



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch RA, Rechtsanwälte, Adr1, vom 20. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 3. September 2010 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juni 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erwarb am 12. Mai 2010 von einem deutschen Autohändler einen Pferdetransporter der Firma MAN, Typ TGM 15.290 4X2 BL, um einen Gesamtpreis iHv € 238.000,00 (inklusive 19 % deutsche MWSt iHv € 38.000,00).

Durch das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung erfolgte am 16. Juni 2010 in Österreich eine Einzelgenehmigung für die Fahrzeugklasse M1, wobei als Art des Aufbaues „Wohnmobil, SA“ angeführt ist.

Mit E-Mail vom 8. Juli 2010 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass der von ihr in Deutschland erworbene Pferdetransporter der österreichischen Erwerbsbesteuerung unterliegt und daher die von der deutschen Verkäuferin ausgestellte Rechnung keine deutsche Umsatzsteuer ausweisen dürfe.

Mit E-Mail vom 7. Juli 2010 teilte die Bw. dem Finanzamt zu einer möglichen Normverbrauchsabgabepflicht mit, dass es sich bei dem ihr gehörenden Fahrzeug um einen in Deutschland von ihr erworbenen Pferdetransporter, der eine EU-Zulassung „Sonder-Kfz für Pferdetransport“ habe. Der Transporter sei ein LKW der Marke MAN mit 15 Tonnen Gesamtgewicht, der zum Transport von 5 Pferden diene und nur für 2 Sitzplätze – nur eine Sitzreihe – zugelassen sei. In Österreich sei eine kraftfahrrechtliche Einstufung als „Wohnmobil“ vorgenommen worden, da der Begriff des „Sonder-Kfz“ nicht vorgesehen sei. Der EU-Richtlinie nach hätte allerdings gar keine neue Einstufung mehr vorgenommen werden können und dürfen, weil bereits eine EU-Zulassung gegeben wäre. Zolltariflich würde es sich bei dem Pferdetransporter um die Position 8704 handeln, eine Normverbrauchsabgabe (NoVA) falle daher nicht an.

Mit E-Mail vom 14. Juli 2010 ergänzte die Bw, dass nach Auskunft der Firma MAN bei Fahrzeugen mit LKW-Motoren nie NoVA nie zu entrichten sei. Das Fahrzeug, das das Werk des Generalimporteurs (MAN) als LKW verlassen habe, habe auch bis heute nur eine Sitzreihe und selbstverständlich einen LKW-Motor.

Weiters müsse die Bw. für das strittige Fahrzeug über die für die Autobahnmaut (Go-Box) maßgebliche Euroklassen-Einstufung die NoVA laufend bezahlen. NoVA und LKW-Maut gleichzeitig einzuheben würde den Tatbestand der Doppelbesteuerung erfüllen.

Für die Einstufung als LKW müsse in Bezug auf die Nutzlast ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegen. Sie dürfe mit dem Fahrzeug nur 2 Personen (also maximal 200 kg), aber bis zu 5 Pferde (also rund 3500 kg) transportieren. Dem Eigengewicht des Fahrzeuges von 5300 kg steht – bei nur 2 zugelassenen Sitzen – ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 15000 kg gegenüber, also maximal 9500 kg Lastenbeförderung gegen 200 kg Personenbeförderung.

Mit Bescheid vom 26. August 2010 setzte das Finanzamt Erwerbsteuer iHv € 40.000,00 (20 % von € 200.000,00) fest.

Weiters wurde mit Bescheid vom 3. September 2010 die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juni 2010 mit € 44.600,00 festgesetzt (16 % von € 200.000,00 und Malus gemäß § 6a NoVAG 1991 von € 12.600,00). Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Festsetzung war erforderlich, weil die Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe unterblieb.

Für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug war zunächst die Frage der Normverbrauchsabgabepflicht zu klären, die an die zolltarifarisches Einordnung anknüpft. Mangels einer von den Zollbehörden vorgenommenen zolltarifarischen Einreihung wurde vom

Finanzamt eine solche durchgeführt. Bemessungszeitpunkt für die Normverbrauchsabgabe ist die zolltarifarisches Einordnung im Zeitpunkt der Zulassung des Kfz, die im Juni 2010 bewilligt wurde.

