



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch A, vom 30. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes B, vertreten durch C, vom 20. Dezember 2011 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum September 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.), der einen Einzelhandel mit Fahrzeugen betrieb, fand im Jahr 2011 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (ua. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009) sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO (betreffend Umsatzsteuer, Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2010) statt. Dabei traf der Betriebsprüfer des Finanzamtes B folgende Feststellungen (Beilage zum Bp-Bericht, S 37 ff/Dauerbelege Einkommensteuerakt (im Folgenden kurz: E-Akt)):

#### **"Feststellungen der Prüfungsabteilung"**

##### ***Lkw Land Rover Discovery 4***

*[...] Am 14.9.2010 mietete der [Bw.] im Zuge eines Leasingvertrages einen Lastkraftwagen der Marke Land Rover Discovery 4, Fahrzeugidentifikationsnummer D, Marke Land Rover/LA, Handelsbezeichnung: Discovery 4, 3,0 TD6, SE AT DOP, Motornummer: E, Erstzulassung: 14.9.2010, welcher nach Angaben des [Bw.] überwiegend bis ausschließlich betrieblich genutzt wird.*

*Vor Anschaffung dieses Lastkraftwagens kontaktierte [der Bw.] am 30.3.2010 das Finanzamt B, Standort F, und erkundigte sich telefonisch bei einem Sachbearbeiter bezüglich NoVA-Befreiung, Vorsteuerabzug udgl., was auch noch eine einkommensteuerliche Komponente wie Luxustangente und Mindestnutzungsdauer nach sich zieht.*

*Die Anfrage des [Bw.] an das Finanzamt B wurde genauest protokolliert und wird nachstehend dargestellt:*

***Hiezu der Aktenvermerk bezüglich der Anfrage:***

*Telefonische Anfrage betreffend VSt-Abzug/NoVA-Pflicht:*

*APfl. beabsichtigt, folgendes Kfz anzuschaffen:*

*Land Rover Discovery 4, als Lkw typisiert, mit Trennwand, mit Fensterverblechung hinten, 4 Sitze, 4 Seitentüren.*

*Frage: VSt-Abzug/NoVA-Pflicht?*

*Nach RS mit Koll. G/FB USt-NoVA wurde dem Unternehmer (Dienstnehmerin Frau I) tel. folgende Auskunft gegeben:*

- voller Vorsteuerabzug*
- keine NoVA-Pflicht.*

*Hinweis erfolgte, dass Auskunft nur bei Zutreffen der oben angeführten Schilderungen (Fahrzeugmerkmale) Gültigkeit hat.*

*[...]*

*Auf Grund des vom [Bw.] vorgelegten Sachverhaltes bzw. der "Liste" der Kleinlastkraftwagen gem. § 3 der Verordnung aus 2002, BGBl. II Nr. 193/2002, entschied das Finanzamt B unter Zuhilfenahme des Fachbereiches Umsatzsteuer, dass es sich bei diesem Kraftfahrzeug um einen NoVA-befreiten Lkw handelt und auch der Vorsteuerabzug in vollem Umfang besteht.*

*Die ertragsteuerliche Komponente wurde in diesem Gespräch nicht erörtert, ist aber für obige Entscheidung maßgeblich.*

*Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 und einer im Zuge dieser Betriebsprüfung durchgeführten Umsatzsteuernachschau wurde seitens der Behörde der Sachverhalt betreffend die Miete des oa. Kraftfahrzeuges nochmals einer Überprüfung unterzogen und diese Prüfung ergab nachstehend angeführten Sachverhalt:*

*Im Zuge des Prüfungsbeginnes wurde neben einer Betriebsbesichtigung auch eine Besichtigung des Kraftfahrzeuges Land Rover Discovery 4 Lkw durchgeführt und, wie auf den im Zuge der Besichtigung erstellten Fotos betreffend die Trennwand ersichtlich ist, ist diese Trennwand lediglich nur mit einem Netzgewebe ausgeführt – eine untrennbar verbundene Trennwand (Stahl lt. Firma J), welche das Kraftfahrzeug in 2 klimatische Bereiche aufteilt, wurde bei Besichtigung dieses Kraftfahrzeuges nicht vorgefunden.*

***Es ergibt sich somit ein Istzustand lt. Besichtigung:***

*Das der Betriebsprüfung vorgeführte Kraftfahrzeug ist ein 4-sitziges Kraftfahrzeug mit einem im Heck des Wagens vorhandenen Laderaum (die Seitenfenster sind verblecht), welcher nur durch ein Netzgewebe vom Fahrgastraum getrennt ist (siehe Beilage Foto).*

*Laut Zulassungsstatistik erwarb der [Bw.] nachstehend angeführtes Kraftfahrzeug:*

