

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***X***, über die Beschwerde vom 8. März 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 7. Februar 2024 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juli 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb am 5. Juni 2023 von der Firma ***1***, ***8***, ***9***, einen Pferdetransporter (Neufahrzeug) der Marke Mercedes-Benz/***6***, Type ***7*** (Handelsbezeichnung: Actros), Fahrzeug-Identifizierungsnummer ***2***, um einen Kaufpreis von 442.570,00 € netto. Dieses Fahrzeug weist einen dem Pferdetransport (mit Boxen für 5 Pferde) dienenden Aufbau samt (nur beim stehenden Fahrzeug nach Ausfahren der Kabine verwendbarer) Wohnkabine für maximal 4 Personen auf. Mittels Einzelgenehmigungsbescheides des Amtes der ***Y*** Landesregierung vom 29. Juni 2023, GZ. ***3***, wurde es in die Fahrzeugklasse M1 (Personenkraftwagen (Wohnmobil)) eingeordnet. Die Bf. hat für jenes Fahrzeug keine Normverbrauchsabgabe selbstberechnet und abgeführt.

Mit Bescheid vom 7. Februar 2024 setzte das Finanzamt für dieses Fahrzeug Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juli 2023 in Höhe von 350.049,00 € (= 70% von 442.570,00 € zuzüglich CO₂-Malus gemäß § 6 Abs. 2 NoVAG 1991 von 40.600,00 € abzüglich Abzugsposten nach § 6 Abs. 2 bzw. Abs. 5 leg. cit. von 350,00 €) fest. Das Finanzamt begründete seine Entscheidung damit, dass die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieben sei und dass es sich bei dem gegenständlichen Fahrzeug um ein solches der Klasse M1 handle. Für die Beurteilung, ob bei einem Fahrzeug Normverbrauchsabgabepflicht bestehe, sei seit dem 1. Juli 2021 ausschließlich die kraftfahrrechtliche Einstufung desselben maßgeblich, weshalb Normverbrauchsabgabe für dieses Fahrzeug vorzuschreiben gewesen sei.

Gegen diesen Normverbrauchsabgabebescheid erhob die Bf. am 8. März 2024 rechtzeitig Beschwerde, in der sie die ersatzlose Aufhebung desselben beantragte. Begründend führte sie dazu im Wesentlichen aus:

Gemäß § 2 Abs. 1 NoVAG 1991 seien als Kraftfahrzeuge, für welche Normverbrauchsabgabe zu entrichten sei, ua. Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (Klasse M1) anzusehen. Die Einteilung der Kraftfahrzeuge in Klassen richte sich gemäß § 2 Abs. 2 NoVAG 1991 nach § 3 KFG 1967. Für die Einordnung eines Kraftfahrzeuges in diese Klassen sei der Typenschein, der Einzelgenehmigungsbescheid oder die EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung maßgeblich. Sei für ein Kraftfahrzeug keine oder eine falsche Einordnung in einem entsprechenden Fahrzeugdokument vorgenommen worden, seien für die Einordnung die kraftfahrrechtlichen Vorschriften des § 3 KFG 1967 sinngemäß anzuwenden (§ 2 Abs. 2 letzter Satz NoVAG 1991).

Ein "Personenkraftwagen" sei ein Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt sei und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweise (§ 2 Z 5 KFG 1967). Ein "Lastkraftwagen" hingegen sei ein Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern oder zum Ziehen von Anhängern auf für den Fahrzeugverkehr bestimmten Landflächen bestimmt sei, auch wenn er in diesem Fall eine beschränkte Ladefläche aufweise, ausgenommen Sattelzugfahrzeuge (§ 2 Z 8 KFG 1967).

Mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug dürften 4 Personen (maximal 300 kg) und bis zu 5 Pferde (rund 3.500 kg) transportiert werden. Aufgrund des höchstzulässigen Gesamtgewichts von 26.000 kg und des Eigengewichtes des Fahrzeuges von 20.150 kg betrage die maximale Zuladung des Fahrzeuges 5.850 kg. Von dieser maximalen Zuladung entfielen bei einem Durchschnittspersonengewicht von 75 kg gerade einmal 300 kg (oder ca. 5% der möglichen Nutzlast inkl. Fahrer) auf die Möglichkeit einer Personenbeförderung. Bezüglich der baulichen Beschaffenheit und der technischen Einordnung des streitgegenständlichen Fahrzeuges werde darüber hinaus auf die Ausführungen in dem der Beschwerde beigelegten Gutachten des ***4***, allgemein gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger für das Kfz-Wesen, verwiesen.

Aufgrund dieser baulichen Gegebenheiten sei das streitgegenständliche Fahrzeug jedenfalls für Zwecke der Anwendung des § 2 Abs. 1 NoVAG 1991 richtigerweise als ein Lastkraftwagen der Klasse N3 (§ 3 Abs. 1 Z 2.2.3. KFG 1967) zu beurteilen, da mit einem auf die Beförderung von Gütern entfallenden Anteil von 95% eindeutig eine vorwiegende Nutzung zur Beförderung von Gütern iSd kraftfahrrechtlichen Bestimmungen gegeben und damit eine für die Qualifikation als Personenkraftwagen der Klasse M1 erforderliche ausschließliche oder überwiegende Bestimmung zur Personenbeförderung zu verneinen sei. Lastkraftwagen der Klasse N3 unterlägen nicht der Normverbrauchsabgabe.

