

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. November 2017 betreffend Normverbrauchsabgabe 2017 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO - 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

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. Zur Begründung wurde ausgeführt, 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.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.12.2017 ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, 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. sogenannte 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 zwingend in Position 8703 einzureihen und unterliege daher gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG der Normverbrauchsabgabe. Abgabenschuldner sei der Bf. als Zulassungsbesitzer.

Im **Vorlageantrag** vom 18.1.2018 und Ergänzungsschreiben vom 14.2.2018 brachte der Bf. zusammengefasst vor, er habe das Fahrzeug an die TÜV Austria Automobile GmbH vor allem zur Prüfung 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. 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.

In der Stellungnahme im **Vorlagebericht** führte das Finanzamt 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.

Mit **Erkenntnis** vom 22.1.2020 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde statt und hob den angefochtenen Bescheid auf. Dabei stützte es sich v.a. auf das Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH vom 1.2.2018, mit dem dieses festgestellt hatte, dass das Fahrzeug in dem in der BRD genehmigten Zustand auch den erforderlichen Kriterien für die Einstufung als Ackerschlepper und Forstschlepper auf Rädern gemäß den Erläuterungen der Europäischen zur Kombinierten Nomenklatur vom 4.3.2015, Abl. 76, entspreche. Dem Umstand, dass die

höchstzulässige Anhängelast (ungebremst) in der Zulassung und der Einzelgenehmigung mit 500 kg angegeben worden sei, maß es keine entscheidende Bedeutung bei, weil für die Einstufung eines Fahrzeugs als Kraftfahrzeug ausschließlich die zolltarifarische Einstufung eines Fahrzeuges im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung und nicht dessen kraftfahrrechtliche Einordnung maßgeblich sei (vgl. *Haller*, NoVAG, § 2 Tz 13). Beim in Rede stehenden Fahrzeug handle es sich somit nicht um ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG und liege daher in der Zulassung dieses Fahrzeuges im Inland kein der Normverbrauchsabgabe unterliegender Vorgang vor.

Das Finanzamt Feldkirch erhob gegen dieses Erkenntnis **Amtsrevision** an den Verwaltungsgerichtshof.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hob die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit Erkenntnis vom 15.10.2020, Zl. 2020/15/0049-7, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes auf. Die Aufhebung begründete er damit, dass die Beurteilung, unter welche Position der Kombinierten Nomenklatur (KN) das in Rede stehende Fahrzeug falle, Sachverhaltsfeststellungen voraussetze, die im aufgehobenen Erkenntnis fehlten. Aus diesem Grund sei auch nicht beurteilbar, ob die Voraussetzungen der Anmerkung 2 zu Kapitel 87 der KN erfüllt seien. Das Fehlen der Sachverhaltsfeststellungen erkläre sich auch daraus, dass die Beschwerde den Erfordernissen des § 250 Abs. 2 BAO nicht entsprochen habe. Entspreche eine Bescheidbeschwerde dem Erfordernis des § 250 Abs. 2 BAO nicht, so sei ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen (§ 85 Abs. 2 BAO). Werde ein solcher nicht fristgerecht erfüllt, gelte die Beschwerde als zurückgenommen und sei sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO von der Behörde mit Beschwerdevorentscheidung oder vom Verwaltungsgericht mit Beschluss als zurückgenommen zu erklären.

Das Verwaltungsgericht, welchem keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Beschwerde vorliege, sei zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Treffe es eine solche dennoch, ohne dass zuvor ein Mängelbehebungsauftrag erteilt und fristgerecht erfüllt worden sei, so belaste es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes (vgl. VwGH 19.12.2017, Ro 2017/16/0011).

Im vorliegenden Revisionsfall seien die in § 250 Abs. 2 BAO genannten Unterlagen, welche zur erforderlichen Sachverhaltsfeststellung erforderlich seien, nicht vorgelegt worden und sei auch kein Mängelbehebungsauftrag erteilt worden. Das Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH vom 1. Februar 2018 bilde keine solche Unterlage.

Das angefochtene Erkenntnis sei daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufzuheben gewesen.

Im Falle der Steuerbarkeit des in Rede stehenden Fahrzeuges sei zudem aufzuklären, ob nach den Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis nicht ein innergemeinschaftlicher Erwerb

durch die \*\*\*GmbH1\*\*\* gemäß § 1 Z 2 NoVAG oder eine Lieferung im Sinne des § 1 Z 1 NoVAG vorliege, wobei in beiden Fällen die \*\*\*GmbH1\*\*\* als Abgabenschuldner entweder nach § 4 Z 1 NoVAG oder nach § 4 Z 1a NoVAG in Betracht käme.

In Entsprechung dieser VwGH-Entscheidung erließ das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren am 9.2.2021 einen **Mängelbehebungsauftrag** gemäß § 85 Abs. 2 BAO iVm § 250 Abs. 2 BAO, mit dem es dem Bf. auftrag, Muster, Abbildungen oder Beschreibungen vorzulegen, aus denen sich die in der Beschwerde behauptete Einreihung des Maverick X3 XRS mit dem Kennzeichen \*\*\*Kz1\*\*\* unter die Position 8701 mit den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 90 der Kombinierten Nomenklatur maßgeblichen Merkmale ergäben und nachzuweisen, dass der Maverick X3 XRS mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimme.

Konkret wurde er aufgefordert unter Vorlage von Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen nachzuweisen, dass das Fahrzeug

- im Wesentlichen zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten gebaut sei (Hauptverwendungszweck, äußeres Erscheinungsbild, Gesamtheit seiner Merkmale),
- die Merkmale für Geländefahrzeuge gemäß den Erläuterungen der Europäischen Kommission zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 90 KN und allenfalls zusätzlich
- die Erfordernisse der Erläuterungen zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 50 erfülle.