*Auskunft aus der Zulassungsevidenz:*

*[...]*

*Zugelassenes Fahrzeug:*

*Fahrzeugidentifizierungsnummer: D*

*Klasse/Fahrzeugart: Lastkraftwagen*

*Fabrikmarke/Type: Land Rover/LA*

*Handelsbezeichnung: Discovery 4 3,0 TdV6, SE AT Dop*

*[...]*

*Eine durchgeführte umfangreiche Untersuchung betreffend Ausstattungsmerkmale udgl. im Internet, beim Generalimporteur bzw. bei ortsansässigen Händlern ergab folgenden Sachverhalt:*

*Das Kraftfahrzeug Land Rover Discovery 4 wird in 3 Ausstattungsvarianten in Österreich zum Verkauf angeboten:*

*1. als Personenkraftwagen inkl. NoVA, ohne Vorsteuerabzug, ertragsteuerlich als Pkw zu behandeln*

*2. als Lastkraftwagen "NoVA-befreit", 4 Sitze, Originaltrennwand hinter der 2. Sitzreihe (Stahl), kein Vorsteuerabzug, ertragsteuerlich als Pkw zu bewerten*

*3. als Lastkraftwagen "Fiskal-Lkw", 2 Sitze, Originaltrennwand hinter der 1. Sitzreihe (Stahl), NoVA-befreit, vorsteuerabzugsberechtigt, ertragsteuerlich als Lkw zu bewerten.*

*Eine vom Finanzamt B, Standort F, durchgeführte Anfrage beim Generalimporteur, K, welche mit den Zulassungsdaten ausgestattet durchgeführt wurde, ergab nachstehend angeführten Sachverhalt, wobei in einem Telefongespräch auf die im Internet bzw. bei den Gebietshändlern aufliegenden Unterlagen betreffend die Ausstattungsmerkmale des Kraftfahrzeuges "Land Rover Discovery 4" verwiesen wurde:*

*[Es folgt der Abdruck eines E-Mails des Betriebsprüfers an den Generalimporteur vom 19. April 2011, in dem der Betriebsprüfer um Auskunft ersucht, ob es sich beim gegenständlichen Fahrzeug Land Rover Discovery 4, Fahrzeugidentifizierungsnummer D, um einen Pkw, einen NoVA-befreiten Viersitzer ohne Vorsteuerabzug oder einen zweisitzigen "Fiskal-Lkw" handelt, und der Abdruck des diesbezüglichen Antwortmails vom 20. April 2011, in dem der Generalimporteur mitteilt, dass es sich bei dem angefragten Fahrzeug "um einen 4-sitzigen Lkw, NoVA-befreit", handelt.]*

### ***Zur Trennwand:***

*Die Trennwände hinter der 1. Sitzreihe (Lkw Fiskal) bzw. hinter der 2. Sitzreihe (NoVA-befreiter Lkw) werden nicht von der Firma Land Rover gefertigt bzw. eingebaut, sondern diese Arbeiten werden von der Firma J vor Auslieferung der Kraftfahrzeuge durchgeführt. Die Trennwände der Firma J sind Stahltrennwände, welche mit dem Kraftfahrzeug (Bodenplatte bzw. Karosserie) untrennbar verbunden sind und lediglich ein Sichtfenster aufweisen, womit die klimatische Trennung gegeben ist.*

### ***Ausstattungsmerkmale/Ausstattungsvarianten:***

*Sämtliche Ausstattungsmerkmale und Ausstattungsvarianten konnten von der Behörde im Internet bzw. auf Prospekten nachgelesen und nachvollzogen werden – in der Be-*

*werbung dieses Kraftfahrzeuges wird auf die 3 Modelle entsprechend hingewiesen und diese [werden] detailliert beschrieben – wäre diese detaillierte Beschreibung beim Finanzamt B entsprechend vorgelegt worden, wäre die Entscheidung bezüglich NoVA und Vorsteuerabzug entsprechend den dafür geltenden gesetzlichen Bestimmungen ausgefallen.*

*Hier ein Beispiel für die Bewerbung des vorsteuerabzugsberechtigten, NoVA-befreiten Land Rover Discovery 4:*

*"Jetzt neu: Discovery 4 als Lkw (vorsteuerabzugsfähig)*

*Wir freuen uns sehr, dass wir Ihnen heute den Discovery 4 als Fiskal-Lkw, dh. als vorsteuerabzugsfähige Lkw-Version, anbieten können.*

*Ausstattung und technische Details:*

- 2 Sitze*
- fixe Trennwand hinter der ersten Sitzreihe*
- verblechte Seitenscheiben hinten*
- erhältlich als Schalter und mit Automatikgetriebe*