Gemäß § 2 Z 2 NoVAG 1991 gelten als der Normverbrauchsabgabe unterliegende Kraftfahrzeug Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703) der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Kapitel 87 der KN umfasst Zugmaschinen, Kraftwagen, Krafträder, Fahrräder und andere nicht schienengebundene Landfahrzeuge, Teile davon und Zubehör.

Die Unterteilung 8703 engt schließlich auf Personenfahrzeuge und andere Kraftfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen, ein.

8703 32 11 umgrenzt den Kreis der Fahrzeuge letztlich auf Wohnmobile mit einem Hubraum von mehr als 2.500 cm³.

Aus dem dem Amt der Niederösterreichischen Landesregierung vorgelegten Gutachten geht zweifelsfrei hervor, dass sowohl dem Grundriss nach als auch der Ausstattung nach das verfahrensgegenständliche Kfz überwiegend Wohnzwecken dient bzw. die notwendigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Z 28a KFG 1967 erfüllt, sodass die kraftfahrrechtliche Einreihung als Wohnmobil (Fahrzeug der Klasse M mit besonderer Zweckbestimmung) zwingend vorzunehmen war.

Da aber ein Wohnmobil zolltarifarisch unter die Position 8703 der KN (genau 8703 32 11) einzureihen ist, unterliegt das als Wohnmobil klassifizierte Kraftfahrzeug gemäß § 2 Z 2 NoVAG 1991 auch der Normverbrauchsabgabe.

Die Höhe der festgesetzten Normverbrauchsabgabe ist dem Berechnungsblatt zu entnehmen."

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Berufung** vom 20. September 2010 begehrte die Bw. die ersatzlose Aufhebung des streitgegenständlichen Bescheides und legte u.a. ein Schreiben der deutschen Verkäuferin vom 13.9.2010 über einen Verkauf eines Pferdetransporters (samt Wohnkabine) in die Schweiz mit Foto vor, wobei aus den beigelegten Zollpapieren hervorgehe, dass dieses „Sonder-Kfz für Turnierpferde“ - wie alle derartigen Fahrzeugen - stets zolltarifarisch unter der Position 8704 22 99 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzustufen sei.

Die Bw. habe dem Finanzamt mehrfach mitgeteilt, dass (und warum) das berufsgegenständliche Fahrzeug im Falle einer Verzollung unter die Position 8704 einzuordnen wäre, wobei auch auf die Berufsentscheidung des UFSW, GZ RV/0551-W/06,

vom 7.5.2008 und das VwGH-Erkenntnis vom 20.1.2010, 2008/13//0125, welches diese Entscheidung bestätigen, verwiesen werde. Der Verwaltungsgerichtshof komme darin zum Schluss, dass die in der Berufungsentscheidung vorgenommenen Einstufungskriterien sachgerecht und rechtlich richtig seien, da sie den Erläuterungen zum Harmonisierten System über die Einreihung von Kfz in die Positionen 8703 und 8704 der KN entsprechen. Insbesondere stützte sich der Verwaltungsgerichtshof auf die in den unter 1.2 zitierten Erläuterungen der KN zu Position 8704.

Weiters wurden über das strittige Fahrzeug Fotos, der Einzelgenehmigungsbescheid, die Technischen Beschreibungen und ein Grundriss vorgelegt. Danach habe es bei einem Eigengewicht von 5300 kg ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 15 Tonnen (zuladbare Nutzlast also 9700 kg, abzüglich der maximal zulässigen Beförderung von 2 Personen rund 9500 kg), aber nur eine, für nur 2 Personen zugelassene Sitzreihe und einen Radstand von 5725 cm. 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 4800 cm, also nicht unter 50 % wie von den ErlKN für die Zuordnung zu Position 8704 gefordert, sondern 83 % der Radstandslänge. Auch alle anderen von den ErlKN für die Zuordnung zu Position 8704 geforderten Kriterien seien erfüllt, was auch durch die beigelegten Fotos belegt werde.

