

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den SenatsvorsitzendenV, die RichterinR sowie die fachkundigen Laienrichter LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf, ***BfAdr***, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 27. April 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 27. März 2015 betreffend Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2013, Steuernummer ***BFStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt einen Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb in Ort. Im Zuge einer bei ihr vorgenommenen Außenprüfung wurde im Bericht gemäß § 150 über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.3.2015 in Tz 3 ua festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug aus Anschaffung und Betrieb des Fahrzeuges „Polaris Ranger Crew“ nicht zustehe. Das zunächst angemietete und im Mai 2012 schließlich erworbene Fahrzeug sei ein vierrädriges Kraftfahrzeug, das im Winter mit Raupenantrieb betrieben werde und zur Nutzung im öffentlichen Straßenverkehr zugelassen worden sei. Der Zuordnung zum Betriebsvermögen wegen überwiegend betrieblicher Verwendung werde nicht widersprochen. Der „Polaris Ranger“ sei als typisches Offroad-Fahrzeuge bzw. Freizeitfahrzeug anzusehen und sei den Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen zuzuordnen. Auf Grund dieser Einstufung und eindeutigen Zuordnung sei ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies treffe auch auf den „Polaris Ranger 900 XP“ zu, der den bisherige „Polaris Ranger“ im Februar 2014 ersetzt habe.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren am 27.3.2015 die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013. Mit den Bescheiden wurde die Vorsteuer aus der Anschaffung und dem Aufwand des Fahrzeuges „Polaris Ranger Crew“ nicht in Ansatz gebracht.

Die Bf erhob durch ihre steuerliche Vertretung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 fristgerecht Beschwerde (Datum 24.3.2015) und führte begründend Folgendes aus:

Die Bf habe im Mai 2012, Rechnung vom 3.5.2012, einen „Polaris Ranger Crew“ erworben. Verkäuferin sei die H gewesen.

Die BF habe sich aus folgenden Gründen für dieses Fahrzeug entschieden:

Der Betrieb der Bf befinde sich in exponierter Lage auf 1400 m Seehöhe im Skiort Ort und sei im Winter nur über die Skipiste erreichbar. Neben dem Betrieb eines Restaurants für Skifahrer, würden auch Beherbergungserlöse erzielt.

Im Wirtschaftsjahr 2013/14 seien 68% der Beherbergungserlöse in der Wintersaison erzielt worden, im Wirtschaftsjahr 2012/13 71%. Das Haus sei im Winter mit herkömmlichen Fahrzeugen nicht erreichbar. Die Gäste würden gebeten, vor Betriebsschluss der Bergbahnen anzureisen, ihr Fahrzeug im Tal abzustellen und mit der Gondelbahn der Seilbahnen zum Beherbergungsbetrieb zu fahren. Um den Gepäcktransport der Gäste kümmere sich die Bf. Die Bf habe sich für dieses Fahrzeug entschieden, weil sie ein Fahrzeug für den Gütertransport benötige, mit welchem sie in der Hauptsaison (Wintersaison) über die bestehenden Skipisten fahren könne.

Das 2012 angeschaffte Fahrzeug, welches sie 2014 gegen ein ähnliches Fahrzeug eingetauscht habe, erfülle diese Voraussetzungen und dieser Fahrzeugtyp werde ausschließlich für den Transport des Gepäcks und für den Gütertransport verwendet.

Laut Angaben des Verkäufers sei das Fahrzeug vorrangig für den Transport von Gütern konzipiert. Die Zulassung 2012 sei, da es sich um eine neue Fahrzeugart in Österreich handelte, als vierrädriges Kraftfahrzeug erfolgt. 2014 sei das Fahrzeug als Leichttraktor zugelassen worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es bei der Beurteilung darauf an, zu welcher Verwendung das Fahrzeug werkseitig bestimmt sei und entscheidend sei die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges nach seiner werkseitigen Bauart und Beschaffenheit (VwGH 82/14/0005). Nach Ausführung des Verkäufers sei dieses Fahrzeug rein zum Gütertransport in exponierter Lage bestimmt. Um ein Freizeitfahrzeug bzw. um einen Personen- bzw. Kombinationskraftwagen könne es sich schon allein aufgrund der Bauweise nicht handeln.

