



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. G , Rechtsanwältin, Adr., vom 14. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 12. Oktober 2006 betreffend Normverbrauchsabgabe für Jänner 2005 und Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe für Jänner 2005 sowie über den Vorlageantrag vom 26. März 2007 entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend Normverbrauchsabgabe für Jänner 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Der Berufung betreffend Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe für Jänner 2005 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
- 3) Der Vorlageantrag wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt wurde bekannt, dass der Berufungswerber (Bw) ein in Deutschland erworbenes gebrauchtes Kraftfahrzeug (Erstzulassung 21. Juli 2004) der Marke Mercedes-Benz ML 270 CDI in Österreich mit Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 27. Jänner 2005 als LKW typisieren lies und es am 28. Jänner 2005 mit

dem amtlichen Kennzeichen xx auf seinen Namen zum Verkehr zugelassen worden ist ohne dass für dieses Fahrzeug Normverbrauchsabgabe entrichtet worden ist.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass dieses Fahrzeug seiner Beschaffenheit nach der Normverbrauchsabgabe unterliege und setzte mit Bescheiden vom 12. Oktober 2006 für dieses Kraftfahrzeug für den Monat Jänner 2005 Normverbrauchsabgabe (NoVA) in Höhe von 4.861,11 € und einen Verspätungszuschlag von 486,11 € (10% der Bemessungsgrundlage) fest.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw durch seine anwaltliche Vertreterin mit Eingabe vom 14. November 2006 Berufung und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, er sei selbständiger Handelsvertreter und betreue als solcher für die Y GmbH mit Sitz in S das Gebiet von Innsbruck bis Salzburg. Für diese Tätigkeit benötige er einen Kleinlastkraftwagen. Er müsse nämlich stets sämtliche Kundenakten, Verkaufsunterlagen wie Prospekte und Rechenschaftsberichte, alle möglichen Anträge und sonstigen Formulare, einen Laptop samt Druckertasche sowie Kundengeschenke, wie Kalender, Regenschirme, Winterjacken, Weinflaschen udg. mitführen. Zudem führe er immer einen Teil seiner Gardarobe mit sich, da er öfters in Hotels und Pensionen übernachte, dies auch anlässlich des Besuchs der zahlreichen Seminare, welche die Y GmbH für ihre Mitarbeiter und selbständigen Berater veranstalte.

Im Jänner 2005 habe er sich für den Ankauf eines in Deutschland bereits als LKW zugelassen Mercedes ML 270 CDI entschieden. Die Rücksitze seien bei diesem Fahrzeug in den Boden versenkbar, sodass eine ebene Ladefläche vorliege. Zudem habe er das Ladegut in der von der TÜV B GmbH vorgeschriebenen Weise durch ein engmaschiges, untrennbar mit der Bodenplatte und der Karosserie verbundenes Gitter abgesichert. Das Gitter sei in der Wagenfarbe lackiert und wies weniger als 2 cm in der Diagonale auf. Das Ladegut sei damit bestmöglich gesichert gewesen.

Für das Fahrzeug seien dementsprechend am 27. Jänner 2005 vom Amt der Tiroler Landesregierung der Einzelgenehmigungsbescheid als Lastkraftwagen erlassen worden. Am 28. Jänner 2005 sei das Fahrzeug über die Zulassungsstelle der W Versicherung in Kufstein als LKW auf das Kennzeichen xx zugelassen worden. Ihm sei dort vom Geschäftsstellenleiter selbst mitgeteilt worden, dass für dieses Fahrzeug keine NoVA zu entrichten sei. Eine Vorsteuerabzugsberechtigung sei für ihn schon aufgrund seiner unechten Steuerbefreiung nicht in Frage gekommen. Es habe somit keinerlei Veranlassung bestanden eine NoVA-Anmeldung abzugeben. Er sei berechtigter Weise davon ausgegangen, dass das Fahrzeug bei NoVA-Pflicht ohne Entrichtung derselben, gar nicht angemeldet werden hätte können.

