

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Praecis - Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H., Woltergasse 2B, 1130 Wien, vertreten durch RA Dr. Gerhard Taufner, Bahnhofsplatz 4, 3390 Melk, über die Beschwerde vom 1. September 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** vom 7. August 2017 betreffend Normverbrauchsabgabe 2012 bis 2015, jeweils Monate 1-12, Steuernummer***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- 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

Im konkreten Fall ist die Einordnung der betreffenden Kfz, ***30***, die die Bf., eine Kfz-Importeurin und Kfz- Händlerin, im Beschwerdezeitraum vertrieben hat, als LKW oder als PKW gem. § 1 NormverbrauchsabgabeG 1991 (idF. NoVAG) und § 2 NoVAG 1991 strittig.

Am 28.02.2012 fand eine Nachschau bei der Bf. statt, in der niederschriftlich festgehalten wurde, dass zwar ein Umbau der betreffenden Kfz mit Verlängerung der Heckklappe erfolgte, aber die originale Heckklappe den Kund:innen mitverkauft wurde. Das Herstellerblatt wies als Ladefläche 1,71m auf.

Der Vertreter der Bf. ist zu dieser Frage mehrmals an das Finanzamt, schon vor Prüfungsbeginn durch das Finanzamt, mit der Frage herangetreten, welche der vorgestellten Umbauvarianten der betreffenden Kfz als LKW iSd Tarifposition 8704 – insbesondere der Umbau, dh. Verlängerung der Ladefläche – vom Finanzamt akzeptiert werde.

Mit Schreiben vom 04.06.2012 beantwortete das Finanzamt *****2***** die Anfrage der Bf. wie folgt: „In Beantwortung Ihres Ansuchens um Auskunftserteilung wird Folgendes mitgeteilt: Sachverhalt: Der Radstand des *****3***** beträgt lt. Datenblatt 358,0 cm, die geforderten 50% damit der *****3***** unter die Tarifposition 8704 (LKW) eingestuft werden kann, betragen 179,0 cm. Die derzeitige Ladefläche beträgt 171,2 cm und liegt daher unter den geforderten 50%. Es ist nunmehr geplant die Ladebordwand nach hinten zu verlegen und anzuschweißen, um einen nachträglichen Rückumbau zu erschweren bzw. zu verhindern. (Anmerkung den bisherigen Änderungen mit der „Riffelblechbordwand“, die tw. von den im Gegensatz zu Käufern rückgebaut wurde und damit wieder NoVA-Pflicht entstand - Abgabepflichtiger = Käufer). Auch die Breite der Bordwand wird verändert bzw. verringert um eine zusätzliche Länge der Ladefläche zu erhalten. Durch den Umbau verlängert sich die Ladefläche auf 179,7 cm. Damit sind die geforderten 50% überschritten und der *****3***** wäre unter die Tarifposition 8704 einzureihen. Stellungnahme: Die von der NoVA betroffenen Kraftfahrzeuge sind durch die gemeinschaftsrechtliche zolltarifarische Einstufung, den Positionen bzw. Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur (KN), umschrieben. Die für die Tarifierung maßgeblichen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften sind im Österreichischen Gebrauchsolltarif und in den Kombinierten Nomenklatur, ABl. Nr. C 50 vom 28.02.2006, ersichtlich. Erläuterungen: Die kraftfahrrechtliche Typisierung, die aus dem Typenschein Oder ab 1. Juli 2007 in der Genehmigungsdatenbank ersichtlich ist, stellt keine bindende Vorfragenentscheidung iSd Abgabenrechts dar. Es kann sich bestenfalls um ein Indiz für die Zuordnung im Abgabenrecht handeln. Die Kraftfahrbehörde wendet ausschließlich das österreichische Kraftfahrsgesetz (KFG 1967) an und berücksichtigt die zolltarifarische Einordnung nicht. Unmaßgeblich ist weiters die Einordnung nach der VO BGBl. II Nr. 193/2002 über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse. Maßgebend ist die zolltarifarische Einstufung in jenem Zeitpunkt, in dem ein NoVA- Tatbestand iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 gesetzt wird. Wird daher ein Fahrzeug vor Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 1 Z1 bis 4 NoVAG 1991 derart umgestaltet, dass es durch die Umgestaltung zolltarifarisch in den Kreis der Fahrzeuge iSd § 2 NoVAG 1991 eintritt oder aus diesem Kreis ausscheidet, so richtet sich die NoVA-Pflicht ausschließlich nach der nunmehrigen zolltarifarischen Einstufung. Unter die Normverbrauchsabgabe fallen gemäß § 2 NoVAG 1991 u.a.; Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die hauptsächlich für die Beförderung von Personen gebaut sind (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur) Der NoVA-Pflicht unterliegen somit grundsätzlich folgende Fahrzeuge: Kraftwagen, die unter die Position 8703 fallen (Fahrzeuge mit maximal neun Sitzplätzen - einschließlich Fahrersitz deren Innenraum ohne Umbau sowohl

für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann). zB.: Pick-up-Fahrzeuge, die nach zolltarifarischen Gesichtspunkten als PKW gelten Nicht unter die Normverbrauchsabgabe fallen zB: LKW (Lastkraftwagen inkl. "Klein-LKW") - Position 8704 Pick-up-Fahrzeuge: Mit Mitteilung der EU-Kommission vom 31. März 2007 betreffend einheitliche Anwendung der Kombinierten Nomenklatur, ABI. Nr. C 74/1, wurden die Erläuterungen zu den Tarifpositionen (PKW) und 8704 (LKW) hinsichtlich der Pick-up-Fahrzeuge (Pritschenwagen) geändert. 8703 Danach sind Pick-up-Fahrzeuge (Pritschenwagen) nur mehr dann als LKW in die Position 8704 einzureihen, wenn die innere Länge auf dem Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereichs (Pritsche) länger als 50% der Länge des Radstandes des Fahrzeuges ist oder wenn sie mehr als zwei Achsen haben. Beträgt zB die Länge der Pritsche 140 cm und der Radstand 300 cm, so ist das Fahrzeug zolltarifarisch als PKW einzureihen.

Umbaumaßnahmen: Der Umbau eines im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 nicht unter § 2 NoVAG 1991 fallenden Fahrzeuges zieht dann die Steuerpflicht nach sich, wenn das betreffende Fahrzeug neu typisiert und sodann unter Zugrundelegung dieser Typisierung erstmals als ein unter § 2 NoVAG 1991 fallendes Fahrzeug zugelassen wird (Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991). Dies gilt auch dann, wenn das Fahrzeug umgebaut wird, jedoch entgegen den Bestimmungen des KFG 1967 keine (Neu-)Typisierung vorgenommen wird. Steuerpflicht entsteht auch dann, wenn das Fahrzeug vor dem Umbau bereits zugelassen war. Lässt der KFZ-Handler auf Wunsch eines Kunden einen PKW der KN-Position 8703 in einen Klein-LKW der Position 8704 umbauen, anschließend wird das umgebaute Fahrzeug an den Kunden geliefert. Da entscheidend ist, welcher Art das Fahrzeug zum Zeitpunkt der Lieferung ist, muss in diesem Fall keine NoVA entrichtet werden (§ 1 Z 1 NoVAG 1991). Anmerkung: Unmaßgeblich für die zolltarifarische Einordnung und somit für die NoVA ist, ob das Fahrzeug im Auftrag des Generalimporteurs umgebaut wurde oder vom Fahrzeughändler selbst. Hingegen ist es für die Geltendmachung der Vorsteuer erforderlich, dass das Fahrzeug die erforderlichen Merkmale eines Kleinlastkraftwagens im Sinne der VO BGBl. II Nr. 193/2002, bereits werkseitig aufweist. (Durchführung der Umbaumaßnahmen im Auftrag vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gem. § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigten (Generalimporteur) Oder in dessen Auftrag) Siehe § 3 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse Zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG-1994, BGBl. Nrr 663/1994, -In der Fassung BGBl. f-Nr.- 56/2002,---und zu § 8 Abs. 6 Z 1 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 68/2002: „Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen. "Werkseitig" bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrgesetz 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen." In Ihrem Fall (siehe Sachverhaltsdarstellung) erfolgt der Umbau durch Sie als Händler in dem die Ladebordwand um die notwendigen 8 cm nach hinten verlegt wird und die geforderten 50% der Länge des Radstandes des Fahrzeuges zu erreichen. Nach der Lieferung eines Klein-LKW der KN-Position

