

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, die richterliche Beisitzerin Dr.ⁱⁿ Maria-Luise Wohlmayr sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Lederer LL.M., und Dr. Herbert Eder in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 21. Jänner 2022 (eingebracht via FinanzOnline am 24. Jänner 2022) gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Oktober 2021 betreffend die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe Juli 2016 nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung (Schriftführerin Sabine Hasenöhr) zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FU 7 (Verkehrsabgaben) und damit in die Zuteilungsgruppe 7003. Aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung wurde sie auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Entscheidung zugewiesen.

Sie richtet sich gegen den **Bescheid vom 5. Oktober 2021**, mit dem das Finanzamt Österreich (kurz FAÖ) Normverbrauchsabgabe (kurz NoVA) für folgendes Fahrzeug mit dem behördlichen Kennzeichen ***X-###XX*** in Höhe von EUR 72.341,12 festsetzte:

[...]

Die **Beschwerde** wurde - nach dreimaliger Fristverlängerung - am 24. Jänner 2022 fristgerecht via FinanzOnline eingebracht und ist mit **21. Jänner 2022** datiert. Nachdem sie vom FAÖ mit **Beschwerdevorentscheidung vom 1. August 2022** als unbegründet abgewiesen wurde, brachte der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (kurz Bf.) am **5. August 2022** per Fax einen **Vorlageantrag** ein und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Daraufhin legte das FAÖ die Beschwerde mit **5. September 2022** an das Bundesfinanzgericht vor.

Mit Mail vom 31. Mai 2023 beauftragte dieses das FAÖ mit der Ergänzung seiner Ermittlungen, die dieses mit **28. Juli 2023** vorlegte. Das Bundesfinanzgericht kontaktierte nun den steuerlichen Vertreter, woraufhin dieser am **19. Oktober 2023 per Mail** reagierte (siehe unten).

In der Folge forderte das Bundesfinanzgericht die Zulassungsstelle mit **Beschluss vom 23. Oktober 2023** zur Vorlage aller dort vorhandenen Unterlagen inklusive eines vorhandenen Besitznachweises des Bf. als Zulassungsbesitzer auf. Dem kam diese mit **Mail vom 3. November 2023** nach. Das Bundesfinanzgericht leitete diese E-Mail-Auskunft am 7. November 2023 an das FAÖ weiter und konfrontierte mit **Mail vom 21. November 2023** auch den Bf. damit. Dessen Vertreter reagierte darauf mit **Mail vom 27. November 2023**.

Nach der Aufforderung des FAÖ zur Stellungnahme übermittelte dieses am **2. Jänner 2024 per Mail** das Ergebnis eines an den Importeur des Fahrzeuges gerichteten Auskunftersuchens mit diversen Beilagen und ergänzte diese nach einer Nachfrage des Bundesfinanzgerichts am **5. Februar 2024** (zum Inhalt siehe Sachverhalt).

Mit Beschluss vom 2. April 2024 lud das Bundesfinanzgericht zur **mündlichen Verhandlung am 15. Mai 2024** und übermittelte den Parteien eine Zusammenfassung des Akteninhaltes (Stand 27. März 2024) sowie die beiden letztgenannten Mails des FAÖ samt Beilagen.

In der mündlichen Verhandlung wurde der damals zuständige Geschäftsführer der *****Hersteller*** GmbH (***GF***)** als Zeuge einvernommen (siehe dazu unten). Zu den Ausführungen der Verfahrensparteien wird auf die nachstehende Darstellung des Akteninhaltes verwiesen.

Die mündliche Verhandlung endete mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt. Unmittelbar im Anschluss an die mündliche Verhandlung kam der Senat nach eingehender Beratung zu folgendem Ergebnis:

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung allgemein

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Bf. vermittelte dem erkennenden Senat in der mündlichen Verhandlung einen sehr offenen, kooperativen und glaubwürdigen Eindruck. Soweit deshalb gegen seine nachstehenden Angaben vom FAÖ keine Einwendungen erhoben wurden und soweit dies nicht gesondert erläutert wird, sieht das Bundesfinanzgericht keinen Grund daran zu zweifeln und nimmt sie deshalb als erwiesen an.

Das gilt auch für die Angaben des in der mündlichen Verhandlung vernommenen Zeugen. Dessen Erinnerung wies zwar Lücken auf, das erklärte er aber glaubwürdig mit damaligen gesundheitlichen Problemen und dem großen zeitlichen Abstand. Zudem versicherte der Zeuge, dass die NoVA-Problematik damals weder ihm noch dem Bf. bewusst gewesen sei und diese erst später über Ermittlungen des FA virulent geworden seien. Das ist glaubwürdig und lässt sich auch mit der fehlenden Zulassungssperre (siehe unten) erklären.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

In Würdigung dieser Regeln stellt sich der Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist, wie folgt dar:

2. Akteninhalt und Beweiswürdigung

a. Bescheide, Beschwerden, Vorlageantrag und Vorlagebericht

Wie in der mündlichen Verhandlung angesprochen schrieb das FAÖ die strittige NoVA dem Bf. erst vor, nachdem das Bundesfinanzgericht eine Vorschreibung beim Hersteller mit Erkenntnis BFG 20.9.2021, RV/3100571/2018 (nicht veröffentlicht gem. § 23 Abs. 3 BFGG) abgelehnt hatte. Diese Vorschreibung an den Bf. erfolgte mit **Bescheid vom 5. Oktober 2021**. Das FAÖ nahm den Bf. als **Zulassungsbesitzer** dieses Fahrzeuges in Anspruch.

Es begründete dies damit, der Bf. habe mit **11. Juli 2016 (Zulassungsdatum)** bzw. **Rechnungen vom 7. September 2016** um insgesamt netto EUR 226.066,00 einen zu einem Wohnmobil umgebauten Lastkraftwagen käuflich erworben. Das ursprünglich als LKW typisierte Fahrzeug sei nach Umtypisierung zur Klasse M1G vom Bf. am 11. Juli 2016 zugelassen worden. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland unterliege gem. § 1 Z 3 NoVAG der NoVA, wobei als erstmalige Zulassung eines Fahrzeuges auch die Zulassung eines Fahrzeuges gelte, welches bereits im Inland zugelassen war (Erstzulassung 19. November 2007), aber als LKW nicht der NoVA unterlag.

Dies bekämpfte der Bf. nach mehrmaliger Fristverlängerung mit **Beschwerde vom 24. Jänner 2022** und rügte unter anderem

1. beim strittigen Fahrzeug handle es sich um ein nicht NoVA-pflichtiges Fahrzeug zur Güterbeförderung gem. **Position 8704 der KN**, weil anders als bei einem typischen Wohnmobil kein vom Fahrerhaus aus begehbare Wohnbereich vorliege, der untrennbar mit dem Fahrzeug verbunden ist.
2. Zum anderen sei der NoVA-Tatbestand des § 1 Z 3 lit. a NoVAG kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung **subsidiär zum Tatbestand der Lieferung** gem § 1 Z 1 NoVAG. Der Bf. habe – nach den Feststellungen des FAÖ – ein komplettes Wohnmobil vom **Hersteller ***Hersteller***** (***)Hersteller***) GmbH; in Folge kurz Hersteller) erworben. Damit habe dieser ein bisher nicht zum Verkehr zugelassenes Fahrzeug iSd § 2 NoVAG an den Bf. geliefert und damit den **Tatbestand der Lieferung** verwirklicht. NoVA-Schuldner sei bei diesem Tatbestand ausschließlich der Hersteller als liefernder Unternehmer (§ 4 Z 1 NoVAG). Zulassungen zu einem Zeitpunkt, in dem das Fahrzeug (noch) kein Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG war, seien für Zwecke des § 1 Z 1 NoVAG irrelevant. Der erste verwirklichte NoVA-Tatbestand für das gegenständliche, umgebaute Kraftfahrzeug sei daher die gem. § 1 Z 1 NoVAG steuerbare Lieferung durch den Hersteller und nicht die spätere Zulassung durch den Bf.
3. Ergänzend rügte der Bf. die verwendete **Bemessungsgrundlage**, weil das Fahrzeug am Tag der Erstzulassung nach der Umtypisierung (11. Juli 2016) lediglich aus dem Fahrgestell und einem leeren Aufbau ohne Einbauten bestanden habe (Hinweis auf Rechnung 310536, wonach die Arbeiten erst „im August 2016 fertig gestellt“ worden seien).

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 1. August 2022** zitierte das FAÖ auszugweise die erwähnte nicht veröffentlichte Entscheidung BFG 20.9.2021, RV/3100571/2018 zu diesem Fahrzeug und stellte unter anderem (wie unten dargestellt fälschlicherweise) fest, das strittige Fahrzeug **sei am 19. November 2007 erstmals im Inland als LKW zum Verkehr zugelassen** worden. Da sich diese Zulassung nicht auf ein Fahrzeug iSd § 2 NoVAG bezogen habe, sei diese Zulassung auch nicht der NoVA unterlegen. Erst mit dem vorgenommenen Umbau des Kraftfahrzeuges zu einem Wohnmobil, der Umtypisierung zum PKW der Klasse „M1G“ sowie

der Zulassung zum Verkehr sei der NoVA-pflichtige Tatbestand gem. § 1 Z 3 lit. b NoVAG verwirklicht worden. Die Lieferung dieses Fahrzeuges an den Bf. könne nicht unter § 1 Z 1 NoVAG subsumiert werden, da nur die Lieferung „von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen“ Kraftfahrzeugen der NoVA unterliege. (Gebraucht-)Fahrzeuge, die bereits in Österreich kraftfahrrechtlich zugelassen waren, fielen nicht unter den Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG. Dies gelte auch dann, wenn im Rahmen der ursprünglichen Lieferung bzw. Zulassung derartiger Fahrzeuge in Österreich keine NoVA-Pflicht eintrat oder die NoVA vergütet wurde. Da die **gesamte zu tarifierende wirtschaftliche Einheit** zu beurteilen sei, sei auch der gesamte Wohnaufbau in die Bemessungsgrundlage für die NoVA miteinzubeziehen. Daran vermöge der Umstand nichts zu ändern, dass die Lieferung des Kraftfahrzeuges samt Wohnaufbau mit insgesamt drei Rechnungen abgerechnet wurde. Eine Schätzung der Bemessungsgrundlage bzw. das Ausscheiden von Innenausstattung komme aufgrund der somit nachweislichen, tatsächlichen Höhe der Umbaukosten nicht in Betracht. Diese Möglichkeit bestehe nur, wenn ein Wohnmobil als Standardfahrzeug sowie als Aufpreis pflichtiges „Sondermodell“ vom gleichen Anbieter produziert werde und damit Vergleichbarkeit gegeben sei. Das bedinge das Vorliegen eines Standardwohnmobils als eindeutiges Vergleichsfahrzeug, was hier nicht gegeben sei, da jedes Fahrzeug dem individuellen Kundenwunsch angepasst werde. Erstmals am 11. Juli 2016 sei ein Fahrzeug iSd § 2 NoVAG vorgelegen. Somit könne nur die Rechtslage für den Kalendermonat Juli 2016 herangezogen werden, in dem der Höchststeuersatz 32% betragen habe.

Mit dem per Fax eingereichten **Vorlageantrag vom 5. August 2022** beantragte der steuerlich vertretene Bf. neben der Vorlage auch die Entscheidung durch den **Senat** nach Durchführung einer **mündlichen Verhandlung**. Er verwies auf die Beschwerde und hielt im Kern fest, folgender Sachverhalt sei unstrittig:

- Das Basisfahrzeug sei 2007 erstmals **in Österreich** als LKW zugelassen worden.
- Frühestens **nach erfolgtem Umbau** durch den Hersteller sei das Fahrzeug als Fahrzeug iSd § 2 NoVAG anzusehen.
- Dieses Fahrzeug sei im Anschluss durch den Hersteller an den Bf. geliefert und von diesem **zeitlich nachgelagert kraftfahrrechtlich zugelassen worden**.

Bei Lieferung eines Fahrzeugs iSd § 2 NoVAG erfülle der Lieferant den Tatbestand der Lieferung (§ 1 Z 1 NoVAG). Das gelte etwa auch für von einem Fahrzeughändler aus dem Ausland importierte und anschließend im Inland gelieferte Gebrauchtfahrzeuge. Um eine mehrfache Belastung des gleichen Fahrzeuges mit NoVA zu verhindern, sehe diese Bestimmung vor, dass nur „im Inland bisher nicht zugelassene Kraftfahrzeuge“ unter den Tatbestand fallen. Der Hersteller habe im Jahr **2016 durch Umbaumaßnahmen ein Fahrzeug iSd § 2 NoVAG hergestellt** und an den Bf. geliefert. Dieses Fahrzeug iSd § 2 NoVAG sei zuvor niemals zugelassen gewesen, sodass der Hersteller mit dieser Lieferung den Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG erfüllt habe. Da sich alle Liefer- und/oder Zulassungsvorgänge vor dem erfolgten

Umbau nicht auf ein Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG bezogen hätten und daher nicht steuerbar gewesen seien, liege **nach dem erfolgten Umbau erstmals ein, in dieser Form noch nie zugelassenes Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG vor**. Das Fahrzeug (Wohnmobil) der kraftfahrrechtlichen Klasse M1 Einreihung in die Position 8703 KN, das Gegenstand des laufenden Verfahrens ist, sei also **erst 2016 entstanden** und könne per definitionem nicht zu einem früheren Zeitpunkt zugelassen gewesen sein.