In diesem Zusammenhang wurde er mit Verweis auf Rn 38 des zitierten Erkenntnisses des VwGH darauf hingewiesen, dass die Abbildung der Lenkung des Fahrzeugs im Gutachten der TÜV Austria Automobile GmbH nicht erkennen lasse, dass dieses eine Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtungen für die Steuerung des Fahrzeugs montiert sind, aufweise. Ferner wurde er darauf hingewiesen, dass für die weitere Behandlung der Beschwerde die im Spruch genannten Unterlagen vorzulegen seien und nachzuweisen sei, dass das Fahrzeug auch mit den Angaben in diesen Unterlagen übereinstimme und das Schätzungsgutachten der TÜV Austria Automotive GmbH diesen Anforderungen nicht genüge.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass die Beschwerde als zurückgenommen gelte, sollte diesem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen werden.

Mit **Vorhalt** vom selben Tag (9.2.2021) ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. folgende Fragen zum Liefervorgang des Fahrzeug betreffend zu beantworten, und zwar

- 1) an wen die Lieferung des Fahrzeugs erfolgt sei,

- 2) weshalb die Einzelgenehmigung des Amtes der Vorarlberger Landesregierung auf die \*\*\*GmbH2\*\*\* und nicht auf die \*\*\*GmbH1\*\*\* ausgestellt worden sei,
- 3) ob das Fahrzeug von der \*\*\*GmbH1\*\*\* mit der Anschrift CH-\*\*\*GmbH1-Adr1\*\*\* und nicht \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\*, verkauft worden und aufgrund welchen Rechtsvorgangs das Fahrzeug an die \*\*\*GmbH1\*\*\*, CH-\*\*\*GmbH1-Adr1\*\*\*, gelangt sei,
- 4) wie es zu erklären sei, dass das Fahrzeug bereits am 10.7.2017 auf den Bf. zugelassen worden sei, obwohl es erst am 7.11.2017 an ihn verkauft worden sei und
- 5) ob es sich bei der Zulassung am 10.7.2017 um die Erstzulassung in Österreich handle oder ob es in Österreich bereits zuvor zum Verkehr zugelassen worden sei.

Die mit Vorhalt gestellten Fragen beantwortete der nunmehr anwaltlich vertretene Bf. am 29.3.2021 zusammengefasst wie folgt (**Vorhaltsbeantwortung**):

- ad 1) Die Lieferung des Maverick X3 XRS sei an die \*\*\*GmbH1\*\*\*, \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\*, erfolgt.
- ad 2) Das Fahrzeug sei ursprünglich zur Entwicklung (Softwareoptimierung) angeschafft worden. Die \*\*\*GmbH2\*\*\* zähle im Bereich der Softwareoptimierung zu den führenden Anbietern, daher sollte auch der Maverick X3 XRS auf dieses Unternehmen zugelassen werden. Die Einzelgenehmigung sei daher auf die \*\*\*GmbH2\*\*\* erfolgt.
- ad 3) Das Fahrzeug sei nicht von der \*\*\*GmbH1\*\*\*, CH-\*\*\*GmbH1-Adr1\*\*\*, verkauft worden.
- ad 4) Mit der beabsichtigten Softwareentwicklung wäre es der \*\*\*GmbH2\*\*\* möglich gewesen, europaweit Fahrzeuge mit demselben Motor wie jenem des Maverick X3 XRS zu optimieren. Eine Marktanalyse habe aber eine zu geringe Nachfrage ergeben, weshalb das Projekt nicht realisiert werden habe könne. Deshalb habe der Bf. das Fahrzeug übernommen. Durch diese Übernahme sei das Fahrzeug aus dem Unternehmen der \*\*\*GmbH2\*\*\* ausgeschieden. Es werde derzeit in der Landwirtschaft des Bf. in Ungarn zur Bewirtschaftung der Äcker eingesetzt.
- ad 5) Bei der Zulassung vom 10.7.2021 handle es sich um eine Erstzulassung in Österreich.

Für diese Angaben wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Auftragsbestätigung vom 6.6.2017, Nr. 13178
- Rechnung vom 7.6.2017, Re.-Nr. 16038 der \*\*\*Firma1\*\*\* an die \*\*\*GmbH1\*\*\*
- Gelangensbestätigung vom 7.6.2017
- Überweisungsbestätigung vom 7.6.2017
- Mitteilung der \*\*\*GmbH1\*\*\* an die Zulassungsbehörde vom 7.7.2017
- Rechnung vom 7.11.2017, Re.- Nr. 15467, der \*\*\*GmbH1\*\*\* an den Bf.

- Feststellungen des Finanzamtes Feldkirch
- Bestätigung der Gültigkeit der UID betreffend die \*\*\*GmbH1\*\*\*, \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\*
- Zulassungsbescheinigung Teil I der Bundesrepublik Deutschland
- Zulassungsbescheinigung Teil II der Bundesrepublik Deutschland
- Einzelgenehmigungsbescheid Amt der Vorarlberger Landesregierung vom 7.7.2017
- Auszug aus dem Zulassungsschein

Den Mängelbehebungsauftrag beantwortete er durch die Vorlage folgender Urkunden  
**(Mängelbehebung):**

