzeug“ auf die Kombinierte Nomenklatur. Die Kombinierte Nomenklatur (KN) ist eine Verordnung der Europäischen Kommission, die jährlich neu erlassen wird und die Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs regelt. Sie ist auf das internationale Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren vom 14.6.1983 gestützt.

Mit der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 vom 7.9.1987, Abl. L 256, wurde eine neue Warennomenklatur (KN) eingeführt. Art. 12 dieser Verordnung sieht vor, dass die Kommission jedes Jahr in Form einer Verordnung, die jeweils ab 1. Jänner des folgenden Jahres gilt, die vollständige Fassung der Kombinierten Nomenklatur veröffentlicht zusammen mit den entsprechenden autonomen und vertragsmäßigen Zollsätzen des Gemeinsamen Zolltarifs, wie sie sich aus den vom Rat oder von der Kommission beschlossenen Maßnahmen ergeben. Die KN ist gemäß Art. 1 Abs. 3 dieser VO im Anhang I enthalten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur in § 2 NoVAG 1991 statisch zu verstehen. Das bedeutet, für die Beurteilung der Frage, ob ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG vorliegt oder nicht, ist die im Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzblattes BGBl. I 1995/21 maßgebliche Fassung der KN heranzuziehen.

Für die Auslegung des § 2 NoVAG 1991 ist daher die Verordnung idF der Verordnung (EG) Nr. 3115/94 der Kommission vom 20. Dezember 1994, Abl. L 345, maßgeblich.

Die im Anhang I enthaltene KN enthält in Teil I die Einführenden Vorschriften, davon in Titel I die Allgemeinen Vorschriften und in Teil II den Zolltarif.

Nach den Allgemeinen Vorschriften gelten für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur folgende Grundsätze:

1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.
2.
3. Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:
 - a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor....
 - b)
 - c) Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Positionen zugewiesen.
4.
5.
6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterposition, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschriften auch die Anmerkungen zu den Abschriften und Kapiteln.

Kapitel 87 in Teil II der KN enthält die zolltarifische Einstufung von Zugmaschinen, Kraftwagen, Krafträdern, Fahrrädern und anderen nicht schienengebundenen Landfahrzeugen.

Kapitel 87 regelt in Position 8703 Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen und in Position 8704 Kraftfahrzeuge für den Transport von Waren.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (siehe dazu EuGH 6.12.2007, C-486/06, BVBA Van Landeghem) ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Merkmal für die zolltarifliche Einreihung von Waren grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu ihren Abschnitten und Kapiteln festgelegt sind.

Die Einreihung kann zwar nicht allein auf der Grundlage der objektiven Merkmale und Eigenschaften der betreffenden Ware erfolgen, jedoch kann der Verwendungszweck der Ware – wobei nur der wesentliche Verwendungszweck berücksichtigt werden muss – ein objektives

Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt. Der Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild dieses Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (siehe dazu z.B. EuGH 25.7.2018, C-445/17, Pilato SpA; EuGH 5.9.2019, TDK-Lamba Germany, C-559/18; EuGH 27.2.2020, Gardinia Home Decor-GmbH, C-670/19).

Ebenso ist es ständige Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH 19.10.2017, Lutz, C-556/16; EuGH 15.11.2018, Baby Dan, C-592/17; EuGH 15.5.2019, Korada, C-306/18; EuGH 27.2.2020, Gardinia Home Decor-GmbH, C-670/19) sowie des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH vom 14.5.1992, 91/16/0026; VwGH 20.1.2010, 2008/13/0125), dass die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur und zum Harmonisierten System zwar nicht rechtsverbindlich sind, jedoch wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs darstellen und als solche wertvolle Hinweise für dessen Auslegung liefern.

In den Erläuterungen zum Harmonisierten System Position 8703 wird Folgendes ausgeführt:

"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)."

In den Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 8704 heißt es:

"Die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und entweder über einen gesonderten, umschlossenen Rückraum oder eine offene hintere Plattform verfügen, die üblicherweise zur Güterbeförderung genutzt werden. Diese Fahrzeuge können auch über flach gegen die Seitenwände klappbare Rücksitzbänke ohne Sicherheitsausrüstung, Verankerungspunkte oder Fahrkomforteinrichtungen aufweisen, um den Frachtbereich im Bedarfsfall in vollem Umfang für den Warentransport nutzen zu können. 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 von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z. B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; diese Sitze sind üblicherweise um- oder zusammenklappbar, um die volle Nutzung des Rückbodens (Van-artige Fahrzeuge) oder einer gesonderten Plattform (Pick-ups) für die Güterbeförderung zu ermöglichen;

b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer und die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups);

c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den beiden Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und -entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen);

d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich;

e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeugs zugerechnet werden können (z. B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher)."