Der Passus „im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen“ in § 1 Z 1 NoVAG könne sich denkmöglich nur auf Zulassungsvorgänge ab dem Bestehen der Eigenschaft als Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG beziehen. Das setze ein bisher nicht zugelassenes „Kraftfahrzeug“ voraus. Zulassungen zu einem Zeitpunkt, in dem das Fahrzeug (noch) kein Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG 1991 war, seien somit irrelevant. Dafür spreche auch die Gesetzessystematik des NoVAG: Immer dann, wenn es einen Lieferanten eines Fahrzeuges gibt, welches noch nicht der NoVA unterlag, soll **primär** dieser im Wege des Tatbestandes gem. § 1 Z 1 NoVAG als Steuerschuldner herangezogen werden. Nur wenn es an einem Lieferanten oder einer Lieferung im Inland fehlt, erfolgt subsidiär eine Besteuerung gem. § 1 Z 2 oder § 1 Z 3 NoVAG. Dies entspreche auch der typischen Erwartungshaltung eines Fahrzeugkäufers, der beim Erwerb eines Wohnmobils im Inland zu Recht und in Einklang mit den Bestimmungen des NoVAG davon ausgehen kann, dass sämtliche steuerliche Verpflichtungen ausschließlich den Verkäufer treffen. Der **erste verwirklichte NoVA-Tatbestand** für das gegenständliche, umgebaute Kraftfahrzeug sei deshalb durch die gem. § 1 Z 1 NoVAG steuerbare **Lieferung durch den Hersteller** und nicht die subsidiäre **spätere Zulassung** durch den Bf. erfüllt.

Im Anschluss daran wiederholte und vertiefte der Bf. seine Rügen bezüglich Bemessungsgrundlagen und Steuersatz.

b. Erhebungen auf Veranlassung des Bundesfinanzgerichts

Mit Mail vom 28. Juli 2023 legte das FAÖ über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts vom 31. Mai 2023 eine fünfteilige Ergänzung seiner Ermittlungen vor und lud diese über die elektronische Schnittstelle hoch. Diese beinhaltete unter anderem einen **Schriftsatz der steuerlichen Vertreterin des Bf. vom 21. Juli 2023**. Darin schilderte der Bf. den Werdegang des strittigen am **7. Juli 2016 einzelgenehmigten** und am **11. Juli 2016 auf den Bf. als „M1G/Personenkraftwagen“ mit der Aufbauart „Wohnmobil“ bzw. „SA“ zugelassenen** (vgl. Einzelgenehmigung bzw. Zulassungsschein) Fahrzeuges auszugsweise wie folgt selbst:

Danach stieß der Bf., der Käufer dieses Fahrzeuges samt Aufbau, bei einer Messe in Wien im September 2014 erstmalig auf den hier strittigen als „***Markenname***“ bezeichneten LKW-Aufbau des Herstellers in Form eines ersten, **anderen**, innen noch nicht fertig ausgebauten **Prototypen**. Fertige Kundenfahrzeuge habe es damals noch nicht gegeben. Nach einem Besuch der Herstellerfirma durch den Bf. im Herbst 2014 vereinbarte dieser nach eigenen Angaben

mündlich den Erwerb eines solchen LKW-Aufbaues, woraufhin der Hersteller mit dessen Bau begonnen habe. Zu dem Zeitpunkt hätten weder andere Kundenfahrzeuge noch Pläne, Prospekte oder Preislisten existiert. **Der Bf. sei in die gesamte Projekt- und Errichtungsphase eingebunden gewesen** (Suche nach einem passenden Fahrgestell, Auswahl der gewünschten Innenausstattung). Sämtliche Komponenten seien durch den Hersteller in eigenem Namen erworben worden. Ein passendes **Fahrgestell** sei gemeinsam gesucht, getestet und in der Folge **durch den Hersteller** erworben worden. Einen ersten Ausbauplan habe es erst im September 2015 gegeben.

Es habe keine schriftlichen Verträge zwischen dem Hersteller und dem Bf. gegeben, da weder der genaue Projektumfang noch der Arbeitsumfang absehbar gewesen seien. Es habe das Vertrauen gegeben, dass **letztlich ein angemessener Preis** für das Fahrzeug zu zahlen sein würde. Für den Hersteller sei das Projekt als erstes Kundenfahrzeug äußerst relevant gewesen, da die dabei gewonnenen Erkenntnisse in die Produktion späterer, standardisierter Kundenfahrzeuge eingeflossen seien. Die **einzige Zielvorgabe** bei dem Projekt sei die **Fertigstellung/Übergabe bis zum 50. Geburtstag des Bf.** gewesen (*****Monat*** 2017**).

Es habe sich um einen kontinuierlichen Entwicklungs- und Aufbauprozess gehandelt, wobei es im Detail Aufgabe des Herstellers gewesen sei, Zeitpunkt und Reihenfolge der Arbeiten zu bestimmen.

- Im **Juli 2016** seien die **Außenarbeiten (Kofferaufbau)** soweit abgeschlossen gewesen, dass die **Typisierung** in der Klasse M1 und die Zulassung erfolgen konnte. Die Innenausbauarbeiten seien zum Großteil danach durchgeführt worden.
- Teil der (mündlichen) Vereinbarung sei es auch gewesen, dass das bereits auf den Bf. zugelassene Fahrzeug im 2. Halbjahr 2016 **noch beim Hersteller verbleibt**, der es für die Fertigstellung des Innenausbaus und Messeauftritte verwendet habe.

Der Bf. habe das Fahrzeug knapp vor seinem 50. Geburtstag Ende 2016 übernommen.

Zu diesem Fahrzeug sind die folgenden mit 7. September 2016 datierten Rechnungen aktenkundig:

[...]

Mit der **Rechnung C** wurde über die Lieferung des Fahrgestelles bzw. Basisfahrzeuges (LKW mit Erstzulassung 19.11.2007, Pritsche mit Plane, 108.912 Kilometer) abgerechnet. Ein Lieferdatum findet sich darauf nicht.

In **Rechnung A** findet sich ein Pauschalpreis von EUR 100.000 für eine „*****Markenname*****“ mit einem Sonderpreis (offenbar Aufpreis) für einen größeren Aufbau, zusätzlichen Baukästen, speziellen Beleuchtungen, Vorhängen und Polsterungen sowie einer massiven Tischplatte. Diese Rechnung weist den Vermerk „**Arbeiten wurden im August 2016 fertig gestellt**“ auf.

In der **Rechnung B** finden sich „ZUSATZARBEITEN LT. Unterlagen“, die sich vor allem auf Einbauten beziehen (Staubboxen, Hubdach, Standheizung, Geschirrspüler, SAT-Anlage, Waschmaschine, Hubtisch, Boden, Dusche, Küche, Echtlederhimmel, Waffenschrank, Kaffeemaschine, Musikanlage, Badfenster, E-Zusatzheizung etc.), aber etwa auch einen Hecklift (offenbar für ein Motorrad) beinhalten. Auch aus dieser Rechnung ergibt sich kein Lieferdatum.

Der Bf. gab dazu an, er habe den Auftrag teilweise bar und teilweise durch Überweisungen bezahlt. Er legte nur drei Überweisungsbelege von in Summe EUR 166.970,65 vor (EUR 60.000,00 am **1. März 2016**, EUR 61.950,65 am **31. August 2016** und EUR 45.000,00 am **6. Dezember 2016**). Der Hersteller gab mit Mail vom 13. Juli 2023 die folgenden (Teil)Rechnungen und Zahlungen bekannt:

[...]

Daraus ergeben sich die erste Zahlung mit Oktober 2015 und die Abschlusszahlungen mit 5. und 7. Dezember 2016. Das Fahrgestell wurde nach diesen Angaben offenbar nur in Höhe des Einkaufspreises weiterverrechnet und vom Bf. direkt an den Importeur bezahlt.

Der Bf. führte aus, es habe aus Sicht des Herstellers offensichtlich keine Notwendigkeit für Abrechnungen vor September 2016 bestanden, da der Bf. im März 2016 eine Anzahlung und in der Folge Barzahlungen sowie eine weitere Überweisung im August 2016 getätigt habe. Das Fahrzeug sei zudem bei der Zulassung im Juli 2016 innen noch nicht fertiggestellt gewesen, sodass damals mangels Abschluss der Arbeiten auch noch keine Schlussrechnung gelegt werden habe können. Durch den späten und laufend individualisierten Innenausbau, Maßeinbau des beigegestellten Geschirrs, der Technik inkl. TV, Waschmaschine, Geschirrspüler, Motorradträger etc. seien Umfang und Kosten der Arbeiten erst später bekannt geworden. Auch wegen der Nutzung des Fahrzeuges durch den Hersteller im 2. Halbjahr 2016 sei es wirtschaftlich nachvollziehbar, dass der Bf. erst Zug um Zug mit Fortschreiten der Arbeiten Zahlungen geleistet habe und dass die letzte Zahlung im Dezember 2016 erfolgte, als das Fahrzeug tatsächlich an den Bf. übergeben wurde.

Zum Fahrgestell (Basisfahrzeug), einem Mercedes LKW, gab der Bf. an, dieses sei **ursprünglich im Besitz der deutschen Bundeswehr (Erstzulassung 2007) gewesen**, durch einen dritten Händler (kurz Importeur) nach Österreich importiert und von diesem an den Hersteller verkauft worden. Dieser habe es sodann an den Bf. weiterverkauft. **Vor der Zulassung durch den Bf. war dieses Fahrzeug nach diesen Angaben in Österreich niemals - auch nicht als LKW - kraftfahrrechtlich zugelassen.** Überstellungs- und Probefahrten vor der Zulassung seien durch den Bf. mit Probekennzeichen des Importeurs erfolgt.

Im Internet findet sich dazu das (Symbol)Foto eines solchen Fahrzeuges:



Die Umtypisierung auf Wohnmobil (Einzelgenehmigung vom 7. Juli 2016 auf M1) erfolgte nach diesen Angaben in Kooperation zwischen dem Importeur und dem Hersteller. Zu diesem Zeitpunkt und im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung auf den Bf. (**11. Juli 2016** und damit 4 Tage später) bestand das Fahrzeug aus dem Basisfahrzeug und einem unausgebauten „Wechselausbau-Koffer“. Es wurde vom Bf. ab der Erstzulassung Haftpflicht- und Vollkasko-versichert (Versicherungssumme EUR 250.000). Die Kennzeichen wurden seitdem niemals hinterlegt.

Obwohl das Fahrzeug am 7. Juli 2016 auf M1 umtypisiert wurde (§ 1 Z 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Versehen der Genehmigungsdaten oder Typendaten bestimmter Fahrzeuge oder Fahrzeugkategorien mit einer Zulassungssperre in der Genehmigungsdatenbank, BGBl. II Nr. 406/2008 in der 2016 gültigen Fassung), wurde es entgegen § 4 Z 3 leg.cit. nicht mit einer Zulassungssperre versehen.

Bis Ende 2016 verblieb das Fahrzeug nach dieser Darstellung des Bf. für den Innenausbau und zu Ausstellungszwecken bei Messen beim Hersteller. Dieser habe auch Erprobungsfahrten durchgeführt. Der Bf. gab an, für ihn und den Hersteller seien die Typisierung und **Zulassung** des Fahrzeuges nicht der Abschluss des Projektes, sondern nur ein **Zwischenschritt** gewesen, da dies die weiteren Tätigkeiten (Fertigstellung, Probefahrten, Überstellung zu Messen) deutlich vereinfachte.

Eine Fotodokumentation zur Einreihung nach der Kombinierten Nomenklatur (kurz KN) habe es mangels Tarifierung nie gegeben. Der Bf. legte ein Foto eines anderen Prototypen (hier nicht dargestellt) und drei Fotos zum strittigen Fahrzeug des Bf. während der Bauphase vor:

(Abbildung 1: Plan Seitenansicht)

[...]

(Abbildung 2 und 3: ***Bezeichnung*** im Rohzustand am 23. April 2016 sowie Fahrzeug mit Kfz-Kennzeichen und aufgebauter ***Bezeichnung*** am 23. Oktober 2016)

[...]

Vom **Hersteller** bzw. dessen Konzernfirma wurde dazu über telefonische Nachfrage des FAÖ vom 12. Juli 2023 per Mail vom 17. Juli 2023 angegeben, die Planung und Auftragserteilung seien im Oktober 2015 und die **Fertigstellung ca. im August 2016** (inkl. Adaptierungsarbeiten, Schrauben nachziehen, Ausbesserungsarbeiten und Einschulung usw.) erfolgt. Den Beginn der Arbeiten datierte der Hersteller in den Oktober 2015 (Mail vom 13. Juli 2023). Bei der Auftragserteilung sei vom Kunden bereits das **Fahrzeugmodell** bekanntgegeben worden, auf dem **der Container aufgebaut** werden sollte. Nachdem der Hersteller mit Mail vom 13. Juli 2023 noch angegeben hatte, der Auftrag sei abgeschlossen (unterfertigt) und das Gebrauchtfahrzeug mit Pritsche sei im **Februar 2015 beim Importeur bestellt worden**, gab er in einem weiteren Mail vom 17. Juli 2023 an, das Fahrzeug sei vom Kunden ausgesucht, bestellt und an ihn überstellt worden.