*[...]"*

### ***Subsumtion:***

*Auf Grund der getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfungsabteilung ist dieses Kraftfahrzeug*

*1. der NoVA zu unterwerfen, da die geforderten Merkmale bezüglich NoVA-Befreiung - original Stahltrennwand, werkseitig untrennbar eingebaut, Teilung in 2 Klimazonen - nicht gegeben sind*

*2. dieses angeführte Kraftfahrzeug ist lt. Unterlagen und Rechtsprechung nicht vorsteuerabzugsberechtigt, unterliegt der "Luxustangente" und hat eine gesetzliche Mindestnutzungsdauer von 8 Jahren*

*3. auf Grund unzureichender Angaben durch den [Bw.] bezüglich der Trennwand (NoVA und Vorsteuerabzug) bzw. Verblechung der Fenster "hinten" – keinerlei Angaben, welche Fenster "hinten" (Vorsteuerabzug) – und der Nichtangabe des Ortes der Originaltrennwand erfolgte im gegenständlichen Fall eine unrichtige Beurteilung des Sachverhaltes durch die Behörde.*

*4. Einer etwaigen Berufung bezüglich "Treu und Glauben" wird nachstehend angeführter Sachverhalt entgegen gesetzt:*

*Unrichtige Auskünfte können den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen und damit nach Lage des Falles eine Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO bewirken. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist an sich geeignet, eine Unbilligkeit der Einhebung von Ansprüchen des Abgabengläubigers nach sich zu ziehen. Dies setzt allerdings einerseits voraus, dass ein (unrichtiges) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraute, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck kam, andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach einrichtete und er nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitt (vgl. VwGH 9.5.1989, 86/14/0068; VwGH 22.9.1987, 87/14/0079).*

*Beilage 1: Foto Istzustand bei Besichtigung*

*Beilage 2: Dokumentation Umbau Land Rover Discovery 4 – "Trennwand" Firma J*

[...]

*Sämtliche vom ausgewiesenen Steuerberater im Zuge der Schlussbesprechung vorgebrachten Einwendungen wie die nachstehend angeführte Bestätigung des Amtes der X Landesregierung wurden seitens der Behörde überprüft, hatten jedoch keinerlei Auswirkung auf die Entscheidung des Finanzamtes B, Standort F."*

*[Anmerkung: Auf S 67/Dauerbelege E-Akt befindet sich die Ablichtung eines Dokumentes des Amtes der X Landesregierung vom 6. September 2010 mit folgendem Wortlaut:*

*"Amt der Salzburger Landesregierung*

*KFZ-Prüfstelle*

*[...]*

*Aktenzahl: [...]*

*Fahrgestellnummer: D*

*Folgende angezeigte Änderung(en) wird (werden) gem. § 33 KFG 1967 genehmigt:*

*EU-Genehmigungsnummer/-datum: [...]*

*Handelsname(n): Discovery 4 3,0 TdV6 SE AT Doppelkab.-Fiskal-L*

*Fahrzeugart/Fahrzeugklasse/Ergänzung zur Fahrzeugklasse: Lastkraftwagen/N1G/-*

*Hersteller Stufe 2 Name: J, Y-Straße, Z, Österreich*

*Eigengewicht (kg): 2540*

*Masse des fahrbereiten Fahrzeuges mit Aufbau, höchstens/mindestens: 2615*

*höchste zulässige Nutzlast: 498*

*Art des Aufbaues Österreichischer Nationaler Code: Van, BB*

*Anzahl und Lage der Sitze: 4/-*

*Sitzplätze gesamt: 4*

*Zusätzliche Änderung(en): [...] Aufbau;*

*[...]"*

*Auf S 68 f./Dauerbelege E-Akt befindet sich die Kopie der Zulassungsbescheinigung des Bw. betreffend das streitgegenständliche Fahrzeug Land Rover Discovery 4. In dieser Bescheinigung ist unter der Rubrik "Fahrzeugart/Klasse" angegeben: "Lastkraftwagen/N1G".]*

Am 20. Dezember 2011 erließ das Finanzamt den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum September 2010, mit dem es die auf das streitgegenständliche Fahrzeug entfallende NoVA mit 9.960,00 € festsetzte (Bemessungsgrundlage 41.333,33 € x 15% Steuersatz = 6.200,00 €; zuzüglich Malus gemäß § 6a NoVAG 1991 2.100,00 € und zuzüglich 20%-ige Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991 1.660,00 €).

Am 30. Jänner 2012 erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. gegen diesen Bescheid Berufung:

Vor Anschaffung des Lkw Land Rover Discovery 4 habe sich der Bw. über die Vorsteuerabzugsberechtigung und NoVA-Pflicht des betreffenden Fahrzeuges eingehend erkundigt.