Ungeachtet der Ausführung des Laderaumes habe er das gegenständliche Fahrzeug ausschließlich zur Güterbeförderung verwendet. Selbst auf dem Beifahrersitz habe sich in der Regel Arbeitsmaterial befunden. Er sei nicht verheiratet und habe auch keine Kinder und benötige sein Fahrzeug ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit.

Im Frühjahr 2006 habe er diesen Kleinlastkraftwagen gegen ein anderes entsprechendes Fahrzeug bei der Firma L M GmbH und CoKG in Kufstein eingetauscht. Dem Verkäufer, Herrn K, sei bekannt gewesen, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug um einen als solchen zugelassenen (Klein)Lastkraftwagen gehandelt hat und für dieses Fahrzeug keine NoVA entrichtet worden sei. Herr K habe das Fahrzeug mit seinem Hinweis auf eine Vorsteuerabzugsberechtigung sogar schnell verkauft. Nachdem der Käufer sodann die fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung moniert habe und vom Kaufvertrag zurückgetreten sei, dürfte die Fa. L M GmbH und CoKG das Finanzamt zur rückwirkenden Festsetzung der NoVA angeregt haben.

Für ihn sei die gegenständliche Festsetzung jedenfalls überraschend, zumal er stets der berechtigten Ansicht gewesen sei, für einen als solchen zugelassenen und tatsächlich genutzten Kleinlastkraftwagen keine NoVA entrichten zu müssen.

Zum Beweis dafür, dass das Fahrzeug ausschließlich zur Güterbeförderung genutzt worden sei und auch entsprechend ausgestattet gewesen sei, stehe er jederzeit für eine Einvernahme zur Verfügung. Er verfüge leider über keine Unterlagen mehr zum inzwischen verkauften Fahrzeug. Allenfalls über den im Behördenakt bereits erliegenden Einzelgenehmigungsbescheid hinaus erforderliche oder zweckdienliche Unterlagen mögen daher direkt bei der Firma L M GmbH und CoKG eingeholt werden.

An der Nichtentrichtung einer NoVA für das gegenständliche Fahrzeug treffe ihn aus den oben angeführten Gründen keinerlei Verschulden, weshalb auch die Festsetzung eines Verspätungszuschlages unberechtigt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, in dem es den Verspätungszuschlag auf 97,22 € (2% der Bemessungsgrundlage von 4.861,11 €) herabsetzte, hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zum Verspätungszuschlag führte das Finanzamt aus, auch wenn davon ausgegangen werde, dass der Bw der Meinung gewesen sei, das Fahrzeug wäre durch die Zulassung als Lastkraftwagen nicht normverbrauchsabgabepflichtig, müsse dem entgegengehalten werden, dass er seit Zustellung der Vorladung vom 17. August 2006 (zum Zwecke der Auskunfterteilung betreffend Normverbrauchsabgabe) vom Vorliegen einer möglichen Normverbrauchsabgabepflicht wusste und durch die Nichtbefolgung dieser Vorladung eine Verzögerung von 2 Monaten verschuldet habe, weshalb

nach Ansicht der Behörde die Festsetzung des Verspätungszuschlages mit 1% pro Monat gerechtfertigt erscheine (Anmerkung des UFS: tatsächlich festgesetzt wurde in der Berufungsvorentscheidung ein Verspätungszuschlag von 2%).

Bezüglich der Normverbrauchsabgabe führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, die Normverbrauchsabgabepflicht ergebe sich ausschließlich aus der zolltarifarischen Einstufung eines Kraftfahrzeuges als Personenkraftwagen der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur. Die ausnahmsweise Einstufung eines derartigen Fahrzeuges als Lastkraftwagen setze voraus, dass ein zwischen der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand (die lediglich eine verglaste Sichtlucke aufweisen dürfe) zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden sei. Es müssten somit zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen, was im gegenständlichen Fall nicht zutreffe, da statt der Trennwand ein (engmaschiges) Gitter vorhanden gewesen sei. Zudem müsse der Laderaum seitlich verblecht sein, was im gegenständlichen Fall nach den vorliegenden Fotos ebenfalls nicht der Fall gewesen sei.