8704 an einen Privaten lässt dieser das Fahrzeug zu einem PKW der Position 8703 umbauen. Die Zulassung des umgebauten Fahrzeuges löst die Pflicht zur Entrichtung der NoVA aus (§ 1 Z 3 NoVAG1991). Bei einigen Fahrzeugen wurde festgestellt, dass nach der Lieferung durch Sie als Händler die Ihnen montierte „Riffelblechladebordwand“ durch die Original-Heckklappe vom Kunden ersetzt wurde, was zum Unterschreiten der geforderten 50% der Länge des Radstandes des Fahrzeuges. Diese Vorgangsweise löst beim Kunden als Abgabepflichtigen Steuerpflicht aus. Anzumerken ist, dass die neue Heckklappe nunmehr fest verschweißt wird, was eine leichte Demontage durch den Käufer nahezu unmöglich macht. Der Umbau eines Fahrzeuges ist durch entsprechende Dokumente (zB Rechnungen, Typisierungen) nachzuweisen. Es ist jedenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorgepflicht gegeben.“

Am 21.06.2012 fand eine Besichtigung der betreffenden Kfz durch das Finanzamt am Firmenstandort der Bf. statt, wo der Sachverhalt mit dem Vertreter der Bf. besprochen wurde. Das Finanzamt fasste den Termin wie folgt zusammen: „(...) unter Bezugnahme auf unser Gespräch und die Besichtigung vom 21. Juni 2012, darf ich anmerken, dass die geforderten Abmessungen der Ladefläche von 1805 mm (= mehr als 50% des Radstands von 3580 mm - Abmessungen lt. Amt der ***16*** Landesregierung, Kfz-Prüfstelle) nur von Blech zu Blech gegeben ist. Wird eine Laderaumwanne eingesetzt, so reduziert sich die Ladefläche, sodass die innere Länge auf dem Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereichs (Pritsche) kürzer als 50% der Länge des Radstandes des Fahrzeuges ist. In diesem Fall ist die Normverbrauchsabgabe zu entrichten. Wird diese Laderaumwanne nach der Veräußerung durch den Händler vom Käufer eingesetzt, so unterliegt das Fahrzeug nachträglich der Normverbrauchsabgabe, wobei der Käufer zum Abgabenschuldner wird. Bei der Veräußerung durch Sie ist daher darauf hinzuweisen, dass das Fahrzeug nur ohne diese Laderaumwanne nicht unter die Normverbrauchsabgabepflicht fällt. Andernfalls ist die Normverbrauchsabgabe (vom Käufer) zu entrichten. Der Umbau eines Fahrzeuges ist durch entsprechende Dokumente (zB Rechnungen, Typisierungen) nachzuweisen. Es ist jedenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorgepflicht gegeben.“

Im Zuge der Außenprüfung hat die Bf. dem Finanzamt Rechnungen der Firma ***4*** aus den Jahr 2014 vorgelegt, wobei den Laderaum betreffend überwiegend der Einbau von Laderaumabdeckungen im Verzeichnis enthalten ist. Aus den Rechnungsdetails der Firma ***4*** GmbH aus den Unterlagen der Erhebung der belangten Behörde bei der Firma ***4*** GmbH vom 21.07.2016 ist ersichtlich, dass ein Einbau einer Laderaumwanne ab dem 21.05.2014 (Kennzeichen ***5***) aufscheint, wobei davor, zB. am 19.05.2014, nur die Heckklappe ausgeschnitten wurde (Kennzeichen ***6***).

Mit Einzelgenehmigungsbescheid vom 25.05.2016 wurde für das Kfz mit der Fahrgestellnummer ***7*** ein Radstand im Ausmaß von 3.570 mm und die Länge der Ladefläche im Ausmaß von 1.790 mm typisiert. Im Bescheid ist unter „Anmerkungen“

vermerkt, dass eine „Ladeflächenverlängerung gem. Gutachten 12-TAAP 1111/PFA“ der TÜV Austria Automotive GmbH in Wien vom 19.01.2012 erfolgt ist.

Mit Schreiben vom 18.4.2017 bestätigte das Amt der Tiroler Landesregierung, dass beim begutachteten Kfz mit der Fahrgestellnummer ***8*** die Heckklappeninnenverkleidung umgebaut wurde, wobei am äußeren Erscheinungsbild des Kfz lt. Fotodokumentation kein Umbau zu erkennen sei.

Mit der Variante 1 seien die Kfz mit nachstehender FIN umgebaut worden: „***9***“.

Bei den betreffenden Kfz wurde die originale Heckklappe durch eine andere Heckklappe (aus Riffelblech) ersetzt bzw ausgetauscht. Dadurch vergrößerte sich die ursprüngliche Ladeflächenlänge von 1.712 mm auf 1.800 mm, was einer Verlängerung der Ladefläche im Ausmaß von 88 mm entspricht. Die geänderte Heckklappe ist auf den jeweiligen Lichtbildern im Genehmigungsbescheid ersichtlich (siehe beigeschlossene Lichtbildbeilage).

Variante 2 betrifft die Fahrzeuge mit nachstehender FIN:

[...]

Bei diesen Fahrzeugen wurde eine Adaptierung der Heckklappeninnenverkleidung vorgenommen bzw war zum Zeitpunkt der Begutachtung eine Heckklappe montiert, bei welcher die Innenverkleidung adaptiert (dh teilweise entfernt) war. Ein Teil der inneren Blechverkleidung (bzw Kunststoffabdeckung) wurde über die gesamte Breite der Heckklappe bis zu einer Höhe von ca 200 mm herausgetrennt. Dadurch wurde die Ladeflächenlänge verlängert und betrug ca 1.805 mm.

Bei diesen Fahrzeugen unterscheidet sich das äußere Erscheinungsbild nicht von jenem des Originalfahrzeugs, weshalb auf eine Übermittlung der Lichtbilder verzichtet wurde. Diese können aber bei Bedarf selbstverständlich nachgereicht werden.

*Der Nachweis, dass trotz der oben beschriebenen Änderung der Heckklappe deren Festigkeit noch gegeben war, wurde von der TÜV Austria Automotive GmbH in Wien überprüft und im beigeschlossenen Gutachten 211Z-TAAP-1111/PFA bestätigt. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass als Begutachtungsunterlagen jeweils ein technisches Gleichwertigkeitsgutachten, das originate Certificate of Origin (ausländisches Fahrzeugpapier) sowie - in den Fällen der adaptierten Heckklappe - das Gutachten ZI 12-TAAP-III/PFA gedient haben. Diese Ergebnisse sind in das jeweilige Gutachten des Sachverständigen gem. § 125 KFG eingeflossen, welches die Grundlage für die Fahrzeuggenehmigung bildete. In allen angefragten Fällen wurde der Antrag auf Erteilung der Genehmigung von der Firma ***11***, ***15***, gestellt, Gewerbeinhaberin ist ***12***, die das Handelsgewerbe gemäß § 124 Z11 GewO 1994, eingeschränkt auf den Handel mit Kraftfahrzeugen, deren Bestandteilen und Zubehör am Gewerbestandort ***13*** betreibt {GEWERBEREGISTERNUMMER: ***14***}.*

*Laut Auszug aus dem Gewerberegister bestand vom 30.09.2004 bis 28.01.2013 eine weitere Betriebsstätte in ***15***. Aufgrund der Situierung der weiteren Betriebsstätte in ***16***, war der Anknüpfungspunkt für die Zuständigkeit des Landeshauptmannes von ***16*** gegeben, weshalb das vorgenannte Unternehmen den jeweiligen Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 34 KFG für die einzelnen Fahrzeuge dort eingebracht hat. Die konkrete technische Begutachtung der Fahrzeuge gemäß § 125 KFG erfolgte durch einen Amtssachverständigen des Amtes der ***16*** Landesregierung. Der Bescheid wurde Jeweils von einem Landesbediensteten im Auftrag des Landeshauptmannes von ***16*** ausgestellt. Das jeweilige Begutachtungs- bzw Bescheiddatum ist aus der nachfolgenden Tabelle ersichtlich:*

[...]