Dieses Ergebnis entspreche inhaltlich auch der Rechtslage vor Inkrafttreten der Novelle des NoVAG 1991 durch BGBl I Nr. 18/2021, mit der von der bis dahin vorgenommenen Einordnung von Fahrzeugen anhand zollrechtlicher Bestimmungen abgegangen worden sei. In dem zu dieser Novelle ergangenen Bericht des Finanzausschusses werde ausgeführt, dass diese Umstellung zwecks Verwaltungsvereinfachung erfolge, und demgemäß solle *"im Regelfall auf die jeweilige Einordnung laut den Fahrzeugpapieren (Typenschein bzw. Einzelgenehmigungsbescheid oder EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung) abgestellt werden"* und *"in jenen Fällen, in denen [...] sich die Einteilung als falsch erweist, sollen die Vorgaben für die Einteilung in Klassen nach § 3 Kraftfahrzeuggesetz 1967 sinngemäß gelten"* (AB 10505, S 2). Demgemäß habe der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 2 Abs. 2 NoVAG 1991 also bloß eine Verwaltungsvereinfachung vor Augen gehabt und habe insbesondere nicht beabsichtigt, von der bis dahin geltenden rechtlichen Qualifikation von Pferdetransportern der gegenständlichen Bauart für die Anwendung der Normverbrauchsabgabe inhaltlich abzuweichen (siehe UFS 20.3.2012, RV/3304-W/10).

Eine Qualifikation des eindeutig überwiegend dem Gütertransport (Pferdetransport) dienenden Kraftfahrzeuges als Personenkraftwagen stelle überdies eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu Lastkraftwagen gleicher Gewichtsklasse und vergleichbarer vorwiegender baulicher Bestimmung dar, ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung ersichtlich wäre; dies stünde in eklatantem Widerspruch zum verfassungsmäßig garantierten Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 2 StGG 1867 und Art. 7 B-VG. Im Übrigen unterliege das streitgegenständliche Fahrzeug der fahrleistungsabhängigen Maut, die gemäß § 9 Abs. 1 Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 der Anlastung ua. der Kosten, die verkehrsbedingt durch Luftverschmutzung entstünden, diene. Damit sei der dem CO₂-Ausstoß-abhängigen Tarif der Normverbrauchsabgabe zu Grunde liegende Besteuerungsgegenstand bereits durch den erhöhten Mauttarif besteuert und eine zusätzliche Erhebung der Normverbrauchsabgabe würde eine unsachliche Mehrfachbesteuerung bedeuten.

Aus den angeführten Gründen handle es sich bei dem streitgegenständlichen Fahrzeug für Zwecke der Anwendung des § 2 Abs. 1 NoVAG 1991 richtigerweise um ein Lastkraftfahrzeug der Klasse N3 (§ 3 Abs. 1 Z 2.2.3. KFG 1967) und es bestehe daher keine Normverbrauchsabgabepflicht für dieses Fahrzeug.

Beigelegt war der Beschwerde ein das streitgegenständliche Fahrzeug betreffendes Gutachten des ***4***, allgemein gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger für das Kfz-Wesen, vom 30. Juni 2023. Dieses weist auszugsweise folgenden Wortlaut auf:

„[...]

Technische Daten

[...]

Prüfung der NoVA Kriterien

Im Anhang befinden sich der Einzelgenehmigungsbescheid, die Technischen Beschreibungen und ein Grundriss des Fahrzeugs. Danach hat das Fahrzeug bei einem Eigengewicht von 20.150 kg ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 26.000 kg (zuladbare Nutzlast also 5.850 kg, abzüglich der maximal zulässigen Beförderung von 4 Personen rund 300 kg), aber einen Radstand von 6.100 mm. Der ausschließlich zum Transport von Pferden oder anderen Gütern geeignete, mit einer (zum restlichen Fahrzeugraum) festen Trennwand ohne Fenster, hinten und seitlich nur mit aufklappbaren Rampen statt Türen und ohne jede Möglichkeit einer Passagierbeförderung (keinerlei Bänke, keinerlei Komfortmerkmale oder -einrichtungen) ausgestattete Laderaum hat eine Länge von 4.900 mm, also ca. 82% der Radstandsänge.

[...]

Im gegenständlichen Fall ist daher zu beurteilen, ob die Einordnung des gegenständlichen LKW im Einzelgenehmigungsbescheid als „PKW/M1“ für Zwecke der Bestimmung einer allfälligen NoVA im Sinne des § 2 Abs. 2 NoVAG als „falsch“ zu beurteilen ist und gegebenenfalls in welche Klasse dieser unter sinngemäßer Anwendung des § 3 KFG für die Beurteilung einer allfälligen NoVA-Pflicht einzuordnen ist. [...]