In dem am 26. März 2007 eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bw ergänzend vor, er habe in der von der TÜV B GmbH vorgeschriebenen Weise den Fahrgastraum durch ein Lochblech, gehalten von einem stabilen Rahmen, der mit der Bodenplatte und der Karosserie fest verbunden worden sei, vom Laderaum abgetrennt. Die Fenster seien ebenfalls mit einem solchen Blech und fest montierten Rahmen verbaut. Damit entspreche der Umbau auch den zolltariflichen Bestimmungen. Das gegenständliche Fahrzeug sei ausschließlich zur Güterbeförderung verwendet worden. Selbst auf dem Beifahrersitz habe sich in der Regel Arbeitsmaterial befunden. Vom Amt der Tiroler Landesregierung sei daher zu Recht der Einzelgenehmigungsbescheid als Lastkraftwagen erlassen und das Fahrzeug über die Zulassungsstelle der W Versicherung zugelassen worden. Hätte man ihm mitgeteilt, dass der Umbau in einer anderen Art und Weise zu erfolgen habe, etwa durch ein ungelochtes Blech, so hätte er die Abtrennung des Laderaumes und die Verblechung der Fenster in dieser Weise und auch sonst jeden erforderlichen Umbau vorgenommen, da er stets beabsichtigt habe, das Fahrzeug zur Beförderung der abgetrennten Güter zu verwenden.

Vom Bundesministerium für Finanzen selbst sei erst am 24. Jänner 2005 eine Information zum Vorsteuerabzug und zur NoVA-Pflicht für Geländefahrzeuge, Stationswagen und dgl. mit zwei Sitzreihen herausgegeben worden. Eine solche Information wäre bei klarer Rechtslage wohl entbehrlich gewesen. Das gegenständliche Fahrzeug werde in dieser Information nicht einmal genannt. Er als Verbraucher ohne rechtliche Fachkenntnisse konnte gerade aufgrund der Auskunft seitens der TÜV B GmbH in Innsbruck und der Kfz-Zulassungsstelle der W Versicherung in Kufstein davon ausgehen, dass für sein – als LKW aus Deutschland

importiertes – Fahrzeug keine NoVA zu entrichten sei. Hinsichtlich der Auskunft der TÜV B GmbH und der W Versicherung, wonach für das gegenständliche Fahrzeug keine NoVA zu entrichten gewesen sei, werde Herr A von der TÜV B GmbH und Herr H von der W Versicherung als Zeugen angeboten.

An der Nichtentrichtung einer allenfalls zu Recht vorgeschriebenen NoVA treffe ihn aus den angeführten Gründen keinesfalls ein Verschulden, weshalb auch die Festsetzung eines Verspätungszuschlages unberechtigt sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### 1) Normverbrauchsabgabe:

Neben den Grundtatbeständen des § 1 Z 1 und 2 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) in der im Zulassungszeitpunkt geltenden Fassung (BGBl I 2004/180) unterliegen gemäß § 1 Z 3 erster Satz NoVAG die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist, der Normverbrauchsabgabe.

Unter § 1 Z 3 NoVAG fällt somit vor allem der sogenannte Eigenimport von neuen und gebrauchten Kraftfahrzeugen (vgl. Quantschnigg, Steuerliche Änderungen 1992, ÖStZ. Nr. 23/24, I).

Abgabenschuldner ist nach § 4 Z 2 NoVAG im Falle der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z 3) derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird.

Als Kraftfahrzeuge gelten neben Krafträdern (§ 2 Z 1) nach § 2 Z 2 NoVAG 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 zolltarifarische Einstufung der Fahrzeuge ab, für die nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Kombinierte Nomenklatur maßgeblich ist (Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987).

Dabei kommt den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur wesentliche Bedeutung zu, da sie, wiewohl keine normative Kraft besitzend, nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH vom 14.5.1992, 91/16/0026) ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen darstellen. Auch der EuGH weist in seinem Urteil vom 6.12.2007, C-486/06 "Van Landeghem", Randnr. 25 darauf hin, dass die von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen beitragen, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein.

