



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AL GmbH, Adresse, vertreten durch die R GmbH, Adresse1, vom 29. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 14. Februar 2006 betreffend Normverbrauchsabgabe für die Kalendermonate Dezember 2003 und September 2004 nach in Linz durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Betrieb der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw) fand für den Zeitraum 2002 bis 2004 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Der Betriebsprüfer stellte ua. fest, dass die Bw mit Ausgangsrechnungen vom 9. Dezember 2003, vom 23. Juni 2004 und vom 21. September 2004 je ein Neufahrzeug der Marke Hummer H2 um den Preis von brutto 77.000,00 €, 72.000,00 € und 78.000,00 € verkauft hatte, ohne für diese Fahrzeuglieferungen Normverbrauchsabgabe (NoVA) in Rechnung gestellt und entrichtet zu haben. Diese Vorgangsweise sei damit begründet worden, dass das Fahrzeug Hummer H2 kraftfahrrechtlich als LKW eingestuft sei und als solcher nicht der NoVA unterliege.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Dezember 2005 zu GBp-Nr. 1, Punkt 4., legte der Prüfer dar, dass sich die NoVA-Pflicht eines Fahrzeuges ausschließlich aus der zollrechtlichen Einstufung eines Fahrzeuges unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur (KN) ergebe. Die Voraussetzungen, unter denen mit mindestens zwei Sitzreihen

ausgestattete Fahrzeuge ausnahmsweise als LKW einzustufen seien, stellte der Prüfer ausführlich dar (vgl. auch den Arbeitsbogen der Groß-Bp, Bl. 168 ff.).

Mit Bescheiden vom 14. Februar 2006 erhöhte das Finanzamt die für Dezember 2003 angemeldete NoVA um 8.850,58 € und die für September 2004 angemeldete NoVA um 17.241,38 €, wobei die Festsetzung der für das Jahr 2004 vorzuschreibenden NoVA aus verwaltungsökonomischen Gründen zusammengefasst im Monat September 2004 erfolgte.

In einer gegen diese Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin der Bw vor, dass diese ein sehr hohes Steueraufkommen erwirtschaftete und entrichtete. Die Geschäftsführerin, LL, sei stets auf die Einhaltung der Gesetze erpicht. Dies würden vorangegangene Betriebsprüfungen, bei denen es zu keinen wesentlichen Feststellungen gekommen sei, belegen. Im vorliegenden Fall handle es sich um drei Hummer H2, die laut Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 20. Dezember 2005 am 9. Dezember 2003, am 23. Juni 2004 und am 21. September 2004 verkauft worden seien.

	AR 50491	AR 50797	AR 50905
Verkaufspreis netto	64.166,67	60.000,00	65.000,00
Einkaufspreis	-61.950,00	-57.000,00	-56.000,00
DB1	2.216,67	3.000,00	9.000,00

Insgesamt ergebe sich aus den drei Geschäften ein Deckungsbeitrag 1 in Höhe von 14.216,67 €. Von diesem Betrag seien noch Nebenkosten wie Transport, Mitarbeiterprovision und allgemeine Gemeinkosten abzuziehen. Die nachgeforderte NoVA in Höhe von 26.091,96 € verwandle die Geschäfte in Verlustgeschäfte. Eine NoVA habe die Bw somit auch rechnerisch nicht vereinnahmt. Da in der Praxis immer wieder Zweifelsfragen aufgetreten seien, habe LL jeweils beim zuständigen Finanzamt angefragt, ob bei diesen Verkäufen eine NoVA anfalle. Die Abgabenbehörde habe dies jedes Mal verneint. Die Unrichtigkeit der Auskunft sei für LL nicht erkennbar gewesen. Vielmehr habe sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht getroffen hätte. Auch der Prüfer habe angegeben, selbst eine derartige Anfrage durchgeführt zu haben, und auch ihm sei die Auskunft erteilt worden, dass keine NoVA-Pflicht bestehe. Erst die Information des BMF vom 24. Jänner 2005, ergänzt am 22. Februar 2005, habe Klarheit in die abgabenrechtliche Behandlung gebracht. Diese Klarstellung sei erst im Jahr 2005, somit nach den in Frage stehenden Zeiträumen, erfolgt. Das BMF habe es selbst – für die Bw leider zu spät – für notwendig erachtet, die Unsicherheit zu beenden. Dem Grundsatz von Treu und Glauben komme vor allem bei – nachträglich als unrichtig erkannten – Rechtsauskünften Bedeutung zu. Nach Dafürhalten der Bw sei dieser Grundsatz auf den vorliegenden Fall anzuwenden und seien beide Bescheide aufzuheben. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 284 BAO werde beantragt.

Einem auf ein Telefonat mit dem Betriebsprüfer verweisenden Vermerk, dem weder ein Datum noch ein Handzeichen beigelegt sind, ist zu entnehmen, dass es für die in der Berufung geltend gemachten Anfragen beim zuständigen Finanzamt keinerlei schriftliche Aufzeichnungen gebe. Die Anfragen seien telefonisch erfolgt; wann und bei wem diese Auskünfte eingeholt worden seien, sei nicht mehr nachvollziehbar.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 26. Juli 2007 ersuchte die Referentin die Bw unter Hinweis darauf, dass es am Steuerpflichtigen, der sich auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und

Glauben stütze, gelegen sei, die Erteilung einer Auskunft und deren genauen Inhalt nachzuweisen, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- 1. Wurde in allen drei Verkaufsfällen Rücksprache mit dem Finanzamt betreffend einer allfälligen NoVA-Besteuerung gehalten? Wenn ja, wurden alle drei Anfragen unrichtig beantwortet, und weshalb wurde das Finanzamt vor jeder Fahrzeuglieferung (Fahrzeugkauf?) kontaktiert? Wurde die – unrichtige – Auskunft stets vom gleichen Sachbearbeiter erteilt? Wann wurden die Anfragen gestellt (vor Erwerb des Hummer H2, vor der Fahrzeuglieferung, udgl.)? Erfolgte die telefonische Anfrage beim Finanzamt F?*
- 2. Erfolgte die Auskunftserteilung beim Finanzamt F durch einen männlichen oder eine weibliche Sachbearbeiter(in)? Wurden die Auskünfte unter dem Vorbehalt der Unverbindlichkeit erteilt? Erfolgte die Auskunftserteilung sofort oder wurde ein Rückruf vereinbart?*
- 3. Bitte um detaillierte Angabe des Sachverhaltes, der dem betreffenden Sachbearbeiter im Zusammenhang mit einer allfälligen NoVA-Besteuerung geschildert wurde und um Angabe der an ihn gerichteten Fragen bzw. der erteilten Antworten.*
- 4. Waren die Positionen 8703 und 8704 der Kombinierten Nomenklatur Gesprächsinhalt? Wenn ja, welche Äußerungen tätigte der Finanzamtssachbearbeiter dazu?*
- 5. Womit wurde die Auskunft, NoVA-Pflicht sei nicht gegeben, begründet?*
- 6. Wodurch genau ergaben sich Zweifel hinsichtlich einer allfälligen NoVA-Besteuerung?*
- 7. Erfolgt auch bei anderen Fahrzeug(ver)kaufsgeschäften Rücksprachen mit dem Finanzamt? Inwieweit wurden diesbezüglich zutreffende/nicht zutreffende Auskünfte erteilt?*
- 8. Wurde der strittige Sachverhalt (Lieferung eines Hummer H2 mit oder ohne NoVA) auch dem Steuerberater vorgetragen? Wenn ja, welche Meinung vertrat dieser? Wenn nein, warum erfolgte keine Rückversicherung durch einen Anruf beim Steuerberater?*
- 9. Aus welchen Gründen ergab sich bei der dritten Fahrzeuglieferung, wie in der Berufung dargestellt, ein ungleich höherer Deckungsbeitrag als bei den ersten beiden Verkaufsgeschäften?*
- 10. Wird der zuständige Steuerberater (bitte um vollständige Angabe des Namens und der Anschrift) zwecks allfälliger Vernehmung von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden?*
- 11. Es ist darauf zu verweisen, dass das Legalitätsprinzip stärker ist als der Grundsatz von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass dieser nicht zur Gesetzeswidrigkeit der abschließenden Erledigung führen darf und daher insbesondere bei Ermessensentscheidungen oder der Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe anzuwenden ist. Bei der Entscheidung, ob eine Kraftfahrzeuglieferung der NoVA unterliegt oder nicht, ist der Behörde aber kein Vollzugsspielraum eingeräumt, sodass nach Ansicht der Referentin der Grundsatz von Treu und Glauben gegenständlich nicht im NoVA-Festsetzungsverfahren, sondern erst allenfalls in einem Nachsichtsverfahren nach § 236 BAO anwendbar ist. Um Stellungnahme wird gebeten.*