Die im strittigen Fahrzeug vorhandene Wohnkabine mit u.a Sitzbänken, die während der Fahrt in den Fahrzeugraum hineingeschoben werden muss, können und dürfen (mangels Sicherheitseinrichtungen) während der Fahrt nicht benutzt werden. Dementsprechend sei das Fahrzeug auch nur für 2 Personen, deren Sitze sich LKW-typisch im vordersten Teil, dem Führerhaus befindet, zugelassen. Eine Nutzung des 15 t schweren LKW für „überwiegende Personenbeförderung“ sei daher ausgeschlossen.

Die kraftfahrrechtliche Einordnung als „Wohnmobil“ (in der kraftfahrrechtlichen Einzelgenehmigung und in der Technischen Beschreibung) sei deshalb vorgenommen worden, weil kraftfahrrechtlich nicht die für die zolltarifliche Einstufung vorgesehenen Kriterien (wie überwiegende Nutzbarkeit für Personenbeförderung) maßgeblich seien, sondern alle beim stehenden Fahrzeug mit ausgefahrener Wohnkabine samt Führerhaus sowie die über der Nasszelle montierten Schlafkojen durch Personen nutzbare Flächen zusammengerechnet worden seien (überwiegende Flächennutzung beim stehenden Fahrzeug). Der bloße Flächenvergleich sei beim stehenden Fahrzeug aber für die zolltarifarische Einstufung nicht maßgeblich, aber gemäß ständiger Rechtsprechung und den Verlautbarungen des

Bundesministeriums für Finanzen sei für die NoVA-Steuerpflicht ausschließlich die zolltarifarisches Einreihung und nicht die Einreihung nach dem Kraftfahrzeuggesetz entscheidend.

In Deutschland sei das Fahrzeug im Rahmen einer „EU-Zulassung“ als „Sonder-Kfz für Pferdetransport“ zugelassen worden. Da dieser Rechtsbegriff in Österreich nicht existiere, sei von der niederösterreichischen Landesregierung eine kraftfahrrechtliche Einstufung als „Wohnmobil“ vorgenommen worden, obwohl nach den geltenden EU-Richtlinien keine neue Einstufung hätte vorgenommen werden müssen. Diese rein kraftfahrrechtliche Einstufung ändere aber nichts an der Tatsache, dass es sich bei dem Fahrzeug um einen LKW handle.

Dementsprechend sei auch für die Benutzung auf Autobahnen und Schnellstraßen in Österreich LKW-Maut zu entrichten, die über die Emissionsklassen-Regelung auch die durch den LKW verursachten Emissionen besteuere und damit (gemäß den Erläuternden Bemerkungen zum Bundesstraßen-Mautgesetz und zur NoVAG-Novelle, Einführung des Bonus-Malus-Systems in § 6a) für LKW denselben ökologischen Lenkungseffekt verfolge wie für PKW das emissionsabhängige Bonus-Malus-System in § 6a NoVAG. Das strittige Fahrzeug sei entsprechend dem Bundesstraßen-Mautgesetz bei der ASFINAG angemeldet (siehe „Fahrzeugdeklaration“ Beilage 12) und entsprechend der Einstufung „Euro 5“ per GO-Box LKW-Maut entrichtet worden. Gemäß der Richtlinie 1999/62/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. Juni 1999 über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung bestimmter Verkehrswege durch schwere Nutzfahrzeuge dürfe die LKW-Maut nur für Fahrzeuge eingehoben werden, die für den Güterkraftverkehr bestimmt seien oder eingesetzt werden und deren zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 t betrage.

Da es sich um einen LKW handelt und laut Auskunft des Herstellers – der Firma MAN – für Fahrzeuge mit LKW-Motoren, die für bloße Personenkraftfahrzeuge gar nicht geeignet seien, auf keinen Fall NoVA zu entrichten sei, werden für diese Motoren keine Prüfzyklen erarbeitet, die für die Bemessungsgrundlage der NoVA herangezogen werden könnten. Es gebe nur Prüfzyklen, die für die Einstufung in die Emissionsgrenzwerte-Klassen Euro 0 bis Euro 5 maßgeblich seien.

Schon aufgrund des Fehlens von für die Berechnungen gemäß § 6a NoVAG erforderlichen Prüfzyklen (deren Grundlagen von der Bw. nicht überprüft werden können) sei die durch das Finanzamt vorgenommene Anwendung des Bonus-Malus-Systems auf den vorliegenden Fall auf keinen Fall sachgerecht, sondern diskriminierend und gleichheitswidrig.