Schlussbemerkung: Abschließend wird noch einmal darauf hingewiesen, dass es sich bei den gegenständlichen Fahrzeugen mit offener Ladepritsche jedenfalls um einen Lastkraftwagen im Sinne des KFG handelt; dies unabhängig davon, welche Heckklappe am Fahrzeug montiert ist. Auch unabhängig davon, welche Ladeflächenlänge ein solcher Pick-up aufweist. Das Bundesministerium für Finanzen vertritt im Schreiben vom 28. Oktober 2016, BMF-010220/0135-V1/9/2016 folgende Auffassung: „ Wird das Fahrzeug vor der Lieferung an den Abnehmer derart umgebaut, dass die Ladefläche die Voraussetzung für die Einreihung als LKW nach der KN erfüllt und wird das Fahrzeug als LKW typisiert dann ist das Fahrzeug im Zeitpunkt der Übergabe an den Abnehmer als LKW einzustufen und daher nicht NoVA-pflichtig. Dies kann jedoch nur dann anerkannt werden, wenn der Umbau in der Art erfolgt, dass ein Rückbau nur unter erheblichem Aufwand und mit erheblichen Kosten möglich ist. Dies ist jedenfalls dann nicht der Fall, wenn der Umbau nur durch Schraubverbindungen erfolgt, die ohne wesentlichen Aufwand entfernt und so das Fahrzeug rückgebaut werden kann. Der Austausch jener Heckklappe, die zum Zeitpunkt der Genehmigung am Fahrzeug montiert war, gegen eine unveränderte Originalheckklappe ist bei beiden Varianten jedenfalls ohne größeren Aufwand technisch möglich.“

Am 20.07.2017 fand die Schlussbesprechung der Außenprüfung betreffend die Jahre 2012-2015 statt. Betreffend der NoVA wurde Folgendes angeführt: Es wurde festgehalten, dass laut Herstellerinformation beim Modell ***17*** bei geschlossener Heckklappe die Länge der Ladefläche 1,71 m beträgt. Der Radstand würde aufgrund der Erhebungen 3,56 m lang sein. Weiters wurde festgehalten, dass aufgrund der Erhebung der Außenprüfung vom 21.7.2016 bei der Firma ***4*** GmbH niederschriftlich bestätigt wurde, dass die Zeugin ***18*** zu den in den Rechnungen abgerechneten Leistungen ausgesagt habe, dass ab 8/2012 Laderaumabdeckungen montiert und die Hälfte der Heckklappen ausgeschnitten wurden, wobei ein Riffelblech eingebaut wurde. Die Außenprüfung ging aufgrund dessen davon aus, dass dadurch keine tatsächliche Verlängerung erfolgte, sondern nur eine Vergrößerung des Innenraumes durch die Heckklappe, wobei diese keine geeignete Ladefläche darstellt. Die Bf. brachte durch ihren Vertreter in der Schlussbesprechung vor, dass der Umbau der

betreffenden Kfz mit dem Einbau einer Wanne erfolgte, die bei der Heckklappe ausgeschnitten wurde. Es wurde die Verkleidung der Heckklappe (ein Plastikschild) entfernt und es wurde die Wanne bei der Kabinenrückwand der Fahrerkabine ausgeschnitten.

Mit Bescheiden vom 07.08.2017 wurden die Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe erlassen und wie folgt festgesetzt:

Zeitraum 01-12/2012: EUR 251.452,-. Dieser Betrag setzt sich zusammen wie folgt:

[...]

Zeitraum 01-12/2013: EUR 438.214,99,-. Dieser Betrag setzt sich zusammen wie folgt:

[...]

Zeitraum 01-12/2014: EUR 468.772,74. Dieser Betrag setzt sich zusammen wie folgt:

[...]

Zeitraum 01-12/2015: EUR 324.013,23. Dieser Betrag setzt sich zusammen wie folgt:

[...]

Das Finanzamt begründete die Festsetzung mit Verweis auf die Teilziffern des Berichts der durchgeführten Außenprüfung, der gem. § 1 NoVAG und § 2 NoVAG ausführt, dass die Einreihung in die Position 8704 nicht zutrifft, da die größte innere Länge auf dem Boden des für die Warenbeförderung bestimmten Bereichs nicht länger ist als 50 % der Länge des Radstands des Kfz. Das Finanzamt stützte sich auf die Herstellerinformationen und stellte einen unzureichenden Umbau fest.

Mit Schreiben vom 01.09.2017 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und führte dazu aus, sie habe die vom Finanzamt unter Teilziffer 6 zitierte Umbauvariante „2“ dem Finanzamt im Juni 2012 vorgeführt, welche mit Schreiben vom 26.06.2012 für gesetzeskonform erklärt wurde, da es keinen Widerspruch des zuständigen Beamten gab und eine Begutachtung durch das Finanzamt erfolgte.

Die Bf. brachte in der Beschwerde weiters vor, dass die durchgeführten Freischaltungen in der Genehmigungsdatenbank als Indiz für die zulässige Einordnung der betreffenden Kfz als LKW zu werten sei. Dass im Zeitpunkt der Freischaltung keine nähere Überprüfung des Finanzamtes erfolgt sei, wäre ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der Einordnung als LKW anzusehen. Weiters berief sich die Bf. auf die durchgeführte Verlängerung der Ladefläche und den

Umstand, dass diese typisiert wurde. Aus Sicht der Bf. sei bei der Beurteilung der NoVA-Abgabepflicht allein auf die erfolgte Typisierung abzustellen.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 23.01.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend Folgendes aus: *„Da bereits im BP-Bericht vom 7.8.2017 der Sachverhalt, sowie die rechtliche Würdigung genau erläutert und dargestellt wurden und im Zuge der Beschwerde keine neuen Tatsachen vorgebracht wurden, wird auf diesen verwiesen. Hier unter anderem auf Folgende Tz.: Tz.2.) allgemeine Daten zu ***22*** ***31*** Tz.3.) Allgemeines zur Normverbrauchsabgabe Tz.4.) Import ***22*** ***31*** durch die ***Bf1*** (Zusammenfassung Sachverhalt) Tz.5.) Prüfungschronologie - hier wird ausführlich auf die Vorbringen im Zuge der BP eingegangen und sowohl die Vorbringen der Abgabepflichtigen als auch die Gegendarstellung der Abgabenbehörde genauestens ausgeführt und dargestellt. Vor allem wurde auch auf den in der Beschwerde wieder vorgebrachten Einwand eingegangen; (...).“*

Die belangte Behörde verwies entsprechend auf den Bericht der Außenprüfung (Seite 5 bis 13): *„(Tz.5.): Hier wird sowohl auf das in der Beschwerde zitierte Schreiben vom 26.6.2012, als auch auf die Variante 2 eingegangen und beides ausführlichst dargestellt und erläutert. Dem Hinweis seitens der Abgabepflichtigen, dass der dazu angelegte Akt keine näheren Details enthält, kann seitens der Abgabenbehörde nicht gefolgt werden, da auch seitens der Abgabepflichtigen keine weiteren Unterlagen beigebracht werden konnten, als die der Abgabenbehörde vorliegenden. In Tz.6. des BP-Berichtes wird die rechtliche Würdigung betreffend NOVA (***17***) der Abgabenbehörde ausgeführt. Dem Einwand Seite 2 vorletzter ***10*** der Beschwerde: "... die von der Betriebsprüfung in Tz 6 angesprochene, nicht in der Rechtsprechung gedeckten Vorgehensweise war vordiesem Zeitpunkt nicht gegeben," kann seitens der Abgabenbehörde nicht gefolgt werden. Hier verweist die Abgabenbehörde vor allem noch einmal auf die Tz.3. Allgemeines zur Normverbrauchsabgabe. Tz,4, hier wird auf die importierten Fahrzeuge der Abgabepflichtigen, wie unter anderem auf die Ladefläche, Umbaumaßnahmen etc. eingegangen und noch einmal auf Tz.5. des BP-Berichtes, der vor allem die Prüfungschronologie, sowie die Vorbringen der Abgabepflichtigen und die Gegendarstellung der Abgabenbehörde enthält. Zu dem in der Beschwerde vorgebrachten Antrag betreffend Überprüfung der Berechnung ***19*** in Hinblick der Bonus/Malus Werte kann nicht gefolgt werden. Sämtliche NOVA-Berechnungen sind dem BP-Bericht beigelegt. Sofern es nach Ansicht des Abgabepflichtigen zu Abweichungen kommt, hatten diese präzisiert werden müssen.“*

Mit Schreiben vom 25.02.2018 beehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht, führte aus wie in der Beschwerde und legte die Rechnungen betreffend die durchgeführten Gutachten, welche dem TÜV vorgelegt wurden, vor.