Die Geschäftsführerin der Bw, LL, teilte dazu mit Schreiben vom 9. August 2007 Folgendes mit:

Zu Punkt 1: In allen drei Fällen sei beim Finanzamt F angerufen und gefragt worden, ob diese Fahrzeuge der NoVA unterliegen, da die Bw verschiedene Versionen betreffend eine NoVA-Pflicht gehört habe. Einmal sei nur eine Sitzreihe erlaubt gewesen, dann wieder zwei, wenn die Ladefläche größer sei. Zwei Sitzreihen seien zulässig gewesen, wenn der Kofferraum mit einem Gitter abgetrennt sei und die Scheiben vergittert oder verblecht seien. Bei jedem

Fahrzeug sei die gleiche Antwort – die Auskunft sei von verschiedenen, sowohl weiblichen als auch männlichen Personen, erteilt worden – die gewesen, dass diese Fahrzeuge nicht NoVA-pflichtig seien, wenn im Typenschein ein LKW eingetragen sei und der Kofferraum abgetrennt worden sei. Die Auskünfte seien nach dem Verkauf und vor der Rechnungslegung und Auslieferung eingeholt worden.

Zu Punkt 2: Die Auskünfte seien immer von verschiedenen Personen, einmal auch nach Rückversicherung bei einem Vorgesetzten, von der Infostelle des Finanzamtes F erteilt worden. Die Auskünfte seien mit nachdrücklicher Bestimmtheit und nie unter dem Vorbehalt der Unverbindlichkeit erfolgt. Die Auskunftserteilung sei stets sofort erfolgt. Sogar zwei bis drei Jahre später, als eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei, sei auf Anfrage die gleiche Auskunft gegeben worden. Die Bw habe um schriftliche Auskunftserteilung ersucht, damit sie diese zu den Akten legen könne, doch dies sei mit dem Hinweis, dass eine schriftliche Antwort nicht erlaubt sei, verweigert worden. Da die Bw von der qualifizierten und ehrlichen Auskunft überzeugt gewesen sei, habe sie sich den Namen der Person nie notiert.

Zu Punkt 3: Auf die Frage, ob Fahrzeuge der Marke Hummer H2, die als LKW typisiert seien, NoVA-pflichtig oder nicht NoVA-pflichtig seien, habe der Finanzbedienstete geantwortet, dass alle Fahrzeuge, die als LKW typisiert seien, nicht NoVA-pflichtig seien. Die Frage, ob auch als LKW typisierte Fahrzeuge mit einer zweiten Sitzreihe nicht NoVA-pflichtig seien, sei bejaht worden. Als Voraussetzung dafür sei aber genannt worden, dass der Laderaum entweder mit einem Gitter oder Blech abgetrennt und auch die rückwärtigen Fenster verblecht oder vergittert sein müssten.

Zu Punkt 4: Von diesen Positionen habe die Bw erst durch den Prüfer der Großbetriebsprüfung erfahren. Er habe diesen Teil der NoVA-Bestimmung kopiert, damit dieser – leider durch eine falsche Auskunft verursachte – Fehler nicht mehr passiere.

Zu Punkt 5: Fahrzeuge, die als LKW typisiert seien, seien immer von der NoVA befreit. Ebenso befreit seien Fahrzeuge, wenn diese zwar eine zweite Sitzreihe hätten, aber als LKW typisiert seien und der Laderaum mit einem Gitter oder Blech abgegrenzt sei und die Fenster ebenso verblecht oder vergittert seien. Fotos lägen bei.

Zu Punkt 6: Diese Fahrzeuge seien für die Bw neu und als LKW typisiert gewesen, sodass sie sicher gehen wollte und deswegen beim Finanzamt angefragt habe.

Zu Punkt 7: In anderen Fällen habe die Bw hinsichtlich einer allfälligen NoVA-Pflicht nicht beim Finanzamt angefragt, da üblicherweise nur als PKW typisierte Gebrauchtfahrzeuge verkauft würden.

Zu Punkt 8: Die Bw habe bei ihrem Steuerberater nicht nachgefragt. Als kompetenteste Stelle sei ihr das Finanzamt erschienen, weil der Staat die Gesetze schreibe und das Finanzamt als Vertretung des Staates die oberste Stelle für Auskünfte sei. Ihr Steuerberater hätte die Gesetze auch suchen müssen, und so habe sie den kürzeren und für sie am sichersten scheinenden Weg gewählt. Eine Rückversicherung bei ihrem Steuerberater habe sie für nicht notwendig erachtet, da sie mit einer korrekten, kompetenten, ernst zu nehmenden, richtigen und wahrheitsgetreuen Auskunft gerechnet habe. Auch der Betriebsprüfer habe – laut einer Aussage gegenüber ihrem steuerlichen Vertreter – bei einem Anruf eine idente Antwort erhalten.

Zu Punkt 9: Die Preise hätten sich aus Angebot und Nachfrage ergeben. Der Hummer sei ab 59.000,00 € inseriert worden. Die Kunden hätten sich gemeldet, und die Bw habe versucht, über ihre Lieferanten passende Fahrzeuge zu bekommen. Der Lieferant der Bw in Deutschland habe die Fahrzeuge wiederum von anderen Lieferanten besorgt, und so seien die Einkaufspreise der Bw entstanden. Der Verkaufspreis richte sich individuell nach dem Wert des Fahrzeuges, den Wünschen und den Verhandlungen mit dem jeweiligen Kunden.

Zu Punkt 10: Herr Mag. RK, R GmbH, Adresse2 (das ist die bisherige Adresse der steuerlichen Vertretung) werde für diese Fragen von der Verschwiegenheitspflicht entbunden.

Zu Punkt 11: Die Bw habe im Oktober 2003 und Juli 2004 nach den Auskünften der Finanz gearbeitet und die Richtigkeit der Auskünfte nicht angezweifelt. Das BMF habe erst im Februar 2005 ergänzende Informationen zur NoVA herausgegeben; bis dahin hätten nicht einmal die Beamten des Finanzamtes F richtige Auskünfte dazu erteilen können. Sie bitte deshalb, die Vorschreibungen vom 14. Februar 2006 aufzuheben und die NoVA mit Null vorzuschreiben.

Im Zuge eines Erörterungstermins am 18. Oktober 2007 brachten die Geschäftsführerin der Bw und der ebenfalls erschienene Steuerberater im Wesentlichen vor, dass die Hummer H2 als LKW typisiert gewesen seien. Die Bw habe die drei Fahrzeuge nicht selbst importiert, sondern von einem inländischen Händler erworben, sodass die zolltarifliche Einordnung der drei Hummer H2 zum Zeitpunkt des Importes nicht mehr nachvollziehbar sei. Eine Weiterverrechnung der vorgeschriebenen NoVA an die Kunden sei nicht möglich gewesen, sodass die Bw die NoVA tatsächlich nicht vereinnahmt habe. Üblicherweise ordere die Bw ein Fahrzeug erst, nachdem ein Kunde Interesse an einem bestimmten Fahrzeug bekundet habe; ein "Kauf auf Halde" erfolge somit nicht. Beim Kauf werde darauf geachtet, ob ein Fahrzeug als PKW oder LKW typisiert sei. Sei ein Fahrzeug als PKW typisiert, würden Kaufpreisverhandlungen mit dem potenziellen Kunden unter Einbeziehung der NoVA geführt. Hätte die erst nach dem Verkauf beim Finanzamt eingeholte Auskunft ergeben, dass NoVA anfalle, wäre mit dem Kunden nachverhandelt worden. Wahrscheinlicher sei aber, dass der

betreffende Kunde das Fahrzeug unter Einbeziehung der NoVA nicht mehr erworben und die Bw einen anderen Kunden hätte suchen müssen. Die Hummer H2 seien als LKW typisiert gewesen, sodass sowohl der Ein- als auch der Verkauf unter der Annahme erfolgt seien, NoVA falle nicht an. Der Anruf beim Finanzamt sei in erster Linie zur Absicherung dieser Annahme getätigt worden.