Die **Rechnung** über den Kauf des Fahrgestelles sei zwar vom Importeur an den Hersteller ausgestellt worden, sie sei aber mit einer Direktzahlung des Bf. an den Importeur beglichen und danach wieder **storniert** worden. Verträge wurden nicht vorgelegt.

Aus der vorliegenden Rechnung des Importeurs an den Hersteller geht hervor, dass dieses Fahrzeug am 25. Februar 2015 bestellt und ohne jede Gewährleistung und Garantie am **18. Juli 2016** – und damit erst **nach der Zulassung** an den Bf. - durch den Importeur an den Hersteller übergeben bzw. geliefert wurde. Die Beschreibung weist als Lieferzustand die Eigenschaften vor dem Um- bzw. Aufbau aus.

[...]

Die **Einzelgenehmigung** des Fahrzeuges wurde vom **Importeur** beantragt und fand in der Firma des Herstellers statt. Dabei war die *****Markenname***** auf dem Fahrgestell aufgebaut. Der Hersteller äußerte die Vermutung, dass danach nur noch Einstellarbeiten, Justierungen und Ausbesserungen usw. stattfanden. Die *****Markenname***** ist nach Angaben des Herstellers mit Befestigungsschrauben am Fahrgestell fest verankert. Um den Container vom Fahrgestell zu trennen, sind (nur) die Befestigungsschrauben (Twist Locks zur Containerverriegelung) zu lösen. Mittels externer Hebevorrichtung (z.B. Hallenkran, Autokran mit einer Hebekraft von 3 Tonnen) könne die *****Markenname***** heruntergehoben werden. Dies sei mit der Verankerung eines Schiffscontainers auf einem LKW vergleichbar.

Zu diesem Aufbau legte der Hersteller mehrere Pläne vor, die einen sehr komfortablen, einem Wohnmobil vergleichbaren Ausbau zeigen (z.B. Grundriss):

[...]

Auf die Frage nach den Unterlagen über die Umtypisierung sowie dem Aussehen des Fahrzeuges im Zeitpunkt der Zulassung verwies der Hersteller auf die Seiten 9f einer „Beschwerdeentscheidung vom 20. September 2021“ und legte deren Seiten 21 und 22/30 vor.

Eine Recherche des Bundesfinanzgerichtes ergab, dass diese Entscheidung zwar existiert, aber der Öffentlichkeit nicht zugänglich gemacht wurde (siehe auch oben). Sie kann deshalb hier nur in dem Umfang Verwendung finden, in dem der Hersteller sie offenlegte.

Über Anforderung des FAÖ übermittelte das **Amt der ***Land Y*** Landesregierung** mit **Mail vom 18. Juli 2023** den **Einzelgenehmigungsbescheid** sowie das zugehörige Antragsformular und teilte mit, dass keine Fotodokumentation existiert. Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass der **Antrag auf Einzelgenehmigung** gem. § 31 bzw. 31a KFG am **23. Juni 2016** zwar vom Importeur (bzw. einer Konzernfirma des Importeurs) gestellt, aber in Vertretung vom Hersteller unterfertigt wurde. Der Einzelgenehmigungsbescheid erging an den Importeur (bzw. dessen Konzernfirma) und enthielt die bedingungslose Zulassung als „**Personenkraftwagen** (Fahrzeugart)/**M1G** (Fahrzeugklasse/Ergänzung zur Fahrzeugklasse)“ mit insgesamt **3 Sitzplätzen** (im Fahrerhaus). Der Aufbau wird mit „**Wohnmobil, SA**“ bezeichnet. Zudem finden sich die folgenden Anmerkungen:

[...]

Der Einzelgenehmigungsbescheid weist ein Eigengewicht inklusive Aufbau bzw. *****Bezeichnung***** von 8.960 kg (im Gegensatz zum Eigengewicht mit dem alten Pritschenaufbau von 10.080 kg), ein höchstzulässiges Gesamtgewicht von 16.500 kg und einen Hubraum von 6.374 cm³ aus. Die Einzelgenehmigung erfolgte inklusive eines Motorradträgers und einer Seilwinde. Folgende Fotos wurden übermittelt:

[...]

Aus dem Einzelgenehmigungsbescheid geht zudem hervor, dass das Fahrzeug am 19. November 2007 erstmals zugelassen worden war. Als letztes behördliches Kennzeichen scheint dort *****Y-#####***** auf. Das ist augenscheinlich das Kennzeichen eines Fahrzeuges der **deutschen Bundeswehr**.

Aus der Entscheidung BFG 20.9.2021, RV/3100571/2018, geht zum Internetauftritt des Herstellers hervor:

[...]

Dort findet sich auch, dass der Hersteller angab, die von ihm angefertigten und verkauften Wohncontainer könnten **isoliert abgestellt und betrieben**, bei vorhandenen Anschlüssen aber auch auf einen LKW montiert werden. Die Wohncontainer würden zur **Montage auf einen LKW vorbereitet** und mit entsprechenden Anschlüssen und Befestigungen ausgestattet. Bei den **LKW selbst würden keine grundlegenden Umbauten** durchgeführt, es erfolge lediglich die **Anfertigung spiegelgleicher Anschlüsse und Befestigungen für den Aufbau der Wohncontainer**. Je nach Wunsch des Kunden gebe es dabei zwei Varianten:

- Der Kunde bekomme entweder auf einem selbst beigestellten LKW Anschlüsse für einen vom Hersteller gelieferten Wohncontainer montiert, oder
- der **Hersteller verkauft zusätzlich zum Wohncontainer auch einen gebrauchten LKW**, der von ihm für den Aufbau der Wohncontainer adaptiert wird.

Das Bundesfinanzgericht kontaktierte daraufhin den **steuerlichen Vertreter** und berichtete ihm telefonisch von den Erhebungen des FAÖ. Dieser nahm in der Folge mit seinem Mandanten Kontakt auf und gab am **19. Oktober 2023 per Mail** an, der Bf. sei an der Zulassung des Wohnmobils nicht beteiligt gewesen. Diese sei in Abstimmung zwischen ***Konzernfirma T***, an das der mitvorgelegte Einzelgenehmigungsbescheid vom 7. Juli 2016 ausgestellt wurde, und des Herstellers vorgenommen worden. Der Bf. sei auch räumlich am Tag der Zulassung nicht vor Ort gewesen. Welche Unterlagen damals und durch wen bei der kraftfahrrechtlichen Zulassung vorgelegt worden sind, sei dem Bf. nicht bekannt. Beteiligt an der Zulassung seien das ***Konzernfirma T*** und der Hersteller gewesen.

Der steuerliche Vertreter des Bf. führte aus, da es **nie einen schriftlichen Kaufvertrag zwischen dem Hersteller und dem Bf. gegeben habe**, erstaune es tatsächlich, wie die kraftfahrrechtliche Zulassung im Namen des Bf. vorgenommen werden habe können, da der Kaufvertrag für gewöhnlich vorzulegen und Voraussetzung für die Zulassung sei. Zudem hätte es nach Ansicht des steuerlichen Vertreters bei der Vornahme der Zulassung durch einen Vertreter wohl einer schriftlichen Vollmacht bedurft. Diese Fragen seien der Zulassungsstelle zu stellen. In steuerlicher Hinsicht stelle sich die Frage, ob der Bf. in einer derartigen Situation – selbst bei einer Bejahung des Tatbestandes gem. § 1 Z 3 lit. a NoVAG – überhaupt als Steuerschuldner angesehen werden kann (Hinweis auf UFS 10.8.2012, RV/0237-G/11).

Das Bundesfinanzgericht forderte daraufhin die Zulassungsstelle mit **Beschluss vom 23. Oktober 2023** zur Vorlage aller dort vorhandenen Unterlagen inklusive eines vorhandenen Besitznachweises des Bf. als Zulassungsbesitzer auf. Diese reagierte mit **Mail vom 3. November 2023** und übermittelte die Zulassungsakten. Daraus geht zweifellos hervor, dass als Antragsteller für die Zulassung der Bf. aufscheint. Von diesem wurde der Antrag am 11. Juli 2016 **eigenhändig** unterschrieben und dieser bestätigte auch am selben Tag die Übernahme der Kfz-Papiere und Kennzeichentafeln. Im Zulassungsantrag scheint der Bf. als „**BESITZER**“ auf.

[...]

Die Zulassungsstelle erläuterte, laut Zulassungsstellenverordnung sei eine Ablage des Besitznachweises nicht vorgesehen. Der Sachbearbeiter habe bei der Annahme der Anmeldeunterlagen lediglich zu prüfen, ob ein korrekter Besitznachweis vorhanden ist. Nach der Prüfung werde der Originalbesitznachweis dem Besitzer des Fahrzeuges wieder zurückgegeben.

Das Bundesfinanzgericht leitete diese E-Mail-Auskunft am **7. November 2023** an das FAÖ weiter, konfrontierte mit **Mail vom 21. November 2023** auch den Bf. damit und forderte ihn auf, wahrheitsgemäß zu schildern, wie die Zulassung durchgeführt wurde und wer ihn konkret dabei unterstützte (Versicherungsberater etc.?) sowie den bei der Zulassungsstelle vorgelegten und nach deren Auskunft wieder retournierten Besitznachweis (Hinweis auf § 8 Abs. 4 ZustV, BGBl. II Nr. 464/1998 idgF) an das Bundesfinanzgericht zu übermitteln. Sollte er nicht mehr darüber verfügen, forderte das Bundesfinanzgericht ihn auf, diesen von dessen Aussteller zu besorgen.

Darauf reagierte der Bf. über seinen steuerlichen Vertreter mit **Mail vom 27. November 2023** und führte aus, er habe das noch einmal überprüft. Er sei am 11. Juli 2016 in Salzburg gewesen und **anerkenne**, dass der übermittelte „Antrag auf Zulassung“ von ihm **eigenhändig unterschrieben** sei. Er können sich an den genauen Ablauf der Zulassung nach mehr als sieben Jahren nicht mehr im Detail erinnern und wisse auch nicht mehr, welches Dokument der Versicherung als Besitznachweis vorgelegt worden sein soll. Nach seiner Erinnerung habe es vor den Rechnungen vom 7. September 2016 keine dahingehenden Unterlagen, insbesondere **keinen schriftlichen Kaufvertrag** gegeben. Eine Beibringung derartiger nicht existenter Unterlagen sei daher nicht möglich. Sie lägen weder bei ihm noch beim Hersteller auf. Heute könne er sein Eigentum an dem Fahrzeug durch die Rechnungen vom 7. September 2016 nachweisen.

Die Stellung des Bf. am 11. Juli 2016 als „Besitzer“ impliziere, dass vorgelagert eine Lieferung des Herstellers an ihn stattgefunden habe, widrigenfalls er das Fahrzeug mangels Besitzerstellung gar nicht zulassen hätte können. Dies bekräftige, dass nicht der Bf., sondern der Hersteller im Rahmen Ihrer Eigenschaft als Lieferant Steuerschuldner der NoVA sei (Tatbestandsverwirklichung gem. § 1 Z 1 NoVAG).

Das Bundesfinanzgericht leitete diese Mail am selben Tag an das FAÖ weiter und forderte es zu einer Stellungnahme bzw. nötigenfalls zur Beschaffung weiterer Beweismittel auf. Am **2. Jänner 2024** übermittelte das FAÖ per **Mail** das Ergebnis eines an den Importeur des Fahrzeuges gerichteten Auskunftersuchens mit folgenden Beilagen:

- Kaufvertrag über das Fahrgestell zwischen der *****Importeur***** (in der Folge kurz Importeur) und dem Hersteller vom 7. Juli 2016
- Rechnung und Übergabeprotokoll über das Fahrgestell vom Importeur an den Hersteller vom 18. Juli 2016
- Gutschrift für das Fahrgestell in gleicher Höhe durch den Importeur an den Hersteller vom 6. August 2019
- Rechnung über Fahrgestell vom Importeur an den Bf. vom 6. August 2019.

Aufgrund der verwirrenden Unterlagen forderte das Bundesfinanzgericht das FAÖ am **8. Jänner 2024** zu deren Ergänzung auf. Unklar sei vor allem, wer das Übergabeprotokoll vom 18. Juli 2016 unterschrieben hat und wie es möglich ist, dass das Fahrzeug erst an diesem Tag von

Importeur an den Hersteller übergeben wurde, obwohl es schon eine Woche davor (11. Juli 2016) auf den Bf. zugelassen wurde. Zu klären sei auch, warum der Kaufvertrag erst am 7. Juli 2016 unterfertigt wurde, obwohl das Fahrzeug offensichtlich schon Wochen davor umgebaut wurde und warum der Einzelgenehmigungsbescheid auf die ***Konzernfirma T*** lautete. Am **5. Februar 2024** übermittelte das FAÖ eine E-Mail-Kommunikation zwischen seinem Bearbeiter und der Controlling-Abteilung der Fa. ***Holding Importeur*** und weitere Beilagen.