So verfüge das Fahrzeug über nur eine Sitzreihe (Anmerkung BFG - richtig: 2 Sitzreihen für 6 Personen) und hinter dieser sei eine Ladefläche, da das Fahrzeug zum Gütertransport konzipiert sei. Aufgrund des Wunsches der Bf seien ein Dach, eine Windschutzscheibe und Türen eingebaut worden. Diese Komponenten seien werkseitig bei der Grundausstattung nicht vorgesehen, aber für den Winterbetrieb (Hauptsaison) der Bf unerlässlich. Kraftfahrrechtlich würden diese Fahrzeuge derzeit als Leichttraktoren zugelassen.

Im Kalenderjahr 2014 sei eine Betriebsprüfung begonnen worden, welche am 23.3.2015 abgeschlossen worden sei.

Unter anderem sei vom Prüfer der Fahrzeugtyp „Polaris“ folgendermaßen beurteilt worden: "... der Nutzung im öffentlichen Straßenverkehr zugelassen. Die „Polaris Ranger" sind als typische Off-Road-Fahrzeuge bzw. Freizeitfahrzeuge anzusehen und sind den Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen zuzuordnen."

Aufgrund der Beurteilung des Fahrzeuges als Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen sei der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung und dem Betrieb versagt worden. Es werde beantragt, den versagten Vorsteuerabzug zu berücksichtigen und die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 abzuändern.

Die Bf beantragte weiters die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.8.2015 als unbegründet ab. Begründet wurde dies hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges „Polaris Ranger 800 Crew“ wie folgt:

Das beschwerdegegenständliche Fahrzeug könne für sich allein betrachtet nicht als Arbeitsgerät (Arbeitsmaschine) beurteilt werden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Fahrzeug „Polaris Ranger Crew" vielmehr vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt, was auch dem optischen Eindruck der (für den öffentlichen Straßenverkehr straßentauglichen) Fahrzeuge bzw. der Verkehrsauffassung entspreche. Dass die genannten Fahrzeuge auch abseits des öffentlichen Straßenverkehrs verwendet werden können (z.B. Gepäcktransport zum exponiert gelegenen Betrieb der Bf) vermöge an dieser Sichtweise nichts zu ändern. Des Weiteren ändere das Anbringen von Vorrichtungen und Geräten für einen speziellen Arbeitseinsatz (z.B. Schneepflug) nach der Verwaltungspraxis nichts an der steuerrechtlichen Einstufung des Fahrzeuges selbst (RZ 1934 UStR).

Das Vorliegen eines PKW oder Kombinationskraftwagens sei in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Entscheidend sei daher der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner Beschaffenheit und Bauart von vornherein, d.h. nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt sei.

Bei Berücksichtigung dieser Kriterien stehe für das Finanzamt fest, dass die Fahrzeuge der Klasse „Polaris Ranger“ als typische Freizeitfahrzeuge für den Off-Road-Bereich konstruiert und daher als PKW für ein „geländegängiges Fahrvergnügen“ konzipiert worden seien.

Dass die Bf die beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge auch bzw. nach dem Beschwerdevorbringen (das jedoch nicht verifiziert sei) ausschließlich für den Gepäcktransport verwende, sei dabei nicht zu berücksichtigen, da der Verwendungszweck im Einzelfall nicht entscheidungswesentlich sei. Auch der optische Eindruck und die Verkehrsauffassung sprächen nach Ansicht des Finanzamtes bei beiden Fahrzeugen aus folgenden Gründen für das Vorliegen eines typischen Freizeitfahrzeuges für den Off-Road-Bereich, das für ein „geländegängiges Fahrvergnügen“ konzipiert worden sei und daher für die korrekte Beurteilung als PKW (Fundstelle <http://ass4X4.de/ranger/ranger-crew-800>):

„Der 2012 Polaris Ranger Crew 800 bietet Platz für 6 Personen, mit jeder Menge Beinfreiheit, ohne auf den bekannten Polaris Komfort verzichten zu müssen. Die legendäre Federung gleicht Unebenheiten auch bei voller Beladung aus.