Mit Schreiben vom 24.09.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte aus wie folgt: *„Sachverhalt: Von Februar*

2016 bis August 2017 fand eine Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin der ***Bf1*** (in Folge kurz ***20***) statt. Gegenstand der Prüfung waren Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftssteuer, zusammenfassende Meldungen und Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 2011 bis 2014. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ist Herr ***21***. Die Tätigkeit der ***20*** umfasst den Handel mit amerikanischen Kraftfahrzeugen der Marke ***22***, welche aus den USA importiert und anschließend in Österreich veräußert werden. Sämtliche Fahrzeuge, welche von der Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum importiert wurden, wurden bei der Einfuhr als PKWs verzollt (eine Verzollung als PKW erfolgte mit 10%, eine Verzollung als LKW hätte mit 22% erfolgen müssen - vgl. Niederschrift vom 20.07.2017 S.4). Die Fahrzeuge des Modells ***22*** „***17***“ sind als PKW einzustufen und unterliegen dementsprechend nach § 2 Z 2 NoVAG beim Verkauf im Inland der Normverbrauchsabgabe. Bei den Modellen „***17***“ wurde nach dem Import die Heckklappe (Ladebordwand) auf verschiedene Arten adaptiert. Dies erfolgte im Auftrag von Herrn ***21***, dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Der Umbau erfolgte in zwei Varianten: Bei der ersten Variante wurde die originale Heckklappe durch eine Riffelblechwand ersetzt, welche um einige Zentimeter nach hinten versetzt an das Fahrzeug angeschweißt wurde. Somit wurde die Ladefläche verlängert, um das Fahrzeug als LKW einzustufen zu können. Bei der zweiten Variante wurde die originale Heckklappe dahingehend adaptiert, dass sie "ausgehöhlt" wurde, wodurch die Stärke der hinteren Ladebordwand an einigen Stellen verringert wurde und so ebenfalls eine Verlängerung der Ladefläche erreicht wurde. Zu Beginn erfolgte der Umbau nur entsprechend der Variante eins. Ab August 2012 wurden die Ladebordflächen hingegen nur mehr nach Variante zwei umgebaut. Beide Varianten wurden seitens der Beschwerdeführerin verwendet um die Fahrzeuge anstatt als PKWs nunmehr als LKWs einzustufen, womit in weiterer Folge das Normverbrauchsabgabengesetz gemäß § 2 Z 2 NoVAG keine Anwendung mehr fand. Im Endeffekt wurden im Prüfungszeitraum somit sämtliche Fahrzeuge zolltechnisch preiswert als PKWs importiert und anschließend nach erfolgtem Ladebordwandumbau als LKWs veräußert, weshalb keine Normverbrauchsabgabe gebucht wurde. In den darauffolgenden Bescheiden über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wurden die Fahrzeuge, welche ab August 2012 mit der zweiten Variante mittels "Aushöhlung" des unteren Bereiches der Heckklappen umgebaut wurden, von der Finanzverwaltung der NoVA-Pflicht unterworfen, wodurch entsprechende NoVA-Nachforderungen festgesetzt wurden. Ferner wurden Vorsteuern aus Rechnungen, welche vom Unternehmen Gutachten Service ***11*** an die Beschwerdeführerin fakturiert wurden, seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt, da weder Menge noch handelsübliche Bezeichnung der erbrachten Leistungen angegeben worden seien. Auch seien auf den Rechnungen keine Fahrzeugidentifikationsnummern angeführt worden, weshalb man diese nicht den einzelnen Fahrzeugen zuordnen könne. Am 08.09.2017 wurde gegen die NOVA-, KöSt- und USt-Bescheide fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Darin wurde vorgebracht, dass der von der Finanzverwaltung nicht anerkannte Umbau der ***22*** „***17***“ der Finanzbehörde vorgeführt und mit Schreiben des damaligen IC-Leiters des h.o.

Finanzamtes als gesetzeskonform bestätigt worden sei. Ferner sei stets die Freischaltung der betreffenden Fahrzeuge in der Genehmigungsdatenbank durch die Finanzbehörde erfolgt. Aus diesen Gründen wurde die Aufhebung der Festsetzung der Nachforderungen betreffend Normverbrauchsabgaben beantragt. Hinsichtlich der Rechnungen von Gutachten Service ***11*** seien - entgegen der Ausführungen der Finanzverwaltung- tatsächlich handelsübliche und genaue Bezeichnungen verwendet worden. Außerdem sei die Nennung einer Fahrzeugidentifikationsnummer kein Bestandteil einer handelsüblichen Bezeichnung, da diese nicht in § 11 UStG angeführt werde. Das Rechtsmittel wurde mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 23.01.2018 beziehungsweise 24.01.2018 als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde begründend auf die Ausführungen im Bericht der Betriebsprüfung

verwiesen. Die Finanzverwaltung habe demnach in den Schreiben des IC-Leiters ausschließlich die Umbauvariante eins anerkannt, bei welcher die originale Heckklappe durch eine Riffelblechklappe mit geringeren Ausmaßen ersetzt wurde, welche außerdem um die notwendigen Zentimeter versetzt angeschweißt wurde. Beim nicht anerkannten Umbau der Variante zwei hingegen wurde die originale Ladebordwand beibehalten und lediglich teilweise "ausgehöhlt" um die, für LKW maßgebliche, größere Ladefläche zu erreichen. Diese Methode sei jedoch nie von Seiten der Behörde bestätigt worden und führe dementsprechend nicht dazu, dass das Fahrzeug als LKW im Sinne des NoVAG zu behandeln ist. Diesbezüglich wurde am 26.02.2018 fristgerecht ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurde ergänzend vorgebracht, dass Herr ***23*** als Geschäftsführer der ***20*** in der Lage sei die Rechnungen für die Gutachten des Unternehmens Gutachten Service ***11*** den jeweiligen Fahrzeugen zuzuordnen, womit nicht von einem Sammelbegriff sondern von einer handelsüblichen Bezeichnung auszugehen sei. Außerdem wurden dem Vorlageantrag die streitgegenständlichen Rechnungen beigelegt, welche mit den Fahrzeugidentifikationsnummern ergänzt wurden. Ansonsten wurde das bisherige Beschwerdebegehren aufrechterhalten. Beweismittel: vorgelegte Aktenteile Stellungnahme: Vorwegzuschicken ist, dass zur Normverbrauchsabgabenproblematik betreffend die Umbauten der Heckklappen keine neuen Vorbringen mehr mit dem Vorlageantrag erstattet wurden. Um Wiederholungen zu vermeiden wird daher auf die detaillierten Ausführungen im Bericht der Betriebsprüfung sowie in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Hinsichtlich der NOVA wird auf die umfangreiche Darstellung der Sach- und Rechtslage in der Niederschrift, dem BP-Bericht, den Bescheidbegründungen und der Begründung der BVE verwiesen. Eine Auskunft zu der Umbauvariante zwei der Bf. (Ausschneiden der Ladeboardwand) dahingehend, dass diese Variante zur Folge hätte, dass die Fahrzeuge als PKWs importiert und im Inland als LKW hätten verkauft werden können, wurde - entgegen dem Vorbringen der Bf. - seitens des Finanzamtes nie erteilt. Das Finanzamt hat sich bei der durchgeführten Prüfung auf die Mitteilung der EU-Kommission vom 31.03.2007 betreffend die einheitliche Anwendung der Kombinierten Nomenklatur, ABl. C 74/1 gestützt (vgl. S. 3 der Niederschrift vom 20.07.2017) und eine Einstufung der Fahrzeuge gem. § 2 NoVAG als PKW vorgenommen. Die Einstufung nach der

Kombinierten Nomenklatur ist in keinem Fall abhängig von der Typisierung - ein zu Unrecht als LKW typisiertes Fahrzeug ist demnach steuerlich jedenfalls als PKW zu behandeln. Zu der unsubstantiierten Anregung in der Beschwerde, die NOVA neu zu berechnen wird seitens des Finanzamtes festgehalten, dass eine Neuberechnung keine Änderung in der Höhe der Nachforderung bewirkt hat. Da in der Beschwerde nicht angeführt wurde, welche Änderungen beantragt werden, wurden seitens des Finanzamtes keine weiteren Überprüfungen oder Änderungen vorgenommen. Unter Zugrundelegung der Ausführungen in der Niederschrift, dem BP-Bericht und den Begründungen der Erstbescheide und der BVE beantragt das Finanzamt daher auch diesfalls, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht mit dem Vorlagebericht ein umfangreiches Konvolut an Unterlagen (Belege, Verträge, Schriftverkehr, etc..) vor.