In einer **Mail vom 8. Jänner 2024** an die Controllingabteilung des Importeurs fasste das FAÖ den chronologischen Ablauf des Vorganges mit den nachstehenden Punkten 1-9 zusammen, ohne dass der Importeur dem widersprach. Ergänzend machte die Controllingabteilung über Nachfrage durch das FAÖ mit **Mail vom 2. Februar 2024** die folgenden Angaben bzw. ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen die folgenden Fakten, die vom Bundesfinanzgericht in die abschließende Tabelle integriert wurden:

- Der Importeur bezog das Fahrzeug am 31. Jänner 2015 über eine Konzernfirma (Vertreter ***A***), von der es am 1. Oktober 2014 von einem deutschen Händler erworben worden war. Aus der jeweils gleich datierten vorliegenden „Rechnung und Auftragsbestätigung“, der „Übergabebestätigung“ und der „Gelangensbestätigung“ ergibt sich der Kilometerstand mit 107.811.
- Von der Konzernfirma (***Konzerntochter***) war dieses Fahrzeug zuvor beim Amt der ***Land X*** Landesregierung für Österreich einzelgenehmigt worden (Bescheid vom 14. Oktober 2014). Die Fahrzeugart lautete „Lastkraftwagen/N3G“.
- Danach wurde der LKW adaptiert, fertig aufgebaut und in ***Land Y*** neu typisiert.
- Der neue Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der ***Land Y*** Landesregierung vom 7. Juli 2016 wurde an den Importeur ausgestellt (***Konzernfirma T*** wurde von einer Landesgesellschaft des Importeurs betrieben). Die Fahrzeugart lautet nun „Personenkraftwagen/M1G“.
- Erst danach wurde der LKW an den Hersteller durch den bereits pensionierten Mitarbeiter ***B*** übergeben.
- Beim Kaufvertrag zwischen Importeur und Hersteller handelte es sich um die damals gängige Vorlage, die das Eigentum (erst) nach Bezahlung überträgt. Der Importeur fakturierte das Fahrzeug am 18. Juli 2016 aufgrund des erwähnten Kaufvertrages an den Hersteller. Dem Importeur liegt keine Bestätigung für die schon davor durchgeführte Zulassung auf den Bf. vor.
- Der Importeur gab an, es sei wegen der Bezahlung mehrfach zwischen dem Importeur und dem Hersteller telefonisch korrespondiert worden. Die Zahlungsmodalitäten seien laufend verlängert worden und im Jahr 2019 sei die Rechnung dann wieder storniert worden. Nähere Gründe dafür nannte der Importeur nicht.

- Der Bf. selbst war im Streitzeitraum im Konzern des Importeurs als Geschäftsführer beschäftigt. Ab Juni 2018 wurden von ihm monatlich EUR 10.000,00 vor Auszahlung einbehalten und an den Importeur zur Abdeckung von Außenständen weitergeleitet.

c. Mündliche Verhandlung

• Zeugeneinvernahme

In der mündlichen Verhandlung wurde der damalige Geschäftsführer (bis Mitte 2017) des Herstellers als Zeuge einvernommen.

Er gab an, es sei ein LKW mit Pritsche angeliefert worden. Die Pritsche sei entfernt und auf das Fahrzeug eine spezielle Vorrichtung aufgebaut worden, mit der ein Wohncontainer über ein Kupplungssystem befestigt werden kann. Mit weiteren speziellen Kupplungen werde dieser Container mit diversen Ver- und Entsorgungssystemen am Fahrzeug verbunden (Strom, Schwarzwasser (Fäkalien), Grauwasser (Dusche, Spüle) und Kühlsystem des LKW zur Heizung und Warmwasseraufbereitung im Container). Er gab an, das Warmwasser könne wahlweise mit dem Kühlsystem des Fahrzeuges oder der Standheizung produziert werden, die in der ***Markenname*** verbaut ist. Der Wassertank befinde sich in der ***Markenname***, wie auch die für deren Betrieb notwendigen Batterien.

Der Zeuge betonte, die ***Bezeichnung*** könne im abgenommenen Zustand autark betrieben werden. Für Grau- und Schwarzwasser werde dazu ein Behälter neben die ***Markenname*** gestellt, die am Boden abgestellt ist. Die Stromversorgung erfolge in diesem Fall über ein 220 V-Kabel oder über die verbaute PV-Anlage. Für die Standheizung benötige man nur einen Kanister mit Diesel, der über die Dieselpumpe im Wohncontainer angesaugt werde.

Der Zeuge wies erhebliche Erinnerungslücken auf und datierte die Übergabe des Fahrzeuges an den Bf. in den Bereich Juli bis August 2016. Er bestätigte über Nachfrage, dass es dazu keinerlei Unterlagen gab und gibt. Auf die Angabe des Bf., dass das Fahrzeug schlussendlich im Dezember 2016 übergeben worden sei, reagierte er mit der Erklärung, dass (bis dahin) immer wieder Ein- und Ausbauten erfolgt seien. Ohne Details nennen zu können bestätigte er, dass nach der Zulassung noch viele Einbauten passiert seien. Auch daran, ob sich das Fahrzeug während der Umbauphase dauernd beim Hersteller befand, konnte er sich nicht genau erinnern. Während des Umbaus des Rahmens bzw. des Aufbaus der entsprechenden Ver- und Entsorgungseinrichtungen habe es sich sicher in der Firma befunden.

Nachdem der Bf. geschildert hatte, dass er das Fahrzeug dem Hersteller noch vor der Übernahme für Messeauftritte überließ und dass er sich erinnern könne, dass er gemeinsam mit dem Zeugen bei einem Metallbauer gewesen sei, wo das Fahrzeug völlig zerlegt gewesen sei, bestätigte der Zeuge dies.

Der Zeuge konnte sich nicht mehr an das Übergabeprotokoll vom 18. Juli 2016 (Importeur an Hersteller) erinnern, bestätigte aber die Echtheit seiner Unterschrift.

Mit der Zulassung auf den Bf. sei der Hersteller nicht befasst gewesen. Er habe die ursprünglichen Fahrzeugpapiere von der **Tochterfirma des Importeurs erhalten**, habe die neue Typisierung durchgeführt und die **neuen Papiere wieder an die Tochterfirma übergeben**. Mehr könne er dazu nicht sagen.

Dass das Motiv für die Zulassung des Fahrzeuges schon vor der Fertigstellung darin gelegen war, dass das Fahrzeug danach bewegt werden konnte, bestätigte er nicht und gab an, im Betrieb seien blaue Kennzeichen für solche Zwecke vorhanden gewesen. Während der Vernehmung erinnerte er sich dann aber daran, dass die Verwendung der blauen Kennzeichen problematisch gewesen sei, weil damit kein Vollkaskoschutz verbunden war. Er wies darauf hin, dass der Bf. das Fahrzeug auf sich zuließ und eine Vollkaskoversicherung abschloss, mit der das Fahrzeug dann versichert war und risikolos bewegt werden konnte.

Der Zeuge gab an, man hätte das Trägerfahrzeug (mit dem Twist-Lock-System) auch einzeln als LKW typisieren und damit den Wohncontainer befördern können. Warum die Typisierung als M1G erfolgte, konnte er nicht beantworten. Die sei durch das Amt der *****Land Y***** Landesregierung erfolgt. Bei entferntem Wohncontainer habe man mit diesem Trägerfahrzeug ohne Umbauten jederzeit auch andere Container bzw. Aufsätze oder auch Pritschen befördern können. Später ergänzte er, dass die Umtypisierung notwendig gewesen sei, da es sich vorher um ein Pritschenfahrzeug handelte, das nun auf einen Wechselträger umgebaut wurde.

Die Frage der NoVA-Pflicht sei bei diesem Fahrzeug niemals Thema gewesen. Normalerweise baue man nur Wohnmobile mit nicht abnehmbarem Wohncontainer. Das streitgegenständliche Fahrzeug sei das einzige Fahrzeug mit Wechselsystem, um es auch unabhängig vom Fahrzeug betreiben zu können. Deshalb habe man nie den Verdacht einer NoVA-Pflicht gehabt. Daraus sei man erst nach einem Hinweis der Finanzverwaltung gestoßen. Schlussendlich habe ein Verfahren beim Bundesfinanzgericht ergeben, dass der Hersteller nicht NoVA-pflichtig ist (Hinweis auf BFG 20.9.2021, RV/3100571/2018).

Der Zeuge legte die beiden Rechnungskopien vom 8. August 2018 vor und erläuterte, dass es sich dabei um die Reparatur eines Frostschadens in Island handelte, der von der Vollkasko nicht gedeckt war. Sie standen damit nicht in Zusammenhang mit der ursprünglichen Lieferung.

- **Weiterer Verlauf der mündlichen Verhandlung**

Über Befragen gab der Bf. an, er könne sich nicht mehr erinnern, welche Dokumente wirklich bei der Zulassungsstelle vorgelegt wurden. Er könne sich das nicht erklären und wüsste auch nicht, welches Dokument dort vorgelegt worden sein könnte.

Er sei Geschäftsführer der ***Holding Importeur*** gewesen, in die Beschaffung des Fahrzeuges zwar nicht direkt eingebunden gewesen, wisse aber, dass die Tochterfirma des Importeurs zwar den Sitz in ***Stadt in Land X***, in ***Land Y*** aber eine Außenstelle hatte. Möglicherweise erkläre das den Übergabeort ***Stadt in Land X***.

Der steuerliche Vertreter betonte die Tatsache, dass das strittige Fahrzeug vor dem 11. Juli 2016 niemals in Österreich zum Verkehr zugelassen war. Die Tatsache, dass die Zulassung eines Fahrzeuges nur auf den glaubhaft gemachten Zulassungsbesitzer möglich ist, stellt für ihn einen Beweis für die vorangegangene Übertragung der Verfügungsmacht und damit einer Lieferung dar. Dafür spreche auch die Tatsache, dass der Bf. ab dem Tag der Zulassung eine Vollkaskoversicherung abgeschlossen und bezahlt habe. Das spreche für einen Gefahrenübergang auf ihn.

Auch wenn der exakte Zeitpunkt der Lieferung auf Grund der kontinuierlichen Vorgänge schwer festzumachen sei, sei die tägliche Praxis und die darauf aufbauende Gesetzssystematik zu beachten. Die Verschaffung der Verfügungsmacht sei (auch umsatzsteuerlich) tatsächlich schon vor der Zulassung erfolgt. Fast immer erfolge die erstmalige Zulassung von Fahrzeugen schon nach der Übergabe der Fahrzeugdokumente. Erst danach gehe der Käufer mit den neuen Kennzeichen zum Fahrzeughändler und übernehme dort das Fahrzeug. Das spreche dafür, dass der Gesetzgeber nicht auf eine exakte chronologische Abfolge von Lieferung und Erstzulassung abstelle, sondern darauf, dass die erstmalige Zulassung unabhängig von einer Lieferung im Inland erfolgt. Deshalb begründe die erstmalige Zulassung dann keinen NoVA-Tatbestand, wenn sie in einem zeitlichen und kausalen Zusammenhang mit der Lieferung im Inland steht. Würde man das anders sehen, würde das die gesamte NoVA-Systematik erschüttern.

Fest stehe, dass das Fahrzeug vor dem 11. Juli 2016 niemals in Österreich zugelassen worden sei. Bei seiner Entscheidung im vom Zeugen erwähnten Verfahren habe das Bundesfinanzgericht die Steuerpflicht des Herstellers nicht deshalb verneint, weil keine Lieferung stattfand, sondern deshalb, weil es fälschlicherweise davon ausging, dass das Fahrzeug schon 2007 in Österreich einmal zugelassen worden war.

Der Bf. erläuterte, es sei von vornherein geplant gewesen, dass das Basisfahrzeug und der Wohnaufsatz getrennt nutzbar sind. Dies auch deshalb, weil nun die bestehende Wohnkabine jederzeit mit einem anderen Trägerfahrzeug benutzt und transportiert werden könne. Das Trägerfahrzeug sei dadurch austauschbar, durch das Kupplungssystem für andere Zwecke einsetzbar und könne auch andere Aufsätze transportieren. Er besitze eine Landwirtschaft und es ist angedacht, das Trägerfahrzeug auch dort zu nutzen.

Durch die Umtypisierung von N1 auf M1 habe sich faktisch keine Nutzungsänderung ergeben. Der einzige Unterschied sei, dass Fahrzeuge M1 nicht über einen verpflichtenden Fahrtenschreiber verfügen und in Österreich auch nicht unter das Wochenendfahrverbot

fallen. Er selbst sei in diese Umtypisierung nicht direkt eingebunden gewesen und sehe den einzigen Sinn in den oben angegebenen beiden Gründen.

Das Fahrzeug sei vorrangig für eine Nutzung im Ausland gedacht gewesen. Der Wohnbereich sei nur von außen erreichbar und es gebe keine Möglichkeit, direkt von der Fahrerkabine dorthin zu gelangen. Für ihn sei das Fahrzeug nichts anderes als ein LKW, den man für verschiedene Zwecke benutzen kann. Der steuerliche Vertreter verglich den Wohnaufsatz mit einem Wohnwagen, der auch nicht NoVA-pflichtig ist.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die kraftfahrrechtliche Einzelgenehmigung und darauf, dass dort dezidiert die Nutzung mit dem Wohnkoffer eingetragen worden sei. Er gehe davon aus, dass derzeit eine Nutzung nur in dieser Kombination zulässig ist. Darauf entgegnete der Bf., eine Umtypisierung sei jederzeit möglich.

d. Entscheidung BFG 20.9.2021, RV/3100571/2018

Sowohl der Zeuge wie auch der Bf. verwiesen auf diese nicht in der Findok veröffentlichte Entscheidung, mit der dieser Vorgang bereits einmal aus Sicht des Herstellers beurteilt wurde.