Allradantrieb, automatisches Einkuppeln aller 4 Räder, wenn mehr Traktion gebraucht wird. Schaltet auf Zweiradantrieb zurück, wenn dies nicht mehr der Fall ist. Schonung der Grasnarbe durch Ausschalten der Hinterachsdifferentialsperre.

Voll verstellbare Federung, hervorragende Ergonomie.

Das ergonomische Kabinendesign gewährleistet außerordentlich hohen Komfort für Fahrer und Beifahrer, zum Beispiel durch den ungewöhnlich großen Lenkradverstellweg von 25,4 cm, den großzügigen Beinraum und den Platz zum Durchrutschen, der drei Erwachsenen ein rasches Ein- und Aussteigen ermöglicht.“

Das beschwerdegegenständliche Fahrzeug sei daher als typisches Freizeitfahrzeug für den Off-Road-Bereich für ein „geländegängiges Fahrvergnügen“ konzipiert worden und daher unter § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 zu subsumieren.

Die Bf stellte durch seine steuerliche Vertretung fristgerecht mit als Bescheidbeschwerde bezeichnetem Schriftsatz vom 17.9.2015 einen Vorlageantrag:

Der Beschwerdeführer betreibt in der Gemeinde Ort einen Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb. Dieser wird seit 22.08.2002 in der Rechtsform einer GmbH & Co KG geführt. Die Betriebsräumlichkeiten befinden sich in Ort1 in 1400 m Seehöhe, direkt am Rand einer Pistenabfahrt. Im Winter ist, aufgrund der Schneelage, der Betrieb über Fahrwege nicht erreichbar, in der restlichen Saison ist der Betrieb über die Strasse erreichbar.

Der Betrieb ist in der Sommersaison sowie in der Wintersaison geöffnet. In der Sommersaison können die Gäste von ihrem Beherbergungsbetrieb B aus wandern, radfahren und Bogenschießen.

In der Wintersaison, aufgrund der Pistennähe, können die Gäste gleich nach dem Frühstück direkt vor dem Haus in die Skiregion Ort einsteigen.

Die Umsatzentwicklung des Betriebes zeigt, dass das Konzept von den Gästen angenommen wird:

<i>Umsatz 2012</i>	<i>+ 1%</i>
<i>Umsatz 2013</i>	<i>+ 20%</i>
<i>Umsatz 2014</i>	<i>-1% trotz schwieriger Schneelage.</i>

Im Wirtschaftsjahr 2013/14 wurden 68% der Beherbergungserlöse in der Wintersaison erzielt, im Wirtschaftsjahr 2012/13 71%.

Wie bereits angeführt, ist der Betrieb aufgrund der Schneelage, im Winter mit Personenkraftwagen und Lastkraftwagen nicht erreichbar. Um die Versorgung zu gewährleisten, wurde der Transport mittels angemieteter Pistenraupe bzw. Seilbahn der Bergbahnen vorgenommen. Das Problem bei dieser Lösung ist bzw. war, dass man sich an die Betriebszeiten der Bergbahnen halten muss und dies leider nicht immer möglich ist bzw. war.

So hat sich unser Klient, aufgrund der guten Saison 2012 und der Reservierungslage, im Winter 2011/12 entschlossen, für die Eventualfälle, Lieferungen außerhalb der Betriebszeiten der Bergbahnen bzw. Versorgungsschwierigkeiten außerhalb der Betriebszeiten, eine Lösung zu finden. Daher hat sich unser Klient entschieden einen Polaris Ranger Crew anzuschaffen. Laut Angaben des Verkäufers ist das Fahrzeug vorrangig für den Transport von Gütern konzipiert. Die Beweggründe für die Anschaffung waren:

- > Lieferung im Winter über Piste selbständig möglich aufgrund des Raupenantriebes*
- > Gepäcklieferung der Gäste über Piste selbständig möglich aufgrund des Raupenantriebes*
- > Durch Umrüstung auf Räder auch eventuell ein Sommerbetrieb möglich um auch Gästen mit Gehbehinderung einen Naturausflug in die Saalbacher Bergwelt zu ermöglichen.*

Der Polaris welcher 2012 angeschafft wurde, ist kraftfahrzeuggesetzlich als vierrädriges Kraftfahrzeug L7e und der 2014 angeschaffte Polaris ist kraftfahrzeuggesetzlich als Leichttraktor zugelassen.