Der steuerliche Vertreter der Bw brachte erstmals vor, dass das Berufungsbegehren sich nicht in erster Linie auf den Grundsatz von Treu und Glaube stütze, sondern auch die Rechtmäßigkeit der NoVA-Vorschreibungen angefochten werde und die Berufung daher auszudehnen sei. Eine Klarstellung sei erst nach dem Verkauf der drei gegenständlichen Fahrzeuge erfolgt, nämlich durch den BMF-Erlass vom 24. Jänner 2005, ergänzt am 22. Februar 2005. Auch das ebenfalls zur Problematik Stellung nehmende Umsatzsteuerprotokoll 2005 sei erst am 20. Oktober 2005 ergangen.

Der vergleichsweise hohe Deckungsbeitrag beim dritten Verkauf sei auf den billigen Einkauf des Fahrzeuges zurückzuführen. Nach den Angaben der Geschäftsführerin der Bw gäbe es beim Hummer H2 verschiedene Typen, wobei sie sich nicht mehr daran erinnern könne, ob es sich bei den drei gegenständlichen Hummer H2 um unterschiedliche Fabrikate gehandelt habe.

Zur vereinbarten Vorlage genauer Unterlagen zu den drei Fahrzeugen faxte die Bw die Beschreibung eines der drei Hummer H2 durch das Amt der Tiroler Landesregierung vom 13. September 2004.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 12. November 2007 wurde die Bw aufgefordert, zu den drei berufsgegenständlichen Hummer H2 nachstehend genannte Unterlagen zur Einsichtnahme vorzulegen bzw. folgende Fragen zu beantworten:

1) Herstellererklärungen, Beschreibungen der Fahrzeuge sowie sämtliche sonst zur Verfügung stehenden Unterlagen [Typen- und Zulassungsschein, Belege über den Kauf der Fahrzeuge, Unterlagen bzw. Bildmaterial oder Prospekte, aus denen die Abmessungen des Fahrzeuges (Gesamtlänge, Länge der Ladefläche, u.ä.), technische Daten bzw. die Ausstattung ersichtlich sind, Einfuhrpapiere udgl.].

2) Handelte es sich bei den drei Hummer H2 um unterschiedliche Varianten? Wenn ja, worin bestanden die Unterschiede?

3) Laut Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Bl. 185, 188 und 190) erwarb die Fa. L die drei Fahrzeuge von der Fa. G.de GmbH bzw. der Fa. GA in M. Unterlagen, aus denen die Zolltarifnummer, unter der die Fahrzeuge eingeführt wurden, ersichtlich ist, mögen ebenfalls zur Einsicht vorgelegt werden. Allenfalls möge der Generalimporteur, der über die erforderlichen Unterlagen verfügt, mit Namen und Adresse bezeichnet werden.

4) Einem Aktenvermerk des Betriebsprüfers (Bl. 170 des Arbeitsbogens) zufolge wurden bei den Fahrzeugen Hummer H2 vor der Auslieferung generell Trenngitter durch die Fa. L eingebaut. Bitte um genaue Beschreibung, wie die Trenngittervorrichtung montiert wurde. Auf welche Art und Weise konnte dieses Trenngitter wieder entfernt werden? Nahm die Fa. L vor

dem Verkauf der drei Hummer H2 weitere Umbauten vor? Wenn ja, bitte um detaillierte Darstellung dieser Umbauten.

5) Sofern aus den vorgelegten Unterlagen nicht eindeutig erkennbar ist, möge – ebenfalls durch geeignete Unterlagen untermauert – bekannt gegeben werden, über wie viele dauerhaft eingebaute Sitze mit Sicherheitsausrüstung (Sicherheitsgurte oder Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) die Fahrzeuge verfügten, wie viele Fenster an den Seitenteilen angebracht und wie viele Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbare Türen an den Seitenteilen oder im Rückenteil vorhanden waren.

6) In welchem Verhältnis stand die Nutzlast betreffend die Personen- zur Frachtkapazität?

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2007 gab die Bw Folgendes bekannt:

Zu Punkt 1: "siehe Beilagen". Als Beilagen beigelegt wurde eine schon im Arbeitsbogen aufliegende Beschreibung eines Hummer H2 (Tag der Prüfung: 21. Juni 2004), zwei bereits der Betriebsprüfung vorgelegte Fotos, die den Innenraum des Fahrzeuges zeigen, sowie drei Duplikate der ebenfalls bereits aktenkundigen Rechnungen über den Verkauf der Fahrzeuge. Zwei der Hummer H2 (Rechnungen vom 23. Juni und 21. September 2004) wurden an die Fa. ST GmbH verkauft, der dritte Hummer am 9. Dezember 2003 an die Fa. HE GmbH.

Zu Punkt 2: Alle drei Fahrzeuge seien gleich gewesen.

Zu Punkt 3: Diese Unterlagen hätten nicht besorgt werden können. Der Hummer mit der Fahrgestellnummer X sei von Herrn H nach Deutschland verkauft worden.

Zu Punkt 4: Bei allen drei Hummer sei das Trenngitter an den Seitenfenstern sowie zwischen der Ladefläche und dem Personenraum eingienietet gewesen. Ein Sitzplatz sei – der Vorschrift entsprechend – zur Erhöhung der Nutzlast entfernt worden. Die mittleren Gurte seien abgeschnitten und die Gurtpeitsche und das Gurtschloss entfernt worden. Das Trenngitter hätte nur durch rohe Gewalt (Herausschneiden oder Aufbohren der Nieten, was dazu geführt hätte, dass das Fahrzeug beschädigt worden wäre) wieder entfernt werden können.

Zu Punkt 5: Die Sitze seien von fünf auf vier reduziert worden. Links und rechts befände sich je ein Fenster bei der Tür im Personenraum, die Fenster im Laderaum seien vergittert gewesen und hätten so nicht mehr als Fenster angesehen werden können. Im Personenraum habe es zwei Türen gegeben, für den Laderaum zwei Türen und einen Heckdeckel.

Zu Punkt 6: Die Nutzlast habe 525 Kilogramm betragen.

Mit Schreiben vom 6. März 2008 ersuchte die Referentin die Bw – unter Aufzählung der Merkmale, die neben dem äußeren Erscheinungsbild als PKW für eine Einreihung eines Kraftfahrzeuges in die Position 8703 der KN sprechen können – um Stellungnahme zu nachfolgend dargestellten Überlegungen:

Für die Beurteilung, ob für die in Rede stehenden Hummer H2 NoVA-Pflicht bestand oder nicht, sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates folgende Überlegungen anzustellen:

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur) und nicht NoVA-pflichtigem LKW (Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur) ist ausschließlich die zolltarifarisches Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend.

