

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***2***, betreffend Beschwerde vom 17.2.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 15.1.2020 betreffend Normverbrauchsabgabe 07.2019 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Begründung

Verfahrensablauf

Im Hinblick auf die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 6-8/2019 wurde bei der Beschwerdeführerin eine **Außenprüfung** durchgeführt.

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.12.2019** sowie dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.1.2020** geht unter anderem das Folgende hervor:
Es ergebe sich für 7/2019 ein Hinzurechnungsbetrag NoVA von 11.402,73 €.

Tz.4

Normverbrauchsabgabe

Sachverhalt

Laut NoVA 4 vom 22.7.2019 sei die Freischaltung des Fahrzeuges Ford Ranger 3.2 LTD mit der Fahrgestellnummer ***3*** beantragt worden.

Eine NoVA sei in der beiliegenden Rechnung vom 8.7.2019 nicht verrechnet worden, da es sich nach der Beschwerdeführerin um ein begünstigtes Fahrzeug handeln würde.

Aufgrund dieser Angaben sei seitens der Amtspartei die Freischaltung des Fahrzeuges erfolgt.

Am 9.7.2019 sei eine Rechnungsausstellung bezüglich dem Fahrzeug Ford Ranger 3.2 Limited, Fahrgestellnummer ***4*** erfolgt. Eine NoVA sei bei dieser Ausgangsrechnung nicht verrechnet worden, da es nach der Beschwerdeführerin um ein begünstigtes Fahrzeug handeln

würde. Das Fahrzeug sei aus Deutschland importiert worden. Eine Sperre in der Fahrzeugdatenbank sei nicht erfolgt, da das Fahrzeug laut Typenschein und Zulassungsschein ein Lastkraftwagen sei.

In der eingereichten NoVA 1 für den Monat 7/2019 sei seitens der Beschwerdeführerin eine Bemessungsgrundlage von 568.145,02 € der NoVA unterworfen worden, was einen NoVA-Betrag von 46.118,65 € ergebe.

Prüferfeststellung

Aufgrund der vorgelegten Grundunterlagen der NoVA 1 für Juli 2019 sei ersichtlich, dass die NoVA für das Fahrzeug Ford Ranger 3.2 LTD mit der Fahrgestellnummer ***3*** (Kunde ***5***) und für das Fahrzeug Ford Ranger 3,2 limited mit der Fahrgestellnummer ***4*** (Kunde ***6***) nicht in der NoVA-Bemessungsgrundlage für den Monat 7/2019 eingeflossen sei.

Die Beschwerdeführerin hätte diesbezüglich auf die Daten und Angaben laut Typisierungsstelle bzw. laut Typenschein/Zulassungsschein verwiesen.

Am 13.8.2019 sei eine Nachschau bei ***5*** (Leasingnehmer des Fahrzeuges Ford Ranger 3.2 LTD mit der Fahrgestellnummer ***3***) erfolgt. Im Zuge dieser Nachschau sei das Kraftfahrzeug vermessen worden. Bei dieser Vermessung sei festgestellt worden, dass die tatsächliche Ladeflächenlänge nicht mit den Angaben in den Papieren (Typenschein) übereinstimme. Die Nachmessung in diesem Fall hätte eine Länge von knapp unter 1,50 Meter ergeben (auf den Fotos sei die Ladeflächenheckklappe offen – im geschlossenen Zustand verringere sich die Ladeflächenlänge nochmals geringfügig). Im Datenblatt der Ford Motor Company seien 1,685 Meter ausgewiesen (siehe die beiliegenden Vermessungsbilder). Laut Auskunft der Person, die die Nachschau durchgeführt hätte, sei dieses Modell auf der Ladefläche fix mit einem Kunststoffschutz ausgekleidet. Wenn man diese Auskleidung abziehe, komme man vielleicht in etwa auf die im Internet gefundene Ladeflächenlänge von circa 1,55 Meter. Die Ladeflächenlänge (für die Einstufung als LKW) von mehr als 50% des Radstandes werde jedenfalls nicht erreicht. Bei einem Radstand von 3,22 Metern müsste die Ladefläche länger als 1,61 Meter sein.

Aufgrund dieser Nachschau bzw. den Vermessungsangaben sei ersichtlich geworden, dass das Fahrzeug nicht zu den begünstigten Kraftfahrzeugen gemäß § 7 der VO aus 1996 und gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse BGBl. II Nr. 193/2002 gehöre.

Am 18.11.2019 sei durch die Finanzpolizei eine Abmessung des Ford Ranger 3,2 Limited mit der Fahrgestellnummer ***4*** durchgeführt worden. Die Abmessung hätte eine Länge von 148 cm ergeben (siehe die beiliegenden Vermessungsbilder). Im Zulassungsschein sei das Fahrzeug mit der Fahrzeugart N1G/Lastkraftwagen deklariert.

Beide Fahrzeuge würden nicht zu den begünstigten Kraftfahrzeugen gemäß § 7 der Verordnung aus 1996 und gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse BGBl. II Nr.