Dabei kam das Bundesfinanzgericht im Kern (aus heutiger Sicht sachverhaltswidrig) zum Schluss, das Fahrzeug sei bereits im Jahr 2007 einmal in Österreich (anstatt richtig in Deutschland) zugelassen gewesen. Aus diesem Grunde liege hier nicht die Lieferung eines bisher nicht im Inland zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuges vor, weshalb der Hersteller nicht Schuldner einer NoVA sein könne.

Diese Entscheidung führte dazu, dass der Bf. als Kunde des Herstellers zur NoVA herangezogen wurde.

e. Zusammenfassung des Akteninhaltes und Beweiswürdigung

Der erkennende Senat legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der sich mit einer weitaus überwiegenden Wahrscheinlichkeit aus dem Akteninhalt ergibt. Eine detaillierte Darstellung der Beweiswürdigung erfolgt nur dann, wenn der Akteninhalt strittig bzw. widersprüchlich ist. Dabei geht er vom folgenden chronologischen Ablauf aus:

1.10.2014	Ankauf des LKW in Deutschland durch die Tochtergesellschaft des Importeurs (107.811 Kilometer)
6.10.2014	Ersterfassung des Einganges des LKWs beim Importeur in ***Stadt in Land X*** (108.912 Kilometer)
14.10.2014	Einzelgenehmigung des Fahrzeuges in ***Stadt in Land X*** als Lastkraftwagen („Lastkraftwagen/N3G“)

31.1.2015	Ankauf LKW durch den Importeur von der Tochtergesellschaft (108.912 Kilometer)
25.2.2015	Bestellung des Fahrzeuges durch den Hersteller beim Importeur
23.6.2016	Antrag auf Einzelgenehmigung durch den Importeur
7.7.2016	Neuer Einzelgenehmigungsbescheid an Importeur und Einzelgenehmigung als Wohnmobil („Personenkraftwagen/M1G“). Bei dieser Einzelgenehmigung unterbleibt unrichtigerweise die Anmerkung der Zulassungssperre in der Genehmigungsdatenbank durch den Landeshauptmann
7.7.2016	Kaufvertrag für das Fahrgestell (Importeur an den Hersteller, 108.912 Kilometer)
11.7.2016	Zulassung des Fahrzeuges auf den Bf. in Österreich (möglich mangels Zulassungssperre)
18.7.2016	Rechnung für das Fahrgestell durch den Importeur an den Hersteller
18.7.2016	Übergabeprotokoll für das Fahrzeug durch den Importeur an den Hersteller (Ort der Lieferung ***Stadt in Land X***, 108.912 Kilometer)
7.9.2016	3 Ausgangsrechnungen (inkl. Fahrgestell) vom Hersteller an den Bf.
6.8.2019	Gutschrift für das Fahrgestell durch den Importeur an den Hersteller und Rechnung für dieses Fahrgestell durch den Importeur an den Bf.

Auch wenn das sehr ungewöhnlich ist, existieren keinerlei Unterlagen, aus denen konkrete Vereinbarungen des Bf. mit dem Hersteller über den Ankauf und die Herstellung des strittigen Fahrzeuges ableitbar sind. Diese Beurteilung muss sich deshalb auf die grundsätzlich glaubwürdigen, dennoch aber sehr vagen Aussagen des Bf. und des Geschäftsführers des Herstellers beschränken.

Unstrittig ist, dass der Bf. schon vor 2016 auf das Unternehmen des Herstellers aufmerksam wurde, mit diesem ins Gespräch kam und den hier zu beurteilenden Kauf vereinbarte, nachdem man ein passendes Basisfahrzeug ausfindig gemacht hatte. Der Kauf umfasste ohne Zweifel ein umgebautes Basisfahrzeug inklusive der notwendigen Adaptierungen sowie einen dazu passenden, leicht abnehmbaren und sehr komfortablen Wohn-Aufsatz (**Markenname**). Zwar gaben sowohl der Hersteller wie auch der Bf. an, es habe keinen fixen Preis gegeben, doch spricht die Gestaltung der Rechnungen 310536 (Rechnung A mit pauschal EUR 100.000,00) und 310571 (Rechnung C über die aufschlaglose Weiterverrechnung des Einkaufspreises für das Basisfahrzeug) dafür, dass es zumindest eine grundsätzliche Einigung über ein Basispaket gab, dem entweder zeitnah oder bis etwa Anfang 2016 Vereinbarungen über detaillierte Ausstattungs- und Sonderwünsche folgten. Damit wurde das

gesamte Projekt zwar fortschreitend entwickelt und angepasst, der Auftrag bestand aber unstrittig darin, dem Bf. ein „schlüsselfertiges“ Spezialfahrzeug inklusive ***Bezeichnung*** zu liefern.

Das leuchtet auch aus den drei hier relevanten Rechnungen vom 7. September 2016 hervor, die in einem weitgehend untrennbaren Zusammenhang stehen. So enthält die Rechnung A (Nr. 310536) offensichtlich nicht nur die rohe ***Bezeichnung*** selbst, sondern auch deren Basisinnenausstattung und vor allem die Adaptierungsarbeiten am Basisfahrzeug selbst, das ähnlich einem Durchläufer ohne jeden Aufschlag mit der Rechnung C (Nr. 310571) fakturiert wurde. Die Rechnung B (Nr. 310537) enthält die Zusatzausstattungen zu ***Bezeichnung*** und Fahrzeugen, die offenbar nicht zur Standardausstattung gehörten. Damit erfolgte hier am selben Tag eine gemeinsame Abrechnung aller Leistungen, was auf die eine einheitliche Lieferung frühestens Ende August 2016 hindeuten könnte.

Dazu veranlasste der Bf. den Hersteller zur Beschaffung und Adaptierung des **Basisfahrzeuges**, das ursprünglich mit einem fixen Pritschenaufbau in Deutschland als Bundeswehrfahrzeug genutzt worden war. Dieses 2007 erstmals in Deutschland zum Verkehr zugelassene Fahrzeug gehörte ab Ende 2014/Anfang 2015 dem Importeur bzw. einer konzernmäßig verbundenen Tochter- bzw. Schwesterfirma, war als LKW (N1G) in Österreich Einzelgenehmigt, hier aber bislang noch nie zum Verkehr zugelassen worden. Der Bf. war zwar offenbar nicht direkt eingebunden, aber allen Vertragspartnern aufgrund seiner Stellung als Geschäftsführer der Muttergesellschaft des Importeurs bzw. der anderen Tochterfirma wohl bekannt. Vieles deutet darauf hin, dass die Beschaffung und Lieferung an den Hersteller deshalb unter Außerachtlassung von sonst üblichen Formalismen erfolgte (Übergabe des Fahrzeuges an den Hersteller zum völligen Umbau ohne förmlichen Kaufvertrag, ohne Übergabeprotokoll und ohne Rechnung). Das macht den Sachverhalt außergewöhnlich und trägt dazu bei, dass er vor allem unter Heranziehung der Indizienlage und unter Abwägung von Wahrscheinlichkeiten zu beurteilen ist.

Fest steht, dass das **Basisfahrzeug vom Importeur an den Hersteller** als LKW mit Pritsche bzw. Planenabdeckung zum Umbau überlassen wurde, lange bevor ein offizieller Kaufvertrag oder ein Übergabeprotokoll existierte und auch lange, bevor dieses Fahrzeug bezahlt wurde. Das lässt sich nur mit der besonderen Situation und Vertrauensstellung des Bf. als Geschäftsführer der Holding-Gesellschaft erklären (vgl. mündliche Verhandlung), was auch daraus hervorgeht, dass das Basisfahrzeug zwar vom Hersteller an den Bf. fakturiert wurde, es von diesem aber nicht beglichen wurde. Dieser merkte an, dass das Fahrzeug vom Bf. direkt an den Importeur bezahlt worden sei (vgl. Zahlungsaufstellung des Herstellers).

Lange vor der Zulassung auf den Bf. baute der Hersteller das Basisfahrzeug umfassend um, entfernte den fixen Pritschenaufbau und baute ein grundsätzlich flexibles Kupplungssystem auf, das es erlaubt, damit verschiedene Module zu transportieren („Wechselbrücken“). Dabei wird der Aufsatz wie bei den bekannten Container-Kupplungssystemen auf dem Fahrzeug mit

sogenannten Twist Locks fixiert, ist mit Hilfe eines Krans leicht und schnell wechselbar und grundsätzlich vom Trägerfahrzeug unabhängig. Hier wurden am Basisfahrzeug zusätzlich Tanks für das Grau- und Schwarzwasser sowie Anschlüsse angebracht, mit denen der Aufsatz mit dem Kühlsystem sowie der Stromversorgung des Trägerfahrzeuges verbunden werden kann. Für diese Verbindungen fanden Steck- bzw. Schnell-Kupplungssysteme Verwendung.

Mit diesem Umbau veränderte der Hersteller den Charakter des Basisfahrzeuges so grundlegend (Entfernung der alten Pritsche, Adaptierung zur Aufnahme und Koppelung der ***Bezeichnung***), dass jedenfalls eine neue Einzelgenehmigung notwendig wurde (vgl. Aussage Zeuge).

Erst im Zuge dieses Einzelgenehmigungsverfahrens dürfte aufgefallen sein, dass sich das Basisfahrzeug noch immer im Eigentum des Importeurs befand, weshalb auch dieser diesen Antrag stellte und der Einzelgenehmigungsbescheid auf ihn ausgestellt wurde. Erst unmittelbar im Anschluss daran wurde von Importeur und Hersteller am **7. Juli 2016** der Kaufvertrag über das Basisfahrzeug unterfertigt. Das Übergabeprotokoll vom Importeur an den Hersteller ist mit **18. Juli 2016** datiert. Erst an diesem Tag wurde auch vom Importeur die Rechnung ausgestellt (Die Rechnung des Herstellers an den Bf. ist wie erwähnt mit 7. September 2016 datiert).

Bei der Umtypisierung auf die Fahrzeugklasse M1 unterblieb die Setzung der Zulassungssperre durch den Landeshauptmann und die von diesem Beauftragten.

Beim Aufbau handelt es sich um eine sogenannte ***Markenname***, ein äußerlich quaderförmiges, containerartiges Gebilde mit kuppelbarer Bodenplatte, das im Inneren wie ein Wohnmobil oder auch wie ein Wohncontainer, hochwertig und umfassend ausgestattet wurde. Im aufgebauten Zustand kann diese ***Bezeichnung*** ausschließlich von außen über ein aus dieser ausfahrbares Plateau mit integrierter Stiege betreten werden. Im Inneren finden sich neben einer Sitzgruppe ein absenkbares Bett, eine komplette Küche sowie umfassende Staumöglichkeiten und Sanitäreinrichtungen. Die Heizung und Warmwasserbereitung kann im aufgebauten Zustand über das Kühlsystem des Trägerfahrzeuges erfolgen sowie – wie auch im autarken abgestellten Zustand – über eine eigene Dieselstandheizung bzw. einen Holzofen. Der Wassertank befindet sich in der ***Bezeichnung***. Die Entsorgung erfolgt im aufgebauten Zustand in die am Trägerfahrzeug aufgebauten Tanks (Schwarz- und Grauwasser), abgebaut sind dazu nebenan abgestellte Behälter (oder stationäre Entsorgungsleitungen) erforderlich. Die Stromversorgung erfolgt über eine eigene PV-Anlage sowie entweder über die Stromerzeugung im Trägerfahrzeug oder über einen lokalen 220-V-Anschluss. Der Geschäftsführer des Herstellers schilderte, dass diese ***Bezeichnung*** völlig autark und unabhängig betrieben werden kann. Im Web finden sich dazu beispielhaft die Nutzung als Jagdhütte („mobiles Jagdhaus“) oder Almhütte.

Die ***Bezeichnung*** wurde in einem langwierigen Arbeitsprozess vom Hersteller angefertigt und war bis zum Zeitpunkt der Einzelgenehmigung (Bescheid vom 7. Juli 2016) im

Wesentlichen nur außen fertig gestellt. Sie war im Zeitpunkt der Einzelgenehmigung auf dem Fahrzeug aufgebaut, innen aber noch im Rohzustand. Im Grunde bestand das Fahrzeug zu diesem Zeitpunkt also aus dem adaptierten Basisfahrzeug mit Fahrerhaus für drei Personen und einem aufgebauten, aber abnehmbaren, mehr oder weniger leeren Holzcontainer.

Das änderte sich jedenfalls bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges auf den Bf. in Österreich (11. Juli 2016) nicht. Obwohl die ***Bezeichnung*** auch in diesem Zeitpunkt noch fast leer war, schloss der Bf. schon eine Kaskoversicherung für einen Gesamtwert von EUR 250.000,00 ab. Trotz Befragung aller Beteiligten ist es nicht mehr feststellbar, welche Dokumente der Bf. bei der Zulassungsstelle vorlegte, mit denen er seinen Besitz glaubhaft machen konnte, bzw. ob die Zulassung trotz Fehlens einer solchen Glaubhaftmachung erfolgte. Das Bundesfinanzgericht hält es für sehr wahrscheinlich, dass der Bf. zumindest über einen Ausdruck aus der Genehmigungsdatenbank verfügte, der seit 1. Juli 2007 den Typenschein ersetzt (BeilRV 1000 BlgNR 22. GP 9).