Gutachten:

Aufgrund des Akteninhaltes und der übermittelten Fotos ergibt sich folgendes Bild des gutachtengegenständlichen Fahrzeuges:

Es handelt sich um ein Fahrzeug der Firma MERCEDES BENZ, Typ Actros, mit einem dem Pferde-transport (mit Boxen für 5 Pferde) dienenden Aufbau samt (nur beim stehenden Fahrzeug nach Ausfahren der Kabine verwendbarer) Wohnkabine für bis zu max. 4 Personen. Das Fahrzeug weist folgende Fahrzeugdaten auf:

- Datum der Genehmigung 29.6.2023,
- 375 kW,
- Länge/Breite/Höhe (mm): 12.000/2.550/3.980,
- Radstand (mm) 6.100,
- Eigengewicht (kg) 20.150,
- höchstzulässiges Gesamtgewicht (kg) 26.000

Über der Fahrerkabine, welche zwei Sitzplätze bietet, befindet sich eine Schlafmöglichkeit sowie eine weitere über der Nasszelle. Der Aufbau hat im Wohnbereich Oberlichten und Fenster, im Ladebereich Oberlichten und Fenster.

Außerdem ist der Laderaum hinten und seitlich rechts mit je einer Laderampe ausgestattet. Der Wohnbereich ist räumlich vom Ladebereich getrennt, aber über eine Türe zugänglich. Im Wohnbereich befinden sich ua. eine Duschkabine, Toilette, Küchenblock sowie eine Sitzecke, die während der Fahrt eingefahren werden muss. Erst wenn das Fahrzeug abgestellt ist, kann in dem Aufbau "gewohnt" werden. Im Ladebereich befinden sich Kojen mit schwenkbaren Wänden für Pferde und ein Futtertrog.

[...]

Mit dem Fahrzeug dürfen 4 Personen (maximal 300 kg) und bis zu 5 Pferde (mit rund 3.500 kg) transportiert werden. Aufgrund des höchstzulässigen Gesamtgewichts von 26.000 kg und des Eigengewichts des Fahrzeuges von 20.150 kg beträgt die maximale Zuladung des Fahrzeuges 5.850 kg. Von dieser maximalen Zuladung entfallen bei einem Durchschnittspersonengewicht von 75 kg gerade einmal 300 kg (oder ca. 5% der möglichen Nutzlast inkl. Fahrer) auf die Möglichkeit einer Personenbeförderung.

Aufgrund dieser baulichen Gegebenheiten ist das Fahrzeug jedenfalls für Zwecke der Anwendung des § 2 Abs. 1 NoVAG richtigerweise als ein Lastkraftfahrzeug der Klasse N3 (§ 3 Abs 1 Z 2.2.3. KFG) zu beurteilen, da mit einem auf die Beförderung von Gütern entfallenden Anteil von 95% eindeutig eine „vorwiegende“ Nutzung zur Beförderung von Gütern im Sinne der kraftfahrrechtlichen Bestimmungen gegeben ist und damit eine für die Qualifikation als Personenkraftwagen Klasse M1 erforderliche ausschließliche oder überwiegende Bestimmung zur Personenbeförderung vor allem in fiskalischer Hinsicht unzweifelhaft zu verneinen ist.

Dieses Ergebnis entspricht inhaltlich auch der Rechtslage vor Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 18/2021, mit der von der bis dahin vorgenommenen Einordnung von Fahrzeugen anhand zollrechtlicher Bestimmungen abgegangen wurde.

Zusätzlich wird auch auf die zolltarifliche Einstufung der gültigen Nomenklatur durch das Zollamt ***10***, Zentrale TARIC, verwiesen [...], in welcher die Position 8704 bestätigt wurde.

Zusammenfassende Beurteilung

Aus den angeführten Gründen handelt es sich bei dem gutachtensgegenständlichen Fahrzeug für Zwecke der Anwendung des § 2 Abs. 1 NoVAG richtigerweise um ein Lastkraftfahrzeug der Klasse N3 (§ 3 Abs 1 Z 2.2.3. KFG) und es besteht daher laut Einschätzung des Sachverständigen keine NoVA-Pflicht für dieses Fahrzeug.

5, am 30.06.2023“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. April 2024 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus:

Seit 1. Juli 2021 richte sich die Normverbrauchsabgabe nach der Einordnung der Fahrzeugklassen iSd § 3 KFG 1967. Angelehnt an die Klassen des § 3 KFG 1967 umfasse § 2 NoVAG 1991 ua. Personen- und Kombinationskraftwagen (Klasse M1) sowie Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung mit mindestens 4 Rädern und einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3.500 kg (Klasse N1).