- Beschreibung der Lenkung des Maverick X3 XRS (Beilage A)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 10 Lichtbilder, Aufbau Lenkung, Bedienungsanleitung Lenkung
- Beschreibung Bremssystem des Maverick X3 XRS (Beilage B)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 7 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Bremssystem
- Beschreibung Automatikgetriebe und Rückwärtsgang des Maverick X3 XRS (Beilage C)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 2 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Getriebe
- Beschreibung Motor des Maverick X3 XRS (Beilage D)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, Bedienungsanleitung Motor, 10 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Vorder-und Hinterradantrieb
- Beschreibung Reifen des Maverick X3 XRS (Beilage F)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 4 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Reifen
- Beschreibung Ankuppelvorrichtung des Maverick X3 XRS (Beilage G)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, Zulassung, Datenauszug Amt der Vorarlberger Landesregierung 3 Lichtbilder
- Beschreibung Anhängelast des Maverick X3 XRS (Beilage H)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, Zulassung, Datenauszug Amt der Vorarlberger Landesregierung 3 Lichtbilder
- Nachweise Fahrgestellnummer des Maverick X3 XRS (Beilage I)  
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 7 Lichtbilder
- Finanzsperrauskunft (Beilage J)
- Gutachten zur Erlangung der Betriebserlaubnis DEKRA (Beilage K)
- Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH (Beilage L)

- Auszug aus der Zulassung „Anhängelast ungebremst“ (Beilage M)

Zu den vorgelegten Unterlagen führte der Bf. zusammengefasst aus, die Erläuterungen der KN dienten lediglich der einheitlichen Auslegung und seien nicht rechtverbindlich. Dies ergebe sich schon insbesondere daraus, dass auch andere als Zugmaschine T5 typisierte Fahrzeuge über ein Lenkrad als Bedienungseinrichtung verfügten. So sei etwa der Side by Side Ranger Polaris als Traktor (Zugmaschine) zugelassen worden. Aus diesem Grund hindere die fehlende Lenkstange mit zwei Griffen auch nicht die Einordnung des mit einem Lenkrad ausgestatteten Maverick X3 XRS als Zugmaschine.

Das gegenständliche Fahrzeug sei vom Amt der Vorarlberger Landesregierung als landwirtschaftliches Zugfahrzeug der Klasse T5 Einzelgenehmigt worden. Grundlage hierfür sei die bereits in der BRD erfolgte Zulassung als LOF Zugmaschine (Ackerschlepper) gewesen. Die TÜV Austria Automobile GmbH habe festgestellt, dass das gegenständliche Fahrzeug über sämtliche Merkmale für Geländefahrzeuge, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt seien, aufweise und dass insbesondere das Fahrzeug für eine Anhängelast (ungebremst) von 1.720 kg und damit dem doppelten des Eigengewichtes geeignet sei. TÜV Austria Automobile GmbH habe sohin schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, dass die Anhängelast des gegenständlichen Fahrzeuges den Anforderungen als Zugmaschine iSd der Position 8701 ohne weitere Umbaumaßnahmen entspreche.

Wie aus dem Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH hervorgehe, zeichne sich das gegenständliche Fahrzeug durch seine enorme Zugkraft und auch durch seine besondere Konstruktion, insbesondere in Bezug auf den Motor, die Reifen und die Aufhängung, die ihm ein Vorankommen in schwer zugänglichem Gelände ermöglichen, aus.

Die Erläuterungen zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 50 KN präzisierten, dass „Ackerschlepper“ im Allgemeinen über eine hydraulische Vorrichtung (Kraftheber) zum Heben und Senken von landwirtschaftlichen Geräten (Eggen, Pflügen etc.) verfügten. Aus der Formulierung, „dass diese im Allgemeinen damit ausgestattet sind“ ergebe sich, dass das Fehlen dieser Merkmale nicht ausreiche, um den landwirtschaftlichen Verwendungszweck auszuschließen. Zudem seien die Erläuterungen der KN nicht rechtsverbindlich. Sie dienten lediglich der einheitlichen Auslegung der einzelnen Positionen. Da die diesbezüglichen Abschnitte der Erläuterungen zur KN keine absolute Geltung hätten, sei eine Einreihung des gegenständlichen Fahrzeuges als Ackerschlepper, auch ohne hydraulische Vorrichtung oder eine fest angebrachte Seilwinde, möglich.

Aber selbst dann, wenn davon ausgegangen werde, dass das gegenständliche Fahrzeug nicht als Acker- und/oder Forstschlepper zu qualifizieren sei - was ausdrücklich bestritten werde - wäre es allenfalls in die Position 8701 90 90 („andere“) einzureihen, was zu derselben rechtlichen Konsequenz führe, dass das gegenständliche Fahrzeug kein Fahrzeug iSd § 2 NoVAG und daher nicht steuerpflichtig sei.

Mit Schreiben vom 6.4.2021 brachte das Bundesfinanzgericht die Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages und des Vorhaltes dem Finanzamt mit der Einladung zu einer Stellungnahme zur Kenntnis.

Mit Schreiben vom 27.4.2021 erstattete das Finanzamt zusammengefasst folgende **Stellungnahme**:

#### 1. Zur Vorhaltsbeantwortung

Das Umsatzgeschäft, aufgrund dessen das Fahrzeug ins Inland verbracht worden sei, sei laut Rechnung Nr. 16038 vom 7.6.2017 zwischen dem deutschen Einzelunternehmen \*\*\*Firma1\*\*\* auf der Verkäuferseite und der \*\*\*GmbH1\*\*\*, \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\* a, auf der Käuferseite zustande gekommen. Auf der Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis sei auf eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung hingewiesen worden. Die Käuferin habe ihren Sitz zwar in \*\*\*1\*\*\* in der Schweiz, die Adressierung der Rechnung sei jedoch auf die Adresse des Auslieferungslagers in \*\*\*Ort1\*\*\* erfolgt. Es werde außer Zweifel gestellt, dass auf Käuferseite ein innergemeinschaftlicher Erwerb versteuert worden sei.

Es bestehe kein Anlass zur Annahme, dass die Erwerberin ein weiteres Umsatzgeschäft mit der \*\*\*GmbH2\*\*\* in \*\*\*Ort1\*\*\* abgeschlossen habe. Eine Zulassung auf eine ausländische GmbH gemäß § 38 KFG 1967 mit blau-roten Kennzeichen wäre nur befristet möglich gewesen. Für die Einzelgenehmigung oder Zulassung eines Fahrzeugs sei jedoch Eigentum nicht zwingende Voraussetzung.