Das Finanzamt habe aufgrund der fehlenden CO₂-Emissionswerte für LKW die höchste Malus-Stufe gemäß § 6a NoVAG angewendet, was allein eine Steuervorschreibung von € 12.600,00 ergebe.

Darüber hinaus werde derselbe Sachverhalt zweimal besteuert, nämlich einerseits über die mangels Vorliegens von Prüfzyklen unüberprüfbare Anwendung der höchsten Malus-Stufe des § 6a NoVAG und andererseits über die Entrichtung der an die Emissionsklassen gebundenen LKW-Maut gemäß Bundesstraßen-Mautgesetz. Schließlich werde die Nutzung des LKW der Klasse mit den niedrigsten Emissionswerten auch noch durch die Anwendung der höchsten Malus-Stufe bestraft.

Das Finanzamt habe trotz Feststellung, dass die Normverbrauchsabgabepflicht an die zolltarifarisches Einordnung anknüpfe, aus der kraftfahrrechtlichen Einstufung als Wohnmobil durch die niederösterreichische Landesregierung gesetzwidrigerweise geschlossen, dass das strittige Fahrzeug daher auch zolltarifarisch als Wohnmobil unter die Position 8703 der KN einzureihen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Es handelt sich um ein Fahrzeug der Firma MAN, Typ TGM 15.290 4x2 BL, mit einem zum Pferdetransport (mit Boxen für 5 Pferde) geeigneten Aufbau samt (nur beim stehenden Fahrzeug nach Ausfahren der Kabine verwendbarer) Wohnkabine für 2 Personen. Das Fahrzeug weist folgende Fahrzeugdaten auf: erstmalige Zulassung 19.5.2010, Datum der Genehmigung 16.6.2010, 213 kW, Länge/Breite/Höhe (mm): 10450/2550/4000, Radstand (mm) 5725, Eigengewicht (kg) 11.635, höchst zulässiges Gesamtgewicht (kg) 15.000.

Über der Fahrerkabine, welche zwei Sitzplätze bietet, befindet sich eine Schlafmöglichkeit sowie eine weitere über der Nasszelle. Der Aufbau hat im Wohnbereich zwei seitliche Oberlichten, im Ladebereich auf der Fahrerseite zwei Oberlichten und auf der anderen Seite drei sowie eine Türe und kann von der Fahrerkabine aus nicht erreicht werden. 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 u.a. 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 5 Pferde und an der rechten Fahrzeugseite ein Futtertrog.

Strittig ist allein die Frage, ob ein nicht NoVA-pflichtiger Lastkraftwagen oder ein Personenkraftwagen vorliegt, der der NoVA-Pflicht unterliegt.

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt -von hier nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen- die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland der Normverbrauchsabgabe (NoVA).

Gemäß § 2 Z 2 NoVAG 1991 gelten als Kraftfahrzeuge u.a. auch Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

Die genannten gesetzlichen Bestimmungen stellen somit auf die zolltarifarisches Einstufung der Fahrzeuge ab, für die nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Kombinierte Nomenklatur maßgeblich ist (Verordnung (EWG) Nr. 2658/87).

Nach § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im hier zu beurteilenden Fall mit dem Tag der Zulassung. Zu beurteilen ist somit, ob bei der erstmaligen Zulassung ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 Z 2 NoVAG 1991 vorlag.

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem Pkw und nicht NoVA-pflichtigem Lkw ist demnach – bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt – ausschließlich die zolltarifarisches Einordnung im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung entscheidend. Keine Rolle spielt hingegen die kraftfahrrechtliche Zulassung.

Der Wortlaut der Position 8703 lautet: *„Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt, einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen.“*

Zur Auslegung der KN können die sogenannten Erläuterungen zur KN herangezogen werden. Diese Erläuterungen sind zwar nicht verbindlich, stellen aber nach ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH vom 14.5.1992, Zl. 91/16/0026) und des EuGH (zB EuGH 19.10.2000, Rs. C-339/98, Rz 9) ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen dar. Damit soll auch eine einheitliche Anwendung des Zollltarifs in der EU erreicht werden.