Im Wirtschaftsjahr 2014 hat unser Klient den 2012 gekauften Polaris Ranger Crew gegen einen Polaris Ranger 900 XP umgetauscht, da dieser sich besser zum Transport von Gepäck und Betriebsmitteln eignet.

Im Kalenderjahr 2014 wurde eine Betriebsprüfung begonnen, welche am 23.03.2015 abgeschlossen wurde, dabei wurde der noch vorhandene Polaris vom beauftragten Prüfer begutachtet bzw. besichtigt.

Im Zuge der Abgabenprüfung vertrat nun der Prüfer die Ansicht, dass beide Polaris als Personenkraftwagen einzustufen sind, und damit der Vorsteuerabzug zu versagen ist.

Streitentscheidend ist in diesem Punkt, ob es sich bei den angeschafften Polaris Ranger tatsächlich um einen Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen handelt.

So verweist der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtssprechung, dass es im Umsatzsteuergesetz keine Definition der Begriffe PKW und Kombi gibt und daher die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Kraftfahrzeuges mitentscheidend ist (VwGH 92/15/0139 vom 14.09.1992). Es handelt sich bei dem Polaris Ranger zwar um Off-Road Fahrzeuge aber diese weisen nicht das typische Erscheinungsbild eines Geländewagens auf (VwGH 89/15/0020 vom 02.04.1990). Daher können diese Fahrzeuge nicht aufgrund des Erscheinungsbildes in die Kategorie Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen eingeordnet werden.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 5 Kraftfahrgesetz ist ein Personenkraftwagen der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkplatz für nicht mehr als acht Personen Plätze aufweist.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 5 Kraftfahrgesetz ist ein Kombinationskraftwagen ein Kraftwagen der nach seiner Bauart und Ausrüstung dazu bestimmt ist, wahlweise vorwiegend zur Beförderung von Personen oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern verwendet zu werden, und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als acht Personen Plätze aufweist.

Die kraftfahrrechtliche Zulassung ist nach Rechtsprechung des UFS nicht entscheidend, kann aber als Indiz gewertet werden. (UFS RV/0551-W/06).

Werkseitig wird der Polaris Ranger je nach Modell mit einer oder zwei Sitzreihen und Ladefläche ausgeliefert. Komponenten wie Windschutzscheiben und Türen muss man dazubestellen.

Das Fahrzeug eignet sich aufgrund seiner Konstruktion für den Einsatz in exponierter Lage, wenn, wie bei uns, der Betrieb über herkömmliche Anreisewege nicht erreichbar ist.

Um zu einer Beurteilung zu kommen, kann auch das Verhältnis Gesamtgewicht / Nutzlast herangezogen werden (UFS RV/240-G/09 vom 22.06.2011). So weist der Polaris Ranger 800 Crew, welcher angeschafft wurde, eine Nutzlast von 1025 kg auf und besitzt 6 Sitzplätze womit sich eine Kapazität zur Güterbeförderung von 575 kg ergibt.

Unser Klient bittet seine Gäste bereits bei Buchung und weist in seiner Anreiseinformation auf der Homepage daraufhin, dass die Anreise während den Betriebszeiten der Bergbahnen erfolgen soll. Dies ist aber aufgrund der Verkehrslage nicht immer möglich, mit den

angeschafften Polaris Ranger ist es unserem Klienten aber möglich, das Gepäck und die Personen auch nach Betriebsschluss der Bergbahnen zum Betrieb zu transportieren.

Wenn die Gäste während den Betriebszeiten anreisen, so ist es unserem Klienten nun möglich das Gepäck der Gäste direkt zum Betrieb zu transportieren, während die Gäste bequem mit den Seilbahnen „anreisen“.

Bei Versorgungsengpässen kann unser Klient nun mit den Polaris Ranger über die Pisten abfahren und die Lebensmittelversorgung seiner Gäste gewährleisten. Auch wenn die Zulieferung der Lieferanten aufgrund der Verkehrslage in den Betriebszeiten nicht möglich ist, können unser Klient nun die Lieferungen selbst zum Betrieb transportieren.

Aufgrund der Gästeanfrage hat unser Klient den Polaris Ranger Crew nun auch für den Sommer umgerüstet, so wird das Fahrzeug verwendet für den Transport des Equipments für das Bogenschießen.