Das gegenständliche Kraftfahrzeug sei entgegen den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung von der \*\*\*GmbH1\*\*\* in \*\*\*1\*\*\* in der Schweiz an den Beschwerdeführer verkauft worden (vgl. die Rechnung Nr. 15467 vom 7.11.2017).

#### 2. Zur Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages

Vorausgeschickt werde, dass das Fahrzeug vor dem Verkauf durch das deutsche Unternehmen \*\*\*Firma1\*\*\* Gegenstand einer Zollabfertigung gewesen und mit dem KN-Code 8703 21 10 angemeldet und abgefertigt worden sei. Dieser Umstand sei im Zuge des Verfahrens vor dem VwGH telefonisch in Erfahrung gebracht worden und mit Aktenvermerk festgehalten worden.

Das Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH sei unschlüssig, ein Verweis auf dasselbe gehe daher ins Leere.

Die Einreihung des Fahrzeugs unter die Position 8701 scheitere schon daran, dass das Fahrzeug nicht über eine Lenkstange mit zwei Griffen, sondern über ein Lenkrad verfüge. Es sei daher nach dem Wortlaut der Erläuterungen zur KN zwingend in die Position 8703 einzureihen und somit als steuerbar zu behandeln. Die Frage, ob das Fahrzeug als

„Ackerschlepper und Forstschlepper, auf Rädern" eingestuft werden könne, stelle sich nicht (mehr), da hierfür das Vorliegen aller acht taxativ aufgezählten Merkmale für „andere Zugmaschinen" erforderlich wäre.

Dem Argument der rechtlichen Vertretung, die Erläuterungen zur KN seien nicht verbindlich, sei zu entgegnen, dass diese dennoch ein wertvolles Erkenntnismittel für die Auslegung der KN darstellten, vorausgesetzt, dass ihr Inhalt mit den Bestimmungen der KN im Einklang stehe und deren Bedeutung nicht verändere (EuGH 5.6.2008, RS C-312/07, Rz 34; 14.4.2011, RS C-288/09, Rz 64 f).

Mit Schreiben vom 30.4.2021 brachte das Bundesfinanzgericht die Stellungnahme dem Bf. zur Kenntnis.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

## 1. Sachverhalt

1. Bei dem in Rede stehenden Fahrzeug handelt es sich um einen Maverick X3 XRS Bombardier (CDN) mit der Fahrzeug-Identifikationsnummer \*\*\*FIN1\*\*\*.
2. Das Fahrzeug wurde am 9.6.2017 von der Zulassungsbehörde im \*\*\*Kreis1\*\*\* in der Bundesrepublik Deutschland auf die Firma \*\*\*Firma1\*\*\*, Inhaber \*\*\*Firma1-Inhaber\*\*\*, \*\*\*Firma1-Adr\*\*\*, als „LOF Zugmaschine Ackerschlepper“ zugelassen. „LOF“ bedeutet Land- und Forstwirtschaft.
3. Am 6.6.2017 wurde das Fahrzeug von der Firma \*\*\*Firma1\*\*\* um einen Verkaufspreis in Höhe von 30.719,66 Euro aufgrund einer innergemeinschaftlichen Lieferung steuerfrei an die \*\*\*GmbH1\*\*\* mit der Anschrift \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\*, verkauft. Im Verkaufspreis war ein Entgelt für den LOF-Umbau SSV und die Zulassung des Fahrzeugs in eine LOF Zugmaschine Side by Side in Höhe von 1.922,69 Euro enthalten.
4. An der Anschrift \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\*, befindet sich das Auslieferungslager der \*\*\*GmbH1\*\*\* mit Sitz in CH-\*\*\*GmbH1-Adr1\*\*\*, mit der UID-Nummer \*\*\*ATU..\*\*\*
5. Die Rechnungslegung erfolgte am 7.6.2017, die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des Fahrzeugs in das Auslieferungslager in \*\*\*GmbH1-Adr2\*\*\*, am 16.06.2017.
6. Mit Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 7.7.2017 wurde das Fahrzeug auf der rechtlichen Grundlage der §§ 28 u 34 des Kraftfahrgesetzes 1967, BGBl. Nr. 267/1967, als Zugmaschine T5 genehmigt. Bescheidadressat war die \*\*\*GmbH2\*\*\*.

7. Die erstmalige Zulassung des Fahrzeugs zum Verkehr in Österreich erfolgte am 10.7.2017 durch die Zulassungsstelle \*\*\*Ort1\*\*\* der \*\*\*Versicherung\*\*\*. Das Fahrzeug wurde als Zugmaschine T5 mit dem Kennzeichen \*\*\*Kz1\*\*\* auf den Bf. als Besitzer zugelassen.

8. Mit Rechnung vom 7.1.2017 wurde das Fahrzeug von der \*\*\*GmbH1\*\*\*, \*\*\*GmbH1-Adr1\*\*\*, an den Bf. um einen Kaufpreis in Höhe von 31.181,88 Euro zuzüglich 20% Mehrwertsteuer verkauft. Das Fahrzeug gelangte vom Auslieferungslager der \*\*\*GmbH1\*\*\* in \*\*\*Ort1\*\*\* an den Bf.

9. Das Fahrzeug verfügt über zwei nebeneinander gelegene Autositze und einem Lenkrad. Hinter dem Lenkrad, oberhalb der Lenksäule, befindet sich das Armaturenbrett.