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW und nicht NoVA-pflichtigem LKW ist somit ausschließlich die zolltarifarische Einordnung im Zeitpunkt der Zulassung entscheidend. Keine Rolle spielt hingegen die Einordnung nach der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastwagen oder Kleinbusse (BGBl. 134/1993) oder die kraftfahrrechtliche Zulassung. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung als LKW kann daher keineswegs geschlossen werden, dass ein Fahrzeug auch nach der Kombinierten Nomenklatur als LKW einzustufen ist (vgl. Sarnthein, Sport Utility Vehicles, SWK 6/2005, S 265).

Unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur fallen Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung (ausgenommen solche der Position 8702) bestimmt sind, einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen.

Zu dieser Position gehören nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System insbesondere:

1. Personenkraftwagen (z.B. Tourenwagen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen).
2. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung wie Krankenwagen, Gefangenenwagen und Leichenwagen.
3. Campingkraftwagen (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 (z.B. Motorschlitten).
5. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen und ähnliche Fahrzeuge.
6. Vierradkraftfahrzeuge mit Röhrenchassis, mit Kraftwagenlenkvorrichtung (z.B. 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.

Die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher

hauptsächlich zur Personen- als zur Güterbeförderung (Position 8704) bestimmt sind. Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und über einen einzigen umschlossenen Innenraum verfügen, der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere und einen anderen Bereich umfasst, der wiederum sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann. In diese Gruppe fallen die so genannten Mehrzweckfahrzeuge" (z.B. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit- ("Sport Utility") Fahrzeuge, bestimmte Pick-ups).

Folgende Merkmale können einer Einreihung in dieser Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen (vgl. Baldasty/Fasching/Praschak, Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur, Tarifnummer 8703; 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 wird nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge unter die Zolltarifnummer: 8704 "Lastkraftwagen" durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- als zur Personenbeförderung bestimmt sind. Derartige Merkmale sind (vgl. Baldasty/Fasching/Praschak, aaO, Tarifnummer 8704):

- 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 beiden 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).

Durch einen geringfügigen Umbau im Innenraum samt dem Einfügen eines Trenngitters hinter der zweiten Sitzreihe und weiterer Schutzgitter vor den hinteren seitlichen Fenstern im Inneren des Gepäckraumes, kann infolge eines nunmehr auch gewichtsmäßigen Überwiegens der Lastenbeförderung die kraftfahrrechtliche notwendige Zulassung als LKW gegeben sein. Diese kraftfahrrechtliche Zulassung ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass der gegenständliche Kombinationskraftwagen aufgrund seines unverändert gebliebenen äußeren Erscheinungsbildes und der verbliebenen vorgenannten zusätzlichen charakteristischen Beschaffenheitsmerkmale für eine Einreihung als PKW, weiterhin in die Position 8703 - PKW der KN einzureihen ist. Daraus folgt aber auch die nach wie vor bestehende Normverbrauchsabgabepflicht.

Diese Voraussetzungen gelten auch für alle Gelände- und Kombinationskraftfahrzeuge, Sport Utility, Freizeitfahrzeuge, Off-Road-Fahrzeuge, Pseudo Pick-up-Fahrzeuge und dergleichen wie beispielsweise: BMW X3, BMW X5, Chevrolet Tahoe, Chevrolet Trail Blazer, Hummer H2, Jeep Grand Cherokee, Landrover, Mitsubishi Pajero, Mercedes M- und G-Klasse, Porsche Cayenne, VW Tourareg.

Fahrzeuge der oben angeführten Art mit zwei Sitzreihen und einem dahinter liegenden Laderaum können nur ausnahmsweise als Lastkraftwagen der Position 8704 (diese Fahrzeugkategorie unterliegt nicht der NoVA) eingestuft werden, wenn



- eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand (die lediglich eine verglaste Sichtluke aufweisen darf) zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden ist. Es müssen somit zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen;
- der Laderaum seitlich verblecht ist und
- in Bezug auf die Nutzlast ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegt (siehe hierzu Sarnthein, Sport Utility Vehicles, SWK 6/2005, S 265 ff.).