- So sei dieses Fahrzeug in der Liste der Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der VO aus 2002 angeführt und gelte somit als vorsteuerabzugsberechtigt: "Land Rover LA (Discovery) Lkw (4 Seitentüren)".

- Weiters habe der Bw. (bzw. seine Mitarbeiterin) am 30. März 2010 das Finanzamt B telefonisch kontaktiert und sich bezüglich NoVA-Befreiung, Vorsteuerabzug und dergleichen informiert (hierzu verweise die steuerliche Vertreterin auf S 2 der Beilage zum Bp-Bericht (Feststellungen der Prüfungsabteilung)). Bei diesem Gespräch sei von Seiten des Finanzamtes festgestellt worden, dass es sich bei dem Fahrzeug um einen NoVA-befreiten Lkw handle und auch der Vorsteuerabzug in vollem Umfang bestehe.

Dazu sei folgendes anzumerken: Der Bw. habe zu jeder Zeit gegenüber dem Finanzamt richtige Angaben über die Beschaffenheit des Fahrzeuges gemacht. So sei der Behörde folgendes mitgeteilt worden:

-- Fahrzeugtype: Land Rover Discovery 4, der, wie bereits oben ausgeführt, in der Liste der Klein-Lkw gemäß § 3 der VO aus 2002 angeführt sei.

-- Vier Sitze, vier Seitentüren.

-- Fensterverblechung hinten.

-- Typisierung als Lkw.

-- Trennwand hinter der ersten Sitzreihe - hierbei sei anzumerken, dass es sich bei der Trennwand um ein Trenngitter aus Metall handle, das mit dem Fahrzeug fest verbunden sei und nicht, wie in der Beilage zum Bp-Bericht angemerkt, um "eine Trennwand, die lediglich nur mit einem Netzgewebe ausgeführt ist". Diese Tatsache sei auch aus den beiliegenden Fotos des Bp-Berichts klar ersichtlich.

Auf die Auskunft der Abgabenbehörde bzw. auf den Ausweis des betreffenden Fahrzeuges auf der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kfz, die auf der Seite des BMF abrufbar sei, habe sich der Bw. verlassen und dementsprechend die Investition getätigt, im Vertrauen darauf, dass er den vollen Vorsteuerabzug habe und auch von der NoVA befreit sei. Andernfalls hätte er ein anderes Fahrzeug gekauft, auf das die entsprechenden Voraussetzungen zugetroffen hätten.

Im gegenständlichen Einzelfall habe der Betriebsprüfer im Zuge der Außenprüfung diese Rechtsmeinung nicht geteilt und entsprechend die NoVA mit Bescheid vom 20. Dezember 2011 vorgeschrieben.

Nachdem der Bw. auf die Auskunft der Abgabenbehörde bzw. auf die Informationen laut der sich auf der BMF-Homepage befindenden Liste vertraut habe, liege hier nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor. Gestellt werde daher gemäß § 236 Abs. 1 BAO iVm § 3 Z 2 lit. a der VO Nr. 435/2005 der Antrag auf Nachsicht der Einhebung der vorgeschriebenen NoVA in Höhe von 9.960,00 €.

Darüber hinaus sei folgendes festzuhalten:

Das betreffende Fahrzeug sei im Jahr 2010 entsprechend der zolltarifarischen Einstufung als Fahrzeug der Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur – somit als Lkw – gekauft worden (lt. Telefonat mit Herrn L, Jurist bei der M GmbH am 26. Jänner 2012).

Auf der Rechnung des Fahrzeughändlers sei auch nochmals dezidiert folgender Hinweis angedruckt: "Keine Verbrauchsteuern, da Lkw-Ausführung" (eine Kopie der Rechnung liege der Beilage zum Bp-Bericht auf S 24 bei).

Maßgebend sei die zolltarifarische Einstufung in jenem Zeitpunkt, in dem ein NoVA-Tatbestand iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 gesetzt werde. Unmaßgeblich sei die Einordnung nach der VO BGBl. II Nr. 193/2002 über die umsatzsteuerliche Einstufung von Fahrzeugen. Somit sei das Fahrzeug jedenfalls als NoVA-befreit zu behandeln.

Zur Trenngitterwand (Stahlstreckgitter, Original von der Firma J) sei festzuhalten, dass der Austausch des Trenngitters mit der Trennwand keinen Umbau darstelle, der dem KFG 1967 unterliege. Gemäß Rücksprache mit dem Amt der P Landesregierung, Abteilung Technische Kfz-Angelegenheiten, Herrn Q, sei der Austausch nach dem KFG 1967 technisch nicht anzeigepflichtig.