Am 20.05.2025 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am Sitz des Bundesfinanzgerichts statt. Zu Beginn fragte die Richterin die belangte Behörde, wie sie die in den Bescheiden angeführten Beträge ermittelt hat, wobei das Finanzamt auf die Bescheidbegründungen verwies. Das Finanzamt führte aus, dass nur die Type ***22*** mit der Aufbauart ***17*** versteuert wurde und nur diejenigen, die mit der Variante 2 umgebaut wurden, da es sich um Kfz mit jeweils zwei Sitzreihen handelte. Die Bf. betonte, dass die Landesregierung als Zulassungsbehörde, in der Typisierung von der umgebauten Länge ausging, wobei der Umbau vom TÜV genehmigt wurde und dass die Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank erfolgte. Aus Sicht der Bf. sei der Bescheid der Landesregierung ***16*** bindend für das konkrete Beschwerdeverfahren. Das Finanzamt merkte an, dass bei der Rechtsauskunft vom 04.06.2012 die Variante 1 beurteilt wurde, wonach die Heckklappe nur nach hinten verbaut wurde. Die Rechtsauskunft mit Schriftverkehr vom 26.06.2012 aufgrund der Besichtigung vom 21.06.2012 kann nicht im gegenständlichen Verfahren herangezogen werden, da ihr der zugrundeliegende Sachverhalt fehle. Die Bf. entgegnete, dass im Schreiben vom 26.06.2012 die Länge der Ladefläche im Ausmaß von 1.805 mm vom Finanzamt bestätigt worden wäre und nur darauf hingewiesen wurde, dass im Falle einer eingesetzten Laderaumwanne das Kfz nachträglich der NOVA unterliegen würde, wobei der Käufer zum Abgabenschuldner werde. Man sei nach dieser Auskunft vorgegangen. Das Finanzamt verwies auf das Schreiben vom Amt der ***16*** Landesregierung vom 10.04.2017, wobei bestätigt wurde, dass ein Umbau stattgefunden hat, nämlich dass die Heckklappe ausgetauscht wurde und bei Variante 2, dass eine Aushöhlung der Heckklappe erfolgte. Die untersten 20 cm seien ausgeschnitten worden und dann neu verblecht. Aus Sicht des Finanzamtes werde dadurch keine Verlängerung der Ladefläche erreicht. Die Bf. brachte demgegenüber vor, dass bei den weiteren Kfz die vordere Bordwand ausgeschnitten wurde, alles verschweißt wurde und die Bordwand nach vorne versetzt wurde. Das Finanzamt entgegnete, dass aus den Unterlagen und aus der Auskunft des Amtes der ***16*** Landesregierung eine solche Versetzung der Bordwand nicht ersichtlich sei. Die Bf. brachte weiters in der mündlichen Verhandlung vor, dass selbst der Austausch der originalen

Heckklappe schon ein erheblicher Aufwand wäre, da eine neue Klappe angeschafft und importiert werden müsse. Überdies bestätige auch das Schreiben vom 10.04.2017, dass es sich bei den betreffenden Kfz um LKW handeln würde aus Sicht des TÜV.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde Frau ***29*** ***28*** einvernommen, welche ab dem Jahr 2015 als Angestellte bei der Bf. ua. für NoVA zuständig war. überwacht und die Unterlagen bereitgestellt. Sie habe die HTL absolviert und war kaufmännische Angestellte. Sie schilderte zwei verschiedene Umbauvarianten, wobei die erste die Riffleblechvariante war. Sie führte aus: *„Da wurde die komplette Heckklappe ausgebaut und durch ein Riffleblech ersetzt, die schmaler war. Ich lege die Fotos vor von der Betriebsprüfung. Ich möchte angeben, dass lt. Hersteller die Ladefläche 1.712,4 mm hat. Nach der Riffleblechvariante hat nach Umbau die Ladefläche 1.800 mm.“* Zur 2. Variante führte sie Folgendes aus: *„Da war die Originalheckklappe oben geblieben und es wurde eine Wanne ausgeliefert, die verschraubt und verklebt war. Die Ladeflächenlänge vom Hersteller bezieht sich auf das Maß inklusive Wanne. D.h. dass es kein Zubehörteil ist, sondern Teil des Fahrzeuges. Mit dieser Umbauvariante hat die Ladeflächenlänge nach TÜV 1.805 mm erreicht. Wir haben bei der Fahrerkabine ein Teil entfernt, als auch bei der Heckklappe von der Wanne. Das hat zu einer Verlängerung von 20 cm geführt. Man musste nichts verschweißen, außer ein Winkelblech, dass mit einer Schweißnaht mit der Heckklappe verbunden wurde. Somit hatte die Ladefläche 20 cm mehr bei geschlossener Heckklappe. Ich widerspreche dem BP-Bericht in der Hinsicht, weil das keine Verlängerung der Ladefläche ist, sondern eine Vergrößerung des Laderaumvolumens bei geschlossener Heckklappe. Aus meiner Sicht handelt es sich zwar um eine Volumensvergrößerung als auch um eine Verlängerung der Ladefläche. Volumen bedeutet aus mathematischer Sicht Länge x Breite x Höhe, wobei im konkreten Fall die Länge vergrößert wurde. Eine separate Betrachtung ist aus diesem Grund unzulässig. Im BP-Bericht wird angemerkt, dass die Tragfähigkeit der Heckklappe durch unseren Ausschnitt herabgesetzt wird, was nicht der Fall ist, weil lt. Auskunftersuchen vom 10.4.2017 auf Seite drei verzeichnet wird, dass die Heckklappe die Festigkeit nicht verliert, und das durch ein TÜV Gutachten bestätigt wird. Es wird oft von Umtypisierung gesprochen, aber es handelt sich um eine Ersttypisierung. Dadurch, dass die Verlängerung bis 1,805 m bestätigt und genehmigt wurde, können längere Ladungselemente geladen werden. Für die NOVA ist es nicht relevant ob die Bf. Generalimporteurin ist oder nicht. Bis jetzt gibt es keinen Generalimporteur im Inland. Es wurde in die Begründung des Berichtes der Salzburger Steuerdialog eingeführt, dazu möchte ich aussagen, dass die FA-Behörde öffentlich kundgemacht hat, wie für sie ein Umbau auszusehen hat. Man hat vor 2016 diese Voraussetzungen noch nicht wissen können. Zudem Punkt Rückbau unter erheblichen Kosten und erheblichem Aufwand möchte ich sagen: Die Wanne ist nicht nur verschraubt, sondern auch mit der Karosserie verklebt. Für einen Rückbau müsste man die komplette Wanne herausreißen. Das wurde nie durchgeführt, da die Gefahr bestünde, dass sich die Karosserie verbiegt und beschädigt wird. Das wäre mit erheblichem Aufwand und erheblichen Kosten verbunden. (...) Es handelt sich um Variante 2 der Stellungnahme der*