Für die Tarifierung von Kombinationskraftwagen, deren Innenraum ohne Umbau sowohl für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann, als PKW sind besondere Merkmale erforderlich, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Personen- als zur Güterbeförderung bestimmt sind.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist die Herstellerkonzeption ("zur Personenbeförderung gebaut") und damit der Verwendungszweck entscheidendes Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung. Ist daher ein Kraftfahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut, kommt eine Einreihung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur nicht in Betracht (vgl. BFH 9.5.2000 VII R 61/98, ZfZ 2000, 339). Nicht wesentlich ist somit der Verwendungszweck im Einzelfall, sondern der Zweck, zu dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein bestimmt ist.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist erkennbar, dass es sich bei den in Rede stehenden Fahrzeugen um solche mit einem geschlossenen Aufbau handelte, die an den zwei Seitenteilen insgesamt je drei Fenster und zwei Türen aufwiesen. Im Rückteil befand sich eine ebenfalls mit einem Fenster versehene Tür. Die Fahrzeuge verfügten über zwei Sitzreihen, Sicherheitsgurte auch für die zweite Sitzreihe und ursprünglich über insgesamt fünf mit Kopfstützen ausgestattete Sitzplätze.

Aus den drei aufliegenden Rechnungen sind für die drei gegenständlichen Fahrzeuge insbesondere folgende Ausstattungsmerkmale zu entnehmen: Runningboards, Fußmatten, Ledersitze mit Sitzheizung, ein Soundsystem mit CD Wechsler, ein Schiebedach bzw. eine Luftfederung.

Nach Sarnthein, Sport Utility Vehicles in SWK S 265/2005, könne durch einen (nachträglichen) Umbau im Innenraum samt dem Einfügen eines Trenngitters hinter der zweiten Sitzreihe und weiterer Schutzgitter vor den hinteren seitlichen Fenstern im Inneren des Gepäckraumes infolge eines nunmehr auch gewichtsmäßigen Überwiegens der Lastenbeförderung die kraftfahrrechtliche notwendige Zulassung als LKW gegeben sein. Diese kraftfahrrechtliche Zulassung ändere jedoch nichts an der Tatsache, dass ein 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 Kombinierten Nomenklatur einzureihen sei. Daraus folge aber auch die nach wie vor bestehende Normverbrauchsabgabepflicht.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates waren das Anbringen eines Trenngitters und das Entfernen eines Sitzes nicht ausreichend, um die Einreihung eines Fahrzeuges in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur zu bewirken. Diese seitens der Fa. AL vorgenommenen Umbauten vermochten weder das äußere Erscheinungsbild noch die Zweckbestimmung der alleine schon wegen ihrer luxuriösen Ausstattung vorwiegend zur Personenbeförderung konzipierten Fahrzeuge so zu verändern, dass diese nunmehr nach Zolltarifnummer 8704 als Lastkraftwagen zu tarifieren gewesen wären.

In den Erläuterungen zum Harmonisierten System ist eine Reihe verschiedener Kriterien angeführt, die für die Einreihung eines Kraftfahrzeuges in die Position 8703 oder 8704 sprechen, sodass kein Merkmal als alleine entscheidungswesentlich angesehen werden kann. Über die Zuordnung eines Kraftfahrzeuges ist daher nicht auf Grund eines einzelnen Merkmals, sondern unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalles zu entscheiden. Einzelne Merkmale können dabei aber besonderes Gewicht haben. So ist nach der Judikatur des BFH das Fehlen von Seitenfenstern im rückwärtigen Teil des Innenraumes eines Fahrzeuges ein gewichtiges Indiz. Dieses Fehlen prägt nämlich nicht nur das Erscheinungsbild eines Fahrzeuges, sondern führt in der Regel auch zu einer mangelhaften

Belichtung und Belüftung des Fonds. Dies schließt es im Allgemeinen aber aus, anzunehmen, das Fahrzeug sei geeignet und bestimmt, dort Personen zu befördern (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juli 1993 III R 59/92, BStBl. II 1994, 304).

Gegenständlich sprechen daher das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung für jede Person, das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen, von Türen mit Fenstern sowohl an den Seitenteilen als auch im Rückteil und von Komfortmerkmalen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden konnten, für eine Tarifierung nach der Zolltarifnummer 8703.

Die Kraftfahrzeuge entsprachen zum Zeitpunkt ihrer Lieferung demnach nicht dem Begriff eines Lastkraftwagens nach der Zolltarifnummer 8704 der Kombinierten Nomenklatur, weshalb NoVA-Pflicht bestand.

Es möge bekannt gegeben werden, ob eine Besichtigung der bzw. eines der Fahrzeuge noch möglich ist.

Weiters möge zu einem im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers aufliegenden Aktenvermerk, wonach anlässlich der Besichtigung des Fahrzeuges mit dem Kennzeichen Y im AL am 21. September 2005 festgestellt worden sei, dass in diesem Fahrzeug kein Trenngitter montiert gewesen sei, Stellung genommen werden.

Im Hinblick darauf, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt ausreichend geklärt erscheint bzw. im Zuge einer Stellungnahme zu diesem Ergänzungsersuchen weitere Vorbringen erstattet werden können, wird um Mitteilung ersucht, ob der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht erhalten wird.

In einem Telefonat vom 4. April 2008 teilte die Geschäftsführerin der Bw zu dem im Ergänzungsvorhalt angeführten Aktenvermerk des Prüfers (Bl. 192 des Arbeitsbogens), wonach im Fahrzeug zum Zeitpunkt der Besichtigung kein Trenngitter montiert gewesen sei, mit, dass das polizeiliche Kennzeichen Y nicht nur das Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer X, sondern auch ein weiteres Fahrzeug gehabt habe. Im Fahrzeug mit der genannten Fahrgestellnummer sei dagegen ein Gitter montiert gewesen. Unterlagen, aus denen dies ersichtlich sei, würden gefaxt werden.

Zum weiteren telefonischen Vorbringen, dass es sich bei einem der drei in Rede stehenden Hummer H2 um ein Leasingfahrzeug gehandelt habe und dafür keine NoVA abzuführen gewesen sei, wurde darauf hingewiesen, dass für alle drei Fahrzeuge Kaufverträge vorlägen und zum Beweis dieses Vorbringens ebenfalls entsprechende Unterlagen beizubringen seien.

Frau LL teilte weiters mit, dass eines der Fahrzeuge noch besichtigt werden könne, worauf aber verzichtet wurde, weil daraus keine entscheidungswesentlichen Rückschlüsse auf das Aussehen des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Lieferung möglich gewesen wären.

Weiters verwies sie darauf, dass ein LKW teilweise wesentlich luxuriöser ausgestattet sei als ein PKW.

Die Geschäftsführerin wurde ersucht, das im Ergänzungsvorhalt vom 6. März 2008 beschriebene Aussehen der Hummer H2 zu bestätigen oder – unter Vorlage entsprechender Unterlagen – zu berichtigen.

Wenngleich die angekündigten Unterlagen nicht übermittelt wurden, teilte die steuerliche Vertretung der Bw mit Telefax vom 6. Mai 2008 ergänzend mit, dass die seitens des Unabhängigen Finanzsenates aufgezählten Merkmale, die für eine Einreihung der Kraftfahrzeuge in die Position 8703 der KN als PKW sprechen würden, nicht ausreichend seien, seien doch alle durch den UFS angeführten Merkmale auch bei einem LKW vorhanden. Entsprechende Datenblätter von derartigen LKWs könnten bei Bedarf nachgebracht werden.

Die Erläuterungen zur KN Position 8703 und 8704 seien nicht eindeutig und würden europaweit unterschiedlich gehandhabt. Diesem Umstand sei auch Herr HN vom BMF in einer Klarstellung vom 7. Mai 2007, offen gelegt durch die Wirtschaftskammer Österreich, nachgegangen. Daraus werde zitiert:

"Tarifarische Einreihung von Fahrzeugen mit Mehrfach-Verwendungszweck: Das sind Kraftfahrzeuge mit mehr als einer Sitzreihe, die sich auf Grund ihrer Bauart und Konzeption tarifarisch sowohl als Lastkraftwagen der Position 8704 als auch als Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen der Position 8703 darstellen können.

Entscheidungsgrundlagen: Da die Kombinierte Nomenklatur auf Grund des Wortlauts der Position 8703 bzw. 8704 hinsichtlich allfälliger Unterscheidungskriterien zu wenig aussagekräftig ist", (...)

und weiter

(...) "die fast ausschließlich auf Grund von Gewichtskriterien (das Gewicht der zu befördernden Personen wird dem Gewicht für die Warenbeförderung gegenüber gestellt) die Einreihung bestimmen" (...)