Es handle sich somit um keine Änderung am Fahrzeug, die von der genehmigten Type abweiche oder die Verkehrs- und Betriebssicherheit beeinflussen könne, somit im Fahrzeugdokument (Typenschein, Einzelgenehmigungsbescheid oder Bestätigung für die Zulassung) durch einen Sachverständigen der Abteilung Technische Kfz-Angelegenheiten auch nicht eingetragen werde.

Somit ändere sich auch nichts an der Einstufung des Fahrzeuges bzw. gelte das Fahrzeug weiterhin als Lkw und nicht als Kfz gemäß § 2 Z 2 NoVAG 1991.

Die in den NoVA-Richtlinien (NoVAR) 2008 beschriebenen "Umbaumaßnahmen" gemäß Rz 31 [richtig: Rz 131] träfen hier keinesfalls zu:

"Der Umbau eines im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Tatbestands 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. 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."

Entsprechend diesen Darstellungen sei das betreffende Fahrzeug weiterhin als NoVA-befreit zu behandeln. Beantragt werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Nichtfestsetzung der NoVA.

Am 6. März 2012 fand beim S F (Autohaus U - Land Rover Vertragshändler) eine Nachschau durch den Betriebsprüfer statt, im Zuge derer festgestellt wurde, dass der Bw. und seine Ehegattin dort am 20. September 2010 ein "Hundegitter" um 298,02 € brutto erworben hatten (eine Ablichtung der diesbezüglichen Rechnung befindet sich auf S 82/2011 E-Akt).

Auf S 95 Rückseite/2011 E-Akt befindet sich die Kopie eines Schreibens der Firma J an das Finanzamt vom 31. Jänner 2012, in dem der "sach- und fachgerechte Umbau" des streitgegenständlichen Fahrzeuges "von Pkw 5-Sitzer auf Lkw 4-Sitzer Doppelkabine, laut Umbaubeschreibung Fa. J (im Anhang)" bestätigt wird; der Umbau sei im Auftrag des Generalimporteurs durchgeführt worden.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 29. November 2012 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der Beilage zum Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, der Verkauf des streitgegenständlichen Fahrzeuges Land Rover Discovery 4 durch das S F an die Leasingfirma T GmbH & Co KG sei mit Rechnung vom 23. September 2010 (die Lieferung offensichtlich schon vorher) erfolgt. Das Leasingunternehmen habe in der Folge den Lkw an den Bw. vermietet. Das Fahrzeug sei in die Genehmigungsdatenbank als N1-Fahrzeug (Lkw) eingebracht und am 14. September 2010 auf den Bw. zugelassen worden.

Strittig sei nunmehr, ob der vom Bw. nachweislich nach der Erstzulassung vorgenommene bzw. in Auftrag gegebene Umbau des Lkw auf einen Pkw NoVA-pflichtig sei (bisher sei in der Verkaufs-/Lieferkette keine NoVA entrichtet worden).



Die von der NoVA betroffenen Kfz seien durch die gemeinschaftsrechtliche zolltarifarisches Einstufung, den Positionen bzw. Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur, umschrieben. Die kraftfahrrechtliche Typisierung, die aus dem Typenschein oder ab 1. Juli 2007 in der Genehmigungsdatenbank ersichtlich sei, stelle keine bindende Vorfragenentscheidung iSd Abgabenrechtes dar. Maßgebend sei die zolltarifarisches Einstufung in jenem Zeitpunkt, in dem ein NoVA-Tatbestand iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 gesetzt werde.

Gemäß aufgezeigtem Sachverhalt habe bei der Lieferung durch den Kfz-Händler (im Zeitpunkt der Lieferung) kein Pkw iSd § 2 Z 2 NoVAG 1991 vorgelegen. Der Kfz-Händler habe unstrittig vielmehr einen Lkw geliefert. Folglich habe der Kfz-Händler auch keinen NoVA-Tatbestand verwirklicht. Erst die später durch den Leasingnehmer vorgenommenen Umbaumaßnahmen des Fahrzeuges (Ersatz der Trennwand durch ein "Hundegitter") führten nach Ansicht des Finanzamtes zur zolltarifarischen Beurteilung als Pkw (siehe dazu ua. das Schreiben der Firma J vom 31. Jänner 2012, mit dem der tatsächliche nachträgliche Umbau des streitgegenständlichen Fahrzeuges bestätigt werde). Nach Auffassung der Abgabenbehörde I. Instanz habe der Leasingnehmer auf Grund der Umbaumaßnahmen den NoVA-Tatbestand nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 ausgelöst und sei dieser als Abgabenschuldner der NoVA heranzuziehen.

Vom steuerlichen Vertreter werde in der Berufung eingewendet, dass keine NoVA mehr anfallende, da ursprünglich ein Lkw zum Verkehr zugelassen worden sei. Die NoVA fiele insbesondere deshalb nicht an, da kraftfahrrechtlich durch den Umbau keine Neu-(Um-)Typisierung erforderlich sei. Gestützt werde dies auf Rz 131 NoVAR 2008 (diese setzten laut Berufung grundsätzlich eine erforderliche Neu-(Um-)Typisierung zwingend voraus).