Am 11. Juli 2016 war das Auftragswerk - in seiner Gesamtheit - noch halbfertig. Allein das machte es notwendig, dass es über den Tag der Erstzulassung hinaus beim Hersteller verblieb. Es entsprach nicht dem - ohne Zweifel mündlich oder konkludent – vereinbarten Sollzustand (***Markenname***), der Bf. verfügte auch noch nicht über einen Schlüssel und hatte keine konkreten Nutzungsmöglichkeiten (siehe dazu auch die Beweiswürdigung). Viel größer ist nach dem Akteninhalt die Wahrscheinlichkeit, dass sich das Fahrzeug weiterhin im Gewahrsam des Herstellers befand und dort für den Endausbau (bis August 2016) und danach (noch bis etwa Ende des Jahres) für Vorführzwecke und Messeauftritte verblieb. Es spricht vieles dafür, dass das Risiko des zufälligen Unterganges zumindest bis zur (mindestens etwa) zwei Monate späteren Fertigstellung beim Hersteller verblieb. Daran vermag auch die Kaskoversicherung durch den Bf. nichts zu ändern, war diese offenbar ein Teil der Kostentragung im (mündlichen bzw. konkludenten) Kaufvertrag. Das macht auch die vom Geschäftsführer des Herstellers niemals behauptete, vom Bf. nur vage angedeutete Verschaffung der Verfügungsmacht durch Besitzkonstitut äußerst unwahrscheinlich.

Im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im Inland (11. Juli 2016) existierte damit nur ein grundsätzlich fertiges Basisfahrzeug zur Befestigung von Aufbauten mit einem Twist-Lock-System (Drehzapfen). Darauf befand sich die außen fertige (siehe Fotos zur Einzelgenehmigung), innen aber weitgehend rohe und noch lange nicht vertragskonforme ***Markenname*** (übereinstimmende Angaben Bf. und Hersteller). Erst in den ein bis zwei Monaten nach der Erstzulassung des Fahrzeuges mit der halbfertigen ***Bezeichnung*** wurde der Ausbau fortgesetzt und schließlich im August 2016 vertragskonform fertiggestellt (vgl. Rechnung 310536) sowie zusammen mit dem Fahrzeug am 7. September 2016 an den Bf. fakturiert. Während des zweiten Halbjahres 2016 blieben das Basisfahrzeug und die fertige ***Bezeichnung*** noch vereinbarungsgemäß für Messeauftritte beim Hersteller (Schriftsatz des Bf. vom 21. Juli 2023; Zeugenaussage) und erst Ende 2016/Anfang 2017 holte der Bf. das

Fahrzeug endgültig bei diesem ab. Die Abschlusszahlung erfolgte Anfang Dezember 2016 mit EUR 55.000,00 (von insgesamt etwa EUR 254.000).

3. Rechtsgrundlagen, Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

3.1. Normverbrauchsabgabe

Rechtlich zu klären ist die Frage der NoVA-Pflicht eines Spezialfahrzeuges, das aus einem LKW-Fahrgestell (Mercedes Benz ***###.###***) Handelsbezeichnung: ***XXXX###X***) mit einem Spezialaufbau (***) besteht. Strittig ist dabei auch, wer als Abgabenschuldner dafür einzustehen hat.

3.1.1. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

a) Allgemein

Der NoVA unterliegen gem. § 1 Normverbrauchsabgabegesetz in der von 15. August 2015 bis 30. Juni 2021 geltenden Fassung (NoVAG 1991 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) die folgenden Vorgänge:

1. Die **Lieferung** von bisher im Inland **nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen**, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.
2. Der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung.
3. a) Die **erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen** zum Verkehr im Inland, **sofern** die Steuerpflicht **nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist** oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist.
b) Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland **zugelassen war**, aber **nicht der NoVA unterlag** oder befreit war, sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis der Entrichtung der NoVA in jener Höhe erbracht, die im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung im Inland zu entrichten gewesen wäre.
4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4.

Inland ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Gemeinden Mittelberg und Jungholz.

Bei der Einordnung von Vorgängen in die Tatbestände des § 1 NoVAG ist - wie in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag richtig vorgebracht - zu beachten, dass der Tatbestand des

§ 1 Z 3 NoVAG 1991 (Erstzulassung im Inland) subsidiär zum Tatbestand des § 1 Z 1 NoVAG 1991 ist. Die Gesetzesmaterialien (ErläutIA 267/A BlgNR 18. GP, 47) führen dazu aus:

„Wird ein neues oder gebrauchtes Kraftfahrzeug nicht von einem inländischen Händler geliefert, sondern vom Erwerber selbst in das Inland eingeführt, so unterliegt die erstmalige Zulassung der Steuerpflicht. Unter diesen Tatbestand fällt überdies auch die erstmalige Zulassung von Fahrzeugen, die vom importierenden Händler als Anlagevermögen verwendet werden.“

Der Ausschussbericht (AB 351 BlgNR 18. GP, 2) ergänzt dazu:

„Der Tatbestand unterscheidet

- Händlerlieferungen (Z 1) [...] Verleasen (Z 2) [...]

- Eigenimport von Kraftfahrzeugen (Z 3):

Wird ein neues oder gebrauchtes Kraftfahrzeug nicht von einem inländischen Händler geliefert, sondern vom Erwerber selbst in das Inland eingeführt, so unterliegt die erstmalige Zulassung der Steuerpflicht. Unter diesen Tatbestand fällt überdies auch die erstmalige Zulassung von Fahrzeugen, die vom importierenden Händler als Anlagevermögen verwendet werden.

- Die erstmalige Zulassung nach Rückvergütung bereits bezahlter NoVA (Z 3) [...]

- Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme sowie die Nutzungsänderung steuerbefreiter Fahrzeuge (Z 4) [...]"

Zu beachten ist, dass mit AbgÄG 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, in § 1 Z 3 NoVAG 1991 der folgende Satz als letzter Satz angefügt wurde (entspricht § 1 Z 3 lit. b 1. Fall NoVAG in der für den Kalendermonat Juli 2016 geltenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015):

"Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeuges, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht."

Die Materialien (ErläutRV 933 BlgNR 20. GP, 15) führen dazu unter anderem aus, die Neuregelung erfasse zum einen (re)importierte Fahrzeuge, aber auch Fahrzeuge, die **als LKW geliefert und auch als solche zugelassen** werden, in der Folge jedoch **ohne Umtypisierung zu PKWs umgebaut** und sodann als solche zugelassen werden.

Mit BGBl. I Nr. 122/1999 wurde in § 1 Z 3 lit. b NoVAG 1991 eine ergänzende NoVA-Pflicht für die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland eingefügt, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Das begründete der Gesetzgeber damit, dass von Österreichern in anderen Mitgliedstaaten der EU Betriebe gegründet würden, deren einzige Aufgabe es sei, als Zulassungsadresse für

Fahrzeuge zu dienen. Diese Fahrzeuge würden dann ständig im Inland benutzt, seien aber im Ausland zugelassen. Einziger Grund für diese der tatsächlichen Verwendung widersprechende Zulassung sei die Vermeidung der Belastung mit NoVA. Deshalb solle für Fahrzeuge mit Zulassung im Ausland und Zulassungspflicht im Inland (§ 79 Abs. 1 KFG) eine inländische Zulassung fingiert werden und damit NoVA-Pflicht entstehen (ErläutAB 1859 BlgNR 20. GP, 2).

Daraus leuchtet hervor, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die Lieferung eines PKWs durch einen Unternehmer im Inland mit NoVA belasten wollte. Mit dem Tatbestand der erstmaligen Zulassung im Inland wollte er ursprünglich offenbar ausschließlich den Fall von Eigenimporten von Fahrzeugen und mit ihm alle Fälle erfassen, bei denen im Inland (überhaupt) **keine Lieferung eines NoVA-pflichtigen Fahrzeuges** erfolgte. Mit der angeführten Novellierung im Jahr 1998 wurde das auf Fahrzeuge ausgeweitet, die sich schon im Inland befanden und erst nach der Lieferung als LKW vom (wirtschaftlichen) Eigentümer selbst zu PKWs umgebaut und als solche zugelassen wurden.

Liefert also ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ein bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenes Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG 1991, so unterliegt dieser Vorgang grundsätzlich beim Lieferanten der NoVA. Nur dann, wenn keine solche Lieferung im Inland erfolgte oder im Inland ein Kraftfahrzeug geliefert wurde, das nicht unter § 2 NoVAG 1991 fällt, kann der Zulassungsbesitzer zum Abgabenschuldner werden. Importiert er es selbst oder verändert er es im Anschluss an die Lieferung im Inland so, dass es unter § 2 NoVAG 1991 fällt, löst die erstmalige Zulassung bzw. erstmalige Zulassung nach der Veränderung die NoVA-Pflicht aus. Nutzt er das Fahrzeug KFG-widrig ohne entsprechende Zulassung, löst die Nutzung die NoVA-Pflicht aus.

Die Steuerschuld entsteht gem. § 7 Abs. 1 NoVAG 1991 im Falle der **Lieferung**, des Eigenverbrauches und der Nutzungsänderung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die **Lieferung ausgeführt** worden ist oder der Eigenverbrauch oder die Nutzungsänderung stattgefunden hat, im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbes mit dem Tag des Erwerbes und im Falle der **Zulassung** nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 mit dem **Tag der Zulassung** oder bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre, mit dem Zeitpunkt der Einbringung in das Inland. In den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4 NoVAG 1991) und in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbes (§ 1 Z 2 NoVAG 1991) ist die Abgabe nach dem Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1994 zu bemessen, in allen **anderen Fällen** (§ 1 Z 3 und Z 4 NoVAG 1991) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten **gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges** (§ 5 Abs. 2 NoVAG 1991). Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert. Die NoVA gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Daraus leuchtet hervor, dass im Falle der Steuerpflicht aufgrund der erstmaligen Zulassung im Inland auf den **Tag der Zulassung** abzustellen ist. Das gilt sowohl für die Frage, ob ein Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG 1991 vorliegt, wie auch für dessen gemeinen Wert.

b) **Kraftfahrzeug iSd § 2 NoVAG 1991**

Damit ist zu klären, welche Fahrzeuge als Kraftfahrzeuge iSd § 2 Z 2 NoVAG 1991 gelten. Das sind Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702 KN), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (**Position 8703 KN**). Zentral ist dabei, dass im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung ein **Kraftfahrzeug** iSd § 2 NoVAG 1991 vorlag (UFS 29.3.2012, RV/0246-S/08).

Für die Beantwortung dieser Frage ist grundsätzlich die kraftfahrrechtliche Klasse laut Fahrzeugdokumenten heranzuziehen. Darauf aufbauend ist die Einordnung in die Positionen der KN zu prüfen. Nur diese zolltarifarisches Einstufung ist schlussendlich relevant (VwGH 20.1.2010, 2008/13/0125; vgl. auch *Haller*, NoVAG², § 2 Rz 13, mwN). Ist das Fahrzeug im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung in die Position 8703 KN einzuordnen, so unterliegt es grundsätzlich der NoVA.

Vor dem Umbau lautete die Fahrzeugklasse „N3G“. Es war also ein vorwiegend für die Beförderung von Gütern ausgelegtes und gebautes geländegängiges Kraftfahrzeug mit einer Gesamtmasse von mehr als 12 Tonnen.

Die kraftfahrrechtliche Klasse des streitgegenständlichen Fahrzeuges lautet ab 7. Juli 2016 „M1G“. Bei der Fahrzeugklasse M handelt es sich nach der Verordnung (EU) Nr. 678/2011 der Kommission vom 14. Juli 2011 zur Ersetzung des Anhangs II und zur Änderung der Anhänge IV, IX und XI der Richtlinie 2007/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Genehmigung von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbstständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge (Rahmenrichtlinie) um **vorwiegend für die Beförderung von Fahrgästen** und deren Gepäck ausgelegte und gebaute Kraftfahrzeuge, wobei M1 bedeutet, dass maximal acht Sitzplätze vorhanden sind. Der Zusatz G bedeutet, dass es sich um ein Geländefahrzeug handelt, das spezifische technische Merkmale aufweist, die seine Verwendung im Gelände ermöglichen. Diese Verordnung nennt als Fahrzeuge mit besonderer Zweckbestimmung „**Wohnmobile**“ und bezeichnet sie mit dem Kürzel „**SA**“. Das sind Fahrzeuge der Klasse M mit Platz für die Unterbringung von Personen, die mindestens die folgende Ausrüstung umfassen:

- a) Tisch und Sitzgelegenheiten;
- b) Schlafgelegenheiten, die unter Umständen tagsüber als Sitze dienen können;
- c) Kochmöglichkeit;

d) Einrichtungen zur Unterbringung von Gepäck und sonstigen Gegenständen.

Diese Ausrüstungsgegenstände sind im Wohnbereich fest anzubringen. Allerdings kann der Tisch leicht entfernbar sein.