Wie bereits oben dargestellt, handelt es sich unserer Einschätzung nach nicht um einen Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen.

Die Verweigerung des Vorsteuerabzuges erfolgte somit rechtswidrig.

Mit Vorlagebericht vom 7.10.2015 legte das Finanzamt den Vorlageantrag mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde vor. Ergänzend wurde angemerkt, dass sämtliche Rechnungen nicht auf die Beschwerdeführerin, sondern auf "K", die Komplementärin der Bf, lauten. Auch die UID-Nummer im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 3 lit b 2. Satz UStG fehle.

Mit Schreiben vom 9.3.2020 legte die Bf die am 25.2.2020 berichtigte Rechnung vom 3.5.2012 über die Anschaffung des gegenständlichen Fahrzeuges vor (vollständige Benennung der Bf, Ergänzung der UID).

In der mündlichen Verhandlung vom 10.6.2020 führten die Parteien des Verfahrens ergänzend aus:

Frau Mag. A führte für die Bf aus, sie habe Rücksprache mit dem Hersteller des gegenständlichen Fahrzeuges gehalten und dabei in Erfahrung bringen können, dass die Fahrzeuge von Seiten des Finanzamtes in Vorarlberg als Zugmaschinen oder Leichttraktoren eingestuft werden. Der wesentliche Zweck des Fahrzeuges sei das Gepäck der Gäste zu transportieren, zum Teil würden auch die Gäste selbst mit diesem Fahrzeug in die Unterkunft bzw. zu Freizeitaktivitäten transportiert. Die kraftfahrrechtliche Einstufung dieses Fahrzeuges, die zwar im Regelfall nur ein Indiz darstelle, sei sehr wohl auch für die steuerliche Betrachtung ausschlaggebend.

Vorgelegt wurden Fotos vom konkreten Fahrzeug und dem Nachfolgemodell in den verschiedenen Einsatzzwecken.

Dkfm. C führte dazu seitens des Finanzamtes aus, dass der optische Eindruck und die Verkehrsauffassung für die Einstufung eines solchen Fahrzeuges von Bedeutung seien. Kraftfahrrechtliche Einstufungen könnten nur ein Indiz darstellen, die Zolltarifeinstufung sei für die Umsatzsteuer nicht bindend. Im Regelfall sei es zwar richtig, dass die Einstufung nach der Zolltarifnummer bei Pkws auch umsatzsteuerlich die gleiche Konsequenz habe, in Randbereichen könnten aber durchaus Unterschiede bestehen.

Was die Einstufung der Fahrzeuge durch den Erzeuger betreffe, so sei dazu zu sagen, dass der konkrete Sachverhalt nicht bekannt sei. Das gegenständliche Fahrzeug sei jedenfalls als schweres vierrädriges Kraftfahrzeug in der Klasse L7e eingestuft worden. Dieses Fahrzeug diene nach den vorliegenden Unterlagen vorwiegend der Personenbeförderung. Wesentlich sei darauf hinzuweisen, dass nicht der tatsächliche Einsatzzweck, sondern die allgemeine Verwendungsbestimmung maßgeblich sei. Es sei nicht von Bedeutung, ob die Beschwerdeführerin dieses Fahrzeug vorwiegend zum Lastentransport eingesetzt habe.

Frau Mag. A führte ergänzend aus, dass das konkrete Fahrzeug auch vom Erscheinungsbild eher ein Leichttraktor als eine Pkw sei. Es sei richtig, dass es sich um eine Art Offroad-Fahrzeug handle, das Erscheinungsbild sei trotzdem nicht das eines Pkw. Es sei auch richtig, dass der Personentransport mit diesem Fahrzeug möglich sei und „mitgehe“, allerdings stehe eindeutig die Güterbeförderung im Vordergrund, für die dieses Fahrzeug ebenfalls geeignet sei.

Dkfm. C führte an, dass ihm wichtig sei, zu den Gewichtsangaben noch eine Klarstellung durchzuführen. Die Nutzlast dieses Fahrzeuges werde - wie im Akt dokumentiert - mit 680 Kilo angegeben. Gehe man von der für das Zolltarifgesetz üblichen Annahme aus, dass pro Person 75 Kilo angesetzt werden, so seien damit bereits 450 kg dieser Nutzlast belegt. Auch damit stehe die Personenbeförderung unter dem Aspekt der Nutzlast eindeutig im Vordergrund. Für die Ladefläche werde eine Tragkraft von 454 kg angegeben.