Zur Gewichtsermittlung werde weiter ausgeführt:

(...) "lässt sich für die Personenbeförderung ein maßgebliches Gewicht von 70 kg pro Person ableiten. Die Nutzlast zur tarifarischen Gewichtsermittlung setzt sich aus dem Gewicht der beförderbaren Personen (entspricht den vorhandenen Sitzen bzw. Verankerungspunkten dafür x 70) und dem Gewicht für die Warenbeförderung zusammen. Sie ist ident mit der Differenz aus höchst zulässigem Gesamtgewicht und Eigengewicht des fahrbereiten Fahrzeuges."

Im letzten Absatz der Offenlegung durch die Wirtschaftskammer stelle Herr HN nochmals klar:

"Bei der Einreihung von Mehrzweckfahrzeugen als LKW muss ein Fahrzeug daher so beschaffen sein, dass das mögliche Gewicht zur Warenbeförderung gegenüber dem Gewicht für die Personenbeförderung überwiegt."

Dieser Umstand stelle sich bei den drei zu beurteilenden Fahrzeugen wie folgt dar:

	AR 50491	AR 50797	AR 50905
Fahrgestellnummer	5GRGN23U24H104084	5GRGN23U94H119455	5GRGN23U34H120987
Sitze	4	4	4
Gewicht je Person	70 kg	70 kg	70 kg
Personengewicht	280 kg	280 kg	280 kg
höchst zulässiges Gesamtgewicht	3.500 kg	3.500 kg	3.500 kg
abzüglich Eigengewicht	2.900 kg	2.900 kg	2.900 kg
	600 kg	600 kg	600 kg
abzüglich Personengewicht	280 kg	280 kg	280 kg
Gewicht für Warenbeförderung	320 kg	320 kg	320 kg

Das Gewicht für die Warenbeförderung überwiege das Gewicht für die Personenbeförderung. Damit sei die geforderte Voraussetzung für eine Subsumierung unter die Position 8704 als LKW gegeben.

Nach Ansicht des UFS sei weiters die zolltarifarische Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Zu diesem Zeitpunkt seien die Fahrzeuge unter der Position 8704 als LKW eingeordnet gewesen. Diesbezüglich sei auf die Zulassungsscheine der in Frage stehenden LKWs, welche nochmals beigelegt würden, zu verweisen. Aus diesen sei klar ersichtlich, dass diese unter "LKW" subsumiert gewesen seien.

Der Argumentation des UFS könne somit nicht gefolgt werden. Gemäß der Klarstellung des BMF seien die drei Fahrzeuge einerseits unter die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur als LKW zu subsumieren, und andererseits seien die LKWs bereits zum Zeitpunkt der Lieferung als LKW eingestuft gewesen. Für alle drei Fahrzeuge bestehe daher keine NoVA-Pflicht.

Nochmals sei darauf hinzuweisen, dass die Bw eine NoVA auch nicht vereinnahmt habe. Die Bw halte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht und sei gewillt, den gesamten Rechtsweg auszuschöpfen.

In der am 25. Juni 2008 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw im Wesentlichen ergänzend vor, dass die in den – unverbindlichen – Erläuterungen zur KN angeführten Unterscheidungskriterien nicht aussagekräftig genug seien. Insbesondere den angeführten "Komfortmerkmalen" (gegenständlich seien das Runningboards, Ledersitze mit Sitzheizung oder eine Luftfederung) könne keine Bedeutung beigemessen werden, weil Lastkraftwagen zum Teil ebenso luxuriös, wenn nicht sogar komfortabler ausgestattet seien als Personenkraftwagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass in der Berufungsschrift die Rechtmäßigkeit und die Höhe der vorgeschriebenen NoVA vorerst nicht in Frage gestellt worden waren. Das ursprüngliche

Berufungsbegehren war vielmehr auf den Umstand gestützt, dass mehrfache Anfragen beim zuständigen Finanzamt, ob als LKW typisierte Fahrzeuge der Marke Hummer H2 nach dem Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) steuerpflichtig oder nicht steuerpflichtig seien, von den dortigen Bediensteten unrichtig beantwortet worden seien und die Bw sich entsprechend diesen unrichtigen Auskünften verhalten habe.

Die Rechtmäßigkeit der NoVA-Vorschriften wurde erstmals im Rahmen des Erörterungsgesprächs bestritten, womit das Berufungsbegehren unter Bedachtnahme auf § 280 BAO zulässigerweise erweitert wurde.

Die Bw machte mit ihrem Vorbringen die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend, wonach jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz, BAO³, § 114 Tz. 6). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten.

Eine Bindung der Abgabenbehörde an eine derartige Auskunft wird nach Lehre und Rechtsprechung im Allgemeinen dann zu bejahen sein, wenn

- es sich um eine konkrete und individuelle Auskunft an einen bestimmten Steuerpflichtigen oder dessen Vertreter handelt;
- die Auskunft von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt wurde;
- der Sachverhalt lückenlos und unzweifelhaft vorgetragen wurde;
- die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig war;
- die Unrichtigkeit der Auskunft für den Steuerpflichtigen nicht leicht erkennbar war;
- der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte;
- dem Steuerpflichtigen steuerliche Nachteile erwachsen würden, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen würde (so genannter "Vertrauensschaden") und
- die Erteilung der Auskunft und ihr genauer Inhalt nachgewiesen werden.

Als Beweismittel über mündliche oder telefonische Auskünfte kommen insbesondere Aktenvermerke in Betracht.

Im Verhältnis des Grundsatzes von Treu und Glauben zum Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG) ist letzteres grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere auch jener von Treu

und Glauben (Ritz, BAO³, § 114 Tz. 7 und die dort zitierte Judikatur). Da die Durchsetzung der Rechtsordnung somit Vorrang hat, kommt dem Grundsatz von Treu und Glauben nur dann Bedeutung zu, wenn die betroffene Vorgangsweise der Behörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt. Die entscheidende Grenze besteht im Gebot, dass die Verwirklichung dieser Regel nicht zur Gesetzeswidrigkeit der abschließenden Erledigung führen darf. Es darf daher keinesfalls ein Ergebnis herbeigeführt werden, das mit dem Gesetz nicht in Einklang stünde (Stoll, BAO 1299 f und die dort angeführte Judikatur).

Kann ein Abgabepflichtiger eine Besteuerung entsprechend einer erteilten Auskunft nicht (auch nicht über Treu und Glauben) erzwingen, weil die Verwirklichung der Auskunft zu einem gesetzeswidrigen Abgabenbescheid führen würde, so kann eine unrichtig erteilte Auskunft – bei Zutreffen insbesondere der oben aufgezählten Voraussetzungen – zwar nicht bei der Abgabenvorschreibung, sondern allenfalls im Wege einer Billigkeitsmaßnahme, vor allem im Wege einer auf die Abgabeneinhebung abstellenden Nachsicht nach § 236 BAO, Wirkung entfalten.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt demnach einen Vollzugsspielraum voraus, der der Behörde sowohl bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe als auch im Rahmen der Ermessensübung eingeräumt ist.

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt somit nicht bei Erlassung eines der Auskunft nachfolgenden – und dieser nicht Rechnung tragenden - Abgabenbescheides Bedeutung zu, sondern erst in einer weiteren Verfahrensstufe, wenn hierbei eine Ermessensentscheidung zu treffen ist (wie beispielsweise im Falle einer Nachsicht im Sinne des § 236 BAO).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass der Abgabenbehörde bei Anwendung des NoVAG kein Ermessenspielraum eingeräumt war. Wie aus § 2 NoVAG ersichtlich, sind die NoVA-pflichtigen Kraftfahrzeuge durch die zolltarifarisches Einstufung umschrieben. Aber auch die Einstufung eines Kraftfahrzeuges ist nicht ins Ermessen der Behörde gestellt, sondern an bestimmte Voraussetzungen gebunden.

