

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Anschrift, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 19. Mai 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 28. April 2014 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 08/2010 nach am 6.11.2018 durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer betreibt einen Kfz-Handel (vgl. Bp-Bericht vom 26.7.2011 zu AB-Nr. AB1).

Am 20.8.2010 verkaufte der Beschwerdeführer im Rahmen seines Unternehmens das bis dahin in Österreich nicht zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeug Opel X83 Vivaro, Fahrgestellnummer FN, zum Kaufpreis von € 7.700,00 brutto an B, Anschrift2.

Mit Bescheid vom 28.4.2014 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 08/2010 hat das Finanzamt FA die Normverbrauchsabgabe für 08/2010 hinsichtlich der Lieferung dieses Fahrzeuges mit € 770,00 festgesetzt.

Begründend wurde zum gegenständlichen Fahrzeug im Wesentlichen ausgeführt, das Erstzulassungsdatum sei der 3.6.2003 gewesen und die Anmeldung im Inland sei am 20.8.2010 erfolgt. Aus dem Zulassungsschein lasse sich entnehmen, dass es als Klasse LKW/N1 Gruppe III klassifiziert sei. Die Seitenfenster seien nicht verblendet. Die hinteren Sitze würden zur Gänze fehlen. Es würde keine Abtrennung zwischen der Vorderseite und der Rückseite des KFZ bestehen. Es seien keine Rücksitze vorhanden, stattdessen sei eine Hundehaltebox am Boden befestigt. Weiters seien bügelförmige Stangen an den

Lehnen der Vordersitze montiert, die als Fahrradhalter dienen würden. Das Fahrzeug habe im Zeitpunkt der Lieferung das äußere Erscheinungsbild eines PKW gehabt. Es habe im Zeitpunkt der Lieferung an B die Voraussetzungen nicht erfüllt, die eine Einreihung in die Position 8704 ermöglichen würden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 19.5.2014.

In der Beschwerdeschrift wurde zum gegenständlichen Fahrzeug im Wesentlichen ausgeführt, der Beschwerdeführer habe sämtliche erforderlichen Veranlassungen getroffen, die eine Zuordnung des Fahrzeugs zur Klasse N1 rechtfertigen. Er habe sämtliche notwendigen Unterlagen, so insbesondere die Zulassungsurkunde zur Klasse N1, diverse Aufnahmen des Fahrzeuges (sowohl Innen- als auch Außenansicht) sowie eine Beschreibung des Fahrzeuges an die Erstbehörde übermittelt, dies immer in Absprache mit dem zuständigen Sachbearbeiter beim Finanzamt FA, Herrn X, der regelmäßig bestätigt habe, dass damit auch zolltarifisch die Voraussetzungen vorliegen würden. Ausdrücklich habe Herr X mehrfach gegenüber dem Beschwerdeführer erklärt, dass im Zulassungsschein lediglich die Bezeichnung „N1“ aufscheinen müsse, sohin sei das Fahrzeug ein LKW und folglich NoVA-befreit. Selbstverständlich habe der Beschwerdeführer auf diese Angaben vertrauen können, zumal sich dieser selbst auch intensiv mit der Materie auseinandergesetzt habe. Schließlich sei das seitens des Beschwerdeführers gemeldete Fahrzeug auch freigeschalten worden.

Im Übrigen könne der Ansicht der Erstbehörde zur Festsetzung der NoVA bzw. dass überhaupt ein steuerpflichtiger Vorgang vorliegen soll, in keinsten Weise gefolgt werden. Für die Abgrenzung zwischen einem NoVA-pflichtigen Pkw und einem nicht NoVA-pflichtigen Lkw sei bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt die zolltarifische Einordnung entscheidend. Dabei würden den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur im Anhang I der Verordnung Nr. 2658/87 des Rates vom 23.7.1987 sowie den im Anhang II der Richtlinie 2007/46/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 5.9.2007 festgelegten Kriterien wesentliche Bedeutung zukommen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden vorgenannte Normen ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifposten darstellen.

Ausdrücklich – und dies sei für die Beurteilung der gegenständlichen Causa wesentlich – werde im Anhang II der vorgenannten Richtlinie 2007/46/EG festgehalten, dass für den Fall, dass ein Fahrzeug die im Anhang II definierten Kriterien der Klasse N erfüllt, dieses Fahrzeug jedenfalls nach Zolltarif 8704 als Lkw einzustufen sei. Entsprechend diesen Kriterien würde eine Klassifizierung zur Personenbeförderung (Klasse M1) oder zur Güterbeförderung (Klasse N1) erfolgen, insbesondere hinsichtlich der Kapazität des Ladungsbereiches, des Gesamtgewichtes sowie weiterer technischer und spezifischer Merkmale. Grundsätzlich wäre nach diesen Kriterien der Bereich, in dem sich die Sitzplätze befinden, vollständig vom Ladebereich zu trennen. Abweichend von dieser Bestimmung allerdings – so in der Richtlinie weiter – würden Personen

und Güter in demselben Bereich befördert werden können, wenn die Ladefläche mit Sicherheitseinrichtungen ausgestattet ist, die dazu bestimmt sind, Fahrgäste vor der Verschiebung der Ladung während der Fahrt bei starken Bremsvorgängen und Kurvenfahrten zu schützen. Hinsichtlich der Sicherheitseinrichtungen könne der Hersteller gegenüber der Genehmigungsbehörde den zufriedenstellenden Nachweis erbringen, dass die angebrachten Sicherheitseinrichtungen ein gleichwertiges Sicherheitsniveau wie mit dem in den erwähnten Normen vorgeschriebenen erreichen (siehe 3.4. der Richtlinie). Sohin sei wohl klar, dass es nach dieser Bestimmung keiner vollständigen Trennung zum Ladebereich bedürfe.

Fakt sei daher, dass der Beschwerdeführer sämtliche erforderlichen Veranlassungen getroffen habe, die eine Zuordnung zur Klasse N1 rechtfertigen. In diesem Zusammenhang sei auf die eingereichte Normverbrauchsabgabemeldung des Beschwerdeführers hinsichtlich des gegenständlichen Fahrzeuges zu verweisen. Der Beschwerdeführer habe sämtliche notwendigen Unterlagen, so insbesondere die Zulassungsurkunde zur Klasse N1, diverse Aufnahmen des Fahrzeuges (sowohl Innen- als auch Außenansicht) sowie eine Beschreibung des Fahrzeuges an die Erstbehörde übermittelt. Dies immer in Absprache mit dem zuständigen Sachbearbeiter beim Finanzamt FA, Herrn X, der regelmäßig bestätigt habe, dass damit auch zolltarifisch die Voraussetzungen vorliegen würden. Ausdrücklich habe Herr X mehrfach gegenüber dem Beschwerdeführer erklärt, dass im Zulassungsschein lediglich die Bezeichnung „N1“ aufscheinen müsse, sohin sei das Fahrzeug ein LKW und sohin NoVA-befreit. Selbstverständlich habe der Beschwerdeführer auf diese Angaben vertrauen können, zumal sich dieser selbst auch intensiv mit der Materie auseinandergesetzt habe. Schließlich sei das seitens des Beschwerdeführers gemeldete Fahrzeug auch freigeschaltet worden.

Beim Fahrzeug der Marke Opel X83 Vivaro handle es sich entsprechend den vorgelegten Fotos um einen Zweisitzer sowie sei das Fahrzeug lediglich dreitürig. Das Fahrzeug sei von Deutschland als LKW importiert und habe sohin entsprechend der EU-Richtlinie in Deutschland zur Einordnung als LKW erfüllt. Dass in Österreich nunmehr die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sein sollten, erscheine unter Verweis auf die EU-Judikatur nicht nachvollziehbar.

Weiters sei der Ladungsbereich vom Sitzbereich durch bügelförmige Stangen abgetrennt sowie würden angebrachte Verzurrösen das Verrutschen der Ladung verhindern. Hinzu komme, dass der Fahrgastbereich raummäßig wesentlich kleiner sei als der Laderaum sowie eine großzügige Heckklappe vorhanden sei, was eindeutig erkennen lasse, dass das gegenständliche Fahrzeug vorwiegend für die Lastenbeförderung bestimmt sei. Der Ladungsbereich sei vollkommen eben und es seien Antirutschmatten zur Sicherung der Ladung angebracht. Schließlich spreche auch die Ausstattung des Fahrzeuges, so insbesondere der fehlende Komfort, dafür, dass das Fahrzeug hauptsächlich zur Lastenbeförderung eingesetzt werde. Das Fahrzeug weise keine elektrischen

Fensterheber, keine Zentralverriegelung, keine Klimaanlage, kein ESB, keinen Airbag, keine Sportsitze sowie keine Sicherheitsgurten hinten auf.

Ob ein Fahrzeug als PKW oder als LKW zu tarifieren ist, sei allein anhand der objektiven Beschaffenheit zu beurteilen. Nach den Erläuterungen zum harmonisierten System werde die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge unter die Position 8704 (Lastkraftwagen) durch besondere Merkmale festgelegt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zu Güter- als zur Personenbeförderung bestimmt sind. Derartige Merkmale seien unter anderem das Vorhandensein einer Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und dem hinteren Bereich (unter Beachtung der Ausnahme im Anhang II der Richtlinie 2007/46/EG), das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen sowie Ausstattungen im Güterladebereich, das Fehlen von hinteren Fenstern an beiden Seitenteilen sowie Vorrichtungen im Ladebereich, die eine entsprechende Ladungssicherung ermöglichen. Nochmals sei auf die EU-Richtlinie 2001/46/EG verwiesen, nach der Personen und Güter in demselben Bereich befördert werden könnten, wenn die Ladefläche mit Sicherheitseinrichtungen ausgestattet ist, die dazu bestimmt sind, Fahrgäste vor der Verschleibung der Ladung während der Fahrt zu schützen. Sämtliche dieser Voraussetzung würden beim gegenständlichen Fahrzeug vorliegen. Es verfüge im Übrigen lediglich über drei Türen inklusive einer weitöffnenden Heckklappe (ebene Ladefläche, Antirutschmatten) sowie nur zwei Sitze, sodass nach dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit der Merkmale nur der Schluss gezogen werden könne, dass das Fahrzeug, so insbesondere auch unter Einbezug der durchgeführten Umbaumaßnahmen, hauptsächlich zur Beförderung von Gütern eingesetzt werde. Sohin würden jedenfalls die Kriterien für die Zuordnung von Fahrzeugen der Klasse N (sohin Zolltarif 8704) entsprechend der EU-Richtlinie 2007/46/EG vorliegen und sei der Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur entsprochen. Sollten nach Ansicht der Behörde die Erfordernisse der Kombinierten Nomenklatur nicht vorliegen, was ausdrücklich bestritten wird, sei darauf zu verweisen, dass die österreichischen Bestimmungen in keinsten Weise den Vorgaben des überstaatlichen EU-Rechtes entsprechen würden und sohin als gemeinschaftswidrig anzusehen seien.

Kraftfahrzeuge der Marke Lada Taiga würden seitens der A-GmbH Österreich ausdrücklich als Fiskal-Lkw angeboten und verkauft werden. Vorgenannte Fahrzeuge der Marke Lada Taiga würden in ihrem äußeren Erscheinungsbild sowie hinsichtlich der Ausstattung im Wesentlichen den Ausstattungsmerkmalen des gegenständlichen Opel X83 Vivaro des Beschwerdeführers entsprechen. Dies insbesondere hinsichtlich Abtrennung, fehlende Komfortmerkmale sowie Laderaum und Ladevolumen.

In der Zeitschrift „Auto und Wirtschaft“, Dezember 2013, werde vorgenannter Lada Taiga als Fahrzeug der Klasse N1 unter Hinweis auf eine steuerliche Befreiung von NoVA, Öko-NoVA beworben. Dabei sei im Wesentlichen ein Umbau zum Zweisitzer erfolgt und würde sich an der Stelle der Rückbank eine vollkommen ebene Ladefläche befinden, Verzurrösen würden die Ladungssicherung ermöglichen. Diese Fahrzeuge würden offensichtlich – trotz fehlender Trennwand sowie Verblechung der hinteren Seitenfenster

– die Voraussetzungen zur Zuordnung der Klasse N1 erfüllen. Weshalb seitens des Amtes hier eine Ungleichbehandlung vorgenommen werde, lasse auf Willkür des Amtes schließen. Jedenfalls würde hier eine vehemente Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vorliegen.

Im Weiteren habe sich der Beschwerdeführer regelmäßig mit dem zuständigen Sachbearbeiter beim Finanzamt FA, Herrn X, über die Voraussetzung der Zuordnung nach Zollltarif 8704 besprochen. Der Beschwerdeführer habe sämtliche wesentlichen Unterlagen zur „Freischaltung“ des Fahrzeuges an Herrn X übermittelt und sei das Fahrzeug in der Folge auch „freigeschaltet“ worden. Herr X habe ausdrücklich gegenüber dem Beschwerdeführer erklärt, dass es für ihn ausreichend sei, wenn die Bezeichnung „Lastkraftwagen/N1G“ aufscheine. Aufgrund dieser Erklärung habe der Beschwerdeführer jedenfalls davon ausgehen können, dass eine Einreihung in die Position 8704 (Lkw) vorliegen würde und damit die NoVA- Steuerfreiheit gewährleistet sei.

Jeder der am Rechtsleben teilnimmt, habe nach dem Grundsatz von Treu und Glauben zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen. Er dürfe sich nicht ohne triftigen Grund im Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Sohien würden unrichtige Auskünfte den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen können und damit nach Lage des Falles eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO bewirken. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sei sohien an sich geeignet, eine Unbilligkeit der Einhebung von Ansprüchen des Abgabengläubigers nach sich zu ziehen. Dies würde zum einen ein unrichtiges Verhalten der Behörde voraussetzen, auf das der Abgabenschuldner vertraut habe sowie zum anderen, dass der Abgabenschuldner seine Dispositionen danach eingerichtet hat und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat.

Der Beschwerdeführer habe den Angaben der Finanzbehörde I. Instanz vertraut und würde sohien einen Vertrauensschutz genießen. Sohien könne sich der Beschwerdeführer jedenfalls auf eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung berufen und würde einen Schutz im Einhebungsverfahren genießen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer stets bemüht gewesen sei, die entsprechenden Veranlassungen zu treffen, habe sich stets mit der zuständigen Behörde auseinandergesetzt sowie die entsprechenden Unterlagen übermittelt.

Die Erstbehörde würde hinsichtlich des Verspätungszuschlages ausführen, dass eine Verspätung nicht entschuldbar sei, wenn den Abgabenschuldner daran ein Verschulden treffe. Eine objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung sei dann entschuldbar wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei.

Gerade diese Voraussetzungen würden beim Beschwerdeführer vorliegen. Um Wiederholungen zu vermeiden, darf auf die vorangeführten Ausführungen verwiesen und nochmals ausdrücklich festgehalten werden, dass sich der Beschwerdeführer rechtzeitig und ausreichend über die Regelungen der Kombinierten Nomenklatur erkundigt bzw. sich

mit dieser auseinandergesetzt habe. Vielmehr würde die Erstbehörde bei der Auslegung der Kombinierten Nomenklatur selbst von völlig falschen Voraussetzungen ausgehen, da sie ihrer Auslegung Gelände- und Kombinationskraftfahrzeuge, Freizeitfahrzeuge, Off-Road-Fahrzeuge und dergleichen mit zwei Sitzreihen zugrunde legen würde. Gerade dies würde im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Unabhängig davon würde der Verspätungszuschlag nur dann zustehen, wenn – wie in gegenständlicher Causa eben nicht der Fall – der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe zu Recht ergangen ist. Dies würde aufgrund der Ausführungen in der vorliegenden Beschwerde äußerst zweifelhaft erscheinen, sodass die Einhebung des gegenständlichen Verspätungszuschlages nicht gerechtfertigt sei.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht zunächst mit Vorlagebericht vom 24.6.2014 vorgelegt. Da zuvor keine Beschwerdeentscheidung erlassen worden war und Gründe für das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung im Sinne des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO nicht vorlagen, hat das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 9.3.2016, RV/3100453/2014, seine Unzuständigkeit festgestellt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 7.4.2016 hat das Finanzamt FA die Beschwerde vom 19.5.2014 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe die Berechnungsmethode der Abgabe dargestellt und diese Beschwerde im Übrigen als unbegründet abgewiesen. Weiters hat das Finanzamt FA der Beschwerde gegen den Bescheid über den Verspätungszuschlag stattgegeben und diesen aufgehoben.

Begründend wurde hinsichtlich der Festsetzung der Normverbrauchsabgabe im Wesentlichen ausgeführt, das Kraftfahrzeug sei in seiner funktionalen Gesamtheit im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (Lieferung an den Käufer) zu beurteilen. Das Erstzulassungsdatum des gegenständlichen Fahrzeuges sei der 3.6.2003 und die Anmeldung im Inland sei am 20.8.2010 erfolgt. Die Seitenfenster seien nicht verblendet. Die hinteren Sitze würden zur Gänze fehlen. Weiters seien seitlich Flaschenhalter vorhanden. Es würde keine Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich bestehen. Das Fahrzeug habe im Zeitpunkt der Lieferung das äußere Erscheinungsbild eines PKW gehabt. Weiters habe es im Zeitpunkt der Lieferung an B den Großteil der Voraussetzungen nicht erfüllt, die eine Einreihung in die Position 8704 ermöglicht hätten.

Am 12.5.2016 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte weiter vor, dass entsprechend der Begründung im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 9.3.2016 es das Finanzamt unterlassen habe, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen. Die nunmehrige Beschwerdeentscheidung vom 7.4.2016 sei daher verspätet und unzulässig.

Der Vollständigkeit halber wird festgestellt, dass die Vorlage die Beschwerde gegen den Bescheid der Beschwerde den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, nicht aber die (mit Beschwerde vorentscheidung stattgebend erledigte) Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages betrifft. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig die Frage, ob es sich beim gegenständlichen Kraftfahrzeug um ein solches im Sinne des § 2 Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG) 1991 handelt und ob demnach dessen Zulassung Normverbrauchsabgabepflicht auslöse.

### **Zur Beschwerde wurde erwogen:**

Vorweg ist zu dem im Vorlageantrag vom 12.5.2016 erstatteten Vorbringen auf den dort angesprochenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 9.3.2016, RV/3100453/2014, zu verweisen, wonach im fortzusetzenden Verfahren das Finanzamt seine Entscheidungspflicht gemäß § 262 Abs. 1 BAO durch Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung wahrzunehmen und im Falle des Einlangens eines Vorlageantrages die Beschwerde samt Akten dem Gericht gemäß § 265 f BAO erneut vorzulegen hat. Dieser Verpflichtung ist das Finanzamt durch Erlassung der Beschwerde vorentscheidung vom 7.4.2016 und die nachfolgende Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht aufgrund des Vorlageantrags vom 12.5.2016 nachgekommen.

Gemäß § 1 Z. 1 Normverbrauchsabgabengesetz 1991 (NoVAG 1991) unterliegt der Normverbrauchsabgabe die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 Umsatzsteuergesetz 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.

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

Gemäß § 4 NoVAG 1991 ist Abgabenschuldner in den Fällen der Lieferung der Unternehmer, der die Lieferung ausführt.

Gemäß § 5 NoVAG 1991 ist die Abgabe in den Fällen der Lieferung nach dem Entgelt, in allen anderen Fällen nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als

gemeiner Wert. Der Steuersatz gemäß § 6 NoVAG 1991 beträgt beim gegenständlichen Fahrzeug 12%.

Gemäß § 7 Abs. 1 NoVAG 1991 entsteht die Steuerschuld im Fall der Lieferung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung stattgefunden hat.

Die NoVA ist eine Selbstbemessungsabgabe. Der Abgabenschuldner hat innerhalb der in § 11 NoVAG 1991 geregelten Fristen eine Anmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen und die Abgabe zu den dort genannten Fälligkeitszeitpunkten zu entrichten.

Wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so kann eine Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen (§ 201 Abs. 2 Z. 3 BAO).

Das gegenständliche Kraftfahrzeug ist kraftfahrrechtlich als Lastkraftwagen/N1/Gruppe III (Fahrzeug für Güterbeförderung mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3.500 kg und einer Bezugsmasse von mehr als 1.760 kg), zugelassen.

Für die Beurteilung als Kraftfahrzeug im Sinne des NoVAG ist nach § 2 Z. 2 NoVAG 1991 die Einordnung nach der Kombinierten Nomenklatur maßgeblich (vgl. auch VwGH 20.1.2010, 2008/13/0125). Ein grundlegendes Hilfsmittel zur Einordnung eines Fahrzeuges sind die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (vgl. EuGH 6.12.2007, C-486/06, BVBA VAN Landeghem).

In den Erläuterungen zu Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur heißt es:

„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 (Position 8704). 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 ‚Mehrzweck‘-fahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit[Sports Utility]fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

a) das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (z. B. 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 Verankerungspunkte 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)."

In den Erläuterungen zu Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur heißt es:

„Die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und entweder über einen gesonderten, umschlossenen Rückraum oder eine offene hintere Plattform verfügen, die üblicherweise zur Güterbeförderung genutzt werden. Diese Fahrzeuge können auch über flach gegen die Seitenwände klappbare Rücksitzbänke ohne Sicherheitsausrüstung, Verankerungspunkte oder Fahrkomforteinrichtungen aufweisen, um den Frachtbereich im Bedarfsfall in vollem Umfang für den Warentransport nutzen zu können. In diese Gruppe fallen die so genannten ‚Mehrzweck‘fahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit[, Sports Utility']fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise 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 und die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups);
- c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den beiden 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 (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher)."

Nach dem Wortlaut der Position 8703 – "hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrwagen einschließlich Kombinationskraftwagen" – ist der Verwendungszweck der genannten Fahrzeuge für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Wörter "zu (dem Zweck) ... gebaut", folgt, dass es auf den dem Fahrzeug innewohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (vgl. zum Ganzen VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229).

Aus dem Arbeitsbogen über die Erhebung zu Nr. AB3, insbesondere aus den dort enthaltenen Lichtbildern und den Angaben des Erwerbers B, ergibt sich Folgendes:

Das gegenständliche Kraftfahrzeug Opel X83 Vivaro ist zweisitzig. Hinter dem Fahrer- und dem Beifahrersitz ist jeweils ein vom Fahrzeugboden bis zur Fahrzeugdecke reichender Metallbügel eingebaut. Der Bügel auf der Fahrerseite weist einige wenige (ca. 5) Querstangen auf. Auf Beifahrerseite ist nur eine Querstange etwa auf halber Höhe der Rückenlehne ersichtlich. Abgesehen von diesen Bügeln ist der Übergang zwischen dem Fahrer- bzw. Beifahrerbereich und dem dahinter liegenden Fahrzeugbereich offen.

Dieser hintere Fahrzeugbereich ist mit einer Schiebetür (rechts) und einer Heckklappe versehen. Die Seitenwände sind verglast, die Heckklappe verfügt über ein Fenster. Die Innenverkleidung der Fahrzeugwände in diesem hinteren Bereich entspricht im Design (blau/grau) jener im Bereich der Fahrersitze bzw. Fronttüren. Die Fahrzeugdecke (Dachinnenseite) ist durchgehend verkleidet und oberhalb der Fenster mit Haltegriffen ausgestattet. Am durchgehend ebenen Fahrzeugboden verlaufen in Fahrtrichtung von der Rückseite des Fahrer- bzw. Beifahrersitzes bis zur Heckklappe vier parallele Schienen, welche für die Montage einer zweiten bzw. dritten Sitzreihe geeignet sind. Auf diesen Schienen ist im Bereich der hintersten (dritten) Seitenfenster eine Box mit versperrbarem Gitter zwecks Tiertransport ersichtlich, welche aber vom Käufer des Fahrzeuges nachträglich eingebaut wurde.

Laut Angaben des Käufers B wird das Fahrzeug für private Fahrten, z.B. Urlaub und sonstige Fahrten, genutzt.

In der mündlichen Verhandlung vom 6.11.2018 wurden die genannten Lichtbilder von den Verfahrensparteien eingesehen und erörtert. Der Beschwerdeführer hat seinen Standpunkt bekräftigt, dass das Fahrzeug auch zwecks Beurteilung der Abgabepflicht betreffend NoVA als Lastkraftwagen anzusehen sei und im Wesentlichen auf die Zulassung des Fahrzeuges für zwei Personen hingewiesen sowie auf den Umstand, dass der als „Ladefläche“ bezeichnete Bereich wesentlich größer ist als der Fahrerbereich und eine ebene Grundfläche mit rutschfester Matte aufweist, dass weiters eine große, ausladende Heckklappe vorhanden ist und die Sicherung der Ladung durch die rutschfeste Matte und die von ihm angebrachten Verzurrösen gewährleistet sei, weshalb keine Trennung zwischen Fahrer- und Ladungsbereich erforderlich sei. Die Vertreterin des Finanzamtes

fürte hingegen im Wesentlichen aus, das gesamte Erscheinungsbild des Fahrzeuges würde für eine Einreihung als Personenkraftwagen sprechen.

Das Bundesfinanzgericht kommt aufgrund der vorgelegten Beweise entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers zum Ergebnis, dass das gegenständliche Fahrzeug zolltarifarisch nicht als Lastkraftwagen einzuordnen ist. Entscheidend ist dabei der dem Fahrzeug innewohnende Verwendungszweck, welcher durch das allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeuges und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt wird.

Gegen eine Einreihung als Lastkraftwagen spricht insbesondere, dass – abgesehen von den oben beschriebenen „Bügeln“ – keinerlei Abgrenzung zwischen dem Fahrerbereich und dem dahinter liegenden Bereich erkennbar ist; die vom Beschwerdeführer angeführten „Verzurrösen“ in Verbindung mit einer rutschfesten Bodenmatte kann eine derartige Trennung zwischen den beiden Bereichen nicht ersetzen. Der hinter dem Fahrer- und dem Beifahrersitz gelegene Bereich, der sowohl an der Schiebetür als auch an den Seitenwänden und an der Heckklappe Fenster aufweist und der durch die Verkleidungen an den Innenwänden und das Design den Eindruck eines auf Personentransport ausgerichteten Fahrzeuges erweckt, kann unter Verwendung der am Boden eingelassenen Schienen ohne großen Aufwand mit einer zweiten und einer dritten Sitzreihe ausgestattet werden.

Das Fahrzeug erfüllt damit die Voraussetzungen über die Einordnung in Position 8703 (Pkw) der Kombinierten Nomenklatur.

Daraus ergibt sich, dass die Lieferung der Fahrzeuges durch den Beschwerdeführer wie in den angefochtenen Bescheiden festgestellt der Normverbrauchsabgabe unterliegt.

Ob das gegenständliche Fahrzeug den Kriterien von anderen – nach dem Beschwerdevorbringen: ähnlichen – Fahrzeugen entspricht, kommt hier keine Bedeutung zu, weil im Rahmen des Beschwerdeverfahrens ausschließlich darüber zu befinden ist, ob das streitgegenständliche Fahrzeug der NoVA unterliegt oder nicht. Die Einordnung ist nach den Verhältnissen am konkreten Fahrzeug zu beurteilen.

Wie bereits oben dargestellt, ist diese Einordnung aufgrund der gesetzlichen Vorgabe (§ 2 Z. 2 NoVAG 1991) nach der Kombinierten Nomenklatur vorzunehmen. Dem Beschwerdevorbringen, dass das gegenständliche Fahrzeug kraftfahrrechtlich als Fahrzeug der Fahrzeugklasse „N1“ anzusehen ist, kommt daher für die Beurteilung, ob das Fahrzeug der Normverbrauchsabgabe unterliegt, keine Relevanz zu. Auch die in der Beschwerdeschrift angesprochenen europarechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers werden vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt, zumal sich die gegenständliche Entscheidung an den vom EuGH in seinem Urteil vom 6.12.2007, Rs. C-486/06, "BVBA Van Landeghem", ausgeführten Kriterien orientiert.

Der Beschwerdeführer hat sich auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz Treu und Glauben berufen. Er hat dazu vorgebracht, er habe den Angaben des Mitarbeiters des Finanzamts FA, Herrn X, vertraut.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde Herr X als Zeuge einvernommen. Er gab an, er könne sich an Telefonate mit dem Beschwerdeführer erinnern und möglicherweise habe auch ein persönliches Gespräch stattgefunden. In den gegenständlichen Zeiträumen (2010) sei die Freischaltung von Fahrzeugen auf Grundlage der übermittelten Rechnungen und Typenscheine erfolgt. Wenn bei Anmeldung eines Fahrzeuges die Fahrzeugklasse „N1“ angegeben wurde, sei davon ausgegangen worden, dass das Fahrzeug NoVA-befreit ist. Dies sei dem Beschwerdeführer allgemein so mitgeteilt worden. Weitere Unterlagen zu den Fahrzeugen seien damals (2010) nicht übermittelt worden. Die Fahrzeuge seien nie vorgeführt worden und der Zeuge habe bei der Beurteilung von NoVA-Tatbeständen nie ein Fahrzeug in Augenschein genommen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt; ebenso wenig kann eine (allenfalls) falsche Rechtsauskunft dazu führen, dass dadurch, und sei es auch nur für den Einzelfall, gesetzliche Bestimmungen gleichsam außer Kraft gesetzt und dem Beschwerdeführer ein ihm nach der allgemeinen Rechtslage nicht zustehender Anspruch zukommen werden würde. Dies würde dem verfassungsrechtlich normierten Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 Abs. 1 B-VG) wie auch dem abgabenrechtlichen Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 Abs. 1 BAO) widersprechen.

Demnach setzt die Anwendung von Treu und Glauben einen Vollzugsspielraum der Behörde voraus, wie er etwa bei Ermessensentscheidungen besteht. Dem Grundsatz von Treu und Glauben kann in Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG daher nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist, der Behörde somit ein Vollzugsspielraum zukommt (vgl. VwGH 3.10.2018, Ra 2018/07/0423 mit Hinweis auf VwGH 27.2.2003, 99/15/0004; VwGH 21.12.2011, 2009/08/0013; VwGH 29.3.2012, 2008/12/0057).

Bei der Beurteilung der Steuerbarkeit eines Kraftfahrzeuges (§ 1 NoVAG 1991) lässt das Gesetz keinen Vollzugsspielraum offen, ob es ein Kraftfahrzeug nach den Kriterien der Kombinierten Nomenklatur beurteilt oder ob es andere Kriterien heranzieht wie etwa die Einteilung von Kraftfahrzeugen und Anhängern nach § 3 KFG 1967, welche unter Pkt.2.2.1. die Fahrzeuge zur Güterbeförderung mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3.500 kg (Klasse N1) anführt. Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung des § 2 NoVAG 1991 kann als Kriterium für die Beurteilung eines Kraftfahrzeuges nach dem NoVAG 1991 allein die Kombinierte Nomenklatur den Maßstab darstellen, welche die Abgabenbehörde ihren Feststellungen zugrunde zu legen hat.

Im Ermessen des Finanzamtes liegen hingegen Festsetzungsbescheide nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Wie sich aus dem Beschwerdevorbringen und dem Inhalt der vorgelegten Akten sowie insbesondere aus der zeugenschaftlichen Vernehmung des Herrn X in der mündlichen Verhandlung ergibt, wurde dem Beschwerdeführer telefonisch bekannt gegeben, dass die Einreihung von Fahrzeugen bzw. die Freischaltung in der Genehmigungsdatenbank aufgrund der Angaben der Antragsteller (hier: des Beschwerdeführers) erfolgt. Aus den dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen ergab sich, dass das Fahrzeug in der Fahrzeugklasse „N1“ zugelassen war. Der Beschwerdeführer hat nach seinen Angaben die Einreichung der Anmeldung (§ 11 Abs. 1 NoVAG 1991) unterlassen, weil er aufgrund der Information durch das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass das Fahrzeug nicht NoVA-pflichtig sei.

Aus den im Arbeitsbogen zu AB-Nr. AB3 enthaltenen und in der mündlichen Verhandlung erörterten Fotos ist zweifelsfrei ersichtlich, dass das Fahrzeug in keiner Weise die Voraussetzungen für eine Einreihung in Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur erfüllen kann. Auch für den Beschwerdeführer als langjährigen und erfahrenen Fahrzeughändler musste erkennbar sein, dass diese Voraussetzungen beim gegenständlichen Fahrzeug nicht vorlagen. Wenn er auch seitens des Finanzamtes die Information bekommen hat, dass bei Bekanntgabe der Einreihung in die Fahrzeuggruppe „N1“ (Lastkraftwagen) eine entsprechende Freischaltung erfolge, so lagen dieser Beurteilung des Finanzamtes letztlich allein die Angaben des Beschwerdeführers zur kraftfahrrechtlichen Einreihung zugrunde, wobei der Vertreter des Finanzamtes offenkundig davon ausging, dass damit auch die NoVA-rechtlichen Voraussetzungen für eine Nichtfestsetzung erfüllt seien. Auch der Beschwerdeführer, der sich nach eigenem Vorbringen in der Beschwerdeschrift wie in der mündlichen Verhandlung mit den rechtlichen Voraussetzungen betreffend NoVA auseinandergesetzt hat, konnte nicht davon ausgehen, dass eine (in diesem Zusammenhang: formale) kraftfahrrechtliche Einreihung die konkreten Voraussetzungen der Kombinierten Nomenklatur ersetzen kann, zumal er wusste, dass dem Finanzamt der tatsächliche Zustand des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Freischaltung nicht bekannt war. Auf den Vergleich etwa mit dem vom Beschwerdeführer angeführten Artikel in der Zeitschrift „Auto und Wirtschaft“ zum Fahrzeug Lada Taiga kann sich der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang schon deshalb nicht stützen, weil dieser Artikel erst nach Fälligkeit der gegenständlichen Abgabe erschienen ist.

Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es im Rahmen der ihm zustehenden allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen nachträgliche Erhebungen (§ 143 BAO) durchführt, aufgrund der bei diesen Erhebungen gewonnenen Erkenntnisse eine neuerliche rechtliche Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhaltes vornimmt und auf Grundlage

der eindeutigen Verfahrensergebnisse dem öffentlichen Interesse an der rechtskonformen und gleichmäßigen Festsetzung der Abgaben einen höheren Stellenwert beimisst als den Parteiinteressen an einer Nichtfestsetzung der NoVA.

Es ist somit kein Ermessensfehler bei der Erlassung des Festsetzungsbescheides erkennbar.

Gegen die Höhe der festgesetzten Abgabe wurden keine Einwendungen erhoben und es besteht auch nach der Aktenlage kein Anlass für eine Abänderung. Die Beschwerde gegen den Festsetzungsbescheid war daher im Ergebnis als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt im gegenständlichen Erkenntnis der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und hatte im Übrigen eine Ermessensfrage im Einzelfall zu beurteilen, weshalb keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung vorliegen. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 29. November 2018