Der Wortlaut der Position 8704 lautet: *„Lastkraftwagen“*.

Nach den Erläuterungen zu "Lastkraftwagen" (Zolltarifnummer: 8704) wird die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter - denn zur Personenbeförderung bestimmt sind.

Nach der Mitteilung der EU-Kommission vom 31. März 2007, ABl. C/74/01, zur Tarifposition 8704 gelten die Erläuterungen zu Position 8703 sinngemäß.

Gemäß Randnummer 27 (EuGH-Urteil 6.12.2007, Rs. C-486/06, „BVBA Van Landeghem“) ist der Verwendungszweck der genannten Fahrzeuge nach dem Wortlaut der Position 8703 („hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge“) für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Wörter „zu [dem Zweck] ... gebaut“, folgt in Übereinstimmung mit der in Randnr. 24 des vorliegenden Urteils angeführten ständigen Rechtsprechung (vgl. Urteile vom 11. Januar 2007, B.A.S. Trucks, C-400/05, Slg. 2007; I-311, Randnr. 29, vom 15. Februar 2007, RUMA, C-183/06, Slg. 2007, I-1559, Randnr. 36, und vom 18. Juli 2007, Olicom, C-142/06, Slg. 2007, I-000, Randnr. 18), dass es auf den dem Fahrzeug innewohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild der fraglichen Fahrzeuge und durch die Gesamtheit ihrer Merkmale, die ihnen ihren wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt.

Im vorliegenden Fall weist das fragliche Kraftfahrzeug folgende objektiven Merkmale und Eigenschaften auf (laut Grundriss und Fotos): Es besteht aus einem geschlossenen Führerhaus, das Sitzplätze für 2 Personen vorsieht, einem Wohnbereich (mit einer Länge von 3,70 m und einer Tür im mittleren Bereich auf der rechten Seite) mit 2 Schlafkojen, Sitzgelegenheit, Küchenzeile, Dusche und Toilette, wobei dieser Bereich beim stehenden Fahrzeug auf der linken Seite auf einer Länge von 1,90 m ausziehbar und erst dann benutzbar wird. Vom Wohnbereich getrennt (aber durch eine Tür verbunden) befindet sich dahinter ein Laderaum, der eine Länge von ca. 4,90 m aufweist und mittels zweier Laderampen (seitlich rechts und hinten) zugänglich ist, und Platz für 5 Pferde und einen Futtertrog bietet. Das Fahrzeug hat nach den Zulassungspapieren bei einem Eigengewicht von 11635 kg ein zulässiges Gesamtgewicht von 15000 kg.

Das äußere Erscheinungsbild entspricht dem eines Lkw, auch nach dem Hersteller – der Firma MAN – liegt ein Lkw (Lkw-Motor) vor.

Unter Berücksichtigung dieser Merkmale und Eigenschaften ist zu prüfen, ob ein solches Fahrzeug nach seinem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit seiner Merkmale hauptsächlich zur Beförderung von Personen oder zum Transport von Waren gebaut ist.

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System sind unter die Tarifposition 8703 ihrer Beschaffenheit nach zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge verschiedener Art einzureihen. Zu dieser Position gehören insbesondere:

1. Personenkraftwagen (zB Limousinen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen)
2. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung wie Krankenwagen, Gefangenenwagen und Leichenwagen
3. Campingwagen (sog. Wohnmobile, Motorcaravans usw.), die zum Befördern von Personen

dienen und speziell zum Wohnen eingerichtet sind (mit Schlaf- und Kochgelegenheit, Toilette usw.)

4. Spezialfahrzeuge zum Fahren auf Schnee (zB Motorschlitten)
5. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen und ähnliche Fahrzeuge
6. Vierradkraftfahrzeuge mit Röhrenchassis, mit Kraftwagenlenkvorrichtung (zB ein Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip)

Als "Kombinationskraftwagen" im Sinne dieser Position gelten Fahrzeuge mit maximal neun Sitzplätzen (einschließlich Fahrersitz), deren Innenraum ohne Umbau sowohl für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann.

