



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Ort, vom 6. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Oktober 2007 betreffend Normverbrauchsabgabe 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Normverbrauchsabgabe wird mit EUR 2.625,00 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erwarb mit Kaufvertrag vom 24. 9. 2007 ein gebrauchtes Kraftfahrzeug der Marke Fiat 2,3 JTD, Type 244/Ducato um EUR 18.000,00 von einem privaten italienischen Verkäufer. In der Genehmigungsdatenbank ist das Fahrzeug als Spezialkraftwagen/M1/ ausgewiesen, wobei als Hersteller des Basisfahrzeuges FIAT, als Hersteller der letzte Baustufe (Aufbau) die Fa. Trigano aufscheint. Als Art des Aufbaus ist Wohnmobil angeführt. Das Fahrzeug weist folgende wesentliche Fahrzeugdaten auf: Baujahr 2004, Hubvolumen 2286 cm³, Nennleistung 81 kW, Länge/Breite/Höhe: 5600/2024/2525, Antriebsart Diesel. In der Genehmigungsdatenbank fehlt jedoch unter der Position Kraftstoffverbrauch/ CO2 Emission eine Angabe bezüglich des Durchschnittsverbrauches sowie des CO2-Ausstoßes.

Am 26. 9. 2007 reichte der Bw eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (NoVA) ein

und berechnete die NoVA unter Anwendung eines Steuersatzes von 12% auf den Kaufpreis von EUR 18.000,00 einschließlich der Abgabenerhöhung für Diesel-PKW gemäß § 14a Abs 1 Z 2 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) in Höhe von EUR 270,00, sohin mit EUR 2.430,00. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Bw vor dem Finanzamt deponierte er, dass die NoVA- Bewertung des ÖAMTC (SAMTC-Betriebe Ges.m.b.H.) mit einem Steuersatz von 16% nicht richtig sei, da das Fahrzeug nicht umgebaut worden wäre.

Am 30. Oktober 2007 setzte das Finanzamt mit Bescheid NoVA in Höhe von EUR 3.150,00 fest, indem es der Berechnung einen Steuersatz von 16% ausgehend vom Kaufpreis von EUR 18.000,00 einschließlich der Abgabenerhöhung gemäß § 14a Abs 1 Z 2 NoVAG zugrunde legte.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte der Bw vor, dass es sich beim berufungsgegenständlichen Fahrzeug um einen Campingbus, und zwar um einen FIAT Ducato Kastenwagen und somit eigentlich um einen handelsüblichen LKW handle, der innen als Campingfahrzeug ausgestattet sei, äußerlich jedoch keine Campingaufbauten aufweise, wie dies bei Wohnmobilen der Fall sei. Das Fahrzeug diene daher hauptsächlich nicht der Personenbeförderung, sondern der Beförderung und Zurverfügungstellung der zum mobilen Campen/Wohnen und Nächtigen erforderlichen Camping-Ausstattung. Es handle sich daher beim gegenständlichen Fahrzeug nicht um ein Kraftfahrzeug iSd NoVAG 1991, sodass schon deshalb keine NoVA zu erheben und der angefochtene Bescheid aufzuheben sei.

Aber selbst wenn das Fahrzeug als Kraftfahrzeug iSd NoVAG 1991 zu qualifizieren wäre, sei der angewendete Steuersatz von 16% unzutreffend, weshalb beantragt werde, bei der Berechnung der NoVA jenen Abgabentarif anzuwenden, der dem tatsächlichen Normverbrauch des gegenständlichen Fahrzeuges entspreche (laut der vom Kraftfahrt-Bundesamt BRD ermittelten Verbrauchswerte ein Abgabentarif von höchstens 13%).

Die Verpflichtung zur Bekanntgabe des Normverbrauches gemäß § 6 Abs 4 NoVAG träfe – da es sich bei FIAT um einen ausländischen Hersteller handle (ebenso beim Hersteller des Innenausbaus, der Fa. Trigano) – nicht den Bw, sondern den gemäß § 29 Abs 2 KFG Bevollmächtigten. Es wäre Aufgabe des Finanzamtes gewesen, im Zuge des Ermittlungsverfahrens diese Bestätigung vom zuständigen Bevollmächtigten anzufordern.

