

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache
Bf., *Bf.-Adr.*,

Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2022 gegen den Bescheid
des Finanzamtes Österreich vom 10. Jänner 2022 betreffend Normverbrauchsabgabe zu Recht
erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem **angefochtenen Bescheid** setzte das Finanzamt Normverbrauchsabgabe für ein
Geländefahrzeug der Marke ***1*** (in der Folge: Fahrzeug) auf einer Bemessungsgrundlage
in Höhe von 31.181,87 Euro mit 8.119,10 Euro fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, die
Festsetzung sei erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe
unterblieben sei.

2. In der gegen diesen Bescheid am 7. Februar 2022 erhobenen **Beschwerde** wandte die
Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ein, das Fahrzeug sei vom Amt der Vorarlberger
Landesregierung als landwirtschaftliches Zugfahrzeug der Klasse T5 einzeln genehmigt worden.
Grundlage für diese Einstufung sei die Zulassung in der BRD als LOF Zugmaschine,
Ackerschlepper, gewesen. Gemäß § 2 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 89/2017 gälten als
Kraftfahrzeuge 1. Krafträder, auch mit Beiwagen und 2. Personenkraftwagen und andere
hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge, einschließlich
Kombinationskraftwagen und Rennwagen. Beim in Rede stehenden Fahrzeug handle es sich
weder um ein Kraftrad noch um ein hauptsächlich zur Personenbeförderung gebautes

Kraftfahrzeug. Die Zulassungssperre sei vom Finanzamt Feldkirch ohne Probleme aufgehoben worden, auch sei er nicht auf eine etwaige NoVA-Pflicht hingewiesen worden.

3. Mit Mängelbehebungsauftrag vom 24. März 2022 trug das Finanzamt der Bf. auf, Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreihung maßgeblichen Merkmale des Fahrzeuges hervorgingen, sowie einen Nachweis, dass das den Gegenstand des angefochtenen Bescheids bildende Fahrzeug mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimme, bis 2. Mai 2022 vorzulegen. Bei Versäumung dieser Frist gelte das Anbringen als zurückgenommen.

4. Den Mängelbehebungsauftrag beantwortete die Bf. durch die Vorlage folgender Urkunden:

- Beschreibung der Lenkung des ***1*** (Beilage A)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 10 Lichtbilder, Aufbau Lenkung, Bedienungsanleitung Lenkung
- Beschreibung Bremssystem des ***1*** (Beilage B)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 6 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Bremssystem
- Beschreibung Automatikgetriebe und Rückwärtsgang des ***1*** (Beilage C)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 2 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Getriebe
- Beschreibung Motor des ***1*** (Beilage D)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, Bedienungsanleitung Motor
- Beschreibung Kraftübertragung des ***1*** (Beilage E)
Auszug Prüfbericht des TÜV Austria, Bedienungsanleitung Vorder- und Hinterradantrieb
- Beschreibung Reifen des ***1*** (Beilage F)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, 4 Lichtbilder, Bedienungsanleitung Reifen
- Beschreibung Ankuppelvorrichtung des ***1*** (Beilage G)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, Zulassung, Datenauszug Amt der Vorarlberger Landesregierung 3 Lichtbilder
- Beschreibung Anhängelast des ***1*** (Beilage H)
Unterlagen: Auszug Prüfbericht der TÜV Austria Automotive GmbH, Zulassung, Datenauszug Amt der Vorarlberger Landesregierung, 3 Lichtbilder
- Nachweise Fahrgestellnummer des ***1*** (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)

- Zulassungsbeschreibung Teil I der Bundesrepublik Deutschland (Beilage N)
- Zulassungsbescheinigung Teil II der Bundesrepublik Deutschland (Beilage O)
- Einzelgenehmigungsbescheid Amt der Vorarlberger Landesregierung (Beilage P)

Zu den Unterlagen führte die Bf. Folgendes aus:

„Zu den anderen Zugmaschinen (Unterposition 8701 90 11 bis 8701 90 90) gehören laut den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur in der Fassung vom 04.03.2015, C 076/01 sogenannte Geländefahrzeuge die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind und folgende Merkmale aufweisen:

- *eine Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtung für die Steuerung des Fahrzeuges montiert sind; die Lenkung wird durch Drehen der zwei Vorderräder bewirkt und beruht auf einem Kraftwagenlenksystem;*
- *Bremssysteme an allen Rädern;*
- *ein Automatikgetriebe und Rückwärtsgang;*
- *ein Motor, der speziell für die Benutzung in schwer zugänglichem Gelände entwickelt wurde und bei niedriger Drehzahl eine ausreichende Zugkraft für angehängte Gerätschaften liefert;*
- *die Kraft wird über die Wellen auf die Räder übertragen und nicht mittels einer Kette;*
- *die Reifen haben ein tiefes Profil, das für unbefestigtes Gelände geeignet ist;*
- *eine Ankupplungsvorrichtung beliebiger Art, z.B. einen Anhängerhaken, mit der das Fahrzeug mindestens das Zweifache seines Eigengewichtes ziehen und schieben kann;*
- *eine Anhängelast (nicht gebremst), von mindestens dem Zweifachen seines Eigengewichtes.*

Die Erläuterungen der KN dienen allerdings lediglich der einheitlichen Auslegung und sind nicht rechtsverbindlich. Dies ergibt sich schon insbesondere daraus, dass auch andere als T5 (Zugmaschine) typisierte Fahrzeuge als Bedienungseinrichtung über ein Lenkrad verfügen.

*ZB ist der Side by Side Ranger Polaris als Traktor (Zugmaschine) zugelassen (Nr. €8*168/2013*00003).*

*Eine fehlende „Lenkstange mit zwei Griffen“ hindert sohin auch nicht die Einordnung des mit einem Lenkrad ausgestatteten ***1*** als Zugmaschine.*

- *Der ***1*** verfügt als Bedienungseinrichtung über ein Lenkrad. Die Lenkung der Vorderräder erfolgt mittels Achselschenkellenkung nach dem Ackermann-Prinzip (Beilage A)*
- *Der ***1*** verfügt über Bremssysteme an allen 4 Rädern. Es sind an allen 4 Rädern hydraulisch betätigte Scheibenbremsen vorhanden. (Beilage B)*

- Das Fahrzeug ist mit einem stufenlosen Automatikgetriebe sowie einem Rückwärtsgang ausgestattet. Die Kraft wird an die Räder der Vorder-und Hinterachse verteilt, wobei für den Frontantrieb ein automatisches sperrendes Differential vorhanden ist. (Beilage C)
- Der ***1*** verfügt bereits bei niedrigen Drehzahlen über eine ausreichende Zugkraft. Das Fahrzeug ist mit einem Fremdzündungsmotor mit Abgasturbolader ausgestattet. Die maximale Leistung beträgt 113 kW, das maximale Drehmoment liegt bei 153 Nm. (Beilage D)
- Die Antriebsleistung des Fahrzeuges wird vom Motor über Gelenkwellen an alle 4 Räder übertragen (Beilage E)
- Der ***1*** ist vorne und hinten mit Reifen der Marke MAXXIS, Dimension 30x10,00 R14 NHS ausgestattet. Von der Bauart und dem Profil her sind die Reifen für den Einsatz auf unbefestigtem Untergrund geeignet (Beilage F)
- Das Fahrzeug ist mit einer Anhängerkupplung der Klasse A50-X ausgestattet (Beilage G)
- Der ***1*** ist für eine Anhängelast (ungebremst) von 1.720 kg und damit dem doppelten des Eigengewichtes geeignet. (Punkt 3.8. Anhängelast, Seite 5 des Gutachtens; Beilage H und Beilage L)