Ein Wohnmobil sei ein Kraftfahrzeug der Klasse M1 (unabhängig vom Gesamtgewicht) mit besonderer Zweckbestimmung, das so konstruiert sei, dass es die Unterbringung von Personen erlaube und mindestens die folgende Ausrüstung umfasse: Tisch und Sitzgelegenheiten, Schlafgelegenheiten, die tagsüber auch als Sitze dienen könnten, Kochgelegenheiten und Einrichtungen zur Unterbringung von Gepäck und sonstigen Gegenständen. Diese Ausrüstungsgegenstände seien im Wohnbereich fest anzubringen, mit Ausnahme des Tisches, der leicht entfernbar sein könne.

Im Regelfall sei auf die jeweilige Einordnung laut den Fahrzeugpapieren abzustellen. Nur in jenen Fällen, in denen für ein Kraftfahrzeug noch keine Einteilung in eine Klasse getroffen worden sei oder sich die Einteilung als falsch erweise, sollten die Vorgaben für die Einteilung in Klassen nach § 3 KFG 1967 sinngemäß gelten.

In dem am 29. Juni 2023 ergangenen Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der [...] Landesregierung sei das streitgegenständliche Fahrzeug in die Fahrzeugklasse M1 (Personenkraftwagen) eingeordnet worden. In der Genehmigungsdatenbank sei das gegenständliche Kraftfahrzeug ebenfalls in die Fahrzeugklasse M1 eingeordnet. Diese Einordnung sei für die Abgabenbehörde bindend.

Dass die Einteilung des Fahrzeuges in die Fahrzeugklasse M1 falsch sei, sei vom Steuerpflichtigen nicht ausreichend dargelegt worden. Im Übrigen sei die Fahrzeugklasse mittels rechtsmittelfähigem Einzelgenehmigungsbescheid erlassen worden. Wenn die Fahrzeugklasse aus Sicht des Steuerpflichtigen falsch sei, sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Einzelgenehmigungsbescheid nicht angefochten worden sei.

Außerdem sprächen folgende Punkte aus Sicht der Abgabenbehörde gegen eine unrichtige Einordnung in die Fahrzeugklasse M1:

Anhand des übermittelten Gutachtens (Fotos) sei eine äußerst luxuriöse Ausstattung des Wohnbereiches erkennbar, weshalb davon auszugehen sei, dass das Fahrzeug in erster Linie der Befriedigung mobiler Wohnbedürfnisse diene, und eine Einstufung des Fahrzeuges in die Fahrzeugklasse M3 führe dazu, dass das Fahrzeug unter das Wochenend- und Feiertagsfahrverbot falle.

In ihrem dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 17. Mai 2024 führte die Bf. aus, die oa. Beschwerde vorentscheidung zur Gänze anzufechten und ihr Beschwerdevorbringen vollumfänglich aufrechtzuerhalten. Auf die Rechtsansicht des Finanzamtes in der Beschwerde vorentscheidung, wonach der kraftfahrrechtlichen Einstufung zu folgen sei, werde wie folgt repliziert:

Die Abgabenbehörde führe aus, dass die kraftfahrrechtliche Einstufung im Einzelgenehmigungsbescheid bindend sei. Dies sei falsch: Grundsätzlich sei zwar die Klasse laut Typenschein, Einzelgenehmigungsbescheid, Auszug aus der Genehmigungsdatenbank oder die EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung auch für Zwecke der Normverbrauchsabgabe heranzuziehen (*Haller*, Normverbrauchsabgabegesetz² (2021), § 2 Rz 2x). Sei für ein Kraftfahrzeug aber keine oder eine falsche Einordnung in einem entsprechenden Fahrzeugdokument vorgenommen worden, so seien für die Einordnung die kraftfahrrechtlichen Vorschriften sinngemäß anzuwenden. Auch bei Vorliegen einer kraftfahrrechtlichen Einordnung in einer Klasse sei diese nicht maßgeblich und eine abweichende Einstufung für Zwecke der Normverbrauchsabgabe möglich, wenn die kraftfahrrechtliche Einstufung sich als "falsch erweist" (KfzBStR Rz 501).

Aufgrund von § 2 Abs. 2 letzter Satz NoVAG 1991 stehe es den Abgabenbehörden ebenso wie dem Steuerpflichtigen frei, die Unrichtigkeit der kraftfahrrechtlichen Einordnung geltend zu machen und für Zwecke der Normverbrauchsabgabe - auch ohne Änderung der kraftfahrrechtlichen Einstufung - die Besteuerung auf Basis einer anderen als für das Fahrzeug richtig erachteten Klasse zu verlangen.

Die kraftfahrrechtliche Einstufung sei somit durch die Partei oder Abgabenbehörde widerlegbar. Das bedeute, dass es im Gesetz an einer formellen Anknüpfung an die kraftfahrrechtliche Einordnung fehle. Vielmehr sei im Abgabenverfahren zu beurteilen, welche kraftfahrrechtliche Klasse für ein Fahrzeug tatsächlich zutreffend sei (*Haller*, § 2 Rz 2y). Die Widerlegung sei darüber hinaus keinesfalls an eine Beschwerde gegen den Zulassungsbescheid geknüpft. Auch sei das Nichtbekämpfen eines Zulassungsbescheides kein Indiz für die Richtigkeit der Einstufung für Zwecke der Normverbrauchsabgabe (*Haller*, § 2 Rz 2x).