*Landesregierung. Es handelt sich um den Zeitraum 2011 und 2012. Aus meiner Sicht sind alle Fahrzeuge für die NOVA vorgeschrieben wurde, nach dieser Variante umgebaut worden.“ Sie führte zum Umbau Folgendes aus: „Vorne wurde ein Teil ausgeschnitten und hinten auch 20 cm. Dazu möchte ich ausführen: Das NOVA-Gesetz bezieht sich auf die Zoll-KN. Gemäß Zoll-KN wird das am Boden gemessen, weshalb 20 cm ausreichend sind. (...) Wir haben vorne über 50% der Höhe ausgeschnitten. Der erschwerte Rückbau ist für mich entscheidend und nicht die Höhe der Verlängerung. Wir haben unternehmerisch gehandelt. Diese Variante ist beim Kunden gut angekommen. Ab 2012 wurde nur noch Variante 2 angeboten. Hr. ***36*** wurde eingeladen, diesen Umbau zu besichtigen. Hier wurde Variante 2 besichtigt und nicht die Riffleblechvariante, wie das FA angegeben hat. Am 26.6.2012 wurde von Hrn. ***36*** beschrieben über die Besichtigung vom 21.6. Abmessung der Ladefläche von 1.805 mm. Das bestätigt die Angaben aus dem Schreiben der ***16*** Landesregierung, dass die Variante 2, 1.805 mm und die 1 Variante 1.800 lang ist. Durch das Schreiben von Hrn. ***36*** hat Hr. ***23*** nach diesem Zeitpunkt nur noch die Variante 2 eingebaut. Im Schreiben vom 26.6. von Hrn. ***36*** steht auch von Blech zu Blech, was bei Variante 1 nicht der Fall sein kann, da ja nur die Heckklappe mit Blech verbaut war und vorne nichts verändert wurde. Nur Laderaumwanne aus Kunststoff und nicht aus Blech. (...) Aus Sicherheitsgründen zur Befestigung der Ladung war der Heckklappenbereich besonders stabil umzubauen. Die Heckklappe ist begehbar und muss deshalb stabiler sein. Zur Genehmigungsdatenbank möchte ich angeben, dass keine Sperre erfolgte. Es wurden 76 KFZ aktiv freigegeben. Wir haben uns darauf verlassen, dass die Freigabe zu Recht erfolgte. Abschließend möchte ich angeben, dass wir viele Termine mit dem FA absolviert haben inkl. einer Besichtigung und wir haben falsche Auskünfte erhalten, andernfalls hätten wir bei einer NOVA-Pflicht die Kosten dem Kunden verrechnet und es wäre ein Durchlaufposten gewesen. Dass man im Nachhinein ein Geschäftsmodell umwirft und eine Gesellschaft dadurch überschuldet wird und wirtschaftlich nicht mehr rentabel ist, möchte ich anmerken. Bezüglich ***22*** ***27***: Diese Fahrzeuge wurden als Vorführwagen angemeldet. (...)“*

Zuletzt brachte die Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vor, dass der TÜV den Umbau nie genehmigt hätte, wenn dieser nicht fachgerecht durchgeführt worden wäre.

Am 08.07.2025 fand eine Zeugeneinvernahme am Sitz des Bundesfinanzgerichtes statt, zu der die Parteien geladen waren. Der Zeuge, ***24***, Pensionist und ehemaliger Fachexperte bei der belangten Behörde, gab zur Sache Folgendes an: „Aus meiner Erinnerung hat Herr ***23*** die KFZ so umgebaut, dass die Ladebordwand am Heck mit Riffleblech nach hinten versetzt wurde, um ein paar Centimeter zu verlängern, damit die 50% überschritten werden. Die Originale Wand wurde beim Verkauf dem Käufer mitgegeben. Ich habe Herrn ***23*** darauf hingewiesen, dass dieser Umstand auch auf der Rechnung verzeichnet wird. Es gab einige Fahrzeuge, wo der Käufer tatsächlich zurückgebaut hat. Das wurde von meinen Kollegen damals kontrolliert. Von Blech zu Blech bedeutet, vom Blech der Ladebordwand bis zum

*Pritschenende, das beim Führerhaus endet.“ Auf die Frage der RichterIn, dass der Zeuge nur die Variante ohne Laderaumwanne besichtigt habe, gab der Zeuge Folgendes an: „Ja! Ich wusste, dass es eine eigene Wanne gibt, um das Blech des ***22*** ***32*** zu schützen und ich bin davon ausgegangen, dass diese das Maß der Ladefläche verkürzt. Das habe ich nicht abgemessen, aber ich wusste dies vom Hersteller.“ Auf die Frage der RichterIn, ob der Zeuge in die Außenprüfung involviert gewesen sei, antwortete er Folgendes: „Nein, ich war nur vom damaligen Prüfer beigezogen, bei einer Besichtigung. Ich war mit Herrn ***33*** und Herrn ***34*** im bei einer Besichtigung. Die Besichtigung hat bei Herrn ***23*** stattgefunden, wir haben uns die ***22*** ***32*** angeschaut und haben 1 bis 2 KFZ genauer besichtigt, wir haben Abmessungen durchgeführt mit dieser Riffelblechvariante und haben dabei festgestellt, dass der Ladenflächenumbau mehr als 50% des Radstandes ausmacht. Aus meiner Sicht war diese Variante in Ordnung.“ Auf die Frage der RichterIn, ob diese Variante abgemessen wurde, gab der Zeuge an, dass nicht abgemessen wurde, da ja die TÜV-Gutachten vorlagen. Auf die Frage der Bf. was der Zeuge im Schreiben vom 04.06.2012 bestätige, antwortete der Zeuge Folgendes: „Da bestätige ich die Verlängerung der Ladebordwand, die ist um 50% überschritten und die Landebordwand war damals mit dem Riffelblech verschraubt und eigentlich der Umbau anzuschweißen gewesen wäre, damit ein Rückbau nicht mehr so leicht möglich ist. Darauf habe ich Herrn ***23*** bei der Besichtigung hingewiesen. Das ist auch schriftlich bestätigt. Ich habe mich auf die NOVA-Richtlinien aus 2008 gestützt und dies im Schreiben zitiert. Dieses Auto hatte keine Wanne. Zum E-mail vom 5. Juni 2012 an Herrn ***33***, in dem bestätigt wird, dass die Riffelblechvariante in Ordnung ist. Es wurde ein Vergleich mit dem ***35*** vorgenommen, der nur im unteren Bereich der Ladefläche eine Aushöhlung hatte und nur am Boden die Ladefläche verlängert hatte.“ An einen Umbau der Führerwand konnte sich der Zeuge jedoch nicht erinnern. Zum Umbau sagte der Zeuge Folgendes aus: „(...) es kommt auf den Boden an, auf Grund des Zollkodexes! Man hat bei den Messungen auch immer nur am Boden gemessen.“ Auf die Frage der Bf., dass Hr. ***23*** den Zeugen am 6., 8., 11. und am 15. Juni 2012 um einen Termin gebeten habe und zum Termin am 26. Juni 2012 sagte der Zeuge Folgendes aus: „Von Blech zu Blech war dann die Variante, mit der ausgeschnittenen Heckklappe besichtigt und in Ordnung befunden, mit dem Hinweis, dass die Wanne verkleinern würde.“ Auf die Frage seiner Funktion bei der belangten Behörde sagte der Zeuge Folgendes aus: „Ich war damals Teamleiter bei der Dienststelle FA 08, bei der Dienststelle FA 06 war ich Fachbereichsmitarbeiter, mit der Spezialzuständigkeit Normverbrauchsabgabe. Daher wurde ich bei der Dienststelle FA 08 herangezogen, wie z.B. im konkreten Fall. Ich wurde auch im Zuge der Betriebsprüfung in den Akt involviert.“ Die Bf. gab vor, dass zu einem Termin am 27.02.2017 besprochen wurde, dass eine Aushöhlung (...) die gesetzlichen Anforderungen erfüllen würde. Der Zeuge bestätigte diese Aussage. Auf Nachfrage gab der Zeuge weiters an: „Ich glaube, es hat später geheißen, dass der Einsatz der Wanne nicht schädlich und das Ladeboard nicht verkürzt ist, weil diese Box mobil und abnehmbar ist. Die Meinung der Finanzverwaltung und die Verwaltungspraxis haben sich in diesem Punkt mehrmals geändert. Zur Wanne möchte ich noch sagen, dass das*