Die telefonische Befragung eines Mitarbeiters des Info-Centers in F, dessen Bedienstete für Auskünfte betreffend NoVA zuständig sind, ergab, dass er die Richtigkeit der Angaben der Geschäftsführerin der Bw weder bestätigen noch verneinen könne und er auf Grund der Vielzahl der Anfragen sicher davon ausgehe, dass auch den anderen Mitarbeitern ein derartiges Telefongespräch nicht Erinnerung wäre.

Eine ausdrückliche Auskunft des Inhaltes, dass die gegenständlichen Fahrzeuge nicht der NoVA-Pflicht unterlägen, ist nicht aktenkundig und nicht nachvollziehbar. Eine telefonische Auskunft birgt aber immer auch die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen in sich (vgl. VwGH 21.6.2004, 2003/17/0334).

Selbst wenn die die Auskunft erteilenden Sachbearbeiter des Finanzamtes F fälschlich von der Maßgeblichkeit der kraftfahrrechtlichen Einstufung für das Vorliegen oder Nichtvorliegen der NoVA-Pflicht ausgegangen wären, änderte dies nichts daran, dass es sich bei den für den Berufungsfall einschlägigen Bestimmungen der §§ 2 und 3 NoVAG um zwingendes Recht handelt. Die Abgabenbehörde hatte daher ihre Entscheidung (Vorschreibung der NoVA) nach dem Gesetz und nicht nach der Rechtsauskunft zu treffen. Ob die die streitgegenständliche NoVA festsetzenden Bescheide in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht erlassen wurden, wird auf Grund des ausgedehnten Berufungsbegehrens in einem zweiten Schritt zu prüfen sein. In der gesetzmäßigen Belastung mit NoVA kann aber kein Vertrauensschaden gelegen sein.

Eine der Anwendungsvoraussetzungen für den Grundsatz von Treu und Glauben ist darüber hinaus, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht oder anders getroffen hätte.

Die Frage, wann die Auskünfte eingeholt worden seien, wurde damit beantwortet, dass diese *nach* dem Verkauf und *vor* der Rechnungslegung und Auslieferung eingeholt worden seien. Damit ist aber davon auszugehen, dass die Bw ihre Dispositionen (sowohl An- als auch Verkauf der Fahrzeuge) *vor* Erteilung der (unrichtigen) Rechtsauskunft getroffen hat und auch aus diesem Grund kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegen kann. Ein solcher läge dann vor, wenn die Fehlauskünfte bezüglich des Nichtbestehens der NoVA-Pflicht *vor* dem Ankauf der Fahrzeuge oder allenfalls noch *vor* deren Verkauf getätigt worden wären und die Bw sich im Vertrauen auf die unrichtigen Auskünfte der Abgabenbehörde entschieden hätte, die Fahrzeuge anzuschaffen oder die (Verkaufs)Preisverhandlungen unter Bedachtnahme auf die unzutreffenden Auskünfte geführt hätte.

Unter diesen Umständen ist nicht nachvollziehbar, inwieweit die erteilte Auskunft auf die Preisgestaltung oder sonstige wirtschaftliche Dispositionen wie beispielsweise, ob ein Ankauf überhaupt erfolgen oder zu welchem Preis das Fahrzeug verkauft werden solle, Einfluss gehabt hätte. Wurde die Auskunft tatsächlich, wie von der Geschäftsführerin der Bw angegeben, erst nach dem Verkauf der Fahrzeuge und vor der Rechnungslegung eingeholt, stand nur noch zur Disposition, die Rechnungen mit oder ohne NoVA zu erstellen. In Kenntnis der Unrichtigkeit der erteilten Auskünfte wären insoweit keine anderen Dispositionen mehr zu treffen gewesen, als zu diesem Zeitpunkt die Fahrzeuge bereits angeschafft und zu einem bestimmten Verkaufspreis verkauft waren. Die Folgen der eingewendeten unrichtigen Auskünfte lagen daher lediglich in der Nichtentrichtung der NoVA, welche im Zuge der Betriebsprüfung nachgefordert wurde. Wären der Bw richtige Auskünfte erteilt worden, hätte sie die NoVA bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu entrichten gehabt, sodass sie durch die

unrichtigen Auskünfte und die damit verspätete Entrichtung sogar noch Zinsgewinne lukrieren konnte. Da sich die Bw laut Angaben ihrer Geschäftsführerin erst nach Feststehen der Ein- und Verkaufspreise Gewissheit über das Bestehen oder Nichtbestehen einer NoVA-Pflicht verschaffen wollte, ist zwar nachvollziehbar, dass die Geschäfte sich durch die Vorschreibung der NoVA in Verlustgeschäfte verwandelten; nicht nachvollziehbar ist dagegen, dass die Bw, aufbauend auf die unrichtigen Auskünfte, (vermögensrechtliche) Dispositionen getroffen hätte, die sie andernfalls nicht getroffen hätte.

Zum wiederholt vorgetragenen Einwand der Bw, sie habe die NoVA auch nicht vereinnahmt, ist anzumerken, dass damit selbst im Nachsichtsverfahren eine Unbilligkeit nicht begründet werden kann, weil auch die Nichtüberwälzbarkeit der Abgabe auf den Leistungsempfänger eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht begründet (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0119).

Im gegenständlichen Verfahren konnte sich die Bw demnach nicht mit Erfolg auf die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben berufen.

Zur Rechtmäßigkeit der NoVA-Vorschreibungen sind nachfolgende Überlegungen anzustellen:

Der NoVA unterliegen gemäß § 1 Z. 1 und 2 NoVAG im Wesentlichen die im Inland erfolgende gewerbliche Lieferung oder Vermietung von bisher nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen durch einen Unternehmer.

Als Kraftfahrzeuge im Sinne des § 2 Z. 2 NoVAG gelten ua. Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der KN).

Die genannten gesetzlichen Bestimmungen stellen somit auf die zolltarifarische Einstufung eines Fahrzeuges ab, für die nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die KN maßgeblich ist. Die KN beruht auf der Grundlage des Harmonisierten Systems (als solches wird das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren bezeichnet).

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW und nicht NoVA-pflichtigem LKW ist demnach ausschließlich die zolltarifarische Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Keine Rolle spielt somit die kraftfahrrechtliche Zulassung, weshalb aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung als LKW nicht geschlossen werden kann, dass ein Fahrzeug auch nach der KN als LKW einzustufen ist.

Wesentliche Bedeutung kommt den Erläuterungen zur KN zu, da sie, wenngleich sie keine normative Kraft besitzen, ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen darstellen (vgl. EuGH-Urteil vom 6.12.2007, Rs. C-486/06).

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

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System gehören zu dieser Position insbesondere:

1. Personenkraftwagen (zB. 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 (zB. Motorschlitten);
5. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen und ähnliche Fahrzeuge;
6. Vierradkraftfahrzeuge mit Röhrenchassis, mit Kraftwagenlenkvorrichtung (zB. einem Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip).

Als Kombinationskraftwagen i.S.d. Position 8703 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 in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Personen- als zur Güterbeförderung (Position 8704) bestimmt sind (vgl. Baldasty/Fasching/Praschak, Erläuterungen zur KN). 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 für die Güterbeförderung verwendet werden kann. In diese Gruppe fallen die so genannten "Mehrzweck-" Fahrzeuge wie zB. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit("Sports Utility")fahrzeuge oder bestimmte Pick-ups. Neben dem äußeren Erscheinungsbild als PKW können folgende Merkmale für eine Einreihung in die Position 8703 sprechen:

- a.) Das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (zB. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen 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 Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (zB. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Als weiteres Kriterium für die Einreihung eines Kraftfahrzeuges in die Position 8703 wird ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Personenbeförderung (vgl. RL 98/14/EG der Kommission vom 6. Februar 1998 zur Anpassung der RL 70/156/EWG des Rates zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Betriebserlaubnis für Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen Fortschritt der Masse des Fahrers = 70 kg/Person) erachtet (vgl. Sarnthein, Sport Utility Vehicles, SWK 6/2005, S. 265).