Das Finanzamt führe aus, dass gegen eine Einstufung des Fahrzeuges unter die Klasse N3 ua. die luxuriöse Ausführung des Wohnbereiches spreche. Diesem Argument sei entgegenzuhalten, dass der Wohnbereich - unabhängig von seiner Ausstattung - einen räumlich sowie funktional untergeordneten Bereich darstelle, der nur im Zusammenhang mit einem Pferde-transport sinnvoll genutzt werden könne, und dass die Art der Ausführung des Wohnbereiches (wie etwa eine objektiv schlichte oder vom Finanzamt subjektiv luxuriös empfundene) für die Beurteilung der Einordnung des Fahrzeuges nach den Bestimmungen des KFG 1967 völlig unerheblich sei. Auch seien sämtliche Stauräume des Fahrzeuges spezifisch auf den Transport von Pferde(transport)utensilien (Futter, Futterbehälter, Zaumzeuge, Sättel, Turnierkisten etc.) ausgelegt. Es wäre sehr lebensfern und unpraktisch, ein Fahrzeug dieser Bauart für mobile Wohnbedürfnisse zu nutzen, wenn sich diese nicht auch aus dem Pferdetransport ergeben würden. Fahrzeuge dieser Bauart würden de facto ausnahmslos von in der Pferdewirtschaft oder im Pferdesport tätigen natürlichen oder juristischen Personen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausübung ihrer pferdebezogenen Tätigkeit und dabei schwerpunktmäßig für den Transport von Pferden und Pferdezubehör verwendet. In diesem Zusammenhang werde nochmals auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen und betont, dass die Personenbeförderung auf 300 kg beschränkt sei. Bei einer zulässigen Zuladung von 5.850 kg sei eindeutig, dass die Personenbeförderung untergeordnet sei.

Im Übrigen ergäben sich Größe und Ausgestaltung der Wohnkabine auch aus den speziellen Erfordernissen des Transportes von Pferden. Pferde allgemein und Sportpferde im Besonderen bedürften nämlich - insbesondere bei Ferntransporten - einer intensiven Betreuung im Rahmen des Transportes, die bei anderen (insbesondere nicht lebendigen) Gütern nicht anfallt (Fütterung, Bewegung, Transportpausen, Stallversorgung, Verletzungsschutz etc.). Der Zweck des Transportes stehe dabei ua. im Zusammenhang mit dem Besuch von Veranstaltungen (etwa Turniere) im In- und Ausland, bei denen die transportierten Pferde entweder an Turnieren teilnahmen oder für Verkaufszwecke präsentiert würden. Gerade bei Sportpferden komme hinzu, dass diese auch erhebliche Werte darstellten (bzw. darstellen könnten) und in ständigem speziellem Training gehalten werden müssten, um diesen beizubehalten oder zu steigern. Die erforderliche Betreuung der Pferde werde idR nicht von Einzelpersonen, sondern einer Personengruppe, bestehend aus (Be)Reiter, Pfleger und Trainer, wahrgenommen, die sich in räumlicher Nähe zu den Pferden aufhalten müssten, um ihren Aufgaben nachkommen zu können. Diese Aufgaben ergäben sich auch teilweise aus gesetzlichen Vorschriften (wie etwa in Österreich dem Tierschutzgesetz und der 1. Tierschutzverordnung). Demgemäß müssten Pferdetransporter im Vergleich zu herkömmlichen Lastkraftfahrzeugen im Fernverkehr über verhältnismäßig größere Bereiche für Schlaf- und Aufenthaltszwecke verfügen, da - anders als im gewöhnlichen Güterfernverkehr - mehrere Personen am Transport mitwirkten und im Fahrzeug mitbefördert werden müssten, wobei dies aber nichts an der Unterordnung dieser Nutzungsmöglichkeit gegenüber dem Hauptzweck des Pferde(güter)transportes ändere.

Pferdetransporter der gegenständlichen Bauart würden auch in erheblichem Ausmaß von natürlichen oder juristischen Personen im Rahmen ihrer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit genutzt. Diese gewerblichen oder beruflichen Fahrzeugnutzer wären bei einer Normverbrauchsabgabesteuerung des streitgegenständlichen Fahrzeuges gegenüber Gewerbetreibenden oder Berufstätigen, die vergleichbare Lastfahrzeuge für die Ausübung ihrer Tätigkeit verwendeten (bzw. verwenden müssten), erheblich benachteiligt, ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung auszumachen wäre. Daher wäre die Normverbrauchsabgabepflicht des streitgegenständlichen Fahrzeuges mit einer verfassungskonformen Gesetzesinterpretation nicht in Einklang zu bringen.

Beantragt werde, der Beschwerde stattzugeben und den angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juli 2023 ersatzlos aufzuheben.

Beantragt werde weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Am 9. Juli 2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

Mit Telefax vom 11. September 2024 hat die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 1 Z 3 lit. a NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 18/2021 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.