Der Bw selbst habe sich erfolglos bemüht, beim Generalimporteur in Wien eine derartige Bestätigung zu erlangen. Deshalb habe er dem Finanzamt eine Unterlage des TÜV Österreich vorgelegt, aus der der vom Kraftfahrt-Bundesamt BRD ermittelte Treibstoffverbrauch aller mit dem gleichen Motor wie im berufungsgegenständlichen Fahrzeug ausgestatteten Typen des FIAT Ducato ersichtlich wäre. Auch wenn daraus nicht erkennbar wäre, welcher der drei Verbrauchswerte im Gegenstandsfall maßgeblich wäre, würde dies selbst bei Heranziehung des höchsten der drei in Frage kommenden Verbrauchswerte maximal zu einem Abgabentarif

von 13% führen. Die vom Finanzamt angeführten Internetseiten sowie das „Gutachten“ des ÖAMTC würden nicht zielführend Aufschluss über den Verbrauch des berufungsgegenständlichen Fahrzeuges geben.

In einem ergänzenden Schreiben ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Gutachtens, aus dem der Normverbrauch des berufungsgegenständlichen Fahrzeuges hervorgeht. In seinem Antwortschreiben entgegnet der Bw, dass das NoVAG Fahrzeugbegriffe des Kraftfahrgesetzes (KFG) verwenden, weshalb für die Begriffsauslegung das KFG heranzuziehen wäre. Demnach wäre das berufungsgegenständliche Fahrzeug als Wohnmobil im Sinne des § 2 Abs 1 Z 28a KFG einzustufen. Die besondere Zweckbestimmung dieses Fahrzeuges beruhe darin, dass es die Unterbringung von Personen erlaube und der Beförderung und Bereitstellung der dafür notwendigen und umfangreichen Ausrüstung zum Wohnen und nicht hauptsächlich zur Personenbeförderung diene. Da Wohnmobile nicht den Begriffsbestimmungen des § 2 NoVAG entsprechen, handle es sich beim berufungsgegenständlichen Fahrzeug zwar um ein Kraftfahrzeug iSd KFG, jedoch nicht um ein solches iSd NoVAG, weshalb die Festsetzung von NoVA bereits dem Grunde nach rechtswidrig sei.

Hinsichtlich der Höhe des anzuwendenden Steuersatzes weist der Bw die Verpflichtung, ein entsprechendes Gutachten betreffend den Normverbrauch seines Fahrzeuges beizubringen, unter Hinweis auf § 6 Abs 4 NoVA von sich. Danach wäre bei Fahrzeugen ausländischer Herkunft der Bevollmächtigte iSd § 29 Abs 2 KFG zur Bekanntgabe des Kraftstoffverbrauches verpflichtet bzw. wäre die Abgabebehörde angehalten, dahingehend Ermittlungen zu unternehmen.

Das Finanzamt wies im Rahmen der Berufungsvorentscheidung das Berufungsbegehren als unbegründet ab. Wohnmobile würden als Sonderfahrzeuge unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur fallen, sofern sie im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Vorganges gemäß § 1 Z 1 bis 4 NoVAG als „ein Stück“ anzusehen seien. Dem Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank sei zu entnehmen, dass es sich beim berufungsgegenständlichen Fahrzeug um ein Wohnmobil handle. Da im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im Inland und damit Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 1 Z 3 NoVAG das Fahrzeug unter die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzustufen gewesen sei, wäre es Kraftfahrzeug im Sinne des § 2 Z 2 NoVAG.

Hinsichtlich des anzuwendenden Steuertarifs von 16% bezog sich die Abgabenbehörde erster Instanz auf die NoVA-Bewertung der SAMTC-Betriebe GesmbH sowie einer Campinginternetseite. Sie ermittelte schließlich mangels Bestätigung über den Kraftstoffverbrauch den Steuersatz mit dem 0,2-fachen der Leistung von 81 kW laut Genehmigungsdatenbank gemäß § 6 Abs 4 letzter Satz NoVAG, begrenzt mit dem Höchstsatz von 16%.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bw sein Berufungsvorbringen mit dem Hinweis, dass das Fahrzeug nicht hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut worden und damit kein Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG wäre. Hinsichtlich des Steuersatzes wendet der Bw ein, dass eine Ermittlung nach der Leistung erst dann geboten ist, wenn trotz Ermittlungen der Behörde keine Bestätigung über den Kraftstoffverbrauch beigebracht werden konnte.

Im vorgelegten Steuerakt befinden sich Fotos des Fahrzeuges, welche anlässlich eines durch das Finanzamt vorgenommenen Augenscheins gemacht worden waren. Es handelt sich dabei um einen Kastenwagen, dessen Karosserie eine bauliche Einheit zwischen kastenförmigem Aufbau und Fahrerplatz bildet. Unterstrichen wird das einheitliche optische Erscheinungsbild durch die einheitliche weiße Lackierung und die angebrachten Aufkleber. An den Seitenwänden sind jeweils drei Fenster (einschließlich der Fahrer- und Beifahrerfenster) und am Heck zwei Fenster angebracht. Zusätzlich zu den Fahrer – und Beifahrertüren ist das Fahrzeug mit einer Schiebetür am rechten Seitenteil und einer Ausschwingtür im Heckbereich ausgestattet. Im vorderen Bereich des rechten Seitenteils sind Lüftungsklappen erkennbar. Eines der Fotos zeigt das durchaus wohnlich erscheinende Fahrzeuginnere mit fix eingebautem Küchenteil mit Beleuchtung, Schrank und Sitzbank sowie Bodenteppichen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte eine telefonische Anfrage an FIAT (Auto Italia, Wien) hinsichtlich der Verbrauchswerte, hilfsweise auch der Leistung des FIAT 244 Ducato 2,3 JTD, Baujahr 2004. Es wurde mitgeteilt, dass es für den Ducato – Marktführer für Wohnmobilbasiswagen – keine Normverbrauchsangabe gebe. Hinsichtlich der Leistung wurde die Angabe laut Genehmigungsdatenbank in Höhe von 81 kW (110 PS) bestätigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist einerseits die Frage, ob ein nicht NoVA-pflichtiger Lastkraftwagen oder ein hauptsächlich zur Personenbeförderung gebautes Kraftfahrzeug bzw Kombinationskraftwagen vorliegt, der der NoVA-Pflicht unterliegt, sowie die Höhe des anzuwendenden Tarifs. Auch in der Entscheidung RV/0319-L/05 vom 23.7.2008 hatte der Unabhängige Finanzsenat dieselbe Frage zu beurteilen, wobei hier das Wohnmobil, welches von einem privaten deutschen Verkäufer erworben worden war, sogar mit einem selbständigen und jederzeit abschraubbaren Aufbau ausgestattet war. Im Begründungsteil wurde ausgeführt:

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

Gem § 2 Z 2 NoVAG gelten als (Anm. des Referenten: der NoVA unterliegende) Kraftfahrzeuge Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung

gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

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

Das NoVAG stellt somit (eindeutig und durch viele Judikate so entschieden, zB UFS 25.5.2005, RV/0620-W/03; 12.10.2007, RV/0512-I/07) auf die zolltarifarische Einstufung der Fahrzeuge ab, für die nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union die Kombinierte Nomenklatur (KN) 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 erstmaligen Zulassung im Inland entscheidend. Keine Rolle spielt hingegen die Einordnung nach der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastwagen oder Kleinbusse (BGBl. 134/1993) oder die kraftfahrrechtliche Zulassung. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung als LKW kann daher keineswegs geschlossen werden, dass ein Fahrzeug auch nach der Kombinierten Nomenklatur als LKW einzustufen ist (vgl. Otto Sarnthein, Sport Utility Vehicles in: SWK, S 265 und viele UFS-Entscheidungen, ua vom 25.5.2005, RV/0620-W/03).

Es kann daher auch nach Ansicht des UFS keine Verletzung einer Bindung an eine Entscheidung der Zulassungsbehörde vorliegen.

Bei der zu lösenden Frage 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. Mai 1992, ZI. 91/16/0026) ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen darstellen. Damit soll auch eine einheitliche Anwendung des Zolltarifs in der EU erreicht werden (EuGH v 19.10.2000, Rs C-339/98).

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 - denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703).

Entscheidend ist daher, dass nach allen vorliegenden Kriterien (technische Ausstattung, Erscheinungsbild, Nutzungsmöglichkeit, Herstellerkonzeption usw) im Zeitpunkt der Zulassung ein KFZ vorliegt, dass eher für die Personenbeförderung als für die Lastenbeförderung

bestimmt ist. Zu beurteilen ist dabei nach Ansicht des UFS die gesamte zu tarifierende wirtschaftlichen Einheit. Der Referent kann Ihrer Argumentation durchaus folgen und Sie würden zweifelsohne Recht bekommen, wenn tatsächlich im Zeitpunkt der Zulassung ein Fahrzeug mit einem vom Fahrerhaus abgetrennten ausrüstungsfähigen Fahrgestell und davon getrennt ein wie auch immer gearteter Aufbau vorliegen würde. Es müsste dann zB auch bei einer getrennten Einfuhr aus dem Drittland zu getrennten Tarifierungen kommen. Sobald aber nach dem Erscheinungsbild eine wirtschaftliche Einheit vorliegt, ist diese nicht zu trennen sondern als solche zu tarifieren (zB eben auch als Kranwagen, Position 8705 10 00, und nicht als LKW, Position 8704, und davon getrennt der Kran).

Auch Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel (Linde Verlag "Das Auto im Steuerrecht", S 195) kommen zu diesem Ergebnis. Maßgeblich ist die zolltarifische Einstufung im Zeitpunkt der kraftfahrrichtlichen Zulassung. Wird ein Wohnmobil getrennt nach Fahrwerk und Aufbau geliefert, aber erst nach dem Zusammenbau zum Verkehr zugelassen, dann ist durch den Zusammenbau ein steuerpflichtiges Wohnmobil entstanden.

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)

Durch die ausdrückliche Aufzählung der Campingkraftwagen wird auf wirtschaftliche Einheiten abgestellt, die im Zeitpunkt der Zulassung der Personenbeförderung dienen und speziell zum Wohnen eingerichtet sind.

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- denn zur Güterbeförderung bestimmt sind.

Folgende Merkmale können einer Einreihung in dieser Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

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

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

- a) das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z.B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere*
- b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer oder die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups)*

- c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen)
- d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich
- e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeuges zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher)

Die angeführten Kriterien für die Tarifierung unter die Position 8703 bzw 8704 müssen nicht kumulativ vorliegen sondern stellen nur mögliche Kriterien dar. Wenn auch die zwei "klimatisch" völlig getrennten Bereiche Führerhaus und Wohnkabine für das Vorliegen eines LKW nach der Position 8704 sprechen, ergibt sich doch aus der Gesamtschau der zu berücksichtigenden Kriterien, dass ein einheitliches KFZ mit der wesentlichen Bestimmung der Personenbeförderung und der "Bewohnung" durch Personen zu Campingzwecken, eben ein Campingkraftwagen, vorliegt.

In den einleitenden Anmerkungen zu Kapitel 87 (hierher gehören dann auch die hier strittigen Positionen 8703 und 8704) der KN wird festgehalten, dass Kraftwagenfahrgestelle mit Führerhaus nicht zur Position 8706 sondern zu den Positionen 8702 bis 8704 gehören.

Daraus ergibt sich auch, dass je nach endgültigem Zweck und Beschaffenheit der zu tarifierenden Einheit ein PKW zur Personenbeförderung nach Position 8703 oder ein LKW zur Lastenbeförderung nach Position 8704 vorliegen kann.

Zusammenfassend kann nach dem Zweck der angeführten Bestimmungen festgehalten werden, dass das KFZ in seiner funktionalen Gesamtheit im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen ist. Somit ist das konkrete Fahrzeug mit seiner konkreten Ausstattung und Nutzbarkeit zu beurteilen und nicht etwa die Lieferung eines Zugfahrzeuges und eines davon losgelösten Aufbaus.

Wenn in der KN Wohnmobile unter den KFZ zur Personenbeförderung (8703) genannt sind, kann dem auch ein gesetzgeberischer Willen entnommen werden. So werden etwa an anderer Stelle auch Kranwagen oder KFZ mit Bohrturm genannt und nicht darauf abgestellt, ob die Bohr- oder Kranvorrichtung leicht abgenommen werden kann. Es kommt viel mehr auf die konkrete Nutzbarkeit der zu beurteilenden wirtschaftlichen Einheit im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld an.

So wurde auch in einer gem Art 12 Zollkodex für die gesamte EU verbindlichen Zolltarifs-Auskunft VZTA-Nr DEB/773/05-1 mit folgender Formulierung eine Einreihung in 8703 33 90 (gebrauchtes Wohnmobil mit mehr als 2500 cm3) vorgenommen: "Das Fahrzeug ist aufgrund seiner objektiven Beschaffenheitsmerkmale hauptsächlich zur Verwendung als Wohnmobil bestimmt." Sachverhaltsmäßig war hier ein KFZ mit Fahrerkabine und einer davon abgetrennten Ladefläche, auf der eine Wohnkabine jederzeit mit wenigen Handgriffen aufgesetzt und abgenommen werden kann, zu beurteilen. In diesem Fall war es sogar so, dass die Wohnkabine mit Stützen leicht am Campingplatz zurückgelassen werden konnte und mit dem Basisfahrzeug alleine Fahrten unternommen werden konnten. Dennoch wurde aufgrund der hauptsächlichen Verwendungsmöglichkeit das Fahrzeug als PKW (Wohnmobil) tarifiert.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass nach § 2 Abs 1 KFG 1967 neben Personenkraftwagen (Z 5), Kombinationskraftwagen (Z 6), Lastkraftwagen (Z 8) und Wohnmobile (Z 28a) auch in Z 22a Spezialkraftwagen definiert werden. Demnach sind Spezialkraftwagen solche Kraftwagen, die nicht unter Z 5, 6, 7, 8,...,28a fallen. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass nach dem Allgemeinen Durchführungserlass zum KFG 1967 (bei § 28) ein KFZ auch schon dann als Spezialkraftwagen zu genehmigen ist, wenn ein Teil des Innenraums nicht vorwiegend der Personen- oder der Güterbeförderung sondern zB Wohnzwecken dient. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung als Spezialkraftwagen ergibt sich somit nicht zwingend, dass ein Lastkraftwagen vorliegt. Vielmehr wäre auch hier zu beurteilen, ob nach dem Sinn des NoVAG in Wohnmobile mit abtrennbarem Aufbau und solche ohne trennbaren Aufbau unterscheiden werden soll, was nach Ansicht des UFS zu verneinen wäre.

Für den Gegenstandsfall kann daher zusammenfassend festgestellt werden, dass das berufsgegenständliche Fahrzeug von seiner Funktionalität her nicht vorwiegend dem Transport von Campingutensilien sondern hauptsächlich der Beförderung von Personen dient, welchen auf Grund der Ausstattung auch das Wohnen im Fahrzeug möglich ist. Hinsichtlich des weiteren Berufungspunktes des anzuwendenden Abgabentarifs ist auszuführen:

Gemäß § 6 Abs. 2 Z 2 NoVAG beträgt der Steuersatz für andere Kraftfahrzeuge (außer Motorräder) mit Dieselmotoren 2% vervielfacht mit dem um zwei Liter verminderten Kraftstoffverbrauch in Litern, wobei der Gesamtverbrauch gemäß MVEG-Zyklus nach der EU-Richtlinie 1980/1268 in der für den Gegenstandsfall maßgeblichen Fassung der Richtlinie 1993/116 bzw. 1999/100 zugrunde zu legen ist.

Gemäß § 6 Abs. 3 leg. cit. sind die errechneten Steuersätze auf volle Prozentsätze auf- oder abzurunden. Die Abgabe beträgt höchstens 16% der Bemessungsgrundlage.

Zufolge § 6 Abs. 4 leg. cit. sind für die Berechnung des Durchschnittsverbrauchs die gemäß § 30 Abs.1 b KFG bekanntzugebenden Werte maßgebend. Besteht keine Verpflichtung zur Bekanntgabe des Gesamtverbrauchs gemäß MVEG-Zyklus, so hat bei Kraftfahrzeugen gemäß § 2 Z 2 der Steuerschuldner den Kraftstoffverbrauch durch eine Bestätigung des Herstellers des Kraftfahrzeuges nachzuweisen. Bei ausländischen Herstellern trifft die Verpflichtung den gemäß § 29 Abs. 2 KFG Bevollmächtigten. Wird keine derartige Bestätigung beigebracht, so ist der Steuersatz mit dem 0,2fachen der Leistung in Kilowatt anzunehmen (BGBl 1996/201 ab 1.6.1996; BGBl I 1998/9 ab 10.1.1998).

Im Erlass des BMF, GZ BMF-010220/0136-IV/9/2011 vom 8.8.2011 wird auf Anhang XI Anlage 1 der Richtlinie 2007/46/EG über Fahrzeuggenehmigungen Bezug genommen. Danach sind die unter der Position 39 angeführten Wohnmobile von der Angabe der Co2-Emissionen bzw. des Kraftstoffverbrauchs ausgenommen. Aus diesem Grund sind in den Genehmigungsdokumenten von Wohnmobilen keine Verbrauchsangaben enthalten bzw. blieb deshalb auch die seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellte Anfrage an den Hersteller betreffend die Verbrauchswerte erfolglos bzw. wurde die bereits in der Genehmigungsdatenbank angeführte Leistung des KFZ von 81 kW seitens des Herstellers bestätigt.

Da somit weder vom Bw. eine Bestätigung des nach § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigten über den Kraftstoffverbrauch des in Rede stehenden Wohnmobil beigebracht worden werden konnte, noch die Ermittlungen der gefertigten Behörde diese Frage abzuklären vermochten, ist unter Bezugnahme auf die eingangs zitierte Bestimmung des § 6 Abs. 4 NoVAG 1991 letzter Satz der Steuersatz mit 16,2% (81 kW x 0,2) zu errechnen und unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 6 Abs. 3 leg. cit. mit 16% begrenzt.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage wird in der oben zitierten UFS-Entscheidung ausgeführt: *Wie der UFS ausführlich in seiner Entscheidung RV/1999-L/025 unter Verweis auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. Weigel/Weigel C- 387/01 vom 29. 4. 2004 darstellte, ist in der Regel keine USt-Komponente in der Bemessungsgrundlage enthalten. Der EuGH führte im Wesentlichen aus, dass eine NoVA-Grundabgabe nicht EU-widrig ist, soweit deren BMG den tatsächlichen Wertverlust des von einer Privatperson eingeführten gebrauchten KFZ genau widerspiegelt und die Erreichung des Ziels ermöglicht, derartige KFZ so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.*

Vereinfacht ausgedrückt muss es sich bei der Berechnungsbasis um einen Nettowert handeln, da aufgrund der ursprünglichen Berechnung der NoVA bei inländischen KFZ von einer Nettobasis sich auch die in einem inländischen Gebrauchtfahrzeug enthaltene "Rest-NoVA" von einem Nettobetrag errechnet.

Da § 5 Abs. 2 NoVAG anordnet, dass bei Nicht-Lieferungsfällen die NoVA nach dem "ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert" zu bemessen ist, muss eine im Gebraucht-KFZ enthaltene USt-Komponente immer ausgeschieden werden.

Es ist somit aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts - aber auch nach dem NoVAG selbst - bei der Ermittlung jenes Wertes, der in einem vergleichbaren inländischen KFZ enthalten ist, von einem Wert ohne Umsatzsteuerkomponente auszugehen.

Das Finanzamt zog bei Festsetzung der NoVA den Kaufpreis (allerdings inklusive USt-Komponente) als gemeinen Wert heran. Da nach Ansicht des UFS aber in allen Fällen die USt-Komponente (hier 20% italienische USt) auszuscheiden ist, ergibt sich insoweit eine Stattgabe der Berufung, als die Bemessungsgrundlage mit einem Nettowert in Höhe von EUR 15.000,00 anzusetzen ist.

Die NoVA errechnet sich daher wie folgt:

EUR 15.000,00 x 16% = EUR 2.400,00

zuzüglich Abgabenerhöhung gemäß § 14a Abs 1 Z 2:

EUR 15.000,00 x 1,5% = EUR 225,00.

ergibt somit die im Spruch angeführte NoVA in Höhe von **EUR 2.625,00**.

Salzburg, am 29. März 2012