Die genannten "Mehrzweck-" Fahrzeuge können dann in die Tarifposition 8704 (Lastkraftwagen) der KN eingereicht werden, wenn folgende Merkmale vorhanden sind:

a) Das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (zB. 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 und 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 Fahrzeugs zugerechnet werden können (zB. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Wenngleich für die betreffenden, nach Angaben der Bw baugleichen Fahrzeuge der Marke Hummer H2 weder eine Herstellererklärung noch eine Beschreibung der Fahrzeuge unter Angabe der technischen Daten und der Ausstattung vorgelegt worden ist, ist an Hand der aufliegenden Unterlagen dennoch feststellbar, dass es sich um Fahrzeuge mit einem geschlossenen Aufbau handelte, die an den zwei Seitenteilen insgesamt je drei Fenster und zwei Türen aufwiesen. Im Rückteil befand sich eine ebenfalls mit einem Fenster versehene Tür. Die vorliegenden Fotos lassen zwei Sitzreihen, Sicherheitsgurte auch für die zweite Sitzreihe und das ursprüngliche Vorhandensein von insgesamt fünf mit Kopfstützen ausgestatteten Sitzplätzen erkennen.

Den drei aufliegenden Rechnungen der Fa. G in M an die Bw betreffend Lieferung der drei gegenständlichen Fahrzeuge sind ua. folgende Ausstattungsmerkmale zu entnehmen:

Die Kraftfahrzeuge mit den Fahrgestellnummern Z und W (Rechnungen vom 4. Juni und 31. August 2004) verfügen über Runningboards, Fußmatten, Ledersitze mit Sitzheizung, ein Soundsystem mit CD Wechsler, ein Schiebedach, eine Luftfederung sowie einen Dachträger in Aluminium. Als weitere Ausstattungsmerkmale sind "Luxury Series" und "Chromline" angeführt.

Das Kraftfahrzeug mit der Fahrgestellnummer X (Rechnung vom 11. März 2003) wurde mit folgenden Ausstattungsmerkmalen beschrieben: "Automatikgetriebe, Luxury Paket, Ledersitze, Runningboards, Soundsystem mit CD Wechsler, Cargomatte, Luftfederung, Lampenschutzgitter, Chrompaket."

Aus den im Arbeitsbogen (Bl. 184, 187 und 195) aufliegenden Beschreibungen (Typisierungen) des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 21. Juni und 13. September 2004 sowie vom 5. Dezember 2003 (Prüfnummern A, B und C) ist ersichtlich, dass das Eigengewicht der Fahrzeuge jeweils 2900 kg, die höchste zulässige Belastung 600 kg und das höchste zulässige Gesamtgewicht 3500 kg betragen. An Sitzplätzen – einschließlich Lenker – sind vier genannt, zwei in der ersten und zwei in der zweiten Reihe. Die Art des Aufbaus sei geschlossen, als Art des Kraftfahrzeuges ist "Lastkraftwagen N1" angeführt.

Die Typisierungen durch die Kraftfahrbehörde vermögen aber, wie oa., keinen Aufschluss darüber zu geben, ob die Fahrzeuge auch als Lastkraftwagen im Sinne der

Zolltarifnummer 8704 anzusehen sind, weil die Voraussetzungen im Kraftfahr- und Zollrecht unterschiedlich sind.

Die Geschäftsführerin der Bw hatte gegenüber dem Prüfer angegeben, vor der Lieferung an die Kunden in die Fahrzeuge ein Trenngitter eingebaut zu haben (Bl. 168 des Arbeitsbogens). Dieses befand sich, wie Fotos (Bl. 170 und 171 des Arbeitsbogens) dokumentieren, hinter den beiden Sitzreihen zur Ladefläche hin und an den seitlichen Fenstern. Darüber hinaus gab die Bw an, einen Sitzplatz zur Erhöhung der Nutzlast entfernt zu haben und die Sitze damit von fünf auf vier reduziert zu haben. Die mittleren Gurte seien abgeschnitten und die Gurtpeitsche und das Gurtschloss entfernt worden (Schreiben vom 6. Dezember 2007).

Laut Sarnthein, Sport Utility Vehicles in SWK 6/2005, S. 265, könne durch einen (nachträglichen) Umbau im Innenraum samt dem Einfügen eines Trenngitters hinter der zweiten Sitzreihe und weiterer Schutzgitter vor den hinteren seitlichen Fenstern im Inneren des Gepäckraumes infolge eines nunmehr auch gewichtsmäßigen Überwiegens der Lastenbeförderung die kraftfahrrechtlich notwendige Zulassung als LKW gegeben sein. Diese kraftfahrrechtliche Zulassung ändere jedoch nichts an der Tatsache, dass ein Kombinationskraftwagen auf Grund seines unverändert gebliebenen äußeren Erscheinungsbildes und der zusätzlichen charakteristischen Beschaffenheitsmerkmale für eine Einreihung als PKW weiterhin nach der Position 8703 zu tarifieren sei. Daraus folge aber auch die nach wie vor bestehende Normverbrauchsabgabepflicht.

Diese Voraussetzungen seien 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, gültig.

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

- eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand (die lediglich eine verglaste Sichtluke aufweisen dürfe) zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden sei. Es müssten somit zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen;
- der Laderaum seitlich verblecht sei und
- in Bezug auf die Nutzlast ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliege.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und auch des EuGH (EuGH-Urteil vom 6. Dezember 2007, Rs. C-486/06) ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung in den objektiven Merkmalen und Eigenschaften einer Ware zu suchen. Maßgeblich ist die Herstellerkonzeption ("zur Personenbeförderung gebaut") und damit der Verwendungszweck, den der Hersteller für ein bestimmtes Fahrzeug vorgesehen hat. Ist daher ein Kraftfahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut, kommt eine Einreihung in die Position 8704 der KN nicht in Betracht (vgl. BFH 9.5.2000 VII R 61/98, ZfZ 2000, 339). Nicht wesentlich ist somit der Verwendungszweck im Einzelfall, sondern der Zweck, zu dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein bestimmt ist.

Aus der Maßgeblichkeit der zolltarifarischen Einordnung eines Kraftfahrzeuges im Zeitpunkt der Lieferung folgt, dass dann, wenn ein Fahrzeug vor Verwirklichung eines Vorganges im Sinne des § 1 Abs. 1 bis 4 NoVAG derart umgestaltet wird, dass es durch die Umgestaltung in die Zolltarifnummer 8704 einzureihen wäre, aus der Steuerpflicht herausfiele und die Lieferung des Fahrzeuges nicht der NoVA unterläge.

Wenngleich die Bw angab, den Generalimporteur nicht benennen zu können, wiesen die in Rede stehenden Fahrzeuge vor den erst durch die Bw vorgenommenen Umbauten zum Zeitpunkt des Importes sämtliche Merkmale auf, um als PKW der Nummer 8703 tarifiert zu werden (Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung, Vorhandensein von hinteren Fenstern an den Seitenteilen, Vorhandensein von Türen mit Fenstern an den Seitenteilen und im Rückteil, Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand, Vorhandensein von Komfortmerkmalen, gewichtsmäßiges Überwiegen der Personenbeförderung). Die Einfuhr erfolgte daher zweifelsohne mit dem gegenüber Lastkraftwagen günstigeren Zollsatz.

Zu prüfen bleibt, ob die Bw durch die beschriebenen Umbauten (Einfügung von Trenngittern und Entfernen eines Sitzes) auch eine zolltarifarische (und nicht nur kraftfahrrechtliche) Umqualifizierung als Lastkraftwagen und damit den Eintritt eines bisher der NoVA unterliegenden Fahrzeuges in die Gruppe der nicht NoVA-pflichtigen Fahrzeuge zu bewirken vermochte. Bei der Bewertung, ob Umbauten die Fahrzeugart verändert haben, ist der ursprünglichen Konzeption des Herstellers eine wichtige Rolle beizumessen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates waren das Anbringen eines Trenngitters und das Entfernen eines Sitzes – andere Umbauarbeiten wandte die Bw nicht ein – nicht ausreichend, um die Einreihung eines Fahrzeuges in die Position 8704 der KN zu bewirken.