Wie aus dem Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 27. Jänner 2005 samt den darin enthaltenen Lichtbildern hervorgeht, ist der Passagier- und der Ladeteil des Fahrzeuges von einem einheitlichen Blechaufbau umschlossen und hat das typische Aussehen eines "Geländewagens" bzw. eines „Sport Utility“. Das Fahrzeug ist 5-türig, hat zwei Sitzreihen mit je zwei Sitzen und die Seitenfenster (auch die im Bereich des Laderaumes) sind verglast. Nach den Angaben in der Berufung war der Fahrgastraum vom Laderaum nur durch eine Gitterwand getrennt.

Schon allein deshalb, weil der Laderaum nicht seitlich verblecht ist und überdies der Fahrgastraum vom Laderaum nicht derart abgeschieden ist, dass zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen, kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es das in Rede stehende Fahrzeug unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur eingereiht und daher der NoVA unterzogen hat.

Aber auch die übrigen Merkmale sprechen weitaus überwiegend für eine Subsumierung unter die Position 8703. So ist der Fahrgastbereich raummäßig wesentlich größer als der Ladebereich, was erkennen lässt, dass das Fahrzeug nach der Konzeption des Herstellers, der ein wesentliches Gewicht beizumessen ist, weil diese die Beschaffenheit eines Fahrzeuges wesentlich prägt, nicht vorwiegend für die Lastenbeförderung bestimmt ist, denn für einen LKW ist ein großer Laderaum bzw. Ladefläche und eine hohe Zuladung typisch. Die insgesamt zur Verfügung stehende Nutzlast (Fahrer, Passagiere, Lasten) beträgt für das gegenständliche Fahrzeug bei einem höchstzulässige Gesamtgewicht von 2.870 kg (somit weit unter 5 Tonnen) und einem Eigengewicht von 2.125 kg nur 670 kg. Bei 4 Personen mit einem durchschnittlichen Gewicht von 70 kg ergibt sich für die Güterbeförderung nur mehr ein Gewicht von 390 kg, das entspricht einer Zuladung von nur rd. 13,6% des zulässigen Gesamtgewichtes. Daraus ist klar ersichtlich, dass nach der Konzeption des Fahrzeuges der Güterbeförderung eine untergeordnete Bedeutung beigemessen wird.

Schließlich spricht auch die Ausstattung des Fahrzeuges dafür (z.B. elektrische Fensterheber auch hinten, Gurtstraffer an den hinteren Sitzplätzen, Sitzheizung für Fahrer und Beifahrer,

Kopfstützen im Fond, Armauflage vorne und hinten, elektrische Sitzverstellung, Klimaautomatic, Regensensor, Bose –Soundsystem, automatisches Getriebe, Antiblockier-Bremssystem (ABS), ESP, permanenter Allradantrieb, Park Distance Control, Leichtmetallräder, Höchstgeschwindigkeit von 183 km/h), dass das Fahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut worden ist. Auch fehlender Komfort kann dem Fahrzeug nicht unterstellt werden.

Der Umstand, dass der Bw nach seinen Angaben das Fahrzeug nahezu ausschließlich zum Gütertransport (Kundenakten, Verkaufsunterlagen, Laptop, Werbegeschenke udg) verwendet hat, ist für die zollrechtliche Tarifierung des strittigen Fahrzeuges ohne Bedeutung. Ob ein Fahrzeug als PKW (Tarifnummer 8703) oder als LKW (Tarifnummer 8704) zu tarifieren ist, ist allein anhand der objektiven Beschaffenheit (Bauart und Einrichtung) zu beurteilen und nicht nach dem Verwendungszweck im Einzelfall (vgl. VwGH 14.9.1992, 92/15/0139).