§ 2 NoVAG 1991 idF BGBl. I Nr. 108/2022 lautet:

„§ 2. (1) Als Kraftfahrzeuge gelten:

1. Krafträder und Kraftfahrzeuge mit zwei oder drei Rädern (Klassen L3e, L4e und L5e), jeweils mit einem Hubraum von mehr als 125 Kubikzentimetern;
2. Schwere vierrädrige Kraftfahrzeuge (Klasse L7e) mit einem Hubraum von mehr als 125 Kubikzentimetern;
3. Personen- und Kombinationskraftwagen (Klasse M1) sowie
4. Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung mit mindestens vier Rädern und einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3.500 kg (Klasse N1).

Ausgenommen sind jeweils historische Fahrzeuge gemäß § 2 Abs. 1 Z 43 Kraftfahrgesetz 1967.

(2) Die Einteilung der Kraftfahrzeuge in Klassen richtet sich nach § 3 Kraftfahrgesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967, in der jeweils geltenden Fassung. Für die Einordnung eines Kraftfahrzeuges in diese Klassen ist der Typenschein, der Einzelgenehmigungsbescheid oder die EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung, jeweils gemäß Abschnitt III des Kraftfahrgesetzes 1967, maßgeblich. Wurde für ein Kraftfahrzeug keine oder eine falsche Einordnung in einem entsprechenden Fahrzeugdokument vorgenommen, sind für die Einordnung die kraftfahrrechtlichen Vorschriften (§ 3 Kraftfahrgesetz 1967) sinngemäß anzuwenden.“

§ 3 KFG 1967 idF BGBl. I Nr. 35/2023 lautet auszugsweise:

„§ 3. (1) Die Kraftfahrzeuge und Anhänger werden in nachstehende Ober- und Untergruppen eingeteilt:

1. [...]

2. Kraftwagen, das sind

2.1. Kraftwagen zur Personenbeförderung mit mindestens vier Rädern (Klasse M),

2.1.1. Personenkraftwagen (Klasse M1),

2.1.2. Omnibusse (Klassen M2 und M3),

2.1.2.1. Fahrzeuge zur Personenbeförderung mit mehr als acht Sitzplätzen außer dem Fahrersitz und einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 5000 kg (Klasse M2),

2.1.2.2. Fahrzeuge zur Personenbeförderung mit mehr als acht Sitzplätzen außer dem Fahrersitz und einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 5000 kg (Klasse M3),

2.2. Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung mit mindestens vier Rädern (Lastkraftwagen - Klasse N),

2.2.1. Fahrzeuge zur Güterbeförderung mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3500 kg (Klasse N1); diese können weiter unterteilt werden in:

- Gruppe I: Bezugsmasse bis zu 1305 kg,

- Gruppe II: Bezugsmasse von mehr als 1305 kg, aber nicht mehr als 1760 kg,

- Gruppe III: Bezugsmasse von mehr als 1760 kg,

2.2.2. Fahrzeuge zur Güterbeförderung mit einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 3500 kg und nicht mehr als 12000 kg (Klasse N2),

2.2.3. Fahrzeuge zur Güterbeförderung mit einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 12000 kg (Klasse N3),

2.3. leichte vierrädrige Kraftfahrzeuge (Fahrzeuge der Klasse L6e), mit weiteren Unterklassen gemäß der Verordnung (EU) Nr. 168/2013,

2.4. schwere vierrädrige Kraftfahrzeuge (Fahrzeuge der Klasse L7e), mit weiteren Unterklassen gemäß der Verordnung (EU) Nr. 168/2013,

2.5. Zugmaschinen,

2.5.1. land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschinen auf Rädern (Klasse T im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 167/2013, eingeteilt in die Klassen T1 bis T4, jeweils weiter unterteilt gemäß der Verordnung (EU) Nr. 167/2013),

2.5.2. Zugmaschinen, ausgenommen solche nach Z 2.5.1.,

2.6. Motorkarren, ausgenommen solche nach Z 2.5.1.,

2.7. Kraftwagen, die nicht unter Z 2.1. bis 2.6. fallen.

[...]“

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob es sich bei dem gegenständlichen Fahrzeug um einen nicht normverbrauchsabgabepflichtigen Lastkraftwagen (Klasse N3) oder einen Personenkraftwagen (Klasse M1) handelt, der der Normverbrauchsabgabepflicht unterliegt.

Aufgrund des Akteninhaltes und der übermittelten Fotos ergibt sich folgendes Bild des streitgegenständlichen Fahrzeuges:

Es handelt sich um ein Neufahrzeug der Marke Mercedes-Benz/***6***, Type ***7*** (Handelsbezeichnung: Actros), Fahrzeug-Identifizierungsnummer ***2***, mit einem dem Pferdetransport (mit Boxen für 5 Pferde) dienenden Aufbau samt (nur beim stehenden Fahrzeug nach Ausfahren der Kabine verwendbarer) Wohnkabine für maximal 4 Personen. Das Fahrzeug weist folgende Fahrzeugdaten auf: Datum der Genehmigung 29. Juni 2023, Motorleistung 375 kW, Länge/Breite/Höhe (mm): 12.000/2.550/3.980, Radstand (mm) 6.100, Eigengewicht (kg) 20.150, höchstzulässiges Gesamtgewicht (kg) 26.000. Das Fahrzeug weist 3 Achsen mit insgesamt 8 Rädern auf, wobei die 2. Achse mit Doppelbereifung („Zwillingsrädern“) versehen ist.