10. Die technischen Daten des Fahrzeugs sind im Wesentlichen folgende:

- Lenkung der Vorderräder funktioniert mittels Achsschenkelenkung nach dem Ackermann-Prinzip.
- Das Fahrzeug hat zwei Achsen und vier Räder. Auf allen vier Rädern sind hydraulische betätigte Scheibenbremsen vorhanden. Es ist vorne und hinten mit Reifen der Marke MAXXIS, Dimension 30x10,00 R14 NHS, ausgerüstet.
- Es ist mit einem stufenlosen Automatikgetriebe mit 2 Bereichen (schnell/langsam) sowie einem Rückwärtsgang ausgestattet. Die Kraft wird an die Räder der Vorder- und Hinterachse verteilt. Für den Frontantrieb ist ein automatisch sperrendes Differential vorhanden.
- Das Fahrzeug ist mit einem Fremdzündungsmotor mit Abgasturbolader ausgerüstet. Die maximale Leistung beträgt 113 kW., da maximale Drehmoment 153 Nm.
- Das Eigengewicht beträgt 860 kg, das die zulässige Gesamtmasse 1034 kg.
- Das Fahrzeug ist mit einer Kupplungskugel der Klasse A50-X ausgerüstet. Die höchst zulässige Anhängelast beträgt ungebremst 500 kg, gebremst 590 kg. Es ist für eine Anhängelast, ungebremst, von 1720 kg geeignet.
- Die Höchstgeschwindigkeit beträgt 120 km/h.
- Das Fahrgeräuschwert liegt bei 85 dB, der Standgeräuschwert bei 96 dB.

## 2. Beweiswürdigung

Für diese zwischen den Parteien unstrittigen Feststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf folgende Beweisunterlagen: Zulassungsbescheinigungen I und II der Europäischen Gemeinschaft Bundesrepublik Deutschland (Feststellung unter Punkt. 2.), Auszug aus dem Unternehmensregister, Angaben in der Vorhaltebeantwortung vom 26.3.2021, Bestätigung der UID-Nummer (Feststellung unter Punkt 4.), Auftragsbestätigung vom 6.6.2017, Rechnung vom 7.6.2017, Übernahmebestätigung vom 16.6.2017 (Feststellung unter Punkt 5.), Einzelgenehmigungsbescheid (Feststellung unter Punkt 6.), Zulassungsschein

(Feststellung unter Punkt 7.), Rechnung vom 10.11.2017 (Feststellung unter Punkt 8.), Fotos des in Rede stehenden Fahrzeugs (Feststellung unter Punkt 10.), Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH, Daten des Amtes der Vorarlberger Landesregierung. Prüfstelle \*\*\*2\*\*\* (Feststellung unter Punkt 11.).

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung/Stattdage?)**

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen gemäß § 1 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) folgende 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.
4. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 und Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.
5. Als erstmalige Zulassung gilt auch .....
4. ....

Als Kraftfahrzeuge gelten gemäß § 2 NoVAG:

1. Krafträder, auch mit Beiwagen (Unterposition 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).

Abgabenschuldner ist gemäß § 4 NoVAG

1. in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt,

- 1a. in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Erwerber,
2. 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.
3. ....

§ 2 NoVAG verweist für die Bestimmung 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 gestützt 14.6.1983 (HS) gestützt.

Mit der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 vom 7.9.1987, Abl. L 256, wurde eine neue Warenomenklatur (KN) eingeführt.

Artikel 12 dieser Verordnung sieht vor, dass die Kommission jedes Jahr in Form einer Verordnung, die jeweils ab 1. Januar 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 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur in § 2 NoVAG statisch zu verstehen. Das heißt, die Beurteilung der Frage, ob ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG vorliegt oder nicht, ist anhand der im Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzblattes BGBl. I 1995/21 maßgeblichen Fassung der KN heranzuziehen.

Für die Auslegung des § 2 NoVAG ist daher die Verordnung in der Fassung 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 Kapitel 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 2b) 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) Mischungen...
  - c) Ist die Einreihung nach Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur den 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 Abschnitten und Kapiteln.

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

Kapitel 87 regelt in Position 8701 Zugmaschinen, in Position 8702 Kraftfahrzeuge zum Befördern von 10 und mehr Personen, einschließlich Fahrer, in Position 8703 Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen und in Position 8711 Krafträder (einschließlich Mopeds) und Fahrräder mit Hilfsmotor, auch mit Beiwagen.

Laut Anmerkung 2 sind Zugmaschinen im Sinne des Kapitels 87 Kraftfahrzeuge, *„die im Wesentlichen zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten gebaut sind. Sie können auch Zusatzvorrichtungen haben, die es möglich machen, im Zusammenhang mit der Hauptverwendung der Zugmaschinen Werkzeuge, Geräte, Saatgut, Düngemittel usw. zu befördern.“*

Die Position 8701 „Zugmaschinen“ wird unterteilt in die Unterpositionen  
8701 10 Einachsschlepper  
8701 20 Sattel-Straßenzugmaschinen

8701 30 00 Gleiskettenzugmaschinen und  
8701 90 andere

Die anderen Zugmaschinen werden wiederum in Ackerschlepper und Forstschlepper, in neue, mit einer Motorleistung von 18 kW und weniger bis mehr als 90 kW (Unterposition 8701 90 11 bis 8701 90 39), in gebrauchte (Unterposition 8701 90 50) und andere (Unterposition 8701 90 90) unterteilt.

Demgegenüber sind Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Beschaffenheit hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind, in die Position 8703 KN einzureihen.

Die Europäische Kommission erlässt auch Erläuterungen zur KN. Diese sind zwar nicht rechtsverbindlich, stellen aber wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung des gemeinsamen Zolltarifs dar (vgl. VwGH 15.10.2020, Ra 2020/16/0049; EuGH 27.2.2020, C-670/19, Giardinia Home Decor GmbH).

Zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 90 ergingen Erläuterungen der Kommission Abl. C 133 vom 30.5.2008 und Abl. C 76 vom 4.3.2015.

Sie lauten:

|                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>8701 90 11<br/>bis 87 01 90<br/>90</p> | <p>„andere“</p> <p>Hierher gehören z.B. so genannte ‚Geländefahrzeuge‘, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind und folgende Merkmale aufweisen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-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);</li> <li>-Bremssysteme an allen Rädern;</li> <li>-ein Automatikgetriebe und einen Rückwärtsgang;</li> <li>-einen Motor, der speziell für die Benutzung in schwer zugänglichem Gelände entwickelt ist und bei niedriger Drehzahl eine ausreichende Zugkraft für angehängte Gerätschaften liefert;</li> <li>-die Kraft wird über Wellen auf die Räder übertragen und nicht mittels einer Kette;</li> <li>-die Reifen haben ein tiefes Profil, das für unbefestigtes Gelände geeignet ist;</li> <li>-eine Ankupplungsvorrichtung beliebiger Art, z.B. einen Anhängenhaken, mit der das Fahrzeug mindestens das Zweifache seines Eigengewichts ziehen oder schieben kann;</li> <li>-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.</li> </ul> <p>Wenn sie alle vorgenannten Merkmale aufweisen und die Erfordernisse der Erläuterungen zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 50 erfüllen, sind sie als Ackerschlepper und Forstschlepper einzureihen. Andernfalls gehören sie zur Unterposition 8701 90 90.</p> <p>Wenn sie nicht alle der oben angeführten Merkmale aufweisen, sind die so genannten „Geländefahrzeuge“ in Position 8703 einzureihen.</p> |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                                                                                                                                                                |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | Diese Unterpositionen schließen auch die so genannten ‚Quads‘ (Position 8703 oder Unterposition 9503 00 10 (siehe Erläuterungen zu dieser Unterposition) aus.“ |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Die Erläuterungen zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 50 90 lauten:

|                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8701 90 11<br>bis 87 01 90<br>50 | <p>Ackerschlepper und Forstschlepper auf Rädern</p> <p>Hierher gehören mit drei oder mehr Rädern ausgestattete Zugmaschinen, die ihrer Bauweise und Ausstattung nach erkennbar zur Verwendung in landwirtschaftlichen, gartenbaulichen oder forstwirtschaftlichen Betrieben bestimmt sind.</p> <p>Diese Fahrzeuge haben in der Regel eine Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 45 km/h).</p> <p>Ihre Motoren können maximale Zugkraft leisten, z.B. bei Verwendung eines Sperrdifferentials.</p> <p>Die Reifen haben ein tiefes Profil, das für landwirtschaftliche, gartenbauliche und forstwirtschaftliche Zwecke geeignet ist.</p> <p>Ackerschlepper verfügen im Allgemeinen über eine hydraulische Vorrichtung zum Heben und Senken von landwirtschaftlichen Geräten (Eggen, Pflügen usw.), über eine Zapfwelle, durch die andere Maschinen oder Geräte angetrieben werden können, und über eine Vorrichtung zum Ankuppeln von Anhängern. Sie können auch mit einer hydraulischen Vorrichtung zum Betätigen von Hebe- oder Fördergeräten (Heuladern, Düngerlandern usw.) ausgestattet sein, sofern diese als Zubehör anzusehen sind.</p> <p>Hierher gehören auch Ackerschlepper besonderer Bauart, z.B. Schlepper mit überhöhtem Fahrgestell für Weinberge und Baumschulen sowie Handschlepper und sogenannte Motorgeräteträger.</p> <p>Gleichzeitig mit den Ackerschleppern gestellte auswechselbare landwirtschaftliche Geräte werden stets, auch wenn sie an den Schleppern angebracht sind, nach Beschaffenheit eingereiht (Positionen 8432, 8433 usw.).</p> <p>Das besondere Kennzeichen für Forstschlepper ist das Vorhandensein einer festangebrachten Seilwinde, die zum Abschleppen gefällter Bäume dient.</p> <p>Nach Anmerkung 2 zu Kapitel 87 können Schlepper dieser Unterpositionen auch Zusatzvorrichtungen haben, wie Ladeflächen oder Lademulden, um im Zusammenhang mit ihrer Hauptverwendung landwirtschaftliche oder forstwirtschaftliche Maschinen und Geräte, Düngemittel, Saatgut usw. zu befördern.</p> <p>Nicht hierher gehören Grundmaschinen zum Rasenmähen (Aufsitzmäher oder Rasen- oder Gartentraktoren genannt), die ein fest angebrachtes Mähwerk und nur eine einzige, als Mähwerksantrieb dienende Kraftabnahmevorrichtung besitzen (siehe die Erläuterungen zu Position 8433 11 10 bis 8433 19 80).</p> |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Die Erläuterungen zur Unterposition 8701 90 90 lautet:

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8701 90 90 | <p>andere</p> <p>Hierher gehören z. B.:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zugmaschinen für die Bauwirtschaft;</li> <li>2. Zugmaschinen (Zugköpfe) mit einer Achse, für Gelenkkraftwagen.</li> </ol> <p>Nicht hierher gehören z.B. schlepperähnliche Spezialmaschinen mit überbreiten Gleisketten (sogenannte Pistenwalzen) zum Ebneten und Verdichten des Schnees auf Skipisten usw. (Position 8479).</p> |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH 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 die 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 der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen muss. Der Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild dieses Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (vgl. z.B. die Urteile vom 25.7.2018, C-445/17, Pilato SpA sowie vom 5.9.2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18 und vom 27.2.2020, Gardinia Home Decor-GmbH, C-670/19).