Diesbezüglich sei (auch nach Ansicht des bundesweiten Fachbereiches bzw. des BMF) festzustellen, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Z 3 NoVAG 1991 die vom Leasingnehmer getätigten Umbaumaßnahmen zur Folge hätten, dass eben dieser NoVA-Tatbestand verwirklicht werde. Der bloße Umstand, dass in Rz 131 NoVAR 2008 nicht alle (denkbaren) Sachverhaltskonstellationen angeführt seien, vermöge daran nichts zu ändern. Wie bereits festgestellt, sei die kraftfahrrechtliche Typisierung für die zolltarifarische Einstufung bzw. für die Beurteilung der NoVA-Pflicht unmaßgeblich.

Tatbestandsmerkmale des § 1 Z 3 NoVAG 1991 seien, dass eine Zulassung vorliege und ein Pkw. Der Tatbestand sei dann erfüllt, wenn beide Voraussetzungen (erstmalig) kumulativ erfüllt seien. Das sei auch bei einem umgebauten, ursprünglich als Lkw zugelassenen Fahrzeug der Fall, und zwar dann, wenn erstmalig ein Pkw vorliege. Ob kraftfahrrechtlich eine Neu-(Um-)Typisierung nötig sei, sei dabei unmaßgeblich.

Lt. Auszug aus dem Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 19. November 2012  
(S 113 ff/2011 E-Akt) ergebe sich folgender Ablauf:

1. Die Bestellung des Land Rover Discovery 4 Doppelkabine mit Trennwand durch den Bw. sei im August 2010 erfolgt.
2. Die Bestellung des "Hundegitters" durch den Bw. sei vor dem 13. August 2010 (zeitnah zur Bestellung des Fahrzeuges) erfolgt (die Lieferung des "Hundegitters" von Land Rover an das Autohaus U sei lt. Beleg am 13. August 2010 erfolgt). Der Ausbau der bestellten und bei Lieferung an den Bw. vorhandenen Trennwand "J" sei somit seitens des Bw. "beschlossene Sache" gewesen, da sich Trennwand "J" und "Hundegitter" widersprüchen.
3. Die Lieferung des "Hundegitters" von Land Rover an das Autohaus U sei am 13. August 2010 erfolgt.
4. Der Verkauf des "Hundegitters" an den Bw. und dessen Gattin sei am 20. September 2010 erfolgt.
5. Die Lieferung des Land Rover Discovery 4 sei am 23. September 2010 durch das Autohaus U erfolgt – lt. den beiliegenden Unterlagen mit der steuerlich erforderlichen und nachweislich vorhandenen Trennwand ("Klimatrennwand" – Ausführung "J").
6. Subsumierend könne nunmehr festgestellt werden, dass der Bw. bei Anschaffung des angeführten Fahrzeuges im Besitz eines Land Rover Discovery 4, Ausführung "Doppelkabine", mit der steuerlich geforderten und nachweislich eingebauten Trennwand Ausführung "J" gewesen sei und er neben diesem Erwerb auch noch ein "Hundegitter" für dieses Fahrzeug beim Autohaus U gekauft habe. Die Besichtigung des Kfz bei Prüfungsbeginn (Fotos) habe die im Bp-Bericht getroffenen Feststellungen ergeben (die "Klimatrennwand" – Ausführung "J" sei ausgebaut und das "Hundegitter" eingebaut gewesen); das Fahrzeug sei gemäß Lehre und Rechtsprechung vom Lkw zum Pkw geworden und sei bei Anschaffung bzw. Umbau (Anschaffung und Umbau seien lt. Betriebsprüfung fiktiv derselbe Tag) der NoVA zu unterwerfen.

Somit habe der Bw. zwar ein NoVA-befreites Fahrzeug übernommen, jedoch sei in seinem Auftrag der Umbau zu einem NoVA-pflichtigen Pkw erfolgt und er müsse daher als NoVA-Schuldner herangezogen werden.

Zum Grundsatz von Treu und Glauben bemerkte das Finanzamt, nachdem auch die steuerliche Vertreterin in der Berufung anführe, dass das Kfz ursprünglich als Klein-Lkw entsprechend der VO Nr. 193/2002 ausgeliefert und erst später umgebaut worden sei, müsse dem Bw. zum Zeitpunkt der Anschaffung – offenbar auf Grund der telefonischen Auskunft des

Finanzamt B – bewusst gewesen sein, dass bei Auslieferung des Kfz ohne entsprechende Originaltrennwand kein Vorsteuerabzug und eine NoVA-Pflicht gegeben sei. Gerade bei der eindeutig nachgewiesenen Sachverhaltskonstellation könne kein Anwendungsfall von Treu und Glauben vorliegen.