193/2002 gehören.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, sei Voraussetzung für die Anerkennung eines Fahrzeuges als Pritschenwagen unter anderem die zolltarifische Einstufung des Fahrzeuges als Lastkraftwagen. Nach § 2 NoVAG erfolge die Begrenzung der Fahrzeuge nach Zolltarifpositionen; Lastkraftwagen seien von der Normverbrauchsabgabe nicht erfasst.

Mit Mitteilung der EU-Kommission vom 31.3.2007 seien die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur hinsichtlich der Pick-Up Fahrzeuge (Pritschenwagen) geändert worden. Danach seien Pick-Up Fahrzeuge (Pritschenwagen) nur mehr dann als LKW in die Position 8704 einzureihen, wenn die Länge der Pritsche länger sei als 50 % der Länge des Radstandes des Fahrzeuges.

Sicht der Normverbrauchsabgabenbesteuerung

NoVA-rechtlich sei der Tatbestand der Lieferung des Fahrzeughändlers an den Abnehmer entscheidend. Werde das Fahrzeug vor der Lieferung an den Abnehmer derart umgebaut, dass die Ladefläche die Voraussetzung für die Einreihung als LKW nach der KN in diesem Fall 8704 (für LKW) erfülle und werde das Fahrzeug als LKW typisiert, dann sei das Kraftfahrzeug im Zeitpunkt der Übergabe an den Abnehmer als LKW einzustufen und daher nicht NoVA-pflichtig. Der Umbau knüpfe an eine Reihe von Erfordernissen:

- der Umbau hätte in der Art zu erfolgen, dass eine Rückbau nur unter erheblichen Kosten möglich sei;
- dies sei jedenfalls nicht der Fall, wenn der Umbau nur durch Schraubverbindungen erfolge, die ohne wesentlichen Aufwand entfernt werden könnten;
- auch Aushöhlungen in der Ladebordwand könnten ebenso wenig zu einer Verlängerung der Ladefläche führen, wie Aushöhlungen des Fahrgastraumes. Dies gelte bei angefügten Ladebordwänden ebenso wie bei auf die Ladefläche aufgesetzten Ladebordwänden. Die Messung der Ladefläche hätte in jedem Fall bei geschlossener Ladebordwand zu erfolgen. Jedenfalls sei das Vorhandensein einer fixen Ladebordwand eine grundsätzliche Voraussetzung für die Einstufung als LKW im Sinne der KN.

Die Einstufung nach der KN sei in keinem Fall abhängig von der Typisierung. Werde daher ein PKW zu einem LKW korrekt umgebaut, dann sei eine Umtypisierung unbedingt erforderlich. Umgekehrt sei ein zu Unrecht als LKW typisiertes Fahrzeug, das die Kriterien, die für eine Einordnung als LKW erforderlich seien, nicht erfülle, steuerlich jedenfalls als PKW zu behandeln, da es für die Einordnung nach der KN nicht auf die Typisierung, sondern auf die tatsächlichen Gegebenheiten ankomme.

Steuerliche Auswirkungen:

Beim Kraftfahrzeug Ford Ranger 3.2 LTD mit der Fahrgestellnummer ***3*** (Kunde ***5***) und beim Kraftfahrzeug Ford Ranger 3,2 Limited mit der Fahrgestellnummer ***4*** (Kunde ***6***) seien aufgrund der durchgeführten Nachschau am 13.8.2019 bzw. der Abmessung

durch die Finanzpolizei am 18.11.2019 und aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen die Voraussetzungen für eine NoVA-Befreiung nicht gegeben.

Grundsätzlich bezahle bei Kauf eines neuen Fahrzeuges bei einem Fahrzeughändler, das in Österreich noch nicht zugelassen worden wäre, der Käufer die NoVA an den Händler und dieser führe sie an das zuständige Finanzamt ab. Gemäß § 4 NoVAG sei Abgabenschuldner in den Fällen der Lieferung der Unternehmer, der die Lieferung ausführe (Beschwerdeführerin). Ausgenommen sei die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung. Bei den oben genannten Fahrzeugen sei bisher von der Beschwerdeführerin keine Normverbrauchsabgabe entrichtet worden.

Für die beiden Fahrzeuge würde sich in Summe eine NoVA in Höhe von 11.402,73 € ergeben. Im Anhang zur Niederschrift finden sich diverse Fotos.

Mit **Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 7/2019 vom 15.1.2020** wurde die Normverbrauchsabgabe mit 56.697,32 € festgesetzt, wobei ein Betrag von 45.294,59 € bereits gebucht gewesen wäre und eine Nachzahlung von 11.402,73 € verbleiben würde. Begründet wurde der Bescheid nicht.

Mit **Schreiben vom 17.2.2020** wurde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe 7/2019 **Beschwerde** erhoben unter anderem wie folgt:
Sachverhalt:

.....

Da es sich laut Ansicht der Finanzverwaltung um PKWs handeln würde, seien diese der NoVA zu unterwerfen und es sei eine Nachverrechnung mit dem hiermit angefochtenen Bescheid erfolgt.