Ebenso ist es ständige Rechtsprechung des EuGH, dass die Erläuterungen zur KN und zum HS zwar nicht verbindlich sind, aber wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs darstellen und als solche wertvolle Hinweise für dessen Auslegung liefern (so etwa die Urteile vom 19.10.2017, Lutz, C-556/16; vom 15.11.2018, Baby Dan, C-592/17; vom 15.5.2019, Korada, C-306/18 und vom 27.2.2020, Gardinia Home Decor-GmbH, C-670/19).

Das Fahrzeug ist ein Side-by-Side Fahrzeug. Side-by-Side-Fahrzeuge sind von den ATV (= *All Terrain Vehicle*, Geländefahrzeug), eine Form der Quads, abgeleitet. Sie verfügen über mindestens zwei Autositzen ähnliche Sitze und über ein Lenkrad und nicht wie die klassischen Quads oder ATVs über Sitze in Sattelform und einer Lenkstange. Diese Fahrzeuge werden in der Regel als reine Geländefahrzeuge nach Europa importiert und müssen von den Importeuren und Händlern für die Straßenzulassung aufwendig umgerüstet werden. Grundlage für die Einstufung als Quad bildet für die Vierradkraftfahrzeuge mit einer Leistung von maximal 15 kW und einem maximalen Leergewicht von 400 kg die Richtlinie 92/61/EWG (vgl. Art. 1 Abs. 3 der RL). Fahrzeuge mit höheren Leistungen können nur mehr als Pkws oder land- und forstwirtschaftliche Zugmaschinen zugelassen werden. Die Zulassung als Pkw scheitert zumeist am nicht erreichbaren Geräuschgrenzwert von 74 dB. (Quelle: <https://de.wikipedia.org/wiki/Quad>.)

Dementsprechend wurde auch das in Rede stehende Fahrzeug in Deutschland als LOF, d.h. als land- und forstwirtschaftliche Zugmaschine/Ackerschlepper, und in Österreich als Zugmaschine T5 mit einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von mehr als 40 km/h nach § 3 iVm §§ 28 und 34 Abs. 2 Kraftfahrgesetz 1967 einzelgenehmigt.

Eine Bindung des Bundesfinanzgerichts an die Einstufung des Fahrzeugs als Zugmaschine in diesen Zulassungsverfahren besteht freilich nicht. Vielmehr hat das Bundesfinanzgericht die Einreihung des Fahrzeugs für die Beurteilung der Normabgabepflicht selbständig auf Basis der oben angegebenen Rechtsgrundlagen durchzuführen. Aus diesem Grund kann auch das in der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages angegebene Beispiel des Side by Side Range Polaris, der ebenfalls als Zugmaschine zugelassen worden sei, für sich kein relevantes Argument für die Einreihung des in Rede stehenden Fahrzeuges abgeben. Auch das vorgelegte Gutachten bildet nach dem aufhebenden Erkenntnis des VwGH keinen Nachweis für die Einreihung des Fahrzeugs als Zugmaschine.

Wie bereits ausgeführt, ist für die Beurteilung der Frage, ob das Fahrzeug eine Zugmaschine im Sinne des Kapitel 87 KN ist oder nicht, der wesentliche Verwendungszweck des Fahrzeugs maßgebend, wobei dieser Verwendungszweck durch das allgemeine Erscheinungsbild dieses Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale bestimmt wird.

Nach dem äußeren Erscheinungsbild ist das in Rede stehende Fahrzeug keine Zugmaschine, sondern ein Sport-Quad und damit ein Personenkraftwagen. Der wesentliche Verwendungszweck des Fahrzeugs besteht nicht im Ziehen und Schieben von Geräten oder anderen Fahrzeugen, sondern in der sportiven und sicheren Fortbewegung im Gelände. In den im Internet abrufbaren Präsentationen verschiedener Anbieter werden Fahrzeuge vom Typ des in Rede stehenden stets mit der Straßen- und Geländetauglichkeit, nie aber mit seiner Eignung als Zugmaschine beworben.

So wird der Maverick X3 XRS etwa auf der homepage von ms race parts (<https://www.ms-raceparts.de/MS-RaceParts>) wie folgt beworben:

*„2017 - der neue Can Am Maverick X3 XRS beim Beschleunigungstest. Vorführ- und Überzeugungsfahrt mit einem unserer Kunden im Maverick X3 XRS, hier wird SxS Fahren neu definiert. Der Maverick X3 XRS fährt auf der Straße wie ein Sportwagen und im Gelände wie ein Off Road Buggy. Keine Bodenwelle scheint zu groß, mit dem Vox 3.0 Fahrwerk federt er spielend jegliche Unebenheiten weg und verleiht ein sicheres Fahrgefühl. Das Fahrzeug gibt eine gute Rückmeldung an den Fahrer, so hat man auch im Grenzbereich alles im Griff.“*

Auch die Präsentationsvideos auf youtube stellen die Geländetauglichkeit und die hohe Geschwindigkeit des Maverick in den Vordergrund, so etwa

youtube: Maverick XR XRS trail riding (Spidi Freestyle)

youtube: Can Am Maverick on ice (simul 84)

youtube: Maverick X3 XRS unboxing (István Vály)

Dass der wesentliche Verwendungszweck des Fahrzeugs in der Personenbeförderung und nicht im Ziehen und Schieben von schweren Gegenständen besteht, unterstreicht auch die für eine Zugmaschine eher ungewöhnliche Höchstgeschwindigkeit von 120 km/h. Es ist nicht

verständlich, weshalb eine Zugmaschine eine derart hohe Höchstgeschwindigkeit braucht, außer, der wesentliche Zweck dieses Fahrzeugs liegt eben doch in der Personenbeförderung und nicht im Ziehen und Schieben von Gegenständen.