Nach dem Wortlaut der Erläuterungen zur Position 8703 ist erforderlich, dass Kombinationskraftwagen nach der Herstellerkonzeption *hauptsächlich* zur

Personenbeförderung bestimmt sein müssen. Die durch die Bw vorgenommenen Umbauten waren nicht geeignet, das äußere Erscheinungsbild oder die Zweckbestimmung der zur Personenbeförderung konzipierten Fahrzeuge so zu verändern, dass die Fahrzeuge nunmehr nach Zolltarifnummer 8704 als Lastkraftwagen zu tarifieren gewesen wären.

So sind beispielsweise Fahrzeuge, die personenwagenmäßig ausgestattet sowie mit einer Hecktür versehen sind und im Innenraum auch den Transport von Gütern ermöglichen, PKW (EuGH-Urteil vom 24. Jänner 1991 Rs. C-348/89), weil sie mit herkömmlichen Fahrzeugen vergleichbar sind, die über einen Kofferraum zum Transport von weniger sperrigen Gütern verfügen.

Zwar ist, wie bereits angeführt, auch der Zulademöglichkeit außerhalb des Fahrgastraumes *nach der Herstellerkonzeption* Bedeutung beizumessen und verschob sich durch das Entfernen eines Sitzes die Personenkapazität (4 x 70 kg = 280 kg) zu Gunsten der Lastenkapazität (320 Kg), doch vermag dieser Umstand ebenso wenig wie die beschriebene Montage der Trenngitter eine Umqualifizierung der in Rede stehenden Fahrzeuge nach sich zu ziehen. Die Lastenkapazität indiziert im Verhältnis zum höchsten zulässigen Gesamtgewicht der Fahrzeuge von 3500 kg überdies keine außergewöhnlich hohe Zuladungsmöglichkeit, welche die Fahrzeuge zur überwiegenden Güterbeförderung geeignet erscheinen ließe.

In den Erläuterungen zum Harmonisierten System ist eine Reihe verschiedener Kriterien angeführt, die für die Einreihung eines Kraftfahrzeuges in die Position 8703 oder 8704 sprechen, sodass kein Merkmal als alleine entscheidungswesentlich angesehen werden kann. Über die Zuordnung eines Kraftfahrzeuges ist daher nicht auf Grund eines einzelnen Merkmals, sondern unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalles zu entscheiden. Einzelne Merkmale können dabei aber besonderes Gewicht haben. So ist nach der Judikatur des BFH das Fehlen von Seitenfenstern im rückwärtigen Teil des Innenraumes eines Fahrzeuges ein gewichtiges Indiz. Dieses Fehlen prägt nämlich nicht nur das Erscheinungsbild eines Fahrzeuges, sondern führt in der Regel auch zu einer mangelhaften Belichtung und Belüftung des Fonds. Dies schließt es im Allgemeinen aber aus, anzunehmen, das Fahrzeug sei geeignet und bestimmt, dort Personen zu befördern (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juli 1993 III R 59/92, BStBl. II 1994, 304).

Entgegen dem Dafürhalten der Bw waren daher nicht fast ausschließlich Gewichtskriterien (mögliches Gewicht zur Warenbeförderung im Vergleich zum Gewicht für die Personenbeförderung) für die zollrechtliche Tarifierung ausschlaggebend, sondern – unter Beachtung des allgemeinen Erscheinungsbildes der Fahrzeuge – eine Mehrzahl von Kriterien. Den Gewichtskriterien war im Gegenteil umso geringere Bedeutung beizumessen, als die drei Hummer H2 nach der Herstellerkonzeption über fünf Sitzplätze verfügten, sodass –

ausgehend von einem durchschnittlichen Gewicht eines Fahrgastes von 70 kg – eine Personenkapazität von 350 kg anzunehmen war. Bei einer höchsten zulässigen Belastung von 600 kg verblieben für die Lastenbeförderung lediglich 250 kg, sodass sich ein Überhang zu Gunsten der Personenbeförderung ergab. Eine Umkehr (Überwiegen des Gewichtes zur Warenbeförderung gegenüber dem Gewicht zur Personenbeförderung) konnte erst durch das nachträgliche Entfernen eines Sitzes erreicht werden. Das dadurch erreichte Überwiegen des Gewichtes zur Warenbeförderung war nicht nur als geringfügig (40 kg) anzusehen, sondern standen zur Güterbeförderung zudem nur rund 9 % des höchsten zulässigen Gesamtgewichtes zur Verfügung, woraus ebenfalls ersichtlich ist, dass der Hersteller der Güterbeförderung nur untergeordnete Bedeutung beigemessen hat.

Der Bw mag insofern zuzustimmen sein, dass Lastkraftwagen der neueren Generation ebenso luxuriös ausgestattet sind wie Personenkraftwagen. Die Beachtung dieses Einwandes hat aber lediglich zur Konsequenz, dass diesem Zuordnungsmerkmal bei der Gesamtwürdigung wesentlich geringere Bedeutung beizumessen sein wird als anderen Unterscheidungskriterien. Insbesondere das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen, von Türen mit Fenstern an den Seitenteilen und einer Tür im Rückteil sowie vor allem das optische Erscheinungsbild der Hummer H2 sprechen für eine Tarifierung nach der Zolldarstellungsnummer 8703.

Die seitens der Bw vorgenommenen Umbauten vermochten weder den optischen Eindruck der Fahrzeuge noch deren objektive Beschaffenheit so wesentlich zu verändern, dass die Eignung und Einrichtung zur Personenbeförderung nicht mehr im Vordergrund gestanden wäre und diese dem maßgeblichen Gesamtbild nach dem Typus des LKW zugehörig hätte erscheinen lassen.

Nicht zuletzt erwiesen sich auch das Vorhandensein eines Benzinmotors, eines Automatikgetriebes und eines Antiblockier-Bremssystems (ABS) in den drei gegenständlichen Fahrzeugen als Merkmale, die für Personen- und nicht für Lastkraftwagen typisch sind (vgl. das EuGH-Urteil vom 6.12.2007, Rs. C-486/06).

Auf der Internetseite www.hummer-limousine.at wird der Hummer H2 in Verbindung mit "jeder Menge Fahrspaß" und einem "tollen Erlebnis mit einem tollen Auto" angepriesen.

Unter www.usdirect.at/hummer-h2 ist dieses Fahrzeug mit "mehr Platz, mehr Komfort, mehr Luxus. Ein Wohnwagen fürs Gelände, das ist der Hummer H2. Standardmäßig mit BOSE Sound System und Ledersitzen sowie optional mit DVD Navigation und vielem mehr ist der H2 einer der emotionalsten Off-Roader überhaupt" beschrieben.

Die Bewerbung des Hummer H2 ist darauf ausgerichtet, bestimmte Emotionen bei der potenziellen Käuferschicht zu wecken sowie Fahrspaß und ein besseres Lebensgefühl bei

Besitz eines derartigen Fahrzeuges zu suggerieren. Wenngleich der Verwendungszweck, den der Hersteller für das Fahrzeug vorgesehen hat, ein entscheidendes Kriterium darstellt und nicht die individuelle Verwendung des konkreten Fahrzeughalters, lassen auch die beworbenen Eigenschaften des Hummer H2 den Moment der Lastenbeförderung völlig in den Hintergrund treten.

Insgesamt ist daher auf Grund des vorliegenden Akten- und Beweismaterials davon auszugehen, dass die drei Kraftfahrzeuge Hummer H2 zum Zeitpunkt ihrer Lieferung – ungeachtet ihrer kraftfahrrechtlichen Typisierung als LKW – als PKW in die Position 8703 der KN einzureihen waren (§ 2 Z. 2 NoVAG) und daher Normverbrauchsabgabepflicht bestand.

Linz, am 03. Juli 2008