Über der Fahrerkabine, welche 2 Sitzplätze bietet, befindet sich eine Schlafmöglichkeit sowie eine weitere über der Nasszelle. Der Aufbau hat im Wohnbereich Oberlichten und Fenster, im Ladebereich Oberlichten und Fenster. Außerdem ist der Laderaum hinten und seitlich rechts mit je einer Laderampe ausgestattet. Der Wohnbereich (links- und rechtsseitig ausschiebbarer Seitenteil) ist räumlich vom Ladebereich getrennt, aber über eine Türe zugänglich. Im Wohnbereich befinden sich ua. eine Duschkabine, Toilette, Küchenblock sowie eine Sitzcke, die während der Fahrt eingefahren werden muss (beim Einfahren beider Teile besteht ein Durchgang von weniger als 1 Meter Breite, ein Bewohnen des Wohnraumes während der Fahrt ist dabei nicht möglich (S 3 f. (= S 9, S 9/Rückseite BFG-Akt) des Gutachtens des ***4*** vom 30. Juni 2023)). Erst wenn das Fahrzeug abgestellt ist, kann in dem Aufbau "gewohnt" werden. Im Ladebereich befinden sich Kojen mit schwenkbaren Wänden für 5 Pferde und ein Futtertrog. Der ausschließlich zum Transport von Pferden oder anderen Gütern geeignete Laderaum hat eine Länge von 4.900 mm, also ca. 82% der Radstandslänge.

Mit dem Fahrzeug dürfen 4 Personen (maximal 300 kg) und bis zu 5 Pferde (mit rund 3.500 kg) transportiert werden. Aufgrund des höchstzulässigen Gesamtgewichtes von 26.000 kg und des Eigengewichtes des Fahrzeuges von 20.150 kg beträgt die maximale Zuladung desselben 5.850 kg. Von dieser maximalen Zuladung entfallen bei einem Durchschnittspersonengewicht von 75 kg 300 kg (oder ca. 5% der möglichen Nutzlast inkl. Fahrer) auf die Möglichkeit einer Personenbeförderung.

Das äußere Erscheinungsbild entspricht dem eines großen Lastkraftwagens mit 3 Achsen mit insgesamt 8 Rädern (s die sich auf S 13 BFG-Akt befindenden Fotos; das höchstzulässige Gesamtgewicht beträgt, wie bereits ausgeführt, 26.000 kg); auf der Motorhaube befindet sich die Aufschrift „HORSES“. Das Fahrzeug wird von einem Lkw-Dieselmotor (Hersteller: Daimler Truck AG) mit 12.809 cm³ Hubraum und einer Höchstleistung von 375 kW (S 19/Rückseite BFG-Akt) angetrieben.

Auf der Grundlage dieses festgestellten Sachverhaltes, von dem das Bundesfinanzgericht ausgeht, ergibt sich folgende rechtliche Beurteilung:

Nach der ab 1. Juli 2021 geltenden Rechtslage ist für die Einordnung der Kraftfahrzeuge in Klassen § 3 KFG 1967 maßgeblich (vgl. § 2 Abs. 2 NoVAG 1991). Grundsätzlich ist die Klasse lt. Typenschein, Einzelgenehmigungsbescheid, Auszug aus der Genehmigungsdatenbank oder die EG- bzw. EU-Übereinstimmungsbescheinigung auch für Zwecke der Normverbrauchsabgabe heranzuziehen, dh. es erfolgt eine formale Anknüpfung an die bereits vorgenommene kraftfahrrechtliche Einordnung (*Haller, Normverbrauchsabgabegesetz² (2021), § 2 Rz 2x*). Wurde für ein Kraftfahrzeug keine oder eine falsche Einordnung in einem entsprechenden Fahrzeugdokument vorgenommen, so sind nach § 2 Abs. 2 letzter Satz NoVAG 1991 für die Einordnung die kraftfahrrechtlichen Vorschriften sinngemäß anzuwenden. *Doch auch bei Vorliegen einer kraftfahrrechtlichen Einordnung in einer Klasse ist diese nicht maßgeblich und*

eine abweichende Einstufung für Zwecke der Normverbrauchsabgabe möglich, wenn die kraftfahrrechtliche Einstufung sich als "falsch erweist" (Haller, § 2 Rz 2x).