*Bundesministerium für Finanzen gemeint hat, dass die Boxen unschädlich seien, weil es sich um ein Mobilteil handelt. Die Wanne wäre auch ein Mobilteil, außer man würde sie verkleben bzw. anschweißen. (...) Die Kunden haben diese Riffelblechladebordwand eingebaut und verschraubt, aber nicht verschweißt. Dann hat der Kunde die Originale wieder relativ einfach eingebaut, die Herr ***23*** mitgegeben hat. Bei den Kontrollen der Kunden war ich nicht mehr involviert. Ich weiß nicht, ob das von Herrn ***23*** verschraubte Riffelblech abschraubbar ist, wie die originale Heckklappe. Wenn der Kunde zurückbaut und die Ladefläche verkleinert, ist nicht Herr ***23***, sondern der Kunde abgabepflichtig. Normalerweise ist bei der Typisierung ein Foto beigelegt, ob es sich nun um Riffelblech oder Keines handelt.“ Zum Vorbringen der Bf. betreffend der vom Finanzamt vorgenommenen Eintragungen in der Genehmigungsdatenbank, führte der Zeuge Folgendes aus: „Dabei geht es um die Freischaltung als Solche. Das wird erst im Nachhinein überprüft, im konkreten Fall war eine Betriebsprüfung erst Jahre später. (...) Da das NOVA 1-Formular pünktlich abzugeben ist, wird die NOVA 4 für die Freischaltung verwendet, das ist nur eine reine Freischaltung und erst mit NOVA 1 kommt es zu einer stichprobenartigen Überprüfung. Dabei wird eigentlich nur die Rechnung überprüft, schon gar nicht beim Händler. Ich war damals für die Anfragen von Händlern und für die BV zuständig. Ich habe öfters Anfragebeantwortungen durchgeführt, da ich im Fachbereich war, ich hatte auch Kontakt mit der zuständigen Stelle im Ministerium. Ich habe bei den KFZ-Steuerrichtlinien 2021 und NOVA-Richtlinien 2008 mitgewirkt.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., eine befugte Kfz-Händlerin und Importeurin, hat im Beschwerdezeitraum 78 Kfz der Marke ***22*** verkauft, die sie mit verschiedenen Varianten (zT. selbst oder mittels Auftrag) umgebaut hat. Die Kfz wurden importiert, umgebaut und danach typisiert. Die Kfz der Aufbauart „***17***“ verfügen über zwei Sitzreihen zur Personenbeförderung und über einen Laderaum zum Transport von Waren und sonstigen Gegenständen. Durch den Umbau sollte die Verlängerung des Laderaumes von der Länge im Zuge der Herstellung im Ausmaß von 1,71 Metern auf über 1,79 Metern erreicht werden, um eine 50%ige Übersteigung des Radstandes im Ausmaß von 3,57 Metern zu erreichen.

Zwei Umbauvarianten hatten zum Gegenstand den Umbau der Heckklappe, um eine Verlängerung der Ladefläche zu erreichen, wobei einerseits eine neue Heckklappe mit Riffelblech eingebaut wurde und andererseits die Heckklappe um die Länge der Laderampe nach hinten versetzt wurde. Ein Rückbau in die Originalvariante war jedoch ohne großem Aufwand ermöglicht.

Bei einer weiteren Umbauvariante wurde eine Laderaumwanne eingesetzt, die vorne und hinten ausgeschnitten wurde, wobei vorne beim Führerhaus die Rückwand nach vorne versetzt

wurde und hinten zur Heckklappe der Laderaum erweitert wurde. Bei dieser Variante wurde die Laderaumwanne vorerst mit der Karosserie verschraubt und anschließend verklebt, wodurch eine Laderaumlänge von 1,8 Metern – dh. mehr als 50% des Radstandes im Ausmaß von 3,57 Metern - erreicht wurde. Ein Rückbau war nicht ohne Schaden an der Karosserie des Kfz möglich.

Die ersten beiden Varianten wurden in den Jahren 2012 bis 2014 angewendet, die letzte Variante wurde ab 21.5.2014 bis 31.12.2015 angewendet.

Beim Kfz aus dem Verkauf 2.6.2014 Nr. ***26*** handelt es sich nicht um einen ***22*** ***17*** sondern um die Ausführung ***27***.

2. Beweiswürdigung

Das Finanzamt hat Besichtigungen im Jahr 2012 und während der Betriebsprüfung im Jahr 2016 und 2017 durchgeführt. Eine Beweisaufnahme im Beschwerdezeitraum 2013 bis 2015 durch das Finanzamt fand nicht statt. Die Bf. berief sich stets auf die Anfragebeantwortung aus dem Jahr 2012, die Gutachten des TÜV, die Typisierungen des Amtes der ***16*** Landesregierung und die Aussage der Zeugin ***28***, ihrer Mitarbeiterin, ab dem Jahr 2015.

Die Daten zur Länge der Ladefläche im Ausmaß von 1,71 Meter ergibt sich im Originalzustand aus den Unterlagen des Herstellers. Die Länge der umgebauten Variante ergibt sich einerseits aus den Unterlagen des TÜV in Ausmaß von 1,8 Meter sowie die Länge des Radstandes im Ausmaß von 3,57 Metern, aus den Vorbringen der Bf., der Aussage der Zeugin ***28***, aus den Unterlagen der Ermittlungen/Besichtigungen des Finanzamtes sowie aus der Aussage des Zeugen ***36***.

Die verschiedenen Umbauvarianten ergeben sich einerseits aus den Unterlagen der Betriebsprüfung, den durchgeführten Erhebungen des Finanzamtes, aus den Unterlagen des TÜV, aus den Vorbringen der Bf., der Aussage der Zeugin ***28*** sowie aus der Aussage des Zeugen ***36***.

Aus den Rechnungsdetails der Firma ***4*** GmbH aus den Unterlagen der Erhebung der belangten Behörde bei der Firma ***4*** GmbH vom 21.07.2016 ist ersichtlich, dass ein Einbau einer Laderaumwanne erst ab dem 21.05.2014, zB. zum Kennzeichen ***5***, aufscheint, wobei am 19.05.2014 zB., zum Kennzeichen ***6***, nur die Heckklappe ausgeschnitten wurde. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass die Umbauvariante mit Laderaumwanne erst ab dem 21.05.2014 durchgeführt wurde und davor die Varianten mit dem Umbau bzw. der Aushöhlung der Heckklappe vorgenommen wurde. Die Zeugin ***28*** war lt. eigener glaubwürdiger Aussage ab dem Jahr 2015 bei der Bf. beschäftigt und kann daher nur wahrgenommene bzw. zeitnahe Aussagen zu den vorgenommenen Umbauten treffen,

weshalb die von ihr geschilderte Umbauvariante nicht für die gesamten Jahre 2012 bis 2014 herangezogen werden kann.

Nach Ansicht der Bf. ist das Kfz ***22*** ***27*** aus dem Verkauf vom 02.06.2014 Nr. ***26*** NoVA-pflichtig – die rechtmäßig vorgenommene Versteuerung durch das Finanzamt wurde in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht durch die Bf. außer Streit gestellt.

Das Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, einige Kfz wären nicht in der festgestellten Aufbauart bzw. zum falschen Zeitpunkt versteuert worden, wobei keine Identifizierung der Kfz bzw. der richtige Zeitpunkt der Versteuerung vorgelegt wurde, ist dementsprechend zu würdigen.

Ein alleiniges Abstellen auf die Gutachten des TÜV und die Unterlagen des Amtes der ***16*** Landesregierung zum Zeitpunkt der Typisierung ist nicht vorzunehmen, da diese Unterlagen zwar als Beweise heranzuziehen sind und auch berücksichtigungswürdige Indizien für die Feststellung bestimmter Sachverhaltselemente wie zB. Längen der Ladeflächen, des Radstandes und Herstellerinformationen beinhalten, jedoch keine Überprüfung in Hinblick auf die steuerliche Beurteilung vorgenommen wurde. Dies zeigt sich auch daran, dass in keinem der Gutachten des TÜV bzw. der Typisierungen des Amtes der ***16*** Landesregierung die von der Bf. und der Zeugin glaubhaft vorgebrachte Variante mit der Laderaumwanne und der Versetzung der Führerkabine verzeichnet ist. Auch die übermittelten Fotos geben keinerlei weiteren Aufschluss darüber. Es ist überdies keine Bindungswirkung der betreffenden Bescheide des Amtes der ***16*** Landesregierung für das Abgabenverfahren hinsichtlich der NoVA zu erkennen.