Nach dem äußeren Erscheinungsbild hat sich das beschwerdegegenständliche Fahrzeug nur insofern verändert, als die seitlichen hinteren Fenster innen mit Blech verkleidet wurden. Da die seitlichen hinteren Fenster belassen und nicht entfernt wurden, teilt das BFG nicht die im Gutachten eines beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das Kraftfahrzeugwesen vom 6. Oktober 2015 vertretene Auffassung, wonach die Optik auf ein Nutzfahrzeug hindeutet. Das beschwerdegegenständliche Fahrzeug ist somit aus der Sicht des Finanzgerichts nach seinem äußeren Erscheinungsbild als PKW einzuordnen.

Der Innenraum hat sich durch den Umbau insofern verändert, als zwei der sieben Sitzplätze entfernt und eine Trennwand hinter der zweiten Sitzreihe angebracht wurde. Neben der bereits erwähnten Blechverkleidung der seitlichen hinteren Fenster wurden überdies im Ladebereich vier Befestigungen mit Zurrgurten angebracht.

Fahrzeuge wie das beschwerdegegenständliche mit zwei Sitzreihen und einem dahinterliegenden Laderaum können nur ausnahmsweise als Lastkraftwagen der Position 8704 (diese Fahrzeugkategorie unterliegt nicht der NoVA) eingestuft werden, wenn

- eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand (die lediglich eine verglaste Sichtluke aufweisen darf) zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden ist. Es müssen somit zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen;
- der Laderaum seitlich verblecht ist und
- in Bezug auf die Nutzlast ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegt (siehe hierzu UFS 11.3.2008, RV/3081-W/07, mit Verweis auf Sarnthein, Sport Utility Vehicles, SWK 6/2005, S 265 ff.).

In der Beschwerdevorentscheidung wurde aufgrund des vorliegenden Bildmaterials festgestellt, dass die eingebaute Trennwand nicht verschweißt und deshalb ohne großen Aufwand wieder entfernt werden kann. Im Gutachten eines beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das Kraftfahrzeugwesen vom 6. Oktober 2015, das ebenso wie jedes andere beigebrachte Beweismittel der freien Beweiswürdigung durch das Finanzgericht unterliegt, wurde zwar ausgeführt, dass der Fahrgastraum und der Laderaum durch eine (untrennbare) Trennwand abgegrenzt sind, jedoch nicht in Abrede gestellt, dass diese nicht mit der Karosserie und der Bodenplatte verschweißt ist. Die gegenständliche Trennwand kann daher nach Auffassung des BFG nicht als „untrennbar“ beurteilt werden.

Durch das Einfügen einer Trennwand hinter der zweiten Sitzreihe ist zwar von einem gewichtsmäßigen Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung

auszugehen und das gegenständliche Fahrzeug verfügt deshalb über eine kraftfahrrechtliche Zulassung als LKW. Diese kraftfahrrechtliche Zulassung spielt jedoch keine Rolle für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW und nicht NoVA-pflichtigem LKW – diesbezüglich ist ausschließlich die zolltarifarische Einordnung im Zeitpunkt der Zulassung entscheidend. Aufgrund obiger Ausführungen – äußeres Erscheinungsbild als PKW aufgrund der belassenen hinteren Seitenfenster sowie der ohne großen Aufwand entfernbaren Trennwand zwischen Fahrgastraum und der Laderaum kommt das BFG deshalb im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass das in Rede stehende Fahrzeug unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist und deshalb als Kraftfahrzeug iSd § 2 Z 2 NoVAG 1991 gilt.

Im Beschwerdefall ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, dass das Fahrzeug nicht auf den Bf., sondern auf ***12*** (geb. ***13***), ***14***, ***15***, zugelassen wurde.

Abgabenschuldner ist in den Fällen des Eigenimports gemäß § 4 Z 2 NoVAG 1991 derjenige, auf den das Kraftfahrzeug zugelassen wird. Somit wäre die Normverbrauchsabgabe nicht gegenüber dem Bf., sondern gegenüber ***12*** festzusetzen gewesen. Daher war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Frage, ob das beschwerdegegenständliche Fahrzeug unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist und deshalb als Kraftfahrzeug iSd § 2 Z 2 NoVAG 1991 gilt, erfolgte auf der Grundlage von lediglich für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Soweit im gegenständlichen Verfahren Rechtsfragen zu klären waren, sind diese bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des EuGH sowie des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. September 2021