Das Messergebnis der Finanzverwaltung widerspreche den COC Papieren resp. Datenauszug der betroffenen Fahrzeuge. Das Messergebnis sei insofern interessant, als bei beiden Fahrzeugen keine Umbauarbeiten erfolgt wären und der Zustand zum Zeitpunkt der Lieferung den originalen Auslieferungszustand widerspiegele.

Eine Nachfrage bei der Ford Motor Company, Abteilung Homologation/Technik hätte ergeben, dass eine den Vorschriften entsprechende Messung am Boden die in den Fahrzeugpapieren angegebene Länge der Ladefläche ergebe. Es handle sich damit um Fahrzeuge, die zu Recht in KN 8704 LKW eingestuft seien. Eine Messung hätte nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Kommission auf dem Boden der für die Warenbeförderung bestimmten Bereichs zu erfolgen, wobei die innere Länge zu messen sei. (siehe Haller, NoVAG¹, Seite 128).

Begehr:

Das BFG möge den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit ersatzlos aufheben, da ein LKW nicht der Normverbrauchsabgabe zu unterwerfen sei. Richtigerweise seien die beiden Fahrzeuge als LKW einzustufen und daher nicht der NoVA zu unterwerfen.

Es würde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt werden. Beigelegt wurde eine Auskunft der Ford Motor Company per E-Mail, wonach die

Zolltarifnummer 8704 laute, LKW. Des Weiteren beziehe sich die Laderaumlänge im Dokument auf die Länge gemessen am Boden ohne Laderaumschutzverkleidung. Diese Länge sei ebenfalls relevant für die zolltarifische Einstufung (auch vom Gesetzgeber so vorgegeben).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.5.2020** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt begründet:

Gemäß § 1 Z 1 NoVAG unterliege die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, der Normverbrauchsabgabe. Als Kraftfahrzeuge idS würden unter anderem Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702 der KN), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der KN) gelten.

Demgegenüber würden Kraftfahrzeuge für den Transport von Waren (Position 8704 der KN) nicht der NoVA unterliegen.

Für die diesbezügliche Abgrenzung (Kraftfahrzeuge, die der NoVA unterliegen und andere Fahrzeuge) sei ausschließlich die zolltarifische Einstufung des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung maßgeblich. Nicht relevant sei hingegen die Art der kraftfahrrechtlichen Zulassung.

Pick-Up-Fahrzeuge (sog. Pritschenwagen) seien nur dann als LKW in die Position 8704 einzureihen, wenn die innere Länge auf dem Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereichs (Pritsche) länger als 50% der Länge des Radstandes des Fahrzeuges sei, oder wenn sie mehr als zwei Achsen hätten. Demnach müsste die Ladefläche der gegenständlichen Fahrzeuge eine Länge von mehr als 1,61 m aufweisen, damit diese in die Position 8704 eingereicht werden könnten.

Seitens der Abgabenbehörde sei eine Vermessung der Fahrzeuge erfolgt, wobei festgestellt worden wäre, dass die innere Länge auf dem Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereiches eine Länge von knapp 1,5 m bzw. 1,48 m erreiche. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass für die Einordnung jene Maße heranzuziehen seien, welche sich bei einer Vermessung bei geschlossener Ladefläche ergeben würden, sodass sich die obgenannten Werte nochmals geringfügig verringern würden. Selbst unter Berücksichtigung eines vorhandenen Kunststoffschutzes werde die erforderliche Länge von 1,61 m nicht erreicht.

Im Zuge der Vermessung sei festgestellt worden, dass die Ladefläche die erforderliche Länge von 1,61 m nicht (und noch weniger die in den Papieren angeführte Länge) erreiche. Daran würde auch eine Bestätigung in Form einer E-Mail seitens der Ford Motor Company nichts zu ändern vermögen, da für die Einordnung eines Fahrzeuges die tatsächlichen Gegebenheiten maßgeblich seien.

Mangels Vorliegens der erforderlichen Ladeflächenlänge handle es sich bei den Fahrzeugen um Personenkraftfahrzeuge, welche der Normverbrauchsabgabe unterliegen würden.

Mit **Schreiben vom 9.6.2020** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung eingereicht.

Es werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Darüber hinaus werde festgehalten, dass eine Nachmessung der Ladefläche eine Länge von 162 cm ergeben hätte, bei einem Radstand von 3.220 mm. (Da es sich um zwei idente Fahrzeuge handle sei nur ein Fahrzeug nachgemessen worden.) Die Behauptung der Finanzverwaltung, dass selbst unter Berücksichtigung eines Kunststoffschutzes die erforderliche Länge nicht erreicht werde, sei damit widerlegt. Es werde eine Fotodokumentation als Nachweis angefügt.

Da das Fahrzeug somit zurecht in die Position 8704 der KN einzureihen sei und sich damit der scheinbare Widerspruch zu den Angaben der Ford Motor Company aufgelöst hätte, werde um stattgebende Erledigung ersucht.

Beigelegt wurden drei Fotos.