Für die Einreihung eines Fahrzeugs sind auch die Erläuterungen zur Position 8701 90 11 bis 8701 90 90 KN ein geeignetes Hilfsmittel. Danach gehören in diese Position z.B. Geländefahrzeuge, die zur Verwendung als Zugmaschine bestimmt sind und alle der dort aufgezählten Merkmale aufweisen.

Wie bereits weiter oben gezeigt, liegt der Verwendungszweck des Fahrzeugs nicht im Ziehen und Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten, sondern in der Personenbeförderung.

Zudem weist es auch nicht alle acht taxativ aufgezählten Merkmale auf, da die Lenkvorrichtung des Fahrzeugs nicht aus einer Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtungen für die Steuerung des Fahrzeugs montiert sind, sondern aus einem Lenkrad besteht.

Insgesamt ist daher zu sagen, dass das in Rede stehende Fahrzeug zwar zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten geeignet, nicht aber im Wesentlichen dafür gebaut ist. Die bloße Eignung genügt aber nach der Rechtsprechung des VwGH für die Einreihung unter die Position 8701 nicht (vgl. VwGH 15.10.2020, Ra 2020/16/0049, Rz 36).

Ist das Fahrzeug nach seinem wesentlichen Verwendungszweck keine Zugmaschine, kann es auch nicht als Ackerschlepper oder Forstschlepper der Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 50 eingestuft werden, da nach der Anmerkung 2 der Position 8701 eine solche Einreihung voraussetzt, dass überhaupt eine Zugmaschine vorliegt.

Geländefahrzeuge, die keine Zugmaschinen sind, weil sie zu einer solchen Verwendung bestimmt sind oder nicht alle Merkmale der Unterposition 8701 90 11 bis 8701 90 90 aufweisen, sind als Personenkraftwagen in die Position 8703, die auch die sog. „Quads“ einschließen, einzureihen.

Das Fahrzeug ist daher in die Position 8703 KN einzureihen und gilt als Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 Z 2 NoVAG.

Dennoch war der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Nach den Feststellungen zum Sachverhalt gelangte das Fahrzeug am 16.6.2017 aufgrund einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung von der Firma \*\*\*Firma1\*\*\* von Deutschland in das Auslieferungslager der \*\*\*GmbH1\*\*\* in \*\*\*Ort1\*\*\*. Korrespondierend dazu tätigte die \*\*\*GmbH1\*\*\* \*\*\*Ort1\*\*\* einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des Art. 1 UStG 1994. Am 7.7.2017 gelangte das Fahrzeug aufgrund eines Kaufvertrages an den Bf., auf den das Fahrzeug dann am 10.7.2017 erstmals zugelassen wurde.

Der zeitlich erste für die Entstehung der Normverbrauchsabgabepflicht relevante Vorgang war der innergemeinschaftliche Erwerb des Fahrzeugs durch die \*\*\*GmbH1\*\*\* im Auslieferungslager in \*\*\*Ort1\*\*\*.

Gemäß § 1 Z 2 NoVAG unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen der Normverbrauchsabgabe aber nur, sofern kein Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung vorliegt.

Die \*\*\*GmbH1\*\*\* ist unzweifelhaft auch zum Handel mit Fahrzeugen befugt. Sie hat das Fahrzeug auch zur Weiterveräußerung erworben. Laut der Vorhaltsbeantwortung vom 26.3.2021 wurde das Fahrzeug zunächst zur Softwareentwicklung durch die \*\*\*GmbH2\*\*\* angeschafft, das Projekt später aber aus betriebswirtschaftliche Gründen wieder fallen gelassen. Dann ist aber auch davon auszugehen, dass das Fahrzeug im Falle des Zustandekommens des Projektes an die \*\*\*GmbH2\*\*\* veräußert worden wäre und daher zur Weiterveräußerung angeschafft wurde. Dass die \*\*\*GmbH1\*\*\* das Fahrzeug nicht für sich selbst angeschafft hat, beweist auch der Umstand, dass sie es anschließend an den Bf. veräußert hat. Der Tatbestand des § 1 Z 2 NoVAG greift daher nicht.

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

Mit Mitteilung an die Zulassungsbehörde vom 7.7.2017 bestätigte die \*\*\*GmbH1\*\*\*, Auslieferungslager \*\*\*Ort1\*\*\*, dass sie aufgrund des vorliegenden Kaufvertrages mit der Anmeldung des Fahrzeugs auf den Bf. einverstanden sei. Ferner bestätigte sie, dass das Fahrzeug gekauft worden und der Bf. rechtmäßiger Besitzer des Fahrzeugs sei.

Damit ist geklärt, dass das Fahrzeug aufgrund einer Lieferung im Inland noch vor dessen erstmaliger Zulassung an den Bf. gelangt ist. Dass die Rechnung über diese Lieferung erst am 11.11.2017 ausgestellt wurde, steht der Annahme einer bereits vollzogenen Lieferung nicht entgegen. Die Lieferung an den Bf. erfolgte auch im Rahmen des Unternehmens der \*\*\*GmbH1\*\*\* und nicht an einen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

Damit wurde der Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG erfüllt.

Abgabenschuldner war in diesem Fall gemäß § 4 Z 1 NoVAG der Unternehmer, der die Lieferung ausführt. Das war die \*\*\*GmbH1\*\*\*.

Der Bescheid über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für das in Rede stehende Fahrzeug hätte daher gemäß § 1 Z 1 iVm § 4 Z 1 NoVAG an die \*\*\*GmbH1\*\*\* und nicht gemäß § 1 Z 3 a iVm § 4 Z 2 NoVAG an den Bf. gegen müssen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 279 BAO 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.

Mit diesem Erkenntnis hat sich das Bundesfinanzgericht am Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.10.2020, Zl. Ra 2020/16/0049, orientiert. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher unzulässig.

Feldkirch, am 16. September 2021