

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Normverbrauchsabgabe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Aus dem vom Finanzamt vorgelegten Normverbrauchsabgabeakt ist Folgendes ersichtlich:

Der Berufungswerber (Bw.) hat am 19.2.2006 als Privatperson einen Kaufvertrag über ein Kraftfahrzeug der Marke „Land Rover Defender 110 Station Wagon“ abgeschlossen, das Fahrzeug nach Österreich verbracht und es umbauen lassen. Das Finanzamt hat mit Bescheinigung an die Zulassungsstelle vom 28.2.2006 nach Art. 27 UStG und § 13 NoVAG bestätigt, dass gegen die Zulassung dieses Fahrzeuges keine Bedenken bestehen und auf der Bescheinigung handschriftlich vermerkt „LKW“ besteht keine NOVAPflicht“.

Am 18.12.2006 wurde beim Bw. eine Nachschau vorgenommen; einem hierüber verfassten Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass das Kfz eine zweite Sitzreihe für drei Sitze besitzt, daran folgt eine stabile komplett abdeckende Gitterabdeckung. Aus einer Fotoserie sind weiters folgende entscheidungsrelevanten Umstände zu ersehen: Der Land Rover hat tatsächlich zwei Sitzreihen, die hinteren Seitenfenster sind nicht verblecht. Der Fahrgast- ist vom Laderraum durch ein Gitter getrennt.

Mit der Begründung, es handle sich zwar kraftfahrrechtlich, nicht aber zolltarifisch um einen Lkw, setzte das Finanzamt die Normverbrauchsabgabe bescheidmäßig fest.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte der Bw. vor, er habe mehrere Male mit dem Finanzamt telefoniert und dankenswerter Weise wirklich sehr genaue Auskunft über den Import, die Typisierung und den Zulassungsvorgang erhalten. Es sei für ihn maßgeblich gewesen, das Fahrzeug nur dann zu kaufen, wenn es nicht der NoVA unterliege.

Mit Bescheinigung vom 28.2.2006 habe das Finanzamt bestätigt, dass für Lkw keine NoVA-Pflicht bestehe. Seit diesem Zeitpunkt sei das Fahrzeug nicht baulich verändert worden, weshalb kein Grund bestehe, von der ausgestellten Bescheinigung abzuweichen. Völlig überraschend sei am 18.12.2006 eine Kontrolle durch ein Organ des Finanzamtes durchgeführt worden, um festzustellen, ob ein Rückbau zum Pkw erfolgt sei. Das Organ habe sich vom unveränderten Zustand des Umbaus positiv überzeugt. Im März 2007 seien bei einem neuerlichen Besuch Fotos über den Umbau des rückwärtigen Ladebereichs angefertigt worden.

Der Umbau entspreche den Vorgaben des Originalumbaus der Firma Land Rover des Typs Landrover 110 Station Wagon. Einzige Abweichung bestehe darin, dass anstelle von dünnem Blech drei massive Eisenrahmen mit aufgeschweißten Stahlgittern verwendet worden seien. Die Wahl der Materialien sowie deren Dimensionierung sei mit der Typisierungsstelle vorab besprochen worden. Das bedeute, dass der Bw. dieselben Umbaumaßnahmen wie sie von der Fa. Land Rover in Salzburg durchgeführt werden, eingehalten habe, um eine Typisierung als Lkw und in weiterer Folge eine NoVA-Befreiung zu erhalten. Die Fa. Land Rover werbe sogar damit, gegenständliches Modell in Österreich als Lkw zum Verkehr zuzulassen, und ziehe somit die NoVA-Ersparnis vom Kaufpreis ab.

Das Fahrzeug sei mit deutscher Zulassung und deutschem Kennzeichen nach Österreich gebracht, und diese durch die Erstzulassung in Österreich beendet worden. Dies deshalb, da dem Bw. vorab mitgeteilt worden sei, dass eine Zulassung, auch eine temporäre, der NoVA-Befreiung schädlich sein könne. Außerdem hätte er das Fahrzeug zurückgegeben, wenn eine Typisierung als Lkw nicht funktioniert hätte.

Abschließend merkte der Bw. an, dass es sich bei seinem Fahrzeug um einen Landrover Typ 110 und nicht wie im Bescheid angegeben um einen Typ 90 handle.

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

Nach § 1 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) in der im Zulassungszeitpunkt geltenden Fassung unterliegen der Normverbrauchsabgabe die folgenden Vorgänge:

Z 1 „Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.“

...

Z 3 „Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 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.“

Gem. § 2 Z 2 NoVAG 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 zolltarifarische Einstufung der Fahrzeuge ab, für die nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Kombinierte Nomenklatur maßgeblich ist (Verordnung (EWG) Nr. 2658/87).

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem Pkw und nicht NoVA-pflichtigem Lkw ist demnach - bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt - 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 (BGBI. 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).

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.

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System "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- als zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703).

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Zolltarifnummer 8703 "Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen" zählen zu dieser Position insbesondere:

1. Personenkraftwagen (z.B. Tourenwagen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen)
2. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung wie Krankenwagen, Gefangenewagen 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 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 (sh. 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 Einreichung 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).

Durch einen geringfügigen Umbau im Innenraum samt dem Einfügen eines Trengitters 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 Er-

scheinungsbildes 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 beispielweise: BMW X3, BMW X5, Chevrolet Tahoe, Chevrolet Trail Blazer, Hummer H2, Jeep Grand Cherokee, Landrover, Mitsubishi Pajero, 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 verbleibt ist und
- in Bezug auf die Nutzlast ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegt (siehe hiezu nochmals Sarnthein, Sport Utility Vehicles, SWK 6/2005, S 265 ff.).

Sachverhaltsmäßig ist aufgrund der Angaben des Bw. und der Bilderserie unbestritten, dass das Fahrzeug über zwei Sitzreihen verfügt, zwei verglaste hintere Seitenfenster aufweist, und dass der Fahrgastraum vom Laderaum durch eine Gitterwand getrennt wird.

Schon allein deshalb, weil der Laderaum nicht seitlich verbleibt ist und überdies der Fahrgastrum 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. Auf weitere Merkmale, die als charakteristische Beschaffenheitshinweise für das Vorliegen eines Pkw anzusehen sind, muss daher nicht mehr eingegangen werden, wobei allerdings hinzuzufügen ist, dass auch die übrigen aufgelisteten Merkmale weitaus überwiegend für eine Subsumierung unter die Position 8703 sprechen.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das Finanzamt ursprünglich gegenüber der Zulassungsbehörde angegeben hat, es bestünde keine NoVA-Pflicht. Einerseits ist die behördliche Erledigung nicht gegenüber dem Bw. ergangen, andererseits handelt es sich bei der Befcheinigung um keinen Bescheid, der die Behörde binden könnte.

Wien, am 11. März 2008