Die KN wird jährlich als Verordnung der Europäischen Kommission neu erlassen. Sie regelt die Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs. Die für 2016 anzuwendende Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 6. Oktober 2015 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif erfasst unter der

- Position 8703

8703	Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen:
-------------	--

- bzw. der Unterposition 8703 33 solche

8703 33	-- mit einem Hubraum von mehr als 2 500 cm³:
	--- neu:
8703 33 11	---- Wohnmobile
8703 33 19	---- andere
8703 33 90	--- gebraucht

Neue **Wohnmobile** mit einem Hubraum über 2.500 cm³ fallen damit unter 8703 3311, gebrauchte unter 8703 3390. Dabei gelten Fahrzeuge, die bisher nicht zugelassen wurden, als neu. Fahrzeuge, die wenigstens einmal zugelassen wurden, gelten als gebraucht (vgl. Erläuterungen zur KN der Europäischen Union auf der Grundlage des Artikels 9 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 2015, C 76)).

Unter der Position 8704 KN werden die folgenden Waren erfasst:

8704	Kraftfahrzeuge für den Transport von Waren:
-------------	--

Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit liegt das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren **objektiven Merkmalen und Eigenschaften**, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Auch kann der **Verwendungszweck** der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware

innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt (vgl. EuGH 6.12.2007, C-486/06, *BVBA Van Landeghem*, Rn 23, 24).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH tragen die zur KN von der Kommission und zum Harmonisierten System von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein (vgl. nochmals EuGH 6.12.2007, C-486/06, *BVBA Van Landeghem*, Rn 25; vgl. auch VwGH 25.11.2003, 2002/17/0301; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229; VwGH 20.1.2010, 2008/13/0125). Diese Erläuterungen sind ein grundlegendes Hilfsmittel zur Einordnung eines Fahrzeuges und lauten zur **Position 8703** (vgl. auch EuGH 6.12.2007, C-486/06, *BVBA Van Landeghem*, Rn 7):

„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 „Mehrzweckfahrzeuge (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).“*

Die angeführten Kriterien für die Tarifierung unter die Position 8703 bzw. 8704 KN müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern stellen nur mögliche Kriterien dar.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 8703 KN

„Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt (ausgenommen solche der Position 8702 KN), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen“ zählen zu dieser Position insbesondere (vgl. auch *Haller, NoVAG, § 2 Rz 18, 19*):

- „1) Personenkraftwagen (z.B. Limousinen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen).
- 2) Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung, wie Krankenkraftwagen, Gefangenenkraftwagen 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 (UFS 23.7.2008, RV/0319-L/05).

Nach dem Wortlaut der Position 8703 KN – „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 (EuGH 6.12.2007, Rs C-486/06 *BVBA Van Landeghem*; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229).

Das Bundesfinanzgericht weist in ständiger Rechtsprechung (zuletzt etwa BFG 6.2.2024, RV/7200092/2021; 10.10.2023, RV/7200048/2022) auf die zolltarifarische Behandlung von sogenannten Mischungen mehrerer Waren in der Allgemeinen Vorschrift 3b) für die Auslegung des Harmonisierten Systems hin. **Mischungen** (Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen und für den Einzelverkauf aufgemachte Wareneinsammlungen, deren Einreihung nicht nach der Vorschrift 3a) erfolgen kann) werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, sofern dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.

Nach Punkt IX der Erläuterungen zum Harmonisierten System gelten für die Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift als aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren nicht nur die Waren, deren Bestandteile zu einem praktisch untrennbaren Ganzen verbunden sind, sondern auch diejenigen Waren, deren Bestandteile voneinander trennbar sind, vorausgesetzt, dass diese Bestandteile zueinander passen, sich gegenseitig ergänzen und dass ihre Zusammensetzung ein Ganzes bildet, dessen **Bestandteile üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden** (vgl. auch UFS 14.1.2009, ZRV/0171-Z3K/07). In der zuletzt genannten Entscheidung kam der Unabhängige Finanzsenat zum Schluss, dass ein Pick-up mit einem aufgebauten und mit Ketten befestigten Campingaufsatz (Camper-Unit) zolltarifarisch aus **zwei getrennt zu beurteilenden Wirtschaftsgütern** besteht. Den einreihigen Pick-up mit drei Sitzen reihte er in die Position 8704 ein und den Campingaufsatz in die Position 9406. Dies obwohl beide Teile gemeinsam, mit auf die Ladefläche aufgesetzten Campingaufsatz, zur Abfertigung gestellt und als Wohnmobil bezeichnet worden waren.

Anders wurde ein ähnliches Fahrzeug in einer zeitlich befristet verbindlichen deutschen Zolltarifauskunft (vZTA-Nr. DEB/773/05-1) beurteilt, die in UFS 23.7.2008, RV/0319-L/05; 29.3.2012, RV/0246-S/08, und in BFG 20.9.2021, RV/3100571/2018 zitiert wird. Dort wurde ein Kraftfahrzeug mit Fahrerkabine und einer davon abgetrennten Ladefläche, auf der eine Wohnkabine jederzeit mit wenigen Handgriffen aufgesetzt und abgenommen werden konnte, als ein Wirtschaftsgut **einheitlich** in die Position 8703 33 90 KN (gebrauchtes Wohnmobil mit mehr als 2.500 cm³) eingereiht. Dies obwohl die Wohnkabine sogar mit Stützen leicht am Campingplatz zurückgelassen werden konnte.

Höchstgerichtliche Rechtsprechung existiert dazu soweit erkennbar nicht.

e) **Lieferung**

Primärer Auslöser für die NoVA-Pflicht ist eine Lieferung. Der Begriff der Lieferung wird im NoVAG nicht definiert, § 1 Z 1 NoVAG knüpft aber terminologisch an die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerbare Lieferung in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 an. Daraus und aus dem oben erwähnten historischen Hintergrund der Entstehung des NoVAG ergibt sich, dass der Begriff der „Lieferung“ iSd NoVAG grundsätzlich mit jenem der Lieferung iSd UStG 1994 gleichzusetzen ist.

Maßgeblich für das Vorliegen einer Lieferung ist daher - unabhängig von der zivilrechtlichen Form - die Übertragung der **Verfügungsmacht** über das Kraftfahrzeug. Dementsprechend löst **nicht der Abschluss des Kaufvertrages, sondern erst die tatsächliche Lieferung** des Kraftfahrzeuges NoVA-Pflicht aus (vgl. *Haller in Haller*, NoVAG², § 1 Rz 7ff). Eine Lieferung iSd NoVAG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 UStG 1994 liegt vor, wenn ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, **im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen**. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem

Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden (siehe zusammenfassend *Ruppe/Achatz* in UStG⁵, § 3 UStG Rz 15 ff).

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Das Gesetz verwendet - offenbar bewusst - **keine zivilrechtliche Terminologie**, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff (VwGH 10.2.1976, 2159/74; 30.5.1988, 86/15/0119; 24.10.2012, 2008/13/0088). Ausreichend (aber auch erforderlich) ist die Befähigung, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren, das heißt „**ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr**“ (VwGH 3.7.1980, 1289/77).

Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Verfügungsmacht; der Unternehmer muss dem Abnehmer auch Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden (VwGH 20.3.2002, 99/15/0041; 20.10.2004, 2000/14/0185). Der Übergang der Gefahr des **zufälligen Untergangs** hat insofern zumindest Indizwirkung, entscheidend ist aber das **Gesamtbild der Verhältnisse** des Einzelfalls. Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums ist für die Lieferung weder unbedingt erforderlich noch immer ausreichend. So liegt eine Verschaffung der Verfügungsbefähigung auch vor, wenn der Abnehmer, ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein, über die Substanz wie ein Eigentümer verfügen kann (EuGH 8.2.1990, C-320/88 „Shipping and Forwarding Enterprise Safe“).

Für das Vorliegen einer Lieferung ist es nicht unbedingt erforderlich, dass ein Gegenstand den Betrieb des Lieferanten verlässt, wenn der Gegenstand zur Disposition des Abnehmers steht und er real über seinen Nutzen verfügen kann. In aller Regel sind dabei die Übergabearten, die zivilrechtlich zum Erwerb des Eigentums und Besitzes ausreichen, auch umsatzsteuerlich und damit NoVA-rechtlich zur Verschaffung der Verfügungsmacht ausreichend. Beim **Besitzkonstitut** (§ 428 ABGB) kommt es zur Übergabe einer Sache an den Erwerber durch die Erklärung, dass der Veräußerer die Sache künftig (nicht mehr als eigene, sondern) im Namen des Erwerbers innehat. Damit wird dem Erwerber Verfügungsmacht verschafft, sofern zumindest die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes übergeht (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095, ecolex 2002, 612 mit Anmerkung *Kofler*).

Steht der Umfang einer Lieferung von vornherein fest, wird die Lieferung aber sukzessive - in Teilen - erfüllt, so ist umsatzsteuerlich entscheidend, ob nach den Parteienvereinbarungen und der Verkehrsauffassung eine einheitliche Gesamtleistung anzunehmen ist oder eine Mehrzahl von selbständigen Teilleistungen. Für Teilleistungen sprechen eine selbständige Benutzbarkeit der einzelnen Leistungsteile, eine Kündigungsmöglichkeit für die ausstehenden Leistungsteile sowie selbständige, endgültige Abrechnungen für die Einzelleistungen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 3 Rz 179; VwGH 24.3.1998, 97/14/0117).

Gem. § 37 Abs. 2 KFG dürfen Kraftfahrzeuge nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller **glaubhaft** macht, dass er

- der rechtmäßige **Besitzer** des Fahrzeuges ist oder
- das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat
- und bei rechtmäßigem Besitz auf Grund eines Bestandvertrages eine Zustimmungserklärung des Bestandgebers zur beantragten Zulassung erbringt.

In den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 186 BlgNR 11. GP 88f) wird darauf hingewiesen, dass Besitzer nach § 309 ABGB derjenige ist, der eine Sache in seiner Macht oder Gewahrsame und dazu den Willen hat, sie als die seine zu betrachten. Besitzer ist also in der Regel der Eigentümer, der Kreditgeber, aber **auch der Dieb** oder derjenige, der **glaubt, Eigentümer zu sein**. Dagegen ist der Gebrauchsberechtigte, der Fruchtnießer, der Entlehner oder der Verwahrer nicht der Besitzer. Der Gesetzgeber verlangt nach den Materialien bewusst **keinen Nachweis der Besitzereigenschaft**, sondern begnügt sich mit der Glaubhaftmachung, um die Verwaltungsbehörde nicht mit der Beurteilung von Nachweisen des zivilrechtlichen Besitzes zu belasten.

Dabei ist vor allem entscheidend, ob der Antragsteller als die Person angesehen werden kann, die die Behörde jederzeit hinsichtlich der Verwendung des Fahrzeuges auf Straßen mit öffentlichem Verkehr mit Erfolg zur Verantwortung ziehen kann. Dies kann auch schon angenommen werden, wenn der Zulassungswerber **nur glaubhaft macht**, dass er der rechtmäßige Besitzer sei oder „das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat“. Bei letzteren „kreditfinanzierten“ Fahrzeugen behält sich der Kreditgeber in der Regel nicht nur das Eigentum, sondern auch den Besitz bis zur völligen Abzahlung des gewährten Kredites vertraglich vor, will aber auch in der Regel nicht der Behörde gegenüber als Antragsteller auftreten. Bei gemieteten Fahrzeugen (Leihwagen, Leasingfahrzeugen) soll eine Anmeldung nur möglich sein, wenn der Vermieter zugestimmt hat, weil dies bei Leihwagen fast nie, beim Leasinggeschäft jedoch fast immer der Fall sein wird.

Mit der Zulassung wird dem Zulassungswerber das Recht verliehen, das Fahrzeug im Rahmen der bestehenden Vorschriften auf Straßen mit öffentlichem Verkehr zu verwenden oder anderen Personen zur Verwendung zu überlassen. Da er der Rechtsbesitzer dieses Rechtes ist, wird er als „Zulassungsbesitzer“ bezeichnet. Dieser Begriff ist deshalb unentbehrlich, weil der **Zulassungsbesitzer sowohl Eigentümer als auch Besitzer, Inhaber und Halter** (im Sinne des Eisenbahn- und Kraftfahrzeughaftpflichtgesetzes) **sein kann**, dies alles aber keineswegs immer sein muss.

Wenn der Antragsteller nicht glaubhaft machen kann, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat, soll ihm die Zulassung verweigert werden, da er aller Voraussicht nach nicht in der Lage sein wird, der Behörde gegenüber die Verantwortung für die Verwendung des Fahrzeuges zu übernehmen.

Die Beurteilung, ob der rechtmäßige Besitz an einem Kraftfahrzeug glaubhaft gemacht wurde oder nicht, richtet sich nach § 309 ABGB, wonach Besitzer derjenige Inhaber einer Sache ist, der den Willen hat, sie als die seinige zu behalten, und nach § 316 ABGB, wonach der Besitz einer Sache rechtmäßig ist, wenn er auf einem gültigen Titel, das ist auf einem zur Erwerbung gültigen Rechtsgrund (z.B. Eigentumserwerb, Kauf mit Eigentumsvorbehalt durch den Darlehensgeber) beruht. Der Zulassungsbesitz ist der Besitz des Rechtes, ein bestimmtes Fahrzeug im Sinne der kraftfahrrechtlichen Vorschriften zu verwenden.