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

Gemäß § 1 Z 1 und 3 NoVAG 1991, BGBl. Nr. 695/1991, unterliegen der NoVA 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.

[...]

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 Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

[...]

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

Im gegenständlichen Fall steht unstrittig fest, dass das betreffende Fahrzeug Land Rover Discovery 4 im Zeitpunkt der Lieferung durch den Kfz-Händler nicht als Pkw iSd § 2 Z 2 NoVAG 1991, sondern als Lkw (zolltarifarische Einstufung als Fahrzeug der Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur) und damit als NoVA-befreit zu qualifizieren war (weshalb der Kfz-Händler auch keinen NoVA-Tatbestand verwirklicht hat); das Fahrzeug war mit einer eingebauten, mit der Karosserie und der Bodenplatte fest verbundenen Trennwand ("Klimatrennwand" - Ausführung "J") zwischen Fahrgastraum und Laderaum, die lediglich eine Sichtluke aufwies, versehen (Abbildungen eines Laderaumes, der durch eine derartige

Trennwand vom Fahrgastraum separiert ist, befinden sich auf S 19/2011, S 58/2011 und S 89 Rückseite/2011 E-Akt).

Bei der Besichtigung des betreffenden Fahrzeuges durch den Betriebsprüfer stellte dieser fest, dass die oa. Trennwand nachträglich ausgebaut und durch ein Trenngitter ("Hundegitter") aus Metall ersetzt worden war (siehe dazu anschaulich die vom Betriebsprüfer aufgenommenen Fotos auf S 21 ff/2011, S 89/2011, S 100/2011, S 112/2011, S 120 f./2011 E-Akt).

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens besteht darüber, ob die durch den Bw. als Leasingnehmer des betreffenden Fahrzeuges nachträglich getätigten Umbaumaßnahmen (Ausbau der Trennwand und Ersatz derselben durch ein Trenngitter ("Hundegitter")) zur zolltarifarischen Einstufung des Fahrzeuges als Pkw geführt und dadurch den NoVA-Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwirklicht haben.

Dazu ist aus Sicht der Abgabenbehörde II. Instanz folgendes festzuhalten:

Gemäß ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 11.3.2008, RV/3081-W/07 (zum Land Rover Defender 110 Station Wagon, dessen Fahrgastraum vom Laderaum durch eine Gitterwand (drei massive Eisenrahmen mit aufgeschweißten Stahlgittern) getrennt ist); UFS 27.5.2008, RV/0359-I/07 (zum Mercedes-Benz ML 270 CDI, dessen Fahrgastraum vom Laderaum durch ein engmaschiges, untrennbar mit der Bodenplatte und der Karosserie verbundenes Gitter (Gitterwand) getrennt ist); UFS 7.5.2008, RV/0551-W/06 (ua. zum Jeep Cherokee und Jeep Grand Cherokee); UFS 25.5.2005, RV/0620-W/03) können Gelände- und Kombinationskraftfahrzeuge, Sport-Utility-Fahrzeuge, 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, Land Rover, Mitsubishi Pajero, Porsche Cayenne, VW Tourareg) mit zwei Sitzreihen und einem dahinter liegenden Laderaum nur ausnahmsweise als Lastkraftwagen der Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur (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.

*Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass schon allein deshalb, weil der Fahrgastraum vom Laderaum nicht mehr derart abgeschieden ist, dass zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen (weil die eingebaute, mit der Karosserie und der Bodenplatte fest verbundene Trennwand ("Klimatrennwand") zwischen Fahrgastraum und Laderaum (die für die Einstufung unter die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur und damit für die NoVA-Befreiung erforderlich ist, siehe oben) nachträglich durch ein Trenngitter ("Hundegitter") - mag dieses auch, wie die steuerliche Vertreterin in ihrer Berufung ausführt, aus Metall und mit dem Fahrzeug fest verbunden sein - ersetzt wurde), dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden kann, wenn es das in Rede stehende Fahrzeug Land Rover Discovery 4 unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur (Personenkraftwagen) eingereiht und daher der NoVA unterzogen hat.*

Daran vermag auch die Argumentation der steuerlichen Vertreterin in der Berufung, wonach keine NoVA mehr anfalle, da das betreffende Fahrzeug ursprünglich als Lkw zugelassen wurde ("maßgebend ist die zolltarifarische Einstufung in jenem Zeitpunkt, in dem ein NoVA-Tatbestand iSd § 1 Z 1 bis 4 NoVAG 1991 gesetzt wird") und weil der Ausbau der Trennwand und der Ersatz derselben durch ein Trenngitter ("Hundegitter")) keinen Umbau darstelle, der dem KFG 1967 unterliege (es handle sich somit um keine Änderung am Fahrzeug, die von der genehmigten Type abweiche oder die Verkehrs- und Betriebssicherheit beeinflussen könne), nichts zu ändern:

Einerseits ist nämlich nicht nur der Zustand des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Lieferung durch den Kfz-Händler entscheidend; Voraussetzung für die unveränderte weitere Anerkennung des Fahrzeuges als Lkw ist auch die Weiterbelassung in diesem Zustand. Andererseits ist, wie das Finanzamt zu Recht ausführt, die kraftfahrrechtliche Typisierung für die zolltarifarische Einstufung bzw. für die Beurteilung der NoVA-Pflicht nicht maßgebend. Aus diesem Grund geht auch die Argumentation der steuerlichen Vertreterin in der Berufung, wonach gemäß Rz 131 NoVAR 2008 die NoVA-Pflicht in diesem Zusammenhang eine (Neu-)Typisierung nach den Bestimmungen des KFG 1967 voraussetze, ins Leere, haben doch (abgesehen davon, dass die NoVAR 2008 lediglich einen Erlass darstellen, der für den Unabhängigen Finanzsenat keine verbindliche Rechtsquelle bildet), wie das Finanzamt zu Recht ausführt, nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 1 Z 3 NoVAG 1991 die vom Bw. getätigten Umbaumaßnahmen zur Folge, dass eben dieser Tatbestand der NoVA-Pflicht verwirklicht wird. Rechtsrichtig weist die Abgabenbehörde I. Instanz darauf hin, dass der Tatbestand des § 1 Z 3 leg. cit. dann erfüllt ist, wenn beide dafür erforderliche Voraussetzungen - eine Zulassung und ein Pkw - (erstmalig) kumulativ gegeben sind, was auch bei einem umgebauten, ursprünglich als Lkw zugelassenen Fahrzeug der Fall ist, und zwar dann, wenn - wie im gegenständlichen Fall -

erstmals ein Pkw vorliegt. Ob diesfalls kraftfahrrechtlich eine (Neu-)Typisierung (oder Umtypisierung) erforderlich ist, ist unmaßgeblich.

Was schließlich die Argumentation der steuerlichen Vertreterin in der Berufung, im hier zu beurteilenden Fall liege eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor, betrifft, ist festzuhalten, dass sich die vom Bw. bzw. seiner Mitarbeiterin am 30. März 2010 beim Finanzamt B telefonisch getätigte Anfrage betreffend NoVA-Befreiung und Vorsteuerabzug auf ein *mit Trennwand* ausgestattetes, als Lkw typisiertes Fahrzeug der Marke Land Rover Discovery 4 bezog (siehe dazu den auf S 2 der Beilage zum Bp-Bericht wiedergegebenen Aktenvermerk des Finanzamtes, auf den die steuerliche Vertreterin in der Berufung selbst verweist), dessen NoVA-Befreiung unstrittig gegeben ist. *Nicht* jedoch war die Anfrage des Bw. bzw. seiner Mitarbeiterin darauf gerichtet, ob bei einem Fahrzeug der Marke Land Rover Discovery 4, *bei dem* – wie im gegenständlichen Fall - *die Trennwand ausgebaut und durch ein Trenngitter ("Hundegitter") ersetzt wurde*, die NoVA-Befreiung (und Vorsteuerabzugsberechtigung) vorliegt. Auch hat sich der Betriebsprüfer – entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin in der Berufung – zur oa., im Rahmen der Anfrage geäußerten Rechtsmeinung des Finanzamtes (betreffend einen *mit Trennwand* ausgestatteten Land Rover Discovery 4) nicht in Widerspruch gesetzt, sondern lediglich die Auffassung vertreten, dass ein Fahrzeug dieser Marke, dessen Trennwand ausgebaut und durch ein Trenngitter ersetzt wurde, nicht NoVA-befreit ist. Die von der steuerlichen Vertreterin behauptete Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt somit *nicht* vor, weshalb auch dem von ihr gestellten Antrag auf Nachsicht der Einhebung der vorgeschriebenen NoVA in Höhe von 9.960,00 € nicht gefolgt werden kann.

Da das gegenständliche Fahrzeug auf Grund der durch den Bw. nachträglich getätigten Umbaumaßnahmen nicht mehr dem Begriff Lastkraftwagen iSd Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur entsprach, sondern nunmehr ein Pkw vorlag (wodurch der NoVA-Tatbestand des § 1 Z 3 NoVAG 1991 verwirklicht wurde und der Bw. als Abgabenschuldner heranzuziehen ist), war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2013