Aufgrund von § 2 Abs. 2 letzter Satz NoVAG 1991 steht es den Abgabenbehörden ebenso wie dem Steuerpflichtigen frei, die Unrichtigkeit der kraftfahrrechtlichen Einordnung geltend zu machen und für Zwecke der Normverbrauchsabgabe - auch ohne Änderung der kraftfahrrechtlichen Einstufung - die Besteuerung auf Basis einer anderen als für das Fahrzeug richtig erachteten Klasse zu verlangen (Haller, § 2 Rz 2x). *Somit ist aufgrund der - wegen der Widerlegbarkeit der bestehenden kraftfahrrechtlichen Einstufung durch Partei oder Abgabenbehörde - im Ergebnis fehlenden formellen Anknüpfung an die kraftfahrrechtliche Einordnung erneut im Abgabenverfahren zu beurteilen, welche kraftfahrrechtliche Klasse für ein Fahrzeug tatsächlich zutreffend ist (Haller, § 2 Rz 2y).*

Daraus ergibt sich, dass der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsauffassung, für die Beurteilung, ob bei einem Fahrzeug Normverbrauchsabgabepflicht bestehe, sei seit dem 1. Juli 2021 ausschließlich die kraftfahrrechtliche Einstufung desselben maßgeblich, nicht zu folgen ist. Auch ist, wie die Bf. in ihrem Vorlageantrag zu Recht ausführt, die Widerlegung der kraftfahrrechtlichen Einordnung nicht an eine Beschwerde gegen den Zulassungsbescheid (Einzelgenehmigungsbescheid) geknüpft.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Gesamtschau der zu berücksichtigenden Kriterien, dass, auch wenn das streitgegenständliche Fahrzeug über eine ausfahrbare Wohnkabine verfügt (die freilich erst im stehenden Zustand als solche verwendbar ist, siehe oben), die wesentliche Bestimmung, dh. der Hauptzweck dieses Fahrzeuges in der Güterbeförderung - nämlich dem Transport von 5 Pferden samt deren Versorgung (Futter, Futtertrog, Zaumzeuge, Sättel, Turnierkisten etc.) - liegt und die bestehende Wohnmöglichkeit für maximal 4 Personen lediglich einen Nebenzweck von untergeordneter Bedeutung darstellt (s UFS 20.3.2012, RV/3304-W/10, zu einem vergleichbaren Pferdetransporter).

Neben dem Verwendungszweck des streitgegenständlichen Fahrzeuges und dessen äußerem Erscheinungsbild (großer Lastkraftwagen mit 26.000 kg höchstzulässigem Gesamtgewicht, 3 Achsen mit insgesamt 8 Rädern, siehe dazu bereits oben) spricht auch das Anlegen der Gewichtskriterien dafür, dass dessen Hauptzweck in der Güter- und nicht in der Personenbeförderung liegt, entfallen doch bei einer maximalen Zuladung des Fahrzeuges von 5.850 kg bei einem durchschnittlichen Personengewicht von 75 kg gerade einmal 300 kg (oder ca. 5% der möglichen Nutzlast inklusive Fahrer) auf die Personenbeförderung, während 95% der möglichen Nutzlast auf die Beförderung von Gütern (Pferden samt deren Versorgung) entfallen, womit eindeutig eine vorwiegende Nutzung zur Beförderung von Gütern iSd kraftfahrrechtlichen Bestimmungen gegeben und damit eine für die Qualifikation als Personenkraftwagen (Klasse M1) erforderliche ausschließliche oder überwiegende Bestimmung zur Personenbeförderung zu verneinen ist (s dazu S 8 (= S 11/Rückseite BFG-Akt) des Gutachtens des ***4***

vom 30. Juni 2023, wiedergegeben oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis)).

Aufgrund des vorliegenden Akten- und Beweismaterials ist sohin zusammenfassend festzuhalten, dass die wesentliche Bestimmung, dh. der Hauptzweck des streitgegenständlichen Fahrzeuges in der Güterbeförderung, nämlich dem Transport von 5 Pferden samt deren Versorgung, liegt, während das „Bewohnen“ lediglich einen Nebenzweck von untergeordneter Bedeutung darstellt. Der Argumentation der belangten Behörde in ihrer Beschwerdeventscheidungs, es sei davon auszugehen, dass dieses Fahrzeug in erster Linie der Befriedigung mobiler Wohnbedürfnisse diene, ist damit nicht zu folgen.

Zum Zeitpunkt der Zulassung jenes Fahrzeuges lag - ungeachtet seiner Einordnung in die Klasse M1 (Personenkraftwagen (Wohnmobil)) durch den Bezug habenden Einzelgenehmigungsbescheid vom 29. Juni 2023 - ein Lastkraftwagen der Klasse N3 (§ 3 Abs. 1 Z 2.2.3. KFG 1967) vor, für den keine Normverbrauchsabgabepflicht bestand.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

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

Im vorliegenden Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Bei der unter besonderer Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu entscheidenden Frage, ob gegenständlich ein Lastkraftwagen (Klasse N3) oder ein Personenkraftwagen (Klasse M1) vorlag, handelt es sich um eine Tatfrage. Die daran anknüpfende Rechtsfolge ergibt sich aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen. Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 12. September 2024