Mit **Vorlagebericht vom 12.10.2020** wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:
Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hätte mit Erklärung vom 22.7.2019 die Freischaltung des Fahrzeuges mit der FIN ***3*** beantragt. Als Grund sei der Verkauf eines begünstigten Fahrzeuges angeführt, das Fahrzeug sei noch am selben Tag freigeschaltet worden. Aus der übermittelten Rechnung ergebe sich, dass es sich hierbei um einen Ford Ranger 3.2 LTD handle, welcher aus Deutschland importiert worden wäre. Die Rechnung sei ohne NoVA ausgestellt worden, da nach Ansicht der Beschwerdeführerin ein begünstigtes Fahrzeug vorliege. Laut übermitteltem Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank (Aussteller: Ford Motor Company Austria GmbH) betrage der Radstand des gegenständlichen Fahrzeuges 3220 mm und die Länge der Ladefläche 1685 mm.

Zur Überprüfung, ob das Fahrzeug tatsächlich die Voraussetzungen für eine Einordnung in die Position 8704 der KN (Kraftfahrzeuge für den Transport von Waren) erfülle und somit nicht der NoVA unterliege, sei im Zuge einer am 13.8.2019 durchgeführten Nachschau die Ladefläche der Fahrzeuges vermessen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die tatsächliche Ladeflächenlänge nicht mit den Angaben im Genehmigungsdatenauszug (1685 mm) übereinstimme, sondern eine Länge von knapp unter 1,5 m aufweise, wobei die Messung bei offener Ladeflächenheckklappe durchgeführt worden wäre und sich somit die Länge im geschlossenen Zustand nochmals geringfügig verringere. Die Ladefläche sei zwar fix mit einem Kunststoffschutz ausgekleidet, jedoch werde selbst bei Abziehen dieser Verkleidung maximal die im Internet auffindbare Ladeflächenlänge von circa 1,55 m erreicht.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin aufgrund obiger Ergebnisse durchgeführten Betriebsprüfung sei bekannt geworden, dass ein weiteres Fahrzeug der Marke Ford Ranger 3.2 Limited (FIN: ***4***) – ebenfalls aus Deutschland importiert – ohne Ausweis der NoVA verkauft worden wäre. Eine Sperrsetzung in der Genehmigungsdatenbank sei nicht erfolgt. Im diesbezüglichen Genehmigungsdatenauszug (Aussteller: Amt der OÖ. Landesregierung) sei eine

Ladeflächenlänge von 1685 mm und ein Radstand von 3220 mm angeführt. Am 18.11.2019 sei auch dieses Fahrzeug seitens der Abgabenbehörde vermessen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Ladefläche lediglich eine Länge von 1480 mm aufweise und somit hinsichtlich dieses Fahrzeuges ebenfalls die Voraussetzungen für eine Einstufung unter die Position 8704 der KN nicht vorliegen würden. Auf die seitens der Abgabenbehörde angefertigten Fotos werde verwiesen.

Aufgrund der Feststellungen der durchgeführten Prüfung sei die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 7/2019 mit Bescheid vom 15.1.2020 festgesetzt worden, woraus sich eine Nachforderung iHv 11.402,73 € ergeben hätte.

.....

Die Beschwerde sei mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.5.2020 abgewiesen worden. Da die erforderliche Länge von mehr als 50 % des Radstandes selbst unter Berücksichtigung eines vorhandenen Kunststoffschutzes bei keinem der beiden Fahrzeuge erreicht werde, sei eine Einstufung unter die Position 8704 der KN nicht möglich und es würden somit NoVA-pflichtige Fahrzeuge gemäß § 2 Z 2 NoVAG vorliegen. Weiters sei darauf hingewiesen worden, dass für die Einordnung eines Fahrzeuges die tatsächlichen Gegebenheiten maßgeblich seien und daher eine Bestätigung in Form einer E-Mail seitens der Ford Motor Company die Vermessungsergebnisse der Abgabenbehörde nicht widerlegen würde.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurde auch vorgebracht, dass seitens der Beschwerdeführerin eine Nachmessung der Ladefläche durchgeführt worden wäre, welche bei einem Radstand von 3220 mm eine Länge von 162 cm ergeben hätte. Da es sich um idente Fahrzeuge handle, sei nur ein Fahrzeug (Anmerkung: FIN: ***4***) vermessen worden. Die Behauptung der Finanzverwaltung, dass selbst unter Berücksichtigung des Kunststoffschutzes die erforderliche Länge nicht erreicht werde, sei damit widerlegt. Als Nachweis sei eine Fotodokumentation vorgelegt worden.

Stellungnahme:

Strittig sei, ob die gegenständlichen Fahrzeuge die für eine Einordnung in die Position 8704 der KN erforderliche Ladeflächenlänge aufweisen und somit der Normverbrauchsabgabe unterliegen würden. Pick-Up-Fahrzeuge seien nur dann in diese Position einzureihen, wenn die innere Länge gemessen am Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereiches (Pritsche) länger als 50% der Länge des Radstandes sei. Bei einem (unstrittigen) Radstand von 3220 mm müsse die Ladefläche sohin eine Länge von mehr als 1610 mm aufweisen. Auf die Ergebnisse der seitens der Abgabenbehörde durchgeführten Vermessungen samt den diesbezüglichen Fotos werde verwiesen.

Hinsichtlich der in der Beschwerde vorgebrachten Argumentation werde grundsätzlich auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 12.5.2020 verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 9.6.2020 sei vorgebracht worden, eine seitens der Beschwerdeführerin durchgeführte Vermessung des Fahrzeuges mit der FIN ***4*** hätte eine Ladeflächenlänge von 1620 mm ergeben und es seien daher die Behauptungen der Finanzverwaltung widerlegt. Dem sei entgegen zu halten, dass den beigelegten Fotos wenig Aussagekraft zugemessen

werden könne, da zum einen bei jenem Bild, welches die Vermessung der Ladeflächenlänge zeigen solle, die gemessene Länge nicht ersichtlich sei. Andererseits sei bei einem weiteren Bild nur ein kleiner Abschnitt fotografiert worden, sodass nicht hervorgehe, ob eine ordnungsgemäße Vermessung erfolgt sei. Diesbezüglich würde anzumerken sein, dass die Vermessung nicht den Vorschriften entsprechend am Boden der Ladefläche erfolgt sei (Siehe Bild 1 – Vermessung im oberen Bereich der Ladefläche).

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass sich auch der Widerspruch zwischen den Vermessungsergebnissen der Abgabenbehörde und den Längenangaben in den COC-Papieren bzw. Genehmigungsdatenauszug keinesfalls aufgelöst hätte, da selbst die seitens der Beschwerdeführerin vorgenommene Vermessung nicht die angeführte Länge von 1685 mm ergeben hätte. Bezugnehmend auf die Ausführungen, dass nur ein Fahrzeug seitens der Beschwerdeführerin vermessen worden wäre, sei anzumerken, dass für die Einordnung eines Fahrzeuges die jeweils tatsächlichen Gegebenheiten maßgeblich sein würden. Es werde beantragt, die Beschwerde gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 7/2019 abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 10.11.2022** wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Im Hinblick auf die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 6-8/2019 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Festgestellt wurde, dass betreffend die Fahrzeuge Ford Ranger 3.2 LTD (Rechnung vom 8.7.2019) mit der Fahrgestellnummer *****3***** (Fahrzeug 1) und Ford Ranger 3.2 LTD (Rechnung vom 9.7.2019) mit der Fahrgestellnummer *****4***** (Fahrzeug 2) keine NoVA in den Ausgangsrechnungen angeführt und auch im Rahmen der NoVA 1 für den Monat 7/2019 keine NoVA berechnet und entrichtet wurde.

Die Beschwerdeführerin hat mit Rechnung vom 8.7.2019 das Fahrzeug 1 zu einem Nettopreis von 29.000,00 € an die *****7***** GmbH verkauft.

Mit Rechnung vom 9.7.2019 wurde das Fahrzeug 2 zu einem Nettopreis von 26.666,67 € an die *****8***** GmbH verkauft. Die Fahrzeuge wurden aus Deutschland importiert.

Laut Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung verfügt das Fahrzeug 2 über eine Doppelkabine mit vier Türen (zwei vorne, zwei hinten) und fünf Sitzplätzen und ist als Pritschenwagen ausgewiesen. Der Achsenstand betrage 3,22 m, die Länge der Ladefläche betrage 1,685 m. Die Zulassungsbehörde hat das Fahrzeug in die Fahrzeugklasse N1G, Lastkraftwagen, kategorisiert.

Das Fahrzeug 1 betreffend befindet sich kein Zulassungsschein und kein Einzelgenehmigungsbescheid in den vorgelegten Akten.

Bei beiden Fahrzeugen ist unstrittig von einem „Pick-up“ Pritschenwagen auszugehen. Sie verfügen über zwei Sitzreihen und bestehen aus zwei getrennten Bereichen, einem Bereich zum Befördern von Personen und einem zweiten Bereich für die Beförderung von Waren.

Strittig ist, ob die gegenständlichen Fahrzeuge unter die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur, somit als LKW, einzureihen sind.

Beide Fahrzeuge wurden unstrittig nicht umgebaut.

Im Zuge einer Nachschau am 13.8.2019 wurde durch die Amtspartei eine Vermessung des Fahrzeuges 1 vorgenommen. Demnach wurde festgestellt, dass die Ladeflächenlänge knapp unter 1,50 m betragen würde. Die Ladefläche würde mit einem Kunststoffschutz verkleidet sein. Nach Abzug dieser Verkleidung würde man eine Ladeflächenlänge von in etwa 1,55 m erhalten.

Vorgelegt wurden zwei Fotos, auf denen jeweils ein Teil eines Maßbandes zu sehen ist. Wo die Messung beginnt und wie sie vorgenommen worden ist, ist nicht ersichtlich.

Am 18.11.2019 wurde durch die Finanzpolizei eine Abmessung des Fahrzeuges 2 durchgeführt, wobei sich eine Ladeflächenlänge von 1,48 m ergeben hätte.

Vorgelegt wurden vier Fotos, wobei auf drei Fotos jeweils ein Teil eines Maßbandes zu sehen ist. Wo die Messung beginnt und wie sie vorgenommen worden ist, ist nicht ersichtlich.

Ein weiteres Foto lässt den Beginn des Maßbandes erahnen. Ein nachvollziehbares Messergebnis ist daraus nicht abzuleiten.

Im Zuge des Vorlageantrages wurden zwei Fotos durch die Beschwerdeführerin eingereicht. Auf einem Foto ist ein Teil eines Maßbandes zu sehen. Wo die Messung beginnt und wie sie vorgenommen worden ist, ist nicht ersichtlich.

Ein weiteres Foto zeigt Beginn und Ende einer zu messenden Distanz, die konkreten Abmessungen sind unleserlich, die Messung wurde offensichtlich nicht am Boden der Ladefläche vorgenommen.

Die Nachmessung erfolgte nur bei einem der Fahrzeuge und hätte eine Ladeflächenlänge von 1,62 m ergeben.

Auf Basis der vorgelegten Fotos – sowohl von Seiten der Amtspartei, als auch von Seiten der Beschwerdeführerin - können keine Feststellungen im Hinblick auf die Ladeflächenlänge der gegenständlichen Fahrzeuge getroffen werden.

Fraglich ist, ob die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind (Verwendungszweck), ob sie das **typische Erscheinungsbild eines PKW aufweisen**.

Das **setzt Sachverhaltsfeststellungen voraus**, die im angefochtenen Bescheid **fehlen**:

- In wieweit die Sitzreihen – insbesondere die zweite Sitzreihe - als für die Personenbeförderung ausgestattet ist, geht aus dem vorgelegten Sachverhalt nicht hervor. Ein typisches Merkmal von Fahrzeugen, die hauptsächlich der Beförderung von Personen dienen, ist etwa, dass die hinteren Sitze mit Sicherheitsgurten ausgestattet sind oder dass sich dort Fenster an den Seitenteilen finden (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229).

- Ob die Innenausstattung dem Passagierbereich zugerechnet werden kann (Komfortmerkmale, Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher, elektrische Fensterheber und Armauflagen auch in der zweiten Sitzreihe, usw.), ist aus dem vorgelegten Sachverhalt nicht ersichtlich (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229). Komfortmerkmale sind etwa auch: Lederausstattung, Klimaanlage Stereoanlage, Automatik, Sitzheizung, Scheibenheizung (UFS 11.2.2009, ZRV/0016-Z2L/05).
- Ob eine untrennbar verbundene, im Wesentlichen klimatisch dichte 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, existiert – was für eine Einstufung als LKW spricht – kann aus dem vorgelegten Akteninhalt nicht geschlossen werden.
- Betreffend Laderaum fehlen Feststellungen im Hinblick auf dessen Höhe, wie er geöffnet werden kann und ob Vorrichtungen zur Fixierung der Ladung bestehen (UFS 11.2.2009, ZRV/0016-Z2L/05).
- Wie sich das Verhältnis des Raumes, welcher im Fahrzeug für die Personenbeförderung vorgesehen ist, zum für die Lastenbeförderung bestimmten Raum darstellt, ist ebenfalls nicht Akteninhalt (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0185). Das Verhältnis der Ladefläche zum Radstand zum Zeitpunkt des Verkaufes wurde erst mit Mitteilung der EU-Kommission vom 31.3.2007 betreffend einheitliche Anwendung der Kombinierten Nomenklatur, ABl. C 74/1, als wesentliches Merkmal eingeführt. Wie oben ausgeführt, ist der Sachverhalt diesbezüglich nicht geklärt.
- Ob die Ladefläche die zur Personenbeförderung dienende Fläche übertrifft, kann aus dem Akteninhalt nicht geschlossen werden.

Rechtliche Begründung

Nach § 1 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 118/2015 unterlagen der Normverbrauchsabgabe unter anderem folgende Vorgänge:

Z 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.

Z 2

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

Gemäß § 2 Z 2 NoVAG 1991 idF BGBl. Nr. 21/1995 galten im hier gegenständlichen Zeitraum als Kraftfahrzeuge Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (**Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur**).

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO).

Für die Beurteilung als Kraftfahrzeug im Sinne des NoVAG ist nach § 2 Z 2 NoVAG 1991 die Einordnung nach der Kombinierten Nomenklatur maßgeblich (VwGH 20.1.2010, 2008/13/0125; 15.10.2020, Ra 2020/16/0049). **Es ist dabei die im Zeitpunkt der Kundmachung des § 2 Z 2 NoVAG 1991 in der durch Art. X des Bundesgesetzes BGBl.Nr. 21/1995 geänderte Fassung maßgebliche Fassung der KN heranzuziehen** (Haller, NoVAG², § 2 Rz 24).

Ein grundlegendes Hilfsmittel zur Einordnung eines Fahrzeuges sind die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (EuGH 6.12.2007, C-486/06, BVBA Van Landeghem). Die Erläuterungen der Kommission (Art. 9 Abs. 1 Buchstabe a zweiter Anstrich der KN-VO) sind nicht verbindlich, stellen aber wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs dar und liefern wertvolle Hinweise für dessen Auslegung (EuGH 27.2.2020, C-670/19. Gardinia Home Decor GmbH, Rz 38).

Aus einer kraftfahrrechtlichen Zulassung als LKW kann nicht geschlossen werden, dass ein Fahrzeug auch nach der Kombinierten Nomenklatur als LKW einzustufen wäre (BFG 31.3.2021, RV/3101111/2014).

Nach ständiger Judikatur des EuGH ist das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit allgemein in deren **objektiven Merkmalen und Eigenschaften** zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln festgelegt sind (EuGH 15.4.2021 Vogel Import Export NV, C-62/20, Rn 33; EuGH 25.2.2021, Bartosch Airport Supply Services GmbH, C-772/19, Rn 12; VwGH 26.5.2021, Ra 2018/16/0110).

Gemäß Art. 1 der Verordnung [EWG] Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif, ABl. L 256 vom 7.9.1987, (KN-VO) wird von der Kommission eine Warennomenklatur – Kombinierte Nomenklatur oder abgekürzt KN genannt – eingeführt, die u.a. den Erfordernissen des Gemeinsamen Zolltarifs genügt, welche u.a. gemäß Art. 1 Abs. 2 Buchstabe c der KN-VO die Einführenden Vorschriften und die zusätzlichen Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln umfasst und welche gemäß Art 1 Abs. 3 KN-VO in Anhang I der KN-VO enthalten ist.

Die Kombinierte Nomenklatur (Anhang I der KN-VO) enthält in Teil I die Einführenden Vorschriften und darunter in Titel I die **Allgemeinen Vorschriften** und in Teil II den **Zolltarif**. Anhang I-KN, Teil I-Einführende Vorschriften, Titel I – Allgemeine Vorschriften, Kapitel A. Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur lautet:

Für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur gelten 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.

.....

3.

Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschriften 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. Mischungen.....

c. Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a. und 3 b. nicht möglich, wird die Ware der von der gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.

4.

Waren, die nach den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften nicht eingereiht werden können, werden in die Position der Waren eingereiht, denen sie am ähnlichsten sind.

In Kapitel 87 der KN in der Fassung der Verordnung (EG) der Kommission vom 20.12.1994, ABl. L 345 vom 31.12.1994 – Zugmaschinen, Kraftwagen, Krafträder, Fahrräder und andere nicht schienengebundene Landfahrzeuge, Teile davon und Zubehör – fallen in die Position 8703 **Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen**. In Position 8704 fallen **Lastkraftwagen**.

Die Erläuterungen der Kommission ABl. C 342 vom 5.12.1994 führen zu den Positionen aus:

*„**8703 Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen***

8703 21 10 bis 8703 24 90 andere Fahrzeuge mit Hubkolbenverbrennungsmotor mit Fremdzündung

Wegen der Definition des Hubraums siehe die Erläuterungen zu den Unterpositionen 8407 31, 8407 32, 8407 33 und 8407 34 des HS.

Hierher gehören auch kleine Rennwagen (z. B. Go-carts), ohne Karosserie, mit Hubkolbenverbrennungsmotor mit Fremdzündung, die eine verhältnismäßig große Geschwindigkeit entwickeln.

Sofern sie hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut sind, gehören ferner hierher Kombinationskraftwagen, d. h. Fahrzeuge, die gleichermaßen zum Befördern von Personen

oder von Gütern verwendet werden können. Diese Fahrzeuge besitzen gegenüber den Kraftwagen zum Befördern von Gütern, die oft die gleichen Abmessungen haben (Lieferwagen), folgende besondere Merkmale:

1.

im hinter dem Fahrersitz oder der Fahrerbank gelegenen Fahrzeugteil befinden sich fest eingebaute Klappsitze bzw. herausnehmbare Sitze oder Vorrichtungen zum Einbau solcher Sitze und Seitenfenster, und

2.

im allgemeinen ist eine Hecktür oder -klappe vorhanden. Die Innenverarbeitung entspricht derjenigen von Personenkraftwagen.

8704 Lastkraftwagen

Wegen der Definition des Hubraums siehe die Erläuterungen zu den Unterpositionen 8407 31, 8407 32, 8407 33 und 8407 34 des HS.

Hierher gehören geländegängige Kraftfahrzeuge mit Gelenkfahrgestell und Vierradantrieb, bei denen der vordere Teil mit einem Dieselmotor und einem Fahrerhaus ausgestattet ist, in dem sich die Bedienungseinrichtungen befinden. Der hintere Teil besteht aus einem Fahrgestell mit zwei Rädern, ohne Ausstattung; es ist jedoch zur Aufnahme verschiedener Vorrichtungen vorbereitet. Nicht hierher gehören jedoch derartige Kraftfahrzeuge, wenn sie mit landwirtschaftlichen Maschinen oder anderen Maschinen für besondere Zwecke ausgestattet sind (Position 8705).“

Im Hinblick auf Pick Up Fahrzeuge – um solche es sich gegenständlich handelt – wurde mit Mitteilung der EU-Kommission vom 31.3.2007 betreffend einheitliche Anwendung der Kombinierten Nomenklatur, ABl. C 74/1, die Erläuterungen zu den Tarifposten 8703 und 8704 geändert. Demnach sind Pick Up Fahrzeuge nur mehr dann in die Position 8704 (LKW) einzureihen, wenn die innere Länge auf dem Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereichs länger als 50% der Länge des Radstandes des Fahrzeuges ist oder wenn sie mehr als zwei Achsen haben.

Bis zum 31.3.2007 wurden Pritschenwagen – unabhängig davon, ob das Führerhaus eine oder zwei Sitzreihen aufgewiesen hat – grundsätzlich als LKW eingestuft, ausgenommen solche mit dem typischen Erscheinungsbild eines PKW.

Die Verwaltungspraxis behandelt diejenigen Pritschenwagenmodelle, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der EU-Mitteilung bereits auf dem Markt waren (und in der KFZ-Liste des BMF als Pritschenwagen enthalten sind) steuerrechtlich unverändert als LKW (Erlass des BMF 11.7.2007, BMF-010219/0265-VI/4/2007).

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

allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229; EuGH 25.7.2018, C-445/17, Pilato SpA, Rz 29; Haller, NoVAG², § 2 Rz 30).

Die Beschwerdeführerin hat mit Rechnung vom 8.7.2019 das Fahrzeug 1 zu einem Nettopreis von 29.000,00 € an die ***7*** GmbH verkauft.

Mit Rechnung vom 9.7.2019 wurde das Fahrzeug 2 zu einem Nettopreis von 26.666,67 € an die ***8*** GmbH verkauft.

Die gegenständlichen Fahrzeuge weisen unstrittig das Äußere eines Pick-Ups auf und verfügen über zwei Sitzreihen und 4 Türen.

Es ist nicht beurteilbar, ob die Voraussetzungen der Position 8703 der KN erfüllt sind. Fraglich ist, ob die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind (Verwendungszweck), ob sie das **typische Erscheinungsbild eines PKW aufweisen**.

Die rechtliche Beurteilung, unter welche Position der KN die gegenständlichen Fahrzeuge einzureihen sind, **setzt Sachverhaltsfeststellungen voraus**, die im angefochtenen Bescheid fehlen:

- In wieweit die Sitzreihen – insbesondere die zweite Sitzreihe - als für die Personenbeförderung ausgestattet ist, geht aus dem vorgelegten Sachverhalt nicht hervor. Ein typisches Merkmal von Fahrzeugen, die hauptsächlich der Beförderung von Personen dienen, ist etwa, dass die hinteren Sitze mit Sicherheitsgurten ausgestattet sind oder dass sich dort Fenster an den Seitenteilen finden (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229).
- Ob die Innenausstattung dem Passagierbereich zugerechnet werden kann (Komfortmerkmale, Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher, elektrische Fensterheber und Armauflagen auch in der zweiten Sitzreihe, usw.), ist aus dem vorgelegten Sachverhalt nicht ersichtlich (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229). Komfortmerkmale sind etwa: Lederausstattung, Klimaanlage, Stereoanlage, Automatik, Sitzheizung, Scheibenheizung (UFS 11.2.2009, ZRV/0016-Z2L/05).
- Ob eine untrennbar verbundene, im Wesentlichen klimatisch dichte 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, existiert – was für eine Einstufung als LKW spricht – kann aus dem vorgelegten Akteninhalt nicht geschlossen werden.
- Betreffend Laderaum wesentlich ist dessen Höhe, wie er geöffnet werden kann und ob Vorrichtungen zur Fixierung der Ladung bestehen (UFS 11.2.2009, ZRV/0016-Z2L/05).
- Wie sich das Verhältnis des Raumes, welcher im Fahrzeug für die Personenbeförderung vorgesehen ist, zum für die Lastenbeförderung bestimmten Raum darstellt, ist ebenfalls nicht Akteninhalt (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0185). Das Verhältnis der Ladefläche zum Radstand

zum Zeitpunkt des Verkaufes wurde erst mit Mitteilung der EU-Kommission vom 31.3.2007 betreffend einheitliche Anwendung der Kombinierten Nomenklatur, ABl. C 74/1, als wesentliches Merkmal eingeführt. Wie oben ausgeführt, ist der Sachverhalt diesbezüglich nicht geklärt.

- Wenn die Ladefläche die zur Personenbeförderung dienende Fläche übertrifft, kann dies als Merkmal für eine Einordnung als LKW gesehen werden (UFS 25.1.2006, RV/0951-L/05).

Aufhebung und Zurückverweisung

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Im erstinstanzlichen Verfahren blieben **wesentliche Sachverhaltselemente zur Frage, ob die Fahrzeuge das typische Erscheinungsbild eines PKWs aufweisen** – siehe oben, ungeklärt. Die Amtspartei ist davon ausgegangen, dass das Verhältnis der Ladefläche zum Radstand als alleiniges Merkmal erheblich für die zolltarifliche Einordnung ist. Es handelt sich dabei jedoch nur um ein Kriterium von mehreren.

Die Durchführung der zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das BFG ist weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Ermittlungsschritte im Hinblick auf Art und Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Der VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315, weist darauf hin, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08; Ritz, BAO⁷, § 278, Rz 5).

Durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat (§ 278 Abs. 2 BAO).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Ob wesentliche Sachverhaltsfragen durch die Amtspartei geklärt worden sind ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 15. November 2022