Ebensowenig konnte sich die Bf. alleine auf die Schreiben des Finanzamtes aus dem Jahr 2012 stützen. Einerseits sind die momentanen Bestandsaufnahmen nicht im gesamten Beschwerdezeitraum erfolgt, andererseits fehlt der rechtlichen Auskunft des Finanzamtes – wie die belangte Behörde richtig vorgebracht hat - die genaue Sachverhaltsdarstellung. Dass die Bf. nicht dazu verleitet wurde, sich in Treu und Glauben pauschal an erteilte Auskünfte zu halten, ist auch durch den Hinweis in den Schriftstücken erkennbar, es werde auf die Beweisvorsorge- und die Beweisbeschaffungspflicht hingewiesen. Dazu ist festzustellen, dass die Bf. dem Bundesfinanzgericht keine detaillierten Dokumentationsunterlagen zum Umfang, Zeitpunkt und Art und Weise sowie Abmessungen der Umbauarbeiten vorgelegt hat.

Ebenso wenig kann das Vorbringen der Bf., die Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank würde sie von der Steuerpflicht der Normverbrauchsabgabe entbinden, nicht zum Ziel führen. Wie der Zeuge ***36*** als Fachexperte ausgeführt hat, handelt es sich bei der Genehmigungsdatenbank um eine Verwaltungsübung der Finanzverwaltung, da eine zeitnahe Freischaltung der Kfz im Warenverkehr notwendig ist. Etwaige Überprüfungen über die

Rechnungsprüfung hinaus werden erst im Zuge einer nachfolgenden Außenprüfung – wie es im konkreten Fall der Fall war – vorgenommen.

§ 167 Abs. 2 BAO bestimmt, dass die Ergebnisse des Abgabenverfahrens sorgfältig berücksichtigt werden müssen. Das Bundesfinanzgericht hat nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Strittig im konkreten Fall ist, ob die Ladefläche der verkauften Kfz eine Länge von mehr als 50% des Radstandes hatte, um zollrechtlich die Kfz in die KN 8704 als LKW einreihen zu können, wodurch keine NoVA-Pflicht entstanden wäre.

Rechtslage:

§ 1 NormverbrauchsabgabeG (idF. NoVAG) BGBl. Nr. 695/1991, idF. BGBl. I Nr. 34/2010 bestimmt als steuerbare Vorgänge Folgendes:

„Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden 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. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht. 4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4. Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Gemeinden Mittelberg und Jungholz.“

§ 2 NoVAG 1991 idF. BGBl. 1995/21, unverändert bis 2021, bestimmt den Begriff „Kraftfahrzeuge“ (idF. Kfz) iSd. NoVA-Pflicht wie folgt:

„Als Kraftfahrzeuge gelten: 1. Krafträder, auch mit Beiwagen (Unterpositionen 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).“

Nur Vorgänge gem. § 1 NoVAG 1991 iVm. einem Kfz gem. § 2 NoVAG 1991, unterliegen der Steuerpflicht und sind steuerbar. Kfz der Klasse N1 sind zollrechtlich unter Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen (Kfz zum Transport von Waren) und daher im Beschwerdezeitraum gem. § 2 NoVAG 1991 nicht steuerpflichtig.

Abweichungen zwischen der Fahrzeugklasse gem. KFG und der steuerrechtlichen Einordnung ergeben sich dann, wenn es zu Umbaumaßnahmen an den Kfz gekommen ist, die die Zugehörigkeit zu einer Fahrzeugklasse beeinflussen. Unterschiedliche Einordnungen lt. kraftfahrrechtlicher Dokumente können in diesen Fällen, wie im konkreten Fall, mangels erfolgter Eintragung bzw. Genehmigung auftreten.

Im konkreten Fall stellt sich die Frage der Abgrenzung von NoVA-pflichtigen Kfz lt. Position 8703 der KN zu den nicht steuerbaren Kfz für den Transport von Waren lt. Position 8704 der KN. Es wird zwischen dem Hauptzweck der Personenbeförderung und dem Transport von Waren unterschieden.

Die für die Tarifierung maßgeblichen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften sind im inländischen Gebrauchsolltarif und in den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union, 2011/C 137/01, gem. Art. 9 Abs. 1 VO (EWG) Nr. 2658/87 v. 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif ersichtlich. Eine Einreihung in die Position 8704 und nicht in die Position 8703 hat bei Mehrzweckfahrzeugen wie beim Typ „Pick-up“ nur dann zu erfolgen, wenn die größte innere Länge auf dem Boden des für die Warenbeförderung bestimmten Bereichs länger ist als 50 % der Länge des Radstands des Kfz (siehe auch BFG 10.1.2019, RV/5100547/2018). Das gilt für Kfz, die sowohl zur Personen- als auch zur Güterbeförderung bestimmt sind und die aus mehr als einer Sitzreihe und aus zwei getrennten Bereichen bestehen – wie es im konkreten Fall der Fall ist –, dh. einem geschlossenen Bereich für die Beförderung von Personen und einem zweiten, offenen oder abdeckbaren Bereich für die Beförderung von Waren. Auf das typische Erscheinungsbild des Kfz (Personenbeförderung bzw. Transport von Gütern) kommt es demnach nicht an.

Der Umbau eines im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 nicht unter § 2 NoVAG 1991 fallenden Fahrzeuges zieht dann die Steuerpflicht nach sich, wenn das betreffende Fahrzeug typisiert und sodann unter Zugrundelegung dieser Typisierung erstmals als ein unter § 2 NoVAG 1991 fallendes Fahrzeug zugelassen wird (Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991). Im konkreten Fall führt auch die erstmalige Typisierung durch die Bf. nach Import der Kfz zur NoVA-Pflicht, wenn die KN-Einreihung in die Tarifposition 8704 nicht zutrifft und das Kfz in die Position 8703 als PKW einzureihen ist.

Dass ein Umbau der betreffenden Kfz mit dem Ergebnis, dass ein Kfz statt von der Tarifposition 8703 als PKW in die Position 8704 eingereiht werden kann, ist unstrittig gegeben. Schon der Terminus „Umbau“, der zu einer unterschiedlichen Einreihung führen soll, macht jedoch deutlich, dass die neue Einreihung von Dauer und nicht nur als vorübergehend anzusehen ist. Wenn ein Kfz zwar durch einen Umbau in seiner Wesensart so verändert wird, dass es sich statt einem PKW um einen LKW handelt, soll ein Rückbau allerdings nur erschwert erfolgen dürfen. Wenn ein Rückbau zB. nur durch Entfernung von Schraubverbindungen erfolgt oder lediglich die Aushöhlung mittels Entfernung von Schutzmaterial, das wieder angebracht werden kann, erfolgt, liegt kein geeigneter Umbau vor. Die Rechtsansicht, dass *„ein Rückbau nur unter erheblichem Aufwand und mit erheblichen Kosten möglich“* sein soll, wird auch in der Rechtslehre vertreten (vgl. Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht, 3. Aufl., zu § 2 NoVAG, 215). Wie oben im Sachverhalt festgestellt, ist nur die von der Bf. angeführte Variante mit verklebter und ausgeschnittener Laderaumwanne unter Versetzung der Führerkabine schwer rückbaubar, welche erst glaubhaft ab dem Verkaufsdatum 21.05.2014 angewendet wurde. Eine Einreihung der betreffenden Kfz in die Position 8704 gelingt somit erst ab diesem Zeitpunkt.

Die Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe für die Monate 1-12/2012 und 1-12/2013 bleiben unverändert. Der Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe für die Monate 1-12/2014 wird abgeändert, die Normverbrauchsabgabe wird iHv. EUR 181.869,42 festgesetzt (Beilage: Berechnungsblatt). Der Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe für die Monate 1-12/2015 wird aufgehoben.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (ordentliche Revision nicht zulässig)

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 Tatsachenfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes erfolgten unter Berücksichtigung der vorgelegten Beweise, welche in freier Beweiswürdigung gewürdigt wurden. Da die Tatsachen strittig waren und nicht die Rechtsfrage, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor.

Wien, am 23. September 2025