Daraus leuchtet hervor, dass aus der Zulassung eines Kraftfahrzeuges allein keine schlüssige Zuordnung zum Vermögen des Zulassungsbesitzers vorgenommen werden kann. Derjenige, der eine Zulassung beantragt, muss nicht sein (wirtschaftliches) Eigentum am Kraftfahrzeug nachweisen, sondern **nur glaubhaft machen**, dass er rechtmäßiger Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzes innehat (vgl. VwGH 20.9.2012, 2011/10/0138 unter Hinweis auf VwGH 22.12.1999, 97/08/0591). Die kraftfahrrechtliche Zulassung hat damit zwar Indizwirkung, ist aber keine Vorfrage zum Übergang der Verfügungsmacht.

Vom steuerlichen Vertreter des Bf. wurde argumentiert, der Gesetzgeber stelle für die Abgrenzung zwischen dem Liefertatbestand (Z 1) und dem Erstzulassungstatbestand (Z 3) nicht auf eine exakte chronologische Abfolge von Lieferung und Erstzulassung ab, sondern darauf, dass die erstmalige Zulassung die Steuerpflicht nur dann auslöst, wenn sie unabhängig von einer Lieferung im Inland erfolgt. Deshalb begründe die erstmalige Zulassung dann keinen NoVA-Tatbestand, wenn sie in einem zeitlichen und kausalen Zusammenhang mit der Lieferung im Inland steht. Auch wenn dazu höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt, folgt der erkennende Senat diesem Argument. Die Wortfolge „sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist“ deutet zwar auf eine streng chronologische Betrachtung hin, aus der historischen und teleologischen Betrachtung (siehe oben) erschließt sich aber, dass die Steuerpflicht immer vorrangig den Lieferanten treffen soll, der das steuerpflichtige Fahrzeug als Unternehmer im Inland liefert. Den Abnehmer soll die Steuerpflicht nur ausnahmsweise und nur dann treffen, wenn er selbst importiert (Z 2 und Z 3a) oder das Fahrzeug selbst so verändert, dass es NoVA-pflichtig wird (Z 3b). Solange also eine Zulassung im Inland kausal mit der inländischen Lieferung des Fahrzeuges durch einen Unternehmer zusammenhängt und in einem gewissen chronologischen Nahebereich zur Lieferung erfolgt, bleibt die Steuerpflicht der Lieferung des Fahrzeuges beim liefernden Unternehmer bestehen, auch wenn ihr – wie hier – die erstmalige Zulassung zeitlich vorausgeht. Relevant ist dabei der Zustand im Zeitpunkt der Lieferung und nicht der der Erstzulassung. Die Steuerpflicht iSd Z 1 geht vor und schließt die Steuerpflicht iSd Z 3 aus.

Diese Interpretation deckt auch die gelebte Praxis ab, auf die der steuerliche Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung hinwies und bei der die Erstzulassung von Neufahrzeugen und die Ausfolgung der amtlichen Kennzeichen oftmals chronologisch vor deren tatsächlicher

Übergabe erfolgt, mit der auch die Verfügungsmacht übergeht. Die Mitglieder des erkennenden Senates kennen es aus eigener Erfahrung, dass es durchaus üblich ist, dass die erstmalige Zulassung vieler Fahrzeuge in Österreich noch vor der offiziellen körperlichen Übergabe und damit oft auch vor dem Übergang der Verfügungsmacht erfolgt, indem dem Käufer vom Händler – ohne weitere ausdrückliche oder konkludente Vereinbarungen - die Fahrzeugpapiere (Ausdruck aus der Genehmigungsdatenbank) sowie die Rechnung ausgehändigt werden, das Fahrzeug selbst aber (meist bis zur Bezahlung) noch bei ihm verbleibt. Erst nach der Zulassung bringt in aller Regel der Käufer das (erste österreichische) amtliche Kennzeichen zum Händler, der es am Fahrzeug montiert und es im Konnex dazu – meist nach einer kurzen Einweisung – an den Käufer übergibt. Auch wenn es in diesen Fällen durchaus fraglich sein könnte, wann die Verfügungsmacht über das Fahrzeug verschafft wurde, steht es außer Zweifel, dass hier der Fahrzeughändler die NoVA schuldet, auch wenn die körperliche Übergabe zeitlich erst nach der Erstzulassung im Inland erfolgte. Diese Beurteilung deckt sich mit der Absicht des Gesetzgebers, dem Lieferungstatbestand den Vorrang vor dem Zulassungstatbestand einzuräumen.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Sache des hier zu beurteilenden Bescheides ist ausschließlich die **NoVA-Pflicht des Bf. aufgrund der inländischen Zulassung** des oben genannten Fahrzeuges **am 11. Juli 2016**.

Voraussetzung dafür ist unter anderem, dass zu diesem Zeitpunkt ein Kraftfahrzeug iSd § 2 Z 2 NoVAG 1991 vorlag. Das ist zu verneinen, weshalb der bekämpfte Bescheid schon deshalb aufzuheben war.

Bei dieser Beurteilung ist grundsätzlich nur auf den Sachverhalt am Zulassungstag abzustellen. An diesem Tag war nur das adaptierte Basisfahrzeug weitgehend fertiggestellt, mit dem diverse mobile Aufbauten (Wechselbrücken, Container, Pritschenaufsätze) verbunden werden können.

Auf diesem Trägerfahrzeug befand sich eine jedenfalls innen unfertige, leicht abnehmbare, mehr oder weniger leere, nur von außen begehbbare, vor allem aus Holz hergestellte *****Bezeichnung*****, die mangels entsprechender Einbauten jedenfalls noch nicht für Wohnzwecke oder für einen Personentransport nutzbar war. Insbesondere fehlten an dem Tag noch Koch-, Bad- und Wohneinbauten, wie sie für ein Wohnmobil typisch sind und die (wie aus Rechnung 310537 ersichtlich) erst danach bis etwa August 2016 eingebaut wurden (Küche mit Induktionskochfeldern sowie Bad mit Klappwaschbecken und Duschlösung; Trenntoilette chemielos; Eckbank mit Platz für 8-10 Personen und versenkbarem Hubtisch; komfortables Doppelbett (absenkbare Hubbett), das auf Knopfdruck in der Deckenkonstruktion verschwindet; Holzofen, der als Heizung im Winter und zusätzlich als Boiler für die Warmwasserbereitung agiert, Fußbodenheizung und Klimaanlage; Photovoltaikanlage, die sämtliche Geräte und Module mit Strom versorgt; Geschirrspüler, SAT-Anlage;

Waschmaschine; „Echtlederhimmel“; Waffenschrank; Kaffeemaschine; Musikanlage; TV-Anlage; Badfenster und eine E-Zusatz-Heizung).

Geht man von trennbaren Teillieferungen (vgl. auch UFS 14.1.2009, ZRV/0171-Z3K/07) aus, würden diese wohl in der Lieferung des (adaptierten) Basisfahrzeuges zum einen und der fertig ausgebauten ***Bezeichnung*** zum anderen bestehen. Das deutet auf eine getrennte zolltarifarische und damit auch NoVA-rechtliche Betrachtung hin, die sowohl NoVA-Pflicht des Basisfahrzeuges als reines Güterbeförderungsgerät wie auch die der ***Bezeichnung***, weil es sich bei ihr allein um kein Fahrzeug handelt, ausschließen würde.

Bei getrennter Betrachtung steht von vornherein außer Zweifel, dass das Basisfahrzeug weitaus überwiegend der Güterbeförderung diene. Nach der Verkehrsauffassung überwog damals der **Gesamteindruck**, dass dieses Fahrzeug neben der untergeordneten Beförderung von drei Personen im Fahrerhaus hauptsächlich der Beförderung von Waren in Form von abnehmbaren Aufbauten (Container, Wechselbrücken etc.) bzw. nach Befestigung anderer Aufsätze (Pritschen etc.) von anderen Gütern (Schotter etc.) diene. Nicht nur, dass das Vorhandensein von lediglich einer Sitzbank mit drei Sitzplätzen ein typisches Merkmal von Fahrzeugen ist, die hauptsächlich für den Transport von Waren gebaut sind, spricht dafür auch die Vorrichtung zum Festmachen der Ladung (Kupplungsmechanismus) und die Tatsache, dass das Gewicht der drei Insassen gegenüber dem Gewicht des Containers bzw. der beförderbaren Ladung in den Hintergrund tritt. An diesem Tag überwog der Charakter eines Fahrzeuges für den Transport von Waren (in Form von Wechselbrücken oder auf diesen transportierten Gütern) bei weitem den eines Personenbeförderungsfahrzeuges. Der Hauptverwendungszweck des gegenständlichen Fahrzeuges lag damit nach dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit seiner Merkmale im Transport von Waren. Das gegenständliche Basisfahrzeug allein war daher zweifellos (noch) in die Position 8704 KN einzureihen.

Selbst wenn man aber von einer Beurteilungseinheit von Basisfahrzeug und ***Bezeichnung*** ausgeht, müsste sich die Betrachtung hier auf den **Zustand am Tag seiner Erstzulassung (11. Juli 2016)** im Inland reduzieren. An diesem Tag war die Funktion dieses mit einem abnehmbaren Aufbau versehenen Fahrzeuges mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keine andere, wie die eines normalen LKWs oder auch eines unausgebauten Kastenwagens mit Laderaum, der nur von außen begehbar ist und nicht über eine Verbindung zwischen Fahrgast- und Laderaum verfügt. Es könnte als Hauptzweck nur – neben der wie gesagt untergeordneten Beförderung von maximal drei Personen – der Beförderung von Gütern im Inneren des Containers gedient haben, deren Gesamtgewicht das der Personen um ein Vielfaches übersteigt. Auch bei einem solchen Kastenwagen läge bei der 2016 gültigen Rechtslage ohne Zweifel kein NoVA-pflichtiges Fahrzeug, sondern ein LKW (Position 8704 KN) vor. Am 11. Juli 2016 überwog nach der Verkehrsauffassung deshalb der Gesamteindruck ganz klar, dass es sich (noch) nicht um einen Personenkraftwagen oder ein hauptsächlich zur Personenbeförderung gebautes Kraftfahrzeug (Position 8703 KN) handelt.

Auch wenn ein solches möglicherweise geplant gewesen sein mag, existierte es an diesem Tag noch nicht und kann damit auch nicht der NoVA unterliegen.

Ob sich der Charakter des Fahrzeuges bis zum Zeitpunkt der Lieferung durch den Hersteller an den Bf. soweit veränderte, dass es nach dem Endausbau als Mischung unter die Position 8703 KN einzureihen sein könnte, und wann die Lieferung genau erfolgte, kann dahingestellt bleiben, hat es doch keinen Einfluss auf die Sache dieses Beschwerdeverfahrens.

Das hier strittige Fahrzeug war vor der Erstzulassung auf den Bf. am 11. Juli 2016 unstrittig niemals in Österreich zugelassen. Der Bf. hat es nicht selbst importiert und auch nicht selbst aus- bzw. umgebaut. Er erwarb es vom österreichischen Hersteller, von dem es auch vereinbarungsgemäß im Inland fertig adaptiert, schlüsselfertig und mit aufgebauter ***Bezeichnung*** geliefert wurde. Die Erstzulassung stand hier ohne Zweifel in Konnex mit der Lieferung des fertigen Fahrzeuges, die zwar erst einige Wochen später erfolgte, aber immer noch in erkennbarer chronologischer Nähe lag. Sie ist hier subsidiär zu dieser Lieferung.

Unabhängig davon, dass am 11. Juli 2016 noch kein Fahrzeug iSd § 2 NoVAG 1991 vorlag, könnte hier deshalb nur die nachgelagerte Lieferung des (nun fertigen) Fahrzeuges durch den Hersteller die NoVA-Pflicht auslösen und nicht die Erstzulassung durch den Bf.. Der Hersteller und nicht der Bf. veränderte das viele Jahre in Deutschland als LKW verwendete Fahrzeug so umfassend, dass sein Charakter mit dem ursprünglichen nicht mehr vergleichbar ist. Vor seinem Umbau war es kraftfahrrechtlich noch als „Lastkraftwagen/N3G“ einzustufen (vgl. Einzelgenehmigung 14. Oktober 2014), nach diesem Umbau als „M1G/Personenkraftwagen“ (vgl. Einzelgenehmigung vom 7. Juli 2016).

Aufgrund der Aufhebung des bekämpften Bescheides erübrigt es sich, auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes näher einzugehen.

3.2. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Es existiert keine erkennbare höchstgerichtliche Rechtsprechung zur zolltarifarischen und damit NoVA-rechtlichen Einstufung von Basisfahrzeugen (Trägerfahrzeugen) für

Wechselaufbauten (Wechselbrücken), die gemeinsam mit einem rohen, leeren, zum Weiterausbau bestimmten Holzcontainer geliefert werden bzw. zum Verkehr zugelassen werden.

Es fehlt auch an Rechtsprechung zur Konkurrenz der Tatbestände des § 1 Z 1 und Z 3a NoVAG 1991 und der Frage, ob diese streng chronologisch voneinander abzugrenzen sind oder ob hier eine kausale Betrachtung anzustellen ist. Aus diesem Grund war die Revision zuzulassen.

Salzburg, am 7. Juni 2024