Die in der Berufungsschrift angeregte Befragung des Bw über die tatsächliche Verwendung und die Ausstattung des Fahrzeuges war entbehrlich, da die vom Bw angeführte Verwendung des Fahrzeuges vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Frage gestellt wird und letztlich für die Zuordnung des Fahrzeuges nicht von wesentlicher Bedeutung ist und die Ausstattung des Fahrzeuges aus den vorliegenden Unterlagen und aus den schriftlichen Angaben des Bw zweifelsfrei festgestellt werden konnte. Herrn K, der damals bei der Fa. L M GmbH und CoKG den Ankauf des strittigen Fahrzeuges vorgenommen hat und dessen Befragung der Bw ebenfalls angeregt hat, erklärte auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates, die Seitenfenster des Fahrzeuges (auch im Bereich des Laderaumes) seien nicht verblecht und der Fahrgast- vom Laderaum nur durch ein Gitter getrennt gewesen. Diese Angaben, aber auch die telefonisch eingeholte Auskunft bei der Fa. L M GmbH und CoKG, dass das Fahrzeug aufgrund seiner Beschaffenheit nur als PKW verkauft werden konnte, decken sich mit der Aktenlage, waren aber letztlich nicht entscheidungswesentlich, da sie nur die Beschaffenheit des Fahrzeuges zum Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2006 und nicht zu dem hier relevanten Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im Inland im Jänner 2005 wiedergeben konnten.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass das gegenständliche Fahrzeug trotz seiner kraftfahrrechtlichen Typisierung als LKW im Hinblick auf seine objektive Beschaffenheit, dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit der Merkmale zweifelsfrei in Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist und damit ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 Z 2 NoVAG darstellt, das der NoVA zu unterwerfen ist.

## 2) Verspätungszuschlag:

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Pflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen (Verspätungszuschlag), wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Seite 1524, 1994).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass der Abgabepflichtige die Frist bzw. die Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt eine Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 4 und 10; VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Nach § 11 Abs. 2 NoVAG obliegt die Erhebung der Normverbrauchsabgabe im gegenständlichen Fall dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen (Haupt-)Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung bzw. nach der gebotenen Zulassung (Fälligkeitstag) eine Anmeldung (Vordruck NOVA 2) beim Finanzamt einzureichen in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Vom Bw wurde dazu vorgebracht, sowohl Herrn A von TÜV B GmbH als auch Herr H von der Zulassungsstelle der W Versicherung AG hätten ihm mitgeteilt, dass für dieses Fahrzeug keine NoVA zu entrichten sei.

Diese Angaben erscheinen glaubhaft. Herr A als auch Herr H gaben auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates zwar an, sich auf diesen konkreten Einzelfall nicht erinnern zu können, wenn ein Fahrzeug aber als LKW typisiert worden sei, seien sie davon ausgegangen, dass das Fahrzeug nicht der Normverbrauchsabgabe unterliege und es sei daher durchaus denkbar, dass sie auch dem Bw eine entsprechende Auskunft erteilt haben. Herr H von der Zulassungsstelle der W Versicherung führte dazu weiters aus, er habe sich bei der Anmeldung eines Fahrzeuges zum Verkehr allein auf die Angaben in den Fahrzeugpapieren verlassen. Sei ein Fahrzeug als LKW typisiert gewesen, habe er die Anmeldung des Fahrzeuges zum Verkehr ohne Nachweis der Bezahlung der Normverbrauchsabgabe vorgenommen.

Da im gegenständlichen Fall nach § 13 Abs. 2 NoVAG von der Zulassungsstelle eine Zulassung zum Verkehr ohne Bescheinigung des Finanzamtes, dass hinsichtlich der NoVA gegen eine Zulassung keine steuerlichen Bedenken bestehen, nicht erfolgen hätte dürfen, konnte auch der Bw davon ausgehen, dass das strittige Fahrzeug nicht der NoVA unterliegt. Dem Bw kann daher kein Verschulden an der Nichtabgabe einer Anmeldung zur NoVA vorgeworfen werden. Der Berufung war daher hinsichtlich des festgesetzten Verspätungszuschlages statt zu geben.

#### 1) Zurückweisung des Vorlageantrages:

Nach § 9 Abs. 1 ZustG (in der hier anzuwendenden Fassung BGBl I 2004/10) können, soweit in den Verfahrensvorschriften nichts anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen (Abs. 3 leg.cit).

Im gegenständlichen Fall sind sowohl die angefochtenen Bescheide vom 12. Oktober 2006 als auch die Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 unmittelbar dem Bw zugestellt worden. Die Berufung ist aber von der im Spruch angeführten Anwältin im Namen des Bw, der ihr Vollmacht gemäß § 8 Abs. 1 RAO erteilt hat, eingebracht worden.