Das gegenständliche Fahrzeug wurde vom Amt der Vorarlberger Landesregierung als landwirtschaftliches Zugfahrzeug der Klasse T5 Einzelgenehmigt (Beilage P). Grundlage hierfür war die bereits in der BRD erfolgte Zulassung als LOF Zugmaschine (Ackerschlepper) (Beilage N und O). Der TÜV Austria hat im Zeitraum 22.01.2018 bis 31.01.2018 überprüft, ob das Fahrzeug in dem in der BRD genehmigten Zustand auch den erforderlichen Kriterien für die Einstufung als Zugmaschine gemäß dem Amtsblatt der Europäischen Union 2015/C 076/01 entspricht. Der TÜV Austria hat festgestellt, dass das gegenständliche Fahrzeug sämtliche Merkmale der in der KN sogenannten Geländefahrzeuge, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind, aufweist und dass insbesondere das Fahrzeug für eine Anhängelast (ungebremst) von 1.720 kg und damit dem doppelten des Eigengewichtes geeignet ist (Punkt 3.8. Anhängelast, Seite 5 des Gutachtens; Beilage H und Beilage L).

Der TÜV Austria hat sohin schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, dass die Anhängelast des gegenständlichen Fahrzeuges den Anforderungen als Zugmaschine iSd Position 8701 ohne weitere Umbaumaßnahmen entspricht. Am 12.03.2021 hat die Beschwerdeführerin bzw. deren Geschäftsführer die zulässige Anhängelast beim Amt der Vorarlberg Landesregierung eintragen lassen und wurde dies auch dementsprechend in der Zulassung geändert. (Beilage/M)

Geländefahrzeuge, die alle vorgennannten Merkmale aufweisen und die Erfordernisse der Erläuterungen zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 50 erfüllen, sind als Ackerschlepper und Forstschlepper einzureihen.

Andernfalls gehören sie zu der Unterposition 8701 90 90 „andere“ (!). Zu den Ackerschleppern und Forstschleppern (ausgenommen Einachsschlepper) (8701 90 11 bis 8701 90 50), auf Rädern

gehören nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur in der Fassung vom 04.03.2015, C 076/01:

- mit drei oder mehr Rädern ausgestattete Acker- oder Forstschlepper, die ihrer Bauweise und Ausstattung nach erkennbar zur Verwendung in landwirtschaftlichen, gartenbaulichen oder forstwirtschaftlichen Betrieben bestimmt sind.*
- Derartige Fahrzeuge haben in der Regel eine Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 45 km/h.*
- Ihre Motoren können maximale Zugkraft leisten, z. B. bei Verwendung eines Sperrdifferentials. Die Reifen der Fahrzeuge haben ein tiefes Profil, das für landwirtschaftliche, gartenbauliche und forstwirtschaftliche Zwecke geeignet ist.*
- 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, Düngerladern usw.) ausgestattet sein, sofern diese als Zubehör anzusehen sind.*

Unter diese Unterposition gehören auch Ackerschlepper besonderer Bauart, z.B. Schlepper mit überhöhtem Fahrgestell für Weinberge und Baumschulen sowie Handschlepper und so genannte Motorgeräteträger.

Nach Anmerkung 2 zu Kapitel 87 können Schlepper dieser Unterposition auch Zusatzvorrichtungen haben, wie Ladeflächen oder Lademulden, um im Zusammenhang mit ihrer Hauptfunktion landwirtschaftliche oder forstwirtschaftliche Maschinen und Geräte, Düngemittel, Saatgut etc zu befördern.

Den Erläuterungen zur KN ist nicht zu entnehmen, welche Anforderungen in Bezug auf das Aussehen eines Acker- oder Forstschleppers gestellt werden.

Nach den Erläuterungen sind Geländefahrzeuge, die die oben genannten Merkmale aufweisen, sprich einem mit einem Lenker gesteuerten Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip und einer Anhängervorrichtung, deren technische Merkmale es ihnen erlauben, mindestens das Zweifache ihres Eigengewichtes zu schieben, in die Unterposition 8701 90 der KN einzureihen, wobei die endgültige Einreihung der betreffenden Fahrzeuge in Unterpositionen entsprechend der Leistungsfähigkeit ihres Motors zu erfolgen hat.

Die Ackerschlepper und Forstschlepper sind Gegenstand verschiedener achtstelliger Unterpositionen. Zunächst wird danach unterschieden, ob sie gebraucht sind, dann gehören sie zur Unterposition 8701 90 50, oder neu. Danach werden die neuen Ackerschlepper und Forstschlepper entsprechend ihrer Motorleistung in sechs achtstellige Unterpositionen aufgeteilt, nämlich in die Unterpositionen 8701 90 11, 8701 90 20, 8701 90 25, 8701 90 31,

8701 90 35 und 8701 90 39. Demnach wird anhand der Motorleistung des jeweiligen Fahrzeugs bestimmt, in welche dieser Unterpositionen es genau einzureihen ist. Dies bedeutet, dass Fahrzeuge auch mit einer Motorleistung von bis zu 130 kW (!) in die Unterposition „Ackerschlepper“ oder „Forstschlepper“ eingereiht werden können.

Im vorliegenden Fall kann sich, wie auch aus den Erläuterungen zur KN hervorgeht, die land- oder forstwirtschaftliche Bestimmung der Zugmaschine aus ihrer Konstruktion und Einrichtungen oder Vorrichtungen ergeben, die sie zur Verwendung im Rahmen landwirtschaftlicher oder gartenbaulicher Betriebe befähigen, ohne dass dieser Verwendungszweck von vornherein an bestimmte abschließend aufgezählte Einrichtungen oder Vorrichtungen geknüpft werden müsste.

Wie aus dem Gutachten des TÜV Austria hervorgeht, zeichnet 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 soll, sowie durch Gerätschaften aus, die mittels verschiedener Verbindungs- oder Anhängervorrichtungen befestigt werden können. Alle diese Merkmale sind allgemein, objektiv und sichtbar. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unterhält in Ungarn eine Landwirtschaft, wo dieses Fahrzeug zur Bewirtschaftung der 11 Hektar großen Äcker und Wälder eingesetzt wird.

Das gegenständliche Fahrzeug weist daher sämtliche oben genannten Merkmale auf.

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

5. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20. Oktober 2022 als unbegründet ab.

Zunächst führte es zu Sachverhalt und Verfahren aus, Zulassungsbesitzer des unmittelbar nach der Typisierung als Zugmaschine in der Genehmigungsdatenbank freigeschalteten Fahrzeuges sei der Geschäftsführer der Bf. gewesen. Bereits in einem vorangehenden Abgabenverfahren sei für das Fahrzeug dem Geschäftsführer der Bf. NoVA vorgeschrieben worden. Dieses NoVA-Verfahren habe aufgrund eines Erkenntnisses des VwGH mit dem Ergebnis geendet, dass die NoVA der Bf. und nicht deren Geschäftsführer vorzuschreiben gewesen wäre. Weil das Finanzamt unverändert bei der Rechtsansicht geblieben sei, dass es sich beim Fahrzeug um einen Pkw iSd § 2 NoVAG handle, sei neuerlich NoVA, diesmal aber für die Bf., festgesetzt worden.

Dem Beschwerdevorbringen selbst entgegnete es nach Darlegung der Rechtsgrundlagen sowie den einschlägigen Bestimmungen der Kombinierten Nomenklatur der EU (KN) und den dazu erlassenen Erläuterungen Folgendes (wörtlich):

„Das Kfz hat folgende relevante technische Daten (laut Zulassung):

- Fahrzeugart: „Zugmaschine“*
- Fahrzeugklasse: „T5“*
- Eigengewicht: „860 kg“*
- höchst zulässige Anhängelast: gebremst „590“ bzw ungebremst „500“*
- Höchstgeschwindigkeit: „120 km/h“*

*Auf der Website des Händlers (www.***) findet man unter der Rubrik „SSV-jetzt entdecken“ zahlreiche Angebote von Fahrzeugen in eindeutig NICHT-landwirtschaftlich erkennbarer Bauweise. Konkret findet man z.B. bei einem ähnlichen Modell des Fahrzeugs (vgl https://iet-action.de/2020/1704-***1***-xrc-int.html) Fotos eines Rallye- bzw Sport- bzw Spaßfahrzeugs (Buggy, keine Verglasung), mit dem man in hoher Geschwindigkeit in der Wüste „herumfetzen kann, dass es nur so staubt“. Mit 45 km/h wird dieser Effekt nicht erreicht werden können. Ein Acker oder ein Forst oder gar ein mit Bäumen beladener Zubehör-Anhänger oder eine Seilwinde sind dort nirgendwo abgebildet. Der Besucher dieser Website vermutet hinter diesem Auftritt alles andere als eine agrikulturelle Zielgruppe. Der CanAm ***1*** hat seit 2017 dreimal in Folge die Rallye Paris-Dakar gewonnen. Die Beschwerdeführerin ist weder als Landwirt noch als Forstwirt, sondern als Car-Tuning-Unternehmen aktenkundig. Auch der Internetauftritt der Beschwerdeführerin (www.***.com) lässt mehr auf Fahrzeuge iZm Speed und Spaß als auf land- und forstwirtschaftliche Arbeitsfahrzeuge schließen. Eine telefonische Befragung des Händlers am 20.2.2020 betreffend den Umfang der in der Rechnung Nr 16038 unter Position 2 mit der Bezeichnung „LOF-Umbau SSV; LOF-/Zugmaschinenzulassung für Side-by-Side“ ausgewiesenen Teilleistung ergab, dass diese Kfz im Originalzustand regelmäßig nicht straßenverkehrstauglich seien und anstelle eines Händlerrabatts das Umbaupaket zur Erzielung der Straßenverkehrstauglichkeit als Zugmaschine kostenlos angeboten werde. Darunter falle im Einzelnen der Einbau folgender Teile: Anhängerkupplung, Kabelstränge (Blinker, Strom für Anhänger), Nebelschlussleuchte hinten, Handbremse für das Kfz, Hupe, Blinker, Lenkstockschalter, Warnblinkanlage, uä. Leistungssteigerungen seien nicht umfasst, auch nicht die Anhängelast. Die für die Zulassung in Deutschland erforderlichen Adaptierungen würden sohin durchgeführt, damit der Käufer ohne weiteres eine Verkehrszulassung in Deutschland erreichen kann. Die Frage, ob die Anhängelast von 500 kg (ungebremst) bzw. 590 kg (gebremst) auch erhöht werde, wurde verneint. Es verhalte sich so, dass die Originalfahrzeuge diesbezüglich nicht adaptiert werden. Die Anhängerkupplungen sind werkseitig als bei Bedarf verwendbares Steckgestänge konzipiert, was bei Zugmaschinen in Deutschland nicht zulässig sei, sodass eine Anhängerkupplung fest bzw untrennbar zu montieren sei. Ab der technisch vergleichbaren Modellreihe 2018 werde bei Zulassungen vom TÜV mittlerweile allgemein eine Anhängelast von 590 kg (ungebremst) bzw. 900 kg (gebremst) bescheinigt. Der Händler*

bestätigt daher eine höchst zulässige Anhängelast (ungebremst) des ggst Kfz von max. 590 kg. Die Leistungssteigerung konnte sohin nach Ansicht der Abgabenbehörde nur nachträglich erzielt oder das Kfz unrichtig begutachtet worden sein. Der Händler teilte auf erneute telefonische Anfrage am 21.02.2020 mit, dass Kfz der ggst. Type und Modell (SSV/Offroader) über einen Generalimporteur mit Sitz in Gent/BE bezogen und laut den beim Händler vorliegenden Verzollungsbestätigungen mit dem KN-Code „8703 2110“ zollabgefertigt würden. Der Zollanmelder qualifizierte daher das ggst. Kfz (Anm: dessen Anhängelleistung durch den erfolgten Umbau nicht gesteigert worden war) - und mit ihm auch die diese Anmeldung annehmende Zollverwaltung - als Kfz im Sinne von § 2 Z 2 NoVAG. Eine telefonische Befragung eines österreichischen Händlers (Fa *** GmbH & Co KG, ***, Tel ***, https://www.***) am 21.2.2020 ergab, dass für SSV-Fahrzeuge (Offroader) des ggst Typs in Österreich keine Pkw-Zulassungen erteilt werden.

Der Umweg über den „Zugmaschinenumbau“ ist daher aus zulassungsrechtlicher Sicht erforderlich, um überhaupt ans Ziel einer Verkehrszulassung zu gelangen. Andernfalls könnte man sein Spaßgerät nur in der Garage bewundern oder ausschließlich „offroad“ (etwa auf Rallyestrecken) benutzen. Dieses Erfordernis darf jedoch keinen Ausschlag bei der Tarifierung geben. Der Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung, Kfz-Prüfstelle Lauterach, *GZ.*, vom 7.7.2017 bezeichnet das ggst Kfz als „Zugmaschine/T5“ und weist die bereits eingangs angeführten technischen Daten aus.

Die Zulassungsbescheinigung vom 10.7.2017 übernimmt die im Einzelgenehmigungsbescheid ausgewiesenen technischen Daten und weist das Kfz-Kennzeichen *XX.* aus. Im Kfz-Zentralregister scheint hinsichtlich des ggst Kfz als Verwendungszweck „01 - zu keiner besonderen Verwendung bestimmt“ sowie als Fahrzeugart „Zugmaschine“ auf.

Das Gutachten behauptet, dass es sich beim ggst Kfz um einen Ackerschlepper oder Forstschlepper handelt, ohne darüber abzusprechen bzw darzustellen,

- ob das ggst Kfz seiner Bauweise und Ausstattung nach erkennbar zur Verwendung in landwirtschaftlichen, gartenbaulichen oder forstwirtschaftlichen Betrieben bestimmt ist,
- wie es kommt, dass das ggst Kfz mit einer Höchstgeschwindigkeit von 120 km/h noch als Ackerschlepper gelten kann, wenn diese gemäß den ErIKN idR eine Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 45 km/h haben,
- ob das ggst Kfz 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, verfügt, sowie ob das ggst Kfz als attestierter Forstschlepper über eine fest angebrachte Seilwinde als besonderes Kennzeichen von Forstschleppern verfügt, die zum Abschleppen gefällter Bäume dient. Auf dem unter Punkt 3.5 abgebildeten Foto der Vorderseite des ggst Kfz ist eine solche nämlich nicht erkennbar, diese wäre bei entsprechenden Modellen des Anbieters CanAm dort verbaut (vgl https://***/2019/1480-***1***-xmr-int.html). Dies wird auch dadurch deutlich, dass Punkt 2

des Gutachtens lediglich die Voraussetzungen bzw. Anforderungen an „andere Zugmaschinen“ auflistet und in der Folge prüft, jedoch in seiner Conclusio einen „Ackerschlepper und Forstschlepper (ausgenommen Einachsschlepper) auf Rädern“ bescheinigt. Der logische Aufbau der Erläuterungen zur KN (vgl ABIEU 2015 C 75, 359f) ist folgender:

*Zunächst sind unter Position 8701 Erläuterungen zu finden zu
8701 1000 Einachsschleppern, gefolgt entsprechend dem Aufbau der KN von
8701 3000 Gleiskettenzugmaschinen, gefolgt von
8701 9011-9090 andere (Anm: Zugmaschinen).*

Unter diesem Punkt sind die Anforderungen an als Zugmaschinen bestimmte Geländefahrzeuge aufgeführt und die tarifarischen Konsequenzen, falls diese nicht erfüllt sind, die da wären:

- Wenn sie alle vorgenannten Merkmale (Anm: von als Zugmaschinen bestimmten Geländefahrzeugen) aufweisen UND ZUSÄTZLICH die Erfordernisse für Ackerschlepper und Forstschlepper, dann (UND NUR DANN) sind sie als Ackerschlepper und Forstschlepper einzureihen, sonst sind sie nur „andere Zugmaschinen“*
- Wenn sie NICHT alle vorgenannten Merkmale aufweisen (zB weil die Anhängelast zu gering ist), dann sind die Geländefahrzeuge in 8703 einzureihen (Anm: und sohin Kraftfahrzeuge im Sinne des § 2 Z 2 NoVAG).*

Diese Lücke lässt das Gutachten offen, da es nicht schlüssig darstellt, ob diese zusätzlichen Voraussetzungen für Acker- und Forstschlepper auch geprüft worden sind. Laut Zulassungsdaten sind diese nämlich nicht gegeben bzw nicht bestätigt.

Eine Befragung des die Einzelgenehmigung ausstellenden Organs am 21.2.2020 ergab, dass Grundlage für deren Ausstellung eine vorliegende Typengenehmigung aus Deutschland war. Technische Daten werden in diesen Fällen aus den entsprechenden Dokumenten der Behörde des anderen Mitgliedstaats übernommen, nicht aber geprüft. Die Frage, ob es möglich sei, dass ein Kfz mehr ziehen kann als es darf, bejahte er grundsätzlich. Auf die Frage, ob es sein kann, dass ein Kfz mit einer höchst zulässigen Anhängelast (ungebremst) von 500 kg einen Anhänger mit einem Gesamtgewicht von 1.720 kg unter Verwendung von Ballastgewicht von 100 kg ziehen kann (auch wenn zulassungsrechtlich nicht erlaubt), reagierte er erstaunt, da einerseits Anhänger ab 700 kg gebremst sein müssen und andererseits fraglich sei, ob das Ballastgewicht mit den höchst zulässigen Achslasten kompatibel ist.

Das Gutachten weist in Punkt 1.1. folgende Fahrzeugdaten aus:

*„Höchst zulässige Achslast: 420 kg – vorne
650 kg - hinten
860 kg Eigengewicht:
Zulässige Gesamtmasse: 1034 kg“*

Mit Ballastgewicht beträgt das Fahrzeuggewicht 960 kg (860 kg + 100 kg), sodass noch 74 kg verbleiben, beispielsweise für einen Fahrer. Das Kfz ist zudem mit einem Lenkrad ausgestattet. Das Vorhandensein der für die Einreihung als Zugmaschine erforderlichen Lenkstange mit zwei Griffen ist daher nicht gegeben. Die Beschwerdeführerin bringt im Übrigen vor, dass die von der Europäischen Kommission veröffentlichten Erläuterungen zur KN nicht rechtsverbindlich seien. Dies ergebe „sich schon insbesondere daraus, dass auch andere als T5 (Zugmaschine) typisierte Fahrzeuge, als Bedienungseinrichtung über ein Lenkrad verfügen“. Diese von jedwedem Zollsachverständigen losgelöste und daher jeder Logik entbehrende Argumentation geht schon deshalb ins Leere, weil die kraftfahrrechtliche Typisierung (T5) in keinerlei Zusammenhang mit der Einreihung eines Kfz in die Kombinierte Nomenklatur steht. Die Erläuterungen zur KN stellen zwar selbst keinen Gesetzgebungsakt dar, welcher als solcher rechtsverbindlich wäre. Sie stehen aber mit einem derartigen rechtsverbindlichen Gesetzgebungsakt der EU in direktem Zusammenhang - und zwar mit der KN-VO, VO (EG) 2658/87 -, die in Umsetzung der Verpflichtungen aus dem WTO-Recht (seinerzeit GATT) zur weltweiten Harmonisierung des Systems zur Einreihung von Waren für zolltarifarisches Zwecke erlassen worden war. Die Erläuterungen sollen eine einheitliche Auslegung der KN innerhalb der EU gewährleisten und daher insb. Zweifelsfragen der Einreihung klären. In der Textierung ist daher unmissverständlich klargestellt, dass so genannte „Geländefahrzeuge“, welche nicht alle der dezidiert angeführten Merkmale aufweisen, in Position 8703 einzureihen sind (und nicht etwa: eingereiht werden können, maW ohne Ermessensspielraum).

Wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen für eine Einreihung als Zugmaschine ist das Kfz daher nach Ansicht der Abgabenbehörde zwingend in Position 8703 einzureihen und somit als NoVA-pflichtig zu behandeln.

Die Eintragung der Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank erfolgte bereits im Zuge der Ersterfassung bei Typisierung des ggst Kfz und entgegen dem Vorbringen ohne Beteiligung der Abgabenbehörde. Ein Hinweis auf die gesetzliche Pflicht zur Selbstberechnung ist weder vorgesehen noch Hindernis für die Steuerschuldentstehung und deren Festsetzung im Falle des Unterbleibens der Selbstberechnung.

Bei der Ermessensübung wurden die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig beurteilt. Dabei wurden weiters dem Gesetzeszweck, mittels einer Festsetzung der zu Unrecht unterbliebenen Selbstberechnungsabgabe ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, gefolgt sowie dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Rahmen der Zweckmäßigkeit der Vorzug gegenüber der Abstandnahme davon eingeräumt.“

6. Mit **Vorlageantrag** vom 17. November 2022 beantragte die Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen

in der Beschwerde vom 07. Februar 2022 und zum Mängelbehebungsauftrag vom 20. Mai 2022 brachte sie vor:

„Richtig ist, dass für die Beurteilung, ob ein unter § 2 NoVAG fallendes Kraftfahrzeug vorliegt, nicht die in der Zulassung getroffene Typisierung, sondern die Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur (KN) der EU maßgebend ist. Die NoVAG verweist für den Kraftfahrzeugbegriff auf das Zollrecht. Nicht als Kraftfahrzeuge im Sinne des § 2 NoVAG gelten somit all jene Fahrzeuge, die nicht unter die in § 2 NoVAG genannten Positionen der KN fallen. Dazu gehören unter anderem auch Zugmaschinen der Position 8701 KN. In Teil II (Zolltarif) der KN bezieht sich Kapitel 87 auf Zugmaschinen, Kraftwagen, Krafträder, Fahrräder und andere nicht schienengebundene Landfahrzeuge, Teile davon und Zubehör. Gemäß Anmerkung 2 dieses Kapitels sind Zugmaschinen 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 Zugmaschine Werkzeuge, Geräte, Saatgut, Düngemittel etc. zu befördern.