Folgende Merkmale können einer Einreihung als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen (siehe auch EuGH 6.12.2007, C-486/06 "Van Landeghem"):

- a) das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (z.B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte zum Einbau von Sicherheitsgurten) für jede Person oder das Vorhandensein von ständigen Verankerungspunkten und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstung im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; solche Sitze können eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkten herausnehmbar oder zusammenklappbar sein,
- b) das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen,
- c) das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, mit Fenstern, an den Seitenteilen oder im Rückteil,
- d) das Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum, der sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann,
- e) das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Demgegenüber können gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Zolltarifnummer 8704 (Lastkraftwagen) folgende Merkmale für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffungshinweise dienen:

- a) das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z.B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; diese Sitze sind üblicherweise um- oder zusammenklappbar, um die volle Nutzung des Rückbodens (Van-artige Fahrzeuge) oder einer gesonderten Plattform (Pick-ups)

für die Güterbeförderung zu ermöglichen,

b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer oder die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups),

c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen),

d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich,

e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeuges zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher

Die angeführten Kriterien für die Tarifierung unter die Position 8703 bzw. 8704 müssen nicht kumulativ vorliegen sondern stellen nur mögliche Kriterien dar. Auch wenn das Fahrzeug über eine Wohnkabine verfügt, die im stehenden Zustand erweiterbar ist, ergibt sich doch aus der Gesamtschau der zu berücksichtigenden Kriterien, dass ein einheitliches Fahrzeug mit der wesentlichen Bestimmung der Güterbeförderung – nämlich dem Transport von Pferden vorliegt – und das „Bewohnen“ lediglich einen Nebenzweck von untergeordneter Bedeutung darstellt. Bei einer Transportmöglichkeit von 5 Pferden und deren Futter muss die bestehende Wohnmöglichkeit für 2 Personen in den Hintergrund treten.

Nach der Herstellerkonzeption, dh dem Verwendungszweck, den der Hersteller für das Fahrzeug vorgesehen hat, ist das Fahrzeug aufgrund seiner objektiven Beschaffenheitsmerkmale nicht nur zur Personenbeförderung, sondern in gleicher Weise auch zum Transport von Gütern gebaut. Die Feststellung, ob ein Fahrzeug hauptsächlich zur Güter- oder Personenbeförderung gebaut ist, ist unter besonderer Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu entscheiden. Dabei ist aufgrund des Gesamtbildes des Fahrzeuges zu urteilen, wobei die Zulademöglichkeit außerhalb des Fahrgastraumes nach der Herstellerkonzeption eine wesentliche Bedeutung hat.

Das Anlegen der Gewichtskriterien spricht eher für eine Güterbeförderung, denn bei einem zulässigen Gesamtgewicht von 15.000 kg, einem Eigengewicht von 11.635 kg und der Personenbeförderungskapazität von 140 kg (ausgehend von einem durchschnittlichen Gewicht eines Fahrgastes von 70 kg, also bei 2 Personen 140 kg) verbleiben für die Lastenbeförderung 3.225 kg (somit 645 kg pro Pferd), sodass sich ein Überhang zugunsten der Güterbeförderung ergibt.

Auch nach den von der Bw. vorgelegten Schreiben der deutschen Verkäuferin über Lieferungen von Pferdetransportern (mit der Bezeichnung MAN Typ TGM02 Handelsbezeichnung TGM 15.290) in die Schweiz (Beilage 1 bis 3 der Berufung) sind die Verzollungen unter der Warennummer 87042299 als Lkw erfolgt.

Aus einer kraftfahrrechtlichen Zulassung als Pkw kann daher keineswegs geschlossen werden, dass das Fahrzeug auch nach der Kombinierten Nomenklatur als Pkw einzustufen ist.

Insgesamt ist daher auf Grund des vorliegenden Akten- und Beweismaterials davon auszugehen, dass das strittige Fahrzeug zum Zeitpunkt seiner Zulassung- ungeachtet seiner kraftfahrrechtlichen Typisierung als Pkw - als „Lastkraftwagen“ in die Position 8704 der KN einzureihen war (§ 2 Z 2 NoVAG 1991) und daher keine Normverbrauchsabgabepflicht bestand.

Wien, am 20. März 2012