In der Berufung teilt sie dazu einleitend mit, *„in der umseits näher bezeichneten Rechtssache hat der Berufungswerber E. Frau Mag. G., Rechtsanwältin, in Adresse, Vollmacht erteilt. Die ausgewiesene Vertreterin beruft sich gem. § 8 Abs. 1 RAO auf die ihr erteilte Vollmacht. Die Behörde wird um Kenntnisnahme ersucht“*.

Die Rechtsanwaltsvollmacht schließt grundsätzlich eine Zustellungsvollmacht mit ein. Dies gilt auch im Abgabenverfahren, sofern und solange nicht eine ausdrückliche Einschränkung erfolgt (siehe auch Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, Anm. 25 zu § 83 und Anm. 8 zu § 103, Stand 1.2.2005). Nach Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Tz 21 zu § 9 ZustG und Tz 17 zu § 83, sei die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine allgemeine Vollmacht auch die Empfangnahme von Schriftstücken umfasst, seit der Neufassung des § 9 ZustG durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 nicht mehr anwendbar, weil eine Zustellvollmacht danach "ausdrücklich" erteilt sein muss (anderer Ansicht offenkundig Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO). Im Falle der Bevollmächtigung eines Rechtsanwaltes gilt zudem die Spezialbestimmung des § 8 Abs. 1 zweiter Satz RAO,

wonach die Berufung auf die Bevollmächtigung vor allen Gerichten und Behörden deren urkundlichen Nachweis ersetzt. § 8 Abs. 1 RAO hat durch die Novellierung des ZustG mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 keine Änderung erfahren. Beruft sich ein Rechtsanwalt unter Hinweis auf § 8 Abs. 1 RAO ausdrücklich (und ohne Einschränkung) auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, wird damit auch die Zustellungsbevollmächtigung gegenüber der Behörde zum Ausdruck gebracht (siehe UFSI, RV/0158-I/07).

Somit hätte die Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 an die anwaltliche Vertreterin des Bw zugestellt werden müssen. Mit der Zustellung an den Bw konnte sie keine Rechtswirkung erlangen. Aber selbst wenn die Berufungsvorentscheidung der anwaltlichen Vertreterin tatsächlich (im Original) zugekommen sein sollte, wäre sie damit nicht rechtswirksam geworden. Die Möglichkeit einer Heilung des Zustellmangels in dem Zeitpunkt, in dem das Dokument dem (zu Unrecht nicht als Empfänger bezeichneten) Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zukommt (vgl. § 9 Abs. 1 zweiter Satz ZustG in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I 2004/10) wurde durch die Novelle mit Wirkung ab 1. März 2004 beseitigt (VwGH 16.11.2005, 2005/12/0229; VwGH 20.12.2005, 2005/04/0063) und ist erst wieder durch die Novelle BGBl. I 2008/5 (vgl. § 9 Abs. 3 letzter Satz ZustG) mit Wirkung 1. Jänner 2008 eingeführt worden. In der hier für das Jahr 2007 geltenden Rechtslage sah das Zustellgesetz somit die Sanierung einer, die Partei und nicht ihren Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger bezeichnenden Zustellverfügung nicht vor.

Unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146). Da die Berufungsvorentscheidung mangels Zustellung unwirksam und damit rechtlich nicht existent geworden ist, ist daher der Vorlageantrag des Bw gemäß § 276 Abs. 4 iVm § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Diese Formalentscheidung über den Vorlageantrag berührt aber nicht die Wirksamkeit der Berufung. Der Umstand, dass die Berufungsvorentscheidung nicht wirksam geworden ist, beeinträchtigt somit nicht die Entscheidungsbefugnis und -pflicht des Unabhängigen Finanzsenates über die vom Finanzamt vorgelegte Berufung, denn die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nach § 276 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Finanzamtes und es ist daher durchaus berechtigt, eine Berufung ohne Erlassung einer (rechtswirksamen) Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wie im unwirksamen Vorlageantrag beantragt, hielt der Unabhängige Finanzsenat nicht für erforderlich.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden

Innsbruck, am 27. Mai 2008

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei