



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Unter Hauptstraße 8, vom 14. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes C. vom 25. August 2005 bzw. vom 16. Mai 2006 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Beim Bw., der einen Einzelhandel mit Fahrzeugen betreibt, erfolgte im Jahr 2005 eine abgabenbehördliche Prüfung der Zeiträume 2001 bis 2003 und eine Nachschau für die Zeiträume Jänner 2004 bis April 2005.

Der Tz. 2 und 3 des BP-Berichtes vom 25. August 2005 unter „Normverbrauchsabgabe“ ist Folgendes zu entnehmen:

*„Im Prüfungszeitraum wurden vermehrt US-Automobile importiert. Aus den USA wurde die Marke DODGE (Modelle 1500 RAM, 2500 RAM und Durango) und aus Italien die Marke JEEP (Modelle Cherokee und Grand Cherokee) erworben.*

*Anhand der Zollpapiere (Lg. Nr. ZA 58) der aus den USA importierten Kfz ist ersichtlich, dass es sich zolltariflich um PKW (Warennummer 8703) handelt, wodurch ein Zollsatz in Höhe von 10 % zur Anwendung gelangte.*

*Die zolltarifliche Einordnung als PKW (ZT-Nr. 8703) bewirkt zudem, dass diese Kfz der Normverbrauchsabgabe (NoVA) unterliegen.*

*Die NoVA-Pflicht eines Fahrzeuges ergibt sich ausschließlich aus der zolltarifischen Einstufung eines Fahrzeuges als Personenkraftwagen der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur (KN).*

*Fahrzeuge, die mit mindestens zwei Sitzreihen ausgestattet sind, fallen grundsätzlich unter die Position 8703 der KN und unterliegen somit der NoVA.*

*Die kraftfahrrechtliche Zulassung eines Fahrzeuges ist für die zolltarifische Einordnung („NoVA-Verknüpfung“) ohne Bedeutung.*

*Bei einer vom Zollamt Innsbruck durchgeführten Überprüfung wurde festgestellt, dass es sich beim Fahrzeug DODGE, Modell 2500 RAM, zolltariflich um einen LKW (mit der Warennummer 8704) handelt, womit auch eine Befreiung bei der Normverbrauchsabgabe gegeben ist.*

*Der entsprechende Zollsatz wurde bei diesen Kfz nunmehr mit 22 % vorgeschrieben. Der Abg.Pfl. hat gegen diese Bescheide Berufung eingebracht; eine Entscheidung darüber ist noch ausständig.*

*Seitens der BP wurde von den Fahrzeugen Dodge 2500 RAM – in Anlehnung an die Feststellungen des Zollamtes Innsbruck – keine NoVA vorgeschrieben.*

<b>Art</b>	<b>ZT-</b>	<b>% Zoll</b>	<b>NoVA-Pflicht</b>
PKW	8703	10 %	JA
LKW	8704	22 %	NEIN

NoVA-pflichtige Kfz						
Prüfungszeitraum 2001 bis 2003						
2001	Kraftfahrzeug	FG-Nr.	ZT-Nr.	% Zoll	...	NoVA
24.04.2001	JEEP Grand Cherokee 4,7 l	...1	Italien			77.931,00
Bemessungsgrundlage NoVA-NF 2001: 487.068,97						EUR 5.663,47
2002						
15.01.2002	JEEP Cherokee 2,5 TD	...2	Italien		...	3.159,67
13.05.2002	JEEP Gran Cherokee 2,7 CRD	...3	Italien		...	5.325,75
27.12.2002	DODGE 1500 RAM 5,7	...4	8703	10 %	...	6.666,62
Bemessungsgrundlage NoVA-NF 2002: 96.016,79						EUR 15.152,04
2003						
20.02.2003	JEEP Grand Cherokee 2,7 CRD	...5	Italien		...	5.772,41
06.06.2003	JEEP Cherokee 2,5 CRD	...6	Italien		...	3.152,17
11.07.2003	DODGE 1500 RAM 5,7	...7	8703	10 %	...	5.977,01
16.12.2003	DODGE 1500 RAM 5,7	...8	8703	10 %	...	6.781,61
29.12.2003	DODGE 1500 RAM 5,7	...9	8703	10 %	...	8.045,98
29.12.2003	DODGE 1500 RAM 5,7	...10	8703	10 %	...	6.896,55
Bemessungsgrundlage NoVA-NF 2003						EUR 36.625,74
Summe NoVA-Nachforderung 2001 – 2003						57.441,24
NoVA-pflichtige Kfz						
2004						
05.03.2004	DODGE 1500 RAM 5,7 l	...11	8703	10 %	...	5.747,13
10.03.2004	JEEP Grand Cherokee 2,7 CRD	...12	Italien		...	5.770,11
24.05.2004	DODGE 1500 RAM 5,7 l	...13	8703	10 %	...	7.701,15
08.07.2004	JEEP Grand Cherokee 2,7 CRD	...14	Italien		...	5.103,45
02.08.2004	JEEP Grand Cherokee 2,7 CRD	...15	Italien		...	5.632,18
24.09.2004	JEEP Grand Cherokee 2,7 CRD	...16	Italien		...	5.172,41
11.11.2004	DODGE Durango Ltd. 5,7 l	...17	8703	10 %	...	5.747,13
22.11.2004	JEEP Grand Cherokee 2,7 CRD	...18	Italien		...	5.793,10
Bemessungsgrundlage NoVA-NF 2004						EUR 46.666,66
1-6/2005						
21.03.2005	DODGE Durango Ltd. 5,7 l	...19	8703	10 %	...	5.632,18
Bemessungsgrundlage NoVA-NF 1-6/2005						EUR 5.632,18
Summe NoVA-Nachforderung Nachschauzeitraum 01/2004 – 06/2005						52.298,85

Mit Bescheiden vom 25. August 2005, zugestellt am 15. September 2005, erließ das Finanzamt für die streitgegenständlichen Zeiträume entsprechende Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe. Es wurden folgende NoVA-Beträge vorgeschrieben:

1-12/2001	5.663,47 €
1-12/2002	15.152,04 €
1-12/2003	40.814,59 €
1-12/2004	46.666,66 €
1-6/2005	9.286,33 €

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2005 wurde gegen die Normverbrauchsabgabefestsetzungen für die Zeiträume 2001 bis 6/2005 **Berufung** eingebracht und Anträge auf Durchführung des Beweisverfahrens, insbesondere durch Nachschau bei der Zulassungsbehörde, auf die Ver-

nehmung des Bw. und auf Behebung der angefochtenen Bescheide gestellt. Begründend wird Folgendes eingewendet:

*„Der Bericht des Finanzamtes C. vom 25.8.2005 enthält in seinen Prüfungsfeststellungen bzgl. Normverbrauchsabgabe folgenden Satz: „Die zolltarifische Einordnung als PKW (ZT-Nr. 8703) bewirkt zudem, dass diese Kfz der Normverbrauchsabgabe (NoVA) unterliegen. Die NoVA-Pflicht eines Fahrzeuges ergibt sich ausschließlich aus der zolltarifarischen Einstufung eines Fahrzeuges als Personenkraftwagen der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur (KN).“*

*Diese dem angefochtenen Bescheid offenbar zugrunde gelegte Rechtsansicht steht im Widerspruch zum NormverbrauchsabgabeG (NoVAG).*

*Gemäß § 7 NoVAG entsteht die Steuerschuld im Falle der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) ...mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist ..., im Falle der Zulassung nach § 1 Z 3 mit Ablauf des Kalendermonats dieser Zulassung.*

*Gemäß Durchführungserlass zum NoVAG ist für die zolltarifische Einstufung jener Zeitpunkt maßgebend, in dem ein Vorgang im Sinne des § 1 Z 1-4 NoVAG gesetzt wird. Wird daher ein Fahrzeug vor Verwirklichung eines Vorganges im Sinne des § 1 Z 1-4 NoVAG derart umgestaltet, dass es durch die Umgestaltung zolltarifarisch in den Kreis der Fahrzeuge im Sinne des § 2 NoVAG eintritt oder aus diesem Kreis ausscheidet, so fällt der nachfolgende Vorgang sodann unter die Steuerpflicht oder fällt aus der Steuerpflicht heraus.*

*Ausdrücklich als Beispiel angeführt ist folgender Vorgang:*

*„b) ein als solcher importierter Kombinationskraftwagen der Zolltarifnummer 8703 wird vor der Lieferung vom Fahrzeughändler zu einem Klein-LKW der Zolltarifnummer 8704 umgebaut. Die Lieferung des Fahrzeuges unterliegt nicht der NoVA.“*

*Tatsächlich wurde das der Überprüfung unterzogene Fahrzeug vor Auslieferung zu einem Klein-LKW der Zolltarifnummer 8704 umgebaut, in dem unter anderem eine feste Trennwand zwischen der ersten und der zweiten Sitzreihe eingebaut und die hinteren Fenster vergittert wurden.*

*Dies hat die Abgabenbehörde jedoch unberücksichtigt gelassen und es weiters verabsäumt, sich durch entsprechende Nachschau bei der Zulassungsbehörde Gewissheit über den Sachstand zu verschaffen.*

*Das Verfahren ist sohin mangelhaft.*

*Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass die meiner Beurteilung nach zu Unrecht festgesetzte NoVA darüber hinaus eine Doppelbesteuerung durch die weiters eingehobenen Kfz-Steuern darstellt und demnach EU-rechtswidrig ist.“*

Die Berufung gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 1-12/2005 richtet sich weiters dagegen, dass in dem dem Bescheid zugrunde liegenden Prüfbericht lediglich ein Betrag von 5.632,18 € ermittelt wurde.

Dazu hat der Betriebsprüfer am 20. Oktober 2005 wie folgt **Stellung genommen**:

*„In den Berufungen wird. u.a. angeführt, dass für die zolltarifliche Einstufung jener Zeitpunkt maßgebend ist, in dem ein Vorgang i.S.d. § 1 Z 1-4 NoVAG gesetzt wird. Seitens der BP wurde lediglich festgestellt, dass grundsätzlich für die NoVA-Pflicht eines Kfz die zolltarifische Einstufung maßgebend ist.*

*Weiters wird angeführt, dass, wenn ein Fahrzeug der ZT 8703 (PKW) vor der Lieferung vom Fahrzeughändler zu einem LKW der ZT 8704 umgebaut wird, nicht der NoVA unterliegt.*

*Dieser Umstand wurde auch von der BP zu keinem Zeitpunkt bestritten. Festgestellt wurde vielmehr, dass die vom geprüften Kfz-Händler veräußerten Kfz nicht im Sinne der ZT 8704 umgebaut wurden.*

*Die bei einigen Erwerbern durchgeführten Erhebungen haben ergeben, dass in keinem einzigen Fall ein Umbau im Sinne der ZT 8704 gegeben war. Es erfolgte zumeist nur ein Einbau von Trenngittern zwischen Fahrgastraum und Laderaum und/oder eine Vergitterung der hinteren Fenster. Diese Ergebnisse sind auch mit Fotos dokumentiert. Ein Einbau von Trenngittern/Trennwänden sowie die Vergitterung der hinteren Fenster kann für die Beurteilung gem. Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 hinsichtlich Vorsteuerabzug relevant sein, ist jedoch für die Beurteilung der zolltarifischen Einordnung als PKW (ZT 8703) oder LKW (ZT 8704) unbedeutend, da bei dieser Einstufung vor allem das äußere Erscheinungsbild maßgebend ist.*

*Laut Verordnung können als Kleinlastkraftwagen „... nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen PKW mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.“*

*Seitens des Abg.Pfl. wurde im Zuge der Betriebsprüfung von keinem einzigen Kfz der Nachweis erbracht, dass dieses von einem zolltarifischen PKW (8703) in einen zolltarifischen LKW (8704) umgebaut worden wäre.*

*Laut Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 25.5.2005 besteht jedoch gerade in solchen Fällen des „Umbaus in einen LKW“ (die betreffenden Kfz der Marken Jeep Cherokee sowie Dodge 1500 Ram, 2500 Ram und Durango wurden allesamt als PKW mit 10 % Zoll importiert) eine erhöhte Mitwirkungspflicht bzw. liegt die Beweisführung beim geprüften Unternehmen.*

*Der Abgabenbehörde wird weiters vorgeworfen, es verabsäumt zu haben, sich bei der Zulassungsbehörde Gewissheit verschafft zu haben.*

*Hierzu sei angemerkt, dass sehr wohl über jedes der betreffenden Fahrzeuge eine Abfrage beim Zentralregister des BM für Inneres über sämtliche registrierten Daten erfolgte. Es sei zudem angemerkt, dass die kraftfahrrechtliche Einstufung (Zulassung) eines Kfz als PKW oder LKW keinen Aufschluss darüber gibt, welche umsatzsteuerliche Beurteilung (in Bezug auf Vorsteuerabzug) oder die NoVA-rechtliche Beurteilung (NoVA-pflichtig oder NoVA-frei) gegeben ist.*

*Seitens der Betriebsprüfung sei noch folgendes angemerkt: Bei der Vorschreibung an NoVA handelt es sich um die Marken Dodge (Typen 1500 Ram und Durango) und Jeep (Marken Cherokee und Grand Cherokee).*

*In einem von der Fa. Chrysler Austria vorliegenden Prospekt ist ersichtlich, dass es bei der Marke Jeep kein einziges Kfz gibt, dass grundsätzlich von der NoVA befreit wäre. (Jeep Cherokee mit 15 % und 16 % NoVA, Jeep Grand Cherokee mit 16 % NoVA).*

*Es müsste also in jedem Fall ein Umbau in einen (zolltariflichen) LKW erfolgen. Ähnlich verhält es sich mit Fahrzeugen der Marke Dodge: Hierzu wurde vom Zollamt Innsbruck festgestellt, dass es sich bei der Type 2500 Ram (eine Sitzreihe, mit offener Ladefläche) um einen LKW (ZT 8704) handelt, jedoch die Type 1500 Ram (zwei Sitzreihen, offene Ladefläche) zolltarifisch als PKW (ZT 8703) einzustufen ist.*

*Die Type Durango ist grundsätzlich als PKW (ZT 8703) einzustufen. Diese Kfz wurden auch bei der Einfuhr (Importe aus Kanada) als PKW deklariert, wodurch u.a. auch der verminderte EU-Zoll in Höhe von 10 % zur Anwendung gelangte. (LKW 22 % EU-Zoll)*

*Die oben angeführten Punkte betreffen allesamt die Jahre 2001 bis 2005.*

*In der Berufung betreffend das Jahr 2005 wird zusätzlich folgendes angeführt: Zum Ersten richtet sich die Berufung gegen die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 1-12/2005. Eine entsprechende NoVA wurde jedoch nur für das 1. Halbjahr 2005 festgesetzt.*

*Neben dem falsch angeführten Zeitraum wird zweitens auch die Höhe der festgesetzten NoVA als widersprüchlich angeführt. Im Bescheid sei eine NoVA iHv 9.286,33 angeführt, im Prüfbericht jedoch ein Betrag iHv 5.632,18. Hierzu sei festgestellt, dass bisher vom Abg.Pfl. (bzw. dessen Steuerberater) für ein im April 2005 veräußertes Kfz eine NoVA iHv 3.654,15 gemeldet und auch entrichtet wurde. Die seitens der BP festgestellte, bisher nicht gemeldete bzw. entrichtete NoVA beträgt 5.632,18, wodurch sich ein Gesamtbetrag an NoVA für das 1. Halbjahr 2005 iHv 9.286,33 ergibt."*

Es wurden vom zuständigen Erhebungsdienst verschiedene Fahrzeuge besichtigt, Fotos angefertigt und u.a. die beim nunmehrigen Zulassungsbesitzer befindlichen Unterlagen kopiert. Folgende Fotos sind bei der MA 46 (Wien) vorhanden: Dodge 1500 Ram 5,7 l (Verkauf am 27.12.2002), alle im Jahr 2003 veräußerten strittigen Fahrzeuge (ausgenommen jenes am 29.12.2003 veräußerte mit der FG-Nr. ... 9 ). Bei den am 2.8.2004 und 11.11.2004 veräußerten Fahrzeugen wurden von der Abgabenverwaltung selbst Fotos angefertigt (Punkt „Fotos“ im Arbeitsbogen letztes Blatt, Fotos vom 2.9.2005 auf dem Parkplatz des Finanzamtes aufgenommen)

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2005 erfolgte eine **Gegenäußerung** des Bw. und für das Jahr 2005 insoweit eine Richtigstellung, dass es sich bei der Angabe eines falschen Zeitraumes um einen Schreibfehler handle. Zur Frage der Steuerschuld gemäß NoVAG werde bemerkt, dass die in der Stellungnahme des Betriebsprüfers angegebenen Beweismittel nicht beigeschlossen waren, sodass eine diesbezügliche Stellungnahme nicht möglich sei. Bezüglich der vom Betriebsprüfer weiters zitierten Erhebungen bei betroffenen Kunden, die „überfallsartig“ und in unangemessenem Ton erfolgt sein sollten, spreche sich der Bw. gegen die Art der Durchführung aus, da sie sein Fortkommen als Händler schädigen könnte.

Bezüglich der rechtlichen Beurteilung durch den Betriebsprüfer werde Folgendes angemerkt:

*„Wie bereits in den Berufungen ausgeführt ist gemäß Durchführungserlass zum NoVAG für die zolltarifarisches Einstufung jener Zeitpunkt maßgebend, in dem ein Vorgang im Sinne des § 1 Z 1-4 NoVAG gesetzt wird. Wird daher ein Fahrzeug vor Verwirklichung eines Vorganges im Sinne des § 1 Z 1-4 NoVAG derart umgestaltet, dass es durch die Umgestaltung zolltarifarisch in den Kreis der Fahrzeuge im Sinne des § 2 NoVAG eintritt oder aus diesem Kreis ausscheidet, so fällt der nachfolgende Vorgang sodann unter die Steuerpflicht oder fällt aus der Steuerpflicht heraus.*

*Ausdrücklich als Beispiel angeführt ist folgender Vorgang: „b) ein als solcher importierter Kombinationskraftwagen der Zolltarifnummer 8703 wird vor der Lieferung vom Fahrzeughändler zu einem Klein-LKW der Zolltarifnummer 8704 umgebaut. Die Lieferung des Fahrzeuges unterliegt nicht der NoVA.“*

*Die nachfolgenden Anmeldung und Zulassung der Fahrzeuge als LKW erfolgte unter Aufsicht des zuständigen Verkehrsamtes als Aufsichtsbehörde und kann daher nicht einseitig durch einen Rechtsakt der Abgabenbehörde abgeändert werden.*

*Abschließend wird noch festgehalten, dass die Normverbrauchsabgabe gemäß Beurteilung der EU-Kommission eine unzulässige Form der Doppelbesteuerung im Hinblick auf die weiters eingehobenen Kfz-Steuern darstellt und daher EU-rechtswidrig ist.“*

Es wurden weiters Anträge auf Vorlage der angeführten Beweismittel und zwar Fotos und Abfragen beim Zentralregister beim BM für Inneres sowie Vorlage der zitierten Beaufungsentcheidung des UFS vom 20 gestellt, worauf das zuständige Finanzamt mit Schreiben vom 10. Jänner 2006 vorschlug, von den angeforderten Unterlagen im Wege der Akteneinsicht Kenntnis zu nehmen. Eine Übersendung von Beweismitteln und UFS-Entscheidungen sei nicht vorgesehen.

Eine diesbezügliche Akteneinsicht durch den Vertreter des Bw. erfolgte am 13. Februar 2006, wobei insbesondere die Fotos und die Berufungsentcheidung wunschgemäß überreicht wurden (Bl. 32 NoVA-Akt).

Mit Schreiben vom 2. März 2006 wurde folgende Stellungnahme zum Erhebungsergebnis abgegeben:

*„Der Dodge Ram 1500/A. wurde in Entsprechung der bezughabenden Liste des BMF als vorsteuerabzugsberechtigt qualifiziert.*

*Bezüglich der anderen Fahrzeuge vertritt das Finanzamt C. den Standpunkt, dass die vorgenommenen Umbauten nicht den diesbezüglichen Ausführungsbestimmungen des Gesetzes entsprechen.*

*Hiezu wird folgendes ausgeführt:*

*1. Die Information des BMF, mit welcher die Voraussetzungen für die Anerkennung als Kleinlastkraftwagen präzise festgelegt wurden, datiert vom 24. Jänner 2005 wurde am 22. Februar 2005 noch ergänzt.*

*Die Finanzbehörde hat durch diese Information zu erkennen gegeben, dass die gesetzlichen Grundlagen, aber auch die Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 offensichtlich nicht die für eine verlässliche Einstufung erforderliche Bestimmtheit aufgewiesen hat, ansonsten die zuvor zitierten Informationen vom 24. Jänner 2005 und 22. Februar 2005 entbehrlich gewesen wären.*

*Die Herausgabe dieser Informationen bestärkt daher die bereits von mir vertretene Ansicht, dass zumindest bis 24. Jänner/22. Februar 2005 eine unklare Rechtslage bzgl. der Abgrenzungskriterien bestanden hat.*

*2. Grundsatz der abgabenrechtlichen Vorschriften ist, dass nur solche Vorgänge abgabenpflichtig sind, die durch eine entsprechende Rechtsquelle erfasst sind. Insoweit unterscheiden sich die abgabenrechtlichen Vorschriften deutlich von den zivilrechtlichen Bestimmungen, bei denen durch Auslegung auch eine Erweiterung der Tatbestandsmäßigkeit erfolgen kann. Lediglich als Beispiel sei hiezu § 480 ABGB angeführt, wonach Dienstbarkeiten grundsätzlich nur durch Vertrag, letztwillige Verfügung oder Richterspruch bei Teilung erworben werden*



*können. Die Rechtsprechung hat jedoch in Erweiterung des gesetzlichen Tatbestandes auch die „konkludente Einräumung“ von Servituten als weitere Möglichkeit zur Begründung judiziert.*

*Eine derartige Erweiterung von Tatbeständen ist dem Abgabenrecht jedoch fremd.*

*Aus den genannten Gründen vertrete ich die Ansicht, dass zumindest die bis 22. Februar 2005 ausgelieferten Fahrzeuge im Sinne des § 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 NoVAG nicht NoVA-pflichtig sind.*

*3. Abschließend wird noch ausgeführt, dass auch anlässlich der bei mir in der Vergangenheit von den Abgabenbehörden bei mir vorgenommenen Betriebsprüfung durch die Finanzbehörden keinerlei Beanstandungen bzgl. der NoVA erfolgt ist.*

*Die Beamten hätten in Kenntnis und bei Erkennbarkeit der tatbestandlichen Voraussetzungen die NoVA-Pflicht der von meinem Unternehmen importierten Fahrzeuge mit Sicherheit bereits zu einem früheren Zeitpunkt festgestellt. Aufgrund des Betriebsprüfungsergebnisses konnte ich darauf vertrauen, dass die von mir gewählte Vorgangsweise im Einklang mit den abgaberechtlichen Bestimmungen steht.*

*Aus den genannten Gründen bin ich der Meinung, dass die zurzeit verfahrensgegenständliche Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2001 bis einschließlich 02/2005 nicht gerechtfertigt ist.*

*4. Im Übrigen sei noch darauf hingewiesen, dass die meiner Meinung nach zu Unrecht festgesetzte österreichische NoVA aufgrund der weiters in Österreich eingehobenen Kfz-Steuer eine Doppelbesteuerung darstellt und demnach auch nach Ansicht der Europäischen Kommission als Zulassungssteuer rechtswidrig ist. Es wird daher in absehbarer Zeit mit deren Aufhebung gerechnet.“*

Mit Schreiben vom 4.4.2006 zog der Bw. seine gegen den Festsetzungsbescheid über die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 1-6/2005 gerichtete Berufung zurück, worauf vom Finanzamt am 11. April 2006 ein diesbezüglicher Gegenstandsloserklärungsbescheid erlassen wurde. Die Berufungen gegen die Festsetzungsbescheide der Zeiträume 2001 bis 2004 betreffend wurden aufrecht erhalten.

Für den Zeitraum September 2004 wurde vom Bw. nachträglich NoVA iHv € 5.517,24 angemeldet, die bisher nicht berücksichtigt wurde.

Am 16. Mai 2006 wurde deshalb nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ein neuer Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 1-12/2004 erlassen, der nunmehr Normverbrauchsabgabe iHv insgesamt € 52.183,91 vorschrieb.

---

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

Nach § 1 Z 1 NoVAG unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.

Gemäß § 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 zolltarifarisches 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 zolltarifarisches Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Keine Rolle spielt hingegen die Einordnung nach der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastwagen oder Kleinbusse (BGBl. II 2002/193) 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. Mai 1992, Zl. 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 - denn 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 (zB Tourenwagen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen)

2. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung wie Krankenwagen Gefangenenwagen und Leichenwagen
3. Campingwagen (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 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- denn 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" (zB Van - artige Fahrzeuge, Freizeit ("Sports Utility") fahrzeuge, bestimmte Pick - ups).

Folgende Merkmale können einer Einreihung in dieser Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen (siehe auch 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 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; 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 – wie dem Einfügen eines Trenngitters hinter der zweiten Sitzreihe und weiterer Schutzgitter vor den hinteren seitlichen Fenstern im Inneren des Gepäckraumes – kann infolge eines nunmehr auch gewichtsmäßigen Überwiegens der Lastenbeförderung die kraftfahrrechtlich notwendige Zulassung als LKW nunmehr gegeben sein. Diese kraftfahrrechtliche Zulassung ändert aber 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 der KN einzureihen ist. Daraus folgt aber auch die nach wie vor bestehende Normverbrauchsabgabepflicht des Fahrzeughändlers iSd § 1 Z 1 iVm § 4 NoVAG.

Diese Voraussetzungen gelten auch für alle übrigen Gelände- und Kombinationskraftfahrzeuge, Sport Utility, Freizeitfahrzeuge, Off-Road-Fahrzeuge, Pseudo-Pick-up Fahrzeuge und dergleichen wie beispielsweise Jeep Grand Cherokee.

Fahrzeuge der oben angeführten Art mit zwei Sitzreihen und einem dahinter liegenden Laderaum können nur ausnahmsweise als Lastkraftwagen der Position 8704 der KN eingestuft werden, wenn

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

Diese Voraussetzungen treffen auf die berufungsgegenständlichen Kraftfahrzeuge nicht zu.

Die Fahrzeuge der Marke Dodge RAM 1500 und Durango wurden vom Bw. durchwegs aus Kanada importiert, als PKW zollrechtlich tarifiert (unter Position 8703 der KN) und anschließend bei einer Typisierungsstelle (MA 46 – Landesfahrzeugprüfstelle) kraftfahrrechtlich als LKW typisiert. Auch die Einkäufe der Fahrzeuge Jeep Cherokee und Jeep Grand Cherokee führten vor der kraftfahrrechtlichen Zulassung zu einem Einzelgenehmigungsverfahren, im Zuge dessen von der Prüfstelle Fotos angefertigt wurden. Lediglich in zwei Fällen wurde im Zuge des Einzelgenehmigungsverfahrens der Fahrzeuge Dodge Durango in den Bescheiden vom jeweils 11. November 2004 (FG-Nr. ...225107 und ...225117) folgende Auflagen aufgenommen : *„Der Raum für die Güterbeförderung ist angrenzend an die seitlichen Fenster und angrenzend an die vorderen Sitze stets durch eingebaute, ausreichende und stabile Trenneinrichtungen abzuschirmen.“*

Auch auf Fotos des Finanzamtes Wels ist ein solches Trenngitter sichtbar, die seitlichen Fenster werden im Innenraum von mehreren Gitterstäben abgegrenzt (Bl. 16ff NoVA-Akt).

Sachverhaltsmäßig ist aufgrund der Bilderserie unbestritten, dass sämtliche Fahrzeuge über zwei Sitzreihen verfügen, zwei verglaste hintere Seitenfenster aufweisen und dass in zwei Fällen der Fahrgastraum vom Laderaum durch eine Gitterwand getrennt wird.

Schon allein deshalb, weil der Laderaum nicht seitlich verblecht ist und überdies der Fahr-  
gastraum vom Laderaum nicht derart abgeschieden ist, dass zwei klimatisch getrennte  
Bereiche vorliegen, kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es die  
strittigen Fahrzeuge unter die Position 8703 der KN einreicht und daher der Normverbrauchs-  
abgabe unterzogen hat.

Das Anbringen eines Trenngitters kann im Zusammenhang mit einem allfälligen Überwiegen  
des Fahrzeuges zur Lastenbeförderung zur kraftfahrrechtlichen Einstufung als LKW führen.  
Eine zollrechtliche Einstufung unter die Position 8704 der KN – wie sie für die Frage einer  
Steuerbarkeit nach dem NoVAG von Bedeutung ist - wird dadurch aber nicht bewirkt.

Auf weitere Merkmale, die als charakteristische Beschaffenheitshinweise für das Vorliegen  
eines PKW anzusehen sind (siehe oben Voraussetzungen für Position 8703 der KN), muss  
daher nicht mehr eingegangen werden, wobei aber zu bemerken ist, dass auch die übrigen  
aufgelisteten Merkmale weitaus überwiegend für eine Subsumierung unter die Position 8703  
sprechen (wie sichtbare Sicherheitsgurte oder andere Merkmale einer Komfortausstattung).

Weitere Nachweise über Umbauten, insbesondere solche, die eine zollrechtliche Einordnung  
eines Kraftfahrzeuges als LKW ermöglichen, wurden jedoch nicht vorgelegt, obwohl der Bw.  
entsprechende Aufzeichnungspflichten wahrzunehmen gehabt hätte.

Die bloße Behauptung, dass ein als PKW importiertes Fahrzeug in einen unter Positon 8704  
fallenden Klein-LKW umgebaut zu haben – unter Anführung einer Stelle im NoVA-Durch-  
führungserlass – reicht jedenfalls nicht aus. Der Bw. hat der Offenlegungs- und Wahrheits-  
pflicht nach § 119 Abs. 1 BAO entsprechend die für den Bestand und den Umfang einer  
Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu  
legen. Ein der Finanzbehörde anzulastender Verfahrensmangel im Hinblick auf allenfalls  
zumutbare aber nicht durchgeführte Erhebungen liegt demnach nicht vor. Es wurden von der  
Behörde sämtliche nur denkbaren Ermittlungshandlungen gesetzt – wie Unterlagen der  
Kraftfahrbehörden eingeholt oder Augenschein von Fahrzeugen durchgeführt – die über die  
Verhältnisse zum jeweiligen Zeitpunkt der Lieferung der Kraftfahrzeuge Aufschluss hätten  
geben können, ob nun tatsächlich ein Umbau in einen LKW stattgefunden habe.

Weiters wird bemerkt, dass die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die  
steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse ausdrücklich zu  
einer Bestimmung des UStG 1994 und des EStG 1988 ergangen ist, jedenfalls keine aus-  
führenden Bestimmungen zum NoVAG vorgesehen hat und daher für die Frage einer Norm-  
verbrauchsabgabepflicht keinen Anwendungsbereich finden kann.

Es ist keine unklare rechtliche Situation bezüglich der Normverbrauchsabgabepflicht gegeben.  
Es liegen jedenfalls unterschiedliche Beurteilungen eines Kraftfahrzeuges nach dem KFG, dem

UStG und dem NoVAG vor. Nach dem NoVAG ist allein die zollrechtliche Einordnung nach der KN entscheidend.

Unberechtigt ist auch die Berufungsrüge, die Normverbrauchsabgabe als solche sei gemeinschaftsrechtswidrig. Der EuGH hat mit Urteil vom 29.4.2004, Rs. C-387/01 („Weigel“), entschieden, dass die Erhebung der Normverbrauchsabgabe mit den Artikeln 39 und 12 EG vereinbar ist. Die NoVA-Grundabgabe steht auch nicht in Widerspruch zu Artikel 90 EG. Der EuGH hat auch in der im Urteil vom 13.7.1989, Rs. C-93/88 und 94/88 („Wisselink“), überprüften Erhebung einer besonderen Verbrauchssteuer, die bei Lieferung oder Einfuhr von Personenkraftfahrzeugen anfällt, aus mehreren Gründen keinen Verstoß gegen Art. 33 der 6. EG-RI. und damit darin eine verbotene Mehrwertsteuerähnliche Abgabe erblickt: Zum ersten handelt es sich bei dieser besonderen Verbrauchsteuer um eine allgemeine Steuer, da letztlich nur zwei ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen (Personenkraftwagen und Kleinkrafträder) belastet wurden. Zum zweiten wurde die Abgabe nicht in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise erhoben, da sie nur einmal (nämlich im Zeitpunkt der Lieferung durch den Hersteller oder der Einfuhr) angewandt und sodann vollständig auf die nächste Umsatzstufe abgewälzt wurde. Ferner beeinträchtigte die Verbrauchsteuer nicht das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, da sie parallel zur Mehrwertsteuer erhoben worden ist, ohne ganz oder teilweise an deren Stelle zu treten: Die Verbrauchsteuer wurde auf die Netto-Katalogpreise der Fahrzeuge berechnet, und die Mehrwertsteuer wurde nach der vom Lieferanten erhaltenen Gegenleistung einschließlich der Verbrauchsteuer berechnet.

Da nach § 3 Z 1 KfzStG 1992 Steuerschuldner für die Kraftfahrzeugsteuer im vorliegenden Fall – denn es liegt kein Fall von widerrechtlicher Verwendung der Z 2 vor - nur der Zulassungsbesitzer des Kraftfahrzeuges sein kann, muss die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung verneint werden, da der Bw. streitgegenständlich nicht als Zulassungsbesitzer auftritt. Der im KfzStG angeführte "Steuerschuldner" ist der jeweils in den Mitgliedstaaten bestimmte Steuerschuldner der durch das Gemeinschaftsrecht harmonisierten Kraftfahrzeugsteuer (VwGH vom 18.5.2006, ZI. 2005/16/0282).

Die Erhebung der "Kraftfahrzeugsteuer" ist durch die Richtlinie 93/89/EWG des Rates vom 25. Oktober 1993 in Grundzügen gemeinschaftsrechtlich geregelt; es soll eine Harmonisierung der Abgabensysteme erreicht werden. In den Mitgliedstaaten der EU erfolgt für Nutzfahrzeuge mit einem bestimmten Mindestgewicht eine harmonisierte Erhebung mit gleichartigen Steuern - in Österreich und in anderen Mitgliedstaaten der Kraftfahrzeugsteuer - innerhalb des durch die Richtlinie 93/89/EWG des Rates vom 25. Oktober 1993 vorgegebenen Umfangs.

Die Person des Steuerschuldners wird unter Beachtung dieser Richtlinie jeweils durch die nationalen Vorschriften geregelt und an diese Personen ergehen die Leistungsgebote durch die einzelnen Mitgliedstaaten.

Schon mangels Anwendbarkeit des KfzStG war in der Erhebung einer Normverbrauchsabgabe keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu erblicken.

Der Berufung war aus den genannten Gründen ein Erfolg zu versagen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Mai 2008