Zu den Zugmaschinen laut Position 8701 KN gehören Einachsschlepper (Unterposition 8701 10 00), Sattel-Straßenzugmaschinen (Unterposition 8701 20), Gleiskettenzugmaschinen (8701 30 00) und andere, mit einer Motorleistung von 18 kW bis mehr als 130 kW (Unterposition 8701 0110 bis 8701 95 90). Zu diesen anderen Zugmaschinen (Unterposition 8701 90 11 bis 8701 90 90) gehören laut den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur in der Fassung vom 04.03.2015, C 076/01 sogenannte Geländefahrzeuge, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind und folgende Merkmale aufweisen:

- eine Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtung für die Steuerung des Fahrzeuges montiert sind; die Lenkung wird durch Drehen der zwei Vorderräder bewirkt und beruht auf einem Kraftwagenlenksystem;*
- Bremssysteme an allen Rädern;*
- ein Automatikgetriebe und Rückwärtsgang;*
- ein Motor der speziell für die Benutzung in schwer zugänglichem Gelände entwickelt und bei niedriger Drehzahl eine ausreichende Zugkraft für angehängte Gerätschaften liefert;*
- die Kraft wird über die Wellen auf die Räder übertragen und nicht mittels einer Kette;*
- die Reifen haben ein tiefes Profil, das für unbefestigtes Gelände geeignet ist;*
- eine Ankupplungsvorrichtung beliebiger Art, z.B. einen Anhängerhaken, mit der das Fahrzeug mindestens das Zweifache seines Eigengewichtes ziehen und schieben kann;*
- eine Anhängelast (nicht gebremst) von mindestens dem Zweifachen seines Eigengewichtes.*

Diese Merkmale können durch technische Unterlagen wie Benutzerhandbuch, Bescheinigung des Herstellers oder einer nationalen Behörde mit genauer Angabe der Anhängelast des

Geländefahrzeuges in Kilogramm und seines Eigengewichtes nachgewiesen werden. Geländefahrzeuge, die alle vorgennannten Merkmale aufweisen und die Erfordernisse der Erläuterungen zu den Unterpositionen 8701 90 11 bis 8701 90 50 erfüllen, sind als Ackerschlepper und Forstschlepper einzureihen. Andernfalls gehören sie zu der Unterposition 8701 90 90 „andere“.

Zu den Ackerschleppern und Forstschleppern, ausgenommen Einachsschlepper (8701 90 11 bis 8701 90 50), auf Rädern gehören nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur in der Fassung vom 04.03.2015, C 076/01:

- *Mit drei oder mehr Rädern ausgestattete Acker- oder Forstschlepper, die ihrer Bauweise und Ausstattung nach erkennbar zur Verwendung in landwirtschaftlichen, gartenbaulichen oder forstwirtschaftlichen Betrieben bestimmt sind.*
- *Derartige Fahrzeuge haben in der Regel eine Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 45 km/h.*
- *Ihre Motoren können maximale Zugkraft leisten, z. B. bei Verwendung eines Sperrdifferentials.*
- *Die Reifen der Fahrzeuge haben ein tiefes Profil, das für landwirtschaftliche, gartenbauliche und forstwirtschaftliche Zwecke geeignet ist.*
- *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, Düngerladern usw.) ausgestattet sein, sofern diese als Zubehör anzusehen sind.*

Unter diese Unterposition gehören auch Ackerschlepper besonderer Bauart, z.B. Schlepper mit überhöhtem Fahrgestell für Weinberge und Baumschulen sowie Handschlepper und so genannte Motorgeräteträger. Nach Anmerkung 2 zu Kapitel 87 können Schlepper dieser Unterposition auch Zusatzvorrichtungen haben, wie Ladeflächen oder Lademulden, um im Zusammenhang mit ihrer Hauptfunktion landwirtschaftliche oder forstwirtschaftliche Maschinen und Geräte, Düngemittel, Saatgut etc. zu befördern.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamts ist den Erläuterungen zur KN nicht zu entnehmen, welche Anforderungen in Bezug auf das Aussehen eines Acker- oder Forstschleppers gestellt werden. Auch die Auffassung des Finanzamts, wonach Fahrzeuge die mehr als 45 km/h aufweisen, nicht als Ackerschlepper oder Forstschlepper einzureihen seien, ist verfehlt. Das Finanzamt übersieht dabei, dass Geländefahrzeuge, die die oben genannten Merkmale aufweisen, sprich einem mit einem Lenker gesteuerten Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip und einer Anhängervorrichtung, deren technische Merkmale es ihnen erlauben, mindestens das Zweifache ihres Eigengewichtes zu schieben, in die Unterposition 8701 90 der

KN einzureihen sind, wobei die endgültige Einreihung der betreffenden Fahrzeuge in Unterpositionen entsprechend der Leistungsfähigkeit ihres Motors zu erfolgen hat.

Die Ackerschlepper und Forstschlepper sind Gegenstand verschiedener achtstelliger Unterpositionen. Zunächst wird danach unterschieden, ob sie gebraucht sind, dann gehören sie zur Unterposition 8701 90 50, oder neu. Danach werden die neuen Ackerschlepper und Forstschlepper entsprechend ihrer Motorleistung in sechs achtstellige Unterpositionen aufgeteilt, nämlich in die Unterpositionen 8701 90 11, 8701 90 20, 8701 90 25, 8701 90 31, 8701 90 35 und 8701 90 39. Demnach wird anhand der Motorleistung des jeweiligen Fahrzeugs bestimmt, in welche dieser Unterpositionen es genau einzureihen ist.

Dies bedeutet, dass Fahrzeuge auch mit einer Motorleistung von bis zu 130 kW (!) in die Unterposition „Ackerschlepper“ oder „Forstschlepper“ eingereiht werden können. Die Auffassung des Finanzamts, wonach eine Einreihung des gegenständlichen Fahrzeuges als „Ackerschlepper“ oder „Forstschlepper“ auch deshalb ausgeschlossen sei, weil das Gutachten des TÜV Austria nicht darüber abspreche, ob das gegenständliche Fahrzeug über eine hydraulische Hebevorrichtung oder über eine Zapfwelle verfügt, ist unrichtig.

Das Finanzamt übersieht, dass die Abschnitte der Erläuterung zur KN, auf die das Finanzamt Bezug nimmt, keine absolute Geltung haben. Sie dienen lediglich der einheitlichen Auslegung der einzelnen Positionen. Es ist daher irrelevant, ob das gegenständliche Fahrzeug über eine hydraulische Vorrichtung oder eine Zapfwelle verfügt oder nicht. Aus der Formulierung, „dass diese im Allgemeinen damit ausgestattet sind“ ergibt sich, dass das Fehlen dieser Merkmale nicht ausreicht, um den landwirtschaftlichen Verwendungszweck auszuschließen.

Zum anderen sind gemäß der Allgemeinen Vorschrift 1 für die Einreihung der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und daneben noch weitere Allgemeine Vorschriften - soweit in diesen Positionen oder Anmerkungen nichts anderes bestimmt ist - maßgebend.

Die Unterscheidung, die dann innerhalb dieser Unterposition vorgenommen wird, beruht auf dem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder sonstigen Verwendungszweck der betreffenden Zugmaschinen. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt. (Urteil vom 17. Juli 2014, Sysmex Europe, C-480/13, EU:C:2014:2097, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall kann sich, wie auch aus den Erläuterungen zur KN hervorgeht, die land- oder forstwirtschaftliche Bestimmung der Zugmaschine aus ihrer Konstruktion und Einrichtungen oder Vorrichtungen ergeben, die sie zur Verwendung im Rahmen landwirtschaftlicher oder gartenbaulicher Betriebe befähigen, ohne dass dieser

Verwendungszweck von vornherein an bestimmte abschließend aufgezählte Einrichtungen oder Vorrichtungen geknüpft werden müsste. Wie aus dem Gutachten des TÜV Austria hervorgeht, zeichnet 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 soll sowie durch Gerätschaften aus, die mittels verschiedener Verbindungs- oder Anhängervorrichtungen befestigt werden können. Alle diese Merkmale sind allgemein, objektiv und sichtbar. Unerheblich ist daher, dass Zugmaschinen, die offensichtlich einen land- oder forstwirtschaftlichen Verwendungszweck haben, auch als Freizeitbeschäftigung genutzt werden können.

Lässt sich nämlich das objektive Merkmal eines Produkts bei der Zollabfertigung feststellen, so steht der Umstand, dass auch eine andere Verwendung dieses Produkts denkbar ist, seiner rechtlichen Qualifizierung nicht entgegen. Für seine zollrechtliche Qualifizierung ist es nicht erforderlich, dass die ausschließliche Zweckbestimmung dieses Produkts dem genannten objektiven Merkmal entspricht. Auch die Ausführungen des Finanzamts, wonach die Beschwerdeführerin als Car-Tuning-Unternehmen aktenkundig ist, ist für die Einreihung des gegenständlichen Fahrzeuges ebenso unerheblich wie die Beschreibung auf der Homepage des Händlers. Den Erläuterungen ist nicht zu entnehmen, dass ausschließlich Personen und Unternehmen, die eine Land- und Forstwirtschaft hauptberuflich betreiben, eine LOF-Zugmaschine erwerben dürfen. Aus den Akten ergibt sich zudem eindeutig, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin eine Landwirtschaft in Ungarn unterhält, wo dieses Fahrzeug zur Bewirtschaftung der Äcker eingesetzt wird. Das gegenständliche Fahrzeug wurde daher auch von Ungarn zum TÜV Austria überstellt, welcher die Überprüfung des Fahrzeuges, vor allem auf die Anhängelast, durchgeführt hat. Soweit das Finanzamt das Gutachten des TÜV Austria bemängelt, ist festzuhalten, dass das eingeholte Gutachten entgegen der Ansicht des Finanzamts schlüssig, richtig und nachvollziehbar ist.

Das Gutachten des TÜV Austria ist weder ungenügend noch in einer sonstigen Art und Weise mangelhaft. Der TÜV Austria hat im Zeitraum 22.01.2018 bis 31.01.2018 überprüft, ob das Fahrzeug in dem in der BRD genehmigten Zustand auch den erforderlichen Kriterien für die Einstufung als Zugmaschine gemäß dem Amtsblatt der Europäischen Union 2015/C 076/01 entspricht. Der TÜV Austria hat festgestellt, dass das gegenständliche Fahrzeug über jene Merkmale, die in der KN sogenannten Geländefahrzeuge die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind, verfügt und dass insbesondere das Fahrzeug für eine Anhängelast (ungebremst) von 1.720 kg und damit dem doppelten des Eigengewichtes geeignet ist (Punkt 3.8. Anhängelast, Seite 5 des Gutachtens). Der TÜV Austria hat sohin schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, dass die Anhängelast des gegenständlichen Fahrzeuges den Anforderungen als Zugmaschine iSd Position 8701 ohne weitere Umbaumaßnahmen entspricht. Der Umstand, dass die höchstzulässige Anhängelast (ungebremst) in der Zulassung und der Einzelgenehmigung mit 500 kg angegeben wurde, steht

der Einordnung unter die Position 8701 nicht entgegen, da für die Einstufung eines Fahrzeuges als Kraftfahrzeug ausschließlich die zolltarifische Einstufung des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung und nicht dessen kraftfahrrechtliche Einordnung maßgeblich ist.

Das Finanzamt übersieht zudem, dass im Rahmen des in Deutschland durchgeführten Zugmaschinenumbaus unter anderem eine Anhängerkupplung eingebaut wurde. Durch den Einbau einer dementsprechenden Anhängerkupplung ist eine Erhöhung der vom Hersteller eingetragenen zulässigen Anhängelast möglich. Die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach die Leistungssteigerung nur nachträglich erzielt oder das Kfz unrichtig begutachtet worden sei, ist unrichtig. An dem gegenständlichen Fahrzeug wurden nach dem 10.07.2017 keine Umbaumaßnahmen vorgenommen. Es wurde ausschließlich vom deutschen Händler der Umbau zu einer kraftfahrrechtlich zulässigen Zugmaschine vorgenommen.

Dem Gutachten des TÜV Austria ist eindeutig zu entnehmen, dass das Fahrzeug in dem in der BRD genehmigten Zustand begutachtet wurde. Daraus geht eindeutig hervor, dass keine weiteren Umbaumaßnahmen gesetzt wurden. Gegenteilige Behauptungen sind reine Mutmaßungen, die nicht der Wahrheit entsprechen.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamts kommt es auch nicht darauf an, wie das gegenständliche Fahrzeug - vor dem Umbaupaket (!) - vom Hersteller zollabgefertigt wurde. Dem nachvollziehbaren und widerspruchsfreien Gutachten des TÜV Austria ist eindeutig zu entnehmen, dass das gegenständliche Fahrzeug alle erforderlichen Merkmale aufweist, um als „Zugmaschine“ im Sinne der Position 8701 der KN angesehen zu werden. Aber selbst dann, wenn davon ausgegangen wird, dass das gegenständliche Fahrzeug nicht als Acker- und/oder Forstschlepper zu qualifizieren ist - was ausdrücklich bestritten wird -, wäre es allenfalls in die Position 8701 90 90 („andere“) einzureihen, was zu derselben rechtlichen Konsequenz führt, dass das gegenständliche Fahrzeug kein Fahrzeug iSd § 2 NoVAG darstellt und daher nicht novapflichtig ist. Die Einreihung in die Position 8703 ist jedenfalls ausgeschlossen, weil das Fahrzeug der Definition in Anmerkung 2 zu Kapitel 87 der KN entspricht und (nicht gebremst) mindestens das Doppelte seines Eigengewichtes ziehen oder schieben kann und dieser Umstand bereits vor der Zulassung in Österreich gegeben war. Ob das gegenständliche Fahrzeug über ein Lenkrad oder eine Lenkstange verfügt, ist ebenso unerheblich, weil die Lenkung der Vorderräder - wie gefordert - mittels Achselschenkellenkung nach dem Ackermann-Prinzip erfolgt.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Bei dem in Rede stehenden Fahrzeug handelt es sich um einen ***1*** Bombardier (CDN) mit der Fahrzeug-Identifikationsnummer *xxx.*.

2. Das Fahrzeug wurde am 09.06.2017 von der Zulassungsbehörde im Kreis Wesel, Der Landrat, 4741 Moers in der Bundesrepublik Deutschland auf die Firma *A.*, Inhaber *B.*, als „LOF Zugmaschine Ackerschlepper“ zugelassen. „LOF“ bedeutet Land -und Forstwirtschaft.

3. Am 06.06.2017 wurde das Fahrzeug von der Firma *A.* um einen Verkaufspreis in Höhe von 30.719,66 Euro aufgrund einer innergemeinschaftlichen Lieferung steuerfrei an die Bf. mit der Anschrift *Bf.-Adr.2*, 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 *Bf.-Adr.2*, befindet sich das Auslieferungslager der *Bf.*, ihren Sitz hat sie in *Bf.-Adr.3*.

5. Die Rechnungslegung erfolgte am 07.06.2017, die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des Fahrzeugs in das Auslieferungslager in *Bf.-Adr.* , am 16.6.2017. Für die innergemeinschaftliche Lieferung verwendete die Bf. die UID-Nummer *ATU-X.* , im Anschluss an die Lieferung tätigte sie einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

6. Mit Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 7.7.2017 wurde das Fahrzeug auf der rechtlichen Grundlage der §§ 28 und 34 des Kraftfahrzeuggesetzes 1967, BGBl. Nr. 267/1967, als Zugmaschine T5 genehmigt. Bescheidadressat war die *C-GmbH*.

7. Die erstmalige Zulassung des Fahrzeugs zum Verkehr in Österreich erfolgte am 10.07.2017 durch die Zulassungsstelle Lustenau der Vorarlberger Landesversicherung . Das Fahrzeug wurde als Zugmaschine T5 mit dem Kennzeichen *XX.* auf den Geschäftsführer des Bf. zugelassen.

8. Mit Rechnung vom 07.11.2017 wurde das Fahrzeug von der *Bf.*, *Bf.-Adr.3*, an den Geschäftsführer der Bf. um einen Kaufpreis in Höhe von 31.181,88 Euro zuzüglich 20% Mehrwertsteuer verkauft. Das Fahrzeug gelangte vom Auslieferungslager der *Bf.* in Lustenau 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 Achsschenkellenkung nach dem Ackermann-Prinzip.
- Das Fahrzeug hat zwei Achsen und vier Räder. Auf allen vier Rädern sind hydraulisch 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, das 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.
- Der 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: die Zulassungsbescheinigungen I und II der Europäischen Gemeinschaft Bundesrepublik Deutschland für die Feststellung unter Punkt 2.; die Rechnung der *A.* vom 07.06.2017 für die Feststellungen unter Punkt 1. und 3.; ein Auszug aus dem Unternehmensregister und die Angaben in der Vorhaltebeantwortung vom 26.3.2021 sowie die Bestätigung der UID-Nummer für die Feststellung unter Punkt 4.; die Auftragsbestätigung vom 06.06.2017, die Rechnung vom 07.06.2017 und Übernahmebestätigung vom 16.06.2017 für die Feststellung unter Punkt 5.; der Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung - Kfz Prüfstelle Lauterach vom 07.07.2017 für die Feststellung unter Punkt 6.; der Zulassungsschein für die Feststellung unter Punkt 7., die Rechnung vom 07.11.2017 für die Feststellung unter Punkt 8.; Fotos des in Rede stehenden Fahrzeugs für die Feststellung unter Punkt 9.; das Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH und die Daten in der Einzelgenehmigung des Amtes der Vorarlberger Landesregierung, Kfz Prüfstelle Lauterach für die Feststellung unter Punkt 10.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Der Normverbrauchsabgabe unterliegen gemäß § 1 Normverbrauchsabgabegesetz (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. a) 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.

b) Als erstmalige Zulassung gilt auch.....

4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme

Als Kraftfahrzeuge gelten gemäß § 2 Abs. 1 NoVAG 1991 idF BGBl. 1995/21:

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 1991

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. im Falle der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre (§ 1 Z 3), der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, als Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

2. Die Streitfrage, ob das in Rede stehende Fahrzeug als Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG gilt oder nicht, war bereits mehrfach Gegenstand von Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht. Mit Erkenntnis vom 22.1.2020, RV/1100032/2018, hatte das Bundesfinanzgericht der Beschwerde noch stattgegeben und unter Berufung auf das Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH das Fahrzeug nicht als Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG eingestuft. Dieses Erkenntnis wurde nach einer Amtsrevision vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15.10.2020, Ra 2020/16/0049-7, wegen Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufgehoben.

Zur meritorischen Frage der Einstufung des Fahrzeugs als Kfz iS § 2 NoVAG bemerkte der VwGH in diesem Erkenntnis unter den Rz 30 und 35 bis 38 Folgendes:

....

30. Die Erläuterungen der Kommission (Art. 9 Abs. 1 Buchstabe a zweiter Anstrich der KN-VO) sind zwar nicht verbindlich, stellen aber wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des gemeinsamen Zolltarifs dar und liefern als solche wertvolle Hinweise für dessen Auslegung (vgl. für viele etwa EuGH 27.2020, C-670/19, Gardina Home Decor GmbH, Rz 38).

....

35. Die rechtliche Beurteilung, unter welche Position der KN das in Rede stehende Fahrzeug einzureihen ist, setzt Sachverhaltsfeststellungen voraus, welche im angefochtenen Erkenntnis fehlen.

36. Deshalb ist auch nicht beurteilbar, ob die Voraussetzungen der Anmerkung 2 zu Kapitel 87 der KN erfüllt sind. Das in Rede stehende Fahrzeug muss im Wesentlichen zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten gebaut sein, um in die Position 8701 eingereiht zu werden, es genügt nicht, dass das Fahrzeug dazu lediglich geeignet wäre. Nach dem Wortlaut dieser Anmerkung - „Kraftfahrzeuge, die im Wesentlichen zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten gebaut sind“ - ist der dem genannten Fahrzeug innewohnende Hauptverwendungszweck für seine Tarifierung entscheidend. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild dieses Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (vgl. für viele EuGH 25.7.2018, C-445/17, Pilato SpA, Rz 29).

*37. Der Verweis auf das erwähnte „Gutachten“ kann die vermissten Feststellungen nicht ersetzen, denn das als „Prüfbericht“ bezeichnete „Gutachten“ enthält als „1.1. Beschreibung des geprüften Fahrzeugs“ außer dem für die Art des Fahrzeugs verwendeten, als rechtliche Wertung anzusehenden Begriff „Zugmaschine/T5“, der Angabe verschiedener technischer Werte (für höchst zulässige Achslast, Eigengewicht und zulässige Gesamtmasse), der Fahrgestellnummer und des Kennzeichens nur zu „Fahrgestell Type“ die Bezeichnung „***1***“*

38. Im Übrigen wird bereits unter Punkt 3.1. (Lenkung) des „Gutachtens“ die Bedieneinrichtung als Lenkrad bezeichnet und lässt eine Abbildung der einzelnen Bauteile zeigenden Photos im „Gutachten“ erkennen, dass die Lenkung aus einem Lenkrad mit drei Speichen besteht, an welchem keine Bedien- oder Kontrolleinrichtungen ersichtlich sind. Die vom Bundesfinanzgericht erwähnten späteren Erläuterungen der Kommission nennen demgegenüber als Merkmal für die Einreihung in die Position 8701 90 der KN u.a. „eine

Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtungen für die Steuerung des Fahrzeugs montiert sind.

....“

Im fortgesetzten Verfahren hob das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 16. September 2021, RV/1100420/2020, neuerlich auf, allerdings nicht, weil seiner Ansicht nach das Fahrzeug nicht als normverbrauchsabgabepflichtiges Fahrzeug einzustufen gewesen wäre, sondern weil der angefochtene Bescheid an den Geschäftsführer der Bf. und nicht an diese gerichtet gewesen war. Zu dieser Aufhebung kam das Bundesfinanzgericht aber gerade deshalb, weil das Fahrzeug seiner Auffassung nach als Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG einzustufen war. Nur deshalb war die fälschliche Vorschreibung der NoVA an den Geschäftsführer ein Bescheidaufhebungsgrund, andernfalls, das heißt, wenn das Fahrzeug nicht als normverbrauchsabgabepflichtiges Kraftfahrzeug beurteilt worden wäre, gar kein Bescheid zu erlassen gewesen wäre und die Frage, ob der Bescheid richtig adressiert war, sich gar nicht gestellt hätte.

3. Seine Ansicht, weshalb das Fahrzeug unter den Begriff „Kraftfahrzeug“ iSd § 2 NoVAG zu subsumieren war, hat das Bundesfinanzgericht im zitierten Erkenntnis vom 16. September 2021 auf den Seiten 12 bis 20 ausführlich begründet. Sie wird hier noch einmal wiederholt:

§ 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 14.6.1983 (HS) gestützt.

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

8701 90 11 bis 87 01 90 90	„andere“ Hierher gehören z.B. so genannte ‚Geländefahrzeuge‘, die zur Verwendung als Zugmaschinen bestimmt sind und folgende Merkmale aufweisen: -eine Lenkstange mit zwei Griffen, an der die Kontrolleinrichtungen für die Steuerung des Fahrzeugs montiert sind; die Lenkung wird durch Drehen der zwei Vorderräder bewirkt und beruht auf einem Kraftwagenlenksystem (Ackermann-Prinzip); -Bremssysteme an allen Rädern; -ein Automatikgetriebe und einen Rückwärtsgang; -einen Motor, der speziell für die Benutzung in schwer zugänglichem Gelände entwickelt ist und bei niedriger Drehzahl eine ausreichende Zugkraft für angehängte Gerätschaften liefert; -die Kraft wird über Wellen auf die Räder übertragen und nicht mittels einer Kette; -die Reifen haben ein tiefes Profil, das für unbefestigtes Gelände geeignet ist; -eine Ankupplungsvorrichtung beliebiger Art, z.B. einen Anhängenhaken, mit der das Fahrzeug mindestens das Zweifache seines Eigengewichts ziehen oder schieben kann; -eine Anhängelast (nicht gebremst) von mindestens dem Zweifachen seines Eigengewichts. Diese kann durch technische Unterlagen, wie Benutzerhandbuch, Bescheinigung des Herstellers oder einer nationalen Behörde mit genauer Angabe der Anhängelast des Geländefahrzeugs in Kilogramm und seines Eigengewichts (Gewicht des Fahrzeugs ohne Flüssigkeiten, Personen oder Ladung) nachgewiesen werden. 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. Wenn sie nicht alle der oben angeführten Merkmale aufweisen, sind sie so genannten „Geländefahrzeuge“ in Position 8703 einzureihen. 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 bis 87 01 90 50	<i>Ackerschlepper und Forstschlepper auf Rädern</i> 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. Diese Fahrzeuge haben in der Regel eine Höchstgeschwindigkeit von nicht mehr als 45 km/h). Ihre Motoren können maximale Zugkraft leisten, z.B. bei Verwendung eines Sperrdifferentials. Die Reifen haben ein tiefes Profil, das für landwirtschaftliche, gartenbauliche und forstwirtschaftliche Zwecke geeignet ist. 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, Düngerladern usw.) ausgestattet sein, sofern diese als Zubehör anzusehen sind. Hierher gehören auch Ackerschlepper besonderer Bauart, z.B. Schlepper mit überhöhtem Fahrgestell für Weinberge und Baumschulen sowie Handschlepper und sogenannte Motorgeräteträger.
--	--

	<i>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.).</i> <i>Das besondere Kennzeichen für Forstschlepper ist das Vorhandensein einer festangebrachten Seilwinde, die zum Abschleppen gefällter Bäume dient.</i> <i>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.</i> <i>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).</i>
--	---

Die Erläuterungen zur Unterposition 8701 90 90 lauten:

8701 90 90	andere <i>Hierher gehören z. B.:</i> <i>1. Zugmaschinen für die Bauwirtschaft;</i> <i>2. Zugmaschinen (Zugköpfe) mit einer Achse, für Gelenkkraftwagen.</i> <i>Nicht hierher gehören z.B. schlepperähnliche Spezialmaschinen mit überbreiten Gleisketten (sogenannte Pistenwalzen) zum Ebnen und Verdichten des Schnees auf Skipisten usw. (Position 8479).</i>
-------------------	--

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-Lamba 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 ***1*** etwa auf der Homepage von ms race parts (<https://www.ms-raceparts.de/MS-RaceParts>) wie folgt beworben:

„2017 - der neue Can Am ***1*** beim Beschleunigungstest. Vorführ- und Überzeugungsfahrt mit einem unserer Kunden im ***1***, hier wird SxS Fahren neu definiert. Der ***1*** 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 ***1*** in den Vordergrund, so etwa
youtube: ***1*** trail riding (Spidi Freestyle)
youtube: Can Am ***1*** on ice (simul 84)
youtube: ***1*** 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.“

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, mit diesem Erkenntnis von der vorzitierten rechtlichen Beurteilung des in Rede stehenden Fahrzeuges abzurücken, zumal sich am zu beurteilenden Sachverhalt nichts geändert hat und auch in der Beschwerde keine Argumente vorgebracht wurden, die eine inhaltlich anderslautende Entscheidung rechtfertigen würden.

Zusammengefasst seien noch einmal die wesentlichen Entscheidungsgründe genannt:

1. Um in die Position 8701 eingereiht zu werden, muss ein Fahrzeug im Wesentlichen zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten gebaut sein. Es genügt nicht, dass das Fahrzeug lediglich dazu geeignet wäre. Entscheidend ist der dem Fahrzeug innewohnende Hauptzweck. Dieser wird durch das allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeuges und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt. Nach seinem äußeren Erscheinungsbild ist der in Rede stehende ***1*** keine Zugmaschine, sondern ein Sport-Quad und damit ein Personenkraftwagen, dessen wesentlicher Verwendungszweck nicht im Ziehen und Schieben von Geräten oder anderen Fahrzeugen, sondern in der sportiven und sicheren Fortbewegung im Gelände besteht.
2. Beim ***1*** besteht die Lenkvorrichtung auch nicht in einer Lenkstange mit zwei Griffen und einer daran befestigten Anzeigevorrichtung, wie es die als wichtiges Hilfsmittel für die zolltarifarisches Einstufung geltenden Erläuternden Bemerkungen der Kommission vorsehen, sondern in einem Lenkrad.
3. Ist der beschwerdegegenständliche ***1*** nach seinem wesentlichen Verwendungszweck keine Zugmaschine, kann er auch nicht als Ackerschlepper oder Fortschlepper in die Unterposition 8701 90 11 bis 8701 90 50 eingereiht werden.
4. Weder die Einstufung des in Rede stehenden ***1*** im Zulassungsverfahren noch im Gutachten der TÜV Austria Automotive GmbH sind für dessen Einstufung als Zugmaschine oder als Kraftfahrzeug nach § 2 NoVAG für das Bundesfinanzgericht bindend.

Das in Rede stehende Fahrzeug war daher als Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG einzustufen und unterlag mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb durch die Bf. gemäß § 1 Z 2 NoVAG der Normverbrauchsabgabe.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage, nach welchen Kriterien die Einstufung eines Fahrzeuges als Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 NoVAG zu erfolgen hat, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15.10.2020, Ra 2020/16/0049-7 geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist mit dieser Entscheidung vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof somit nicht zulässig.

Feldkirch, am 22. Februar 2024