Abschließend verwies Mag. D auf die Ausführungen der Beschwerdeentscheidung sowie auf das Erkenntnis des BFG, RV/2100431/2018, das die bisherige Rechtsprechung des VwGH zusammenfasse und in dem ein vergleichbares Fahrzeug als Pkw eingestuft werde, für den kein Vorsteuerabzug zustehe.

Frau Mag. A führte abschließend aus, dass die zollrechtliche Einstufung als Lkw für dieses konkrete Fahrzeug Polaris Ranger 800 Crew ebenso wie für alle Polaris Ranger sehr wohl ausschlaggebend sei. Diesbezüglich werde auf die Entscheidung des UFS, RV/0551-W/06 verwiesen, aus der eindeutig hervorgehe, dass die zollrechtliche Einstufung als Lkw bei derartigen Fahrzeugen durchschlage.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf betreibt in Ort auf 1.400 m Seehöhe, inmitten einer Schipiste, einen Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb (Winter- und Sommersaison). Im Winter ist der Betrieb auf dem Straßenweg nicht erreichbar. Die Anreise der Gäste erfolgt dann grundsätzlich mit der Seilbahn, die Versorgung mittels Pistenraupe und Seilbahn der Bergbahnen.

Für den Gepäck- und Gütertransport hat die Bf im Februar 2012 das Fahrzeug „Polaris Ranger 800 4x4 Crew“, ein sog. Utility Side-by-Side, angemietet und anschließend im Mai 2012 (Rechnung vom 3.5.2012) zum Kaufpreis von 47.880 Euro erworben. Die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer beträgt € 7.980. Die bis zum Erwerb bezahlten Mietentgelte wurden auf den Kaufpreis angerechnet.

Die Bf machte für Anschaffung/Miete und Betrieb dieses Kraftfahrzeugs Vorsteuerbeträge von 8.064,63 Euro im Jahr 2012 und 880,50 Euro im Jahr 2013 geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug.

Der Polaris Ranger 800 Crew verfügt über 2 Sitzreihen für jeweils 3 Personen und eine kippbare Ladefläche.

Die Fahrzeugabmessungen (LxBxH) betragen 368 x 152 x 193 cm, die Ladefläche misst 93 x 137 x 29 cm. Der Radstand beträgt 274,3 cm, die Bodenfreiheit 29 cm.

Das Eigengewicht beträgt 678 kg, die Boxkapazität (Zuladung Ladepritsche) 454 kg und das Gesamtgewicht 1.600 kg. Die Zugleistung beträgt 907 kg.

Das Fahrzeug hat einen 760 ccm-Zweizylindermotor mit elektronischer Einspritzung, ein Automatikgetriebe und einen zuschaltbaren Allradantrieb.

Das Fahrzeug verfügt in der Grundausstattung über ein offenes Fahrerhaus, der Bf hat es mit folgendem Zubehör ausgestattet: Raupenkit (Straßentypisierung), Panoramakabine, bestehend aus Windschutzscheibe, Scheibenwischer, Stahldach, Rückwand und Panoramatüren, am Dach montiertem Blitzleuchtbalken, Intervallhupe, 2 große Außenspiegel Traktor, Systemheizung Wasser, Scheibenlüftung, Innenbeleuchtung vorne Kabine, Servolenkung, Umrüstkit Ladefläche flexibel mit Sitzbank klappbar, Anhängerkupplung Kombi verlängert für Raupenbetrieb, Frontseilwinde, Schneeschild.

Das Kfz wurde am 8.2.2012 als vierrädriges Kraftfahrzeug EG-Fahrzeugklasse L7e zum öffentlichen Verkehr zugelassen.

Im Februar 2014 wurde der „Polaris Ranger 800 Crew“ gegen einen „Polaris Ranger 900 XP“ eingetauscht. Dieses Fahrzeug wurde als Zugmaschine EG-Fahrzeugklasse T1 zur Benützung im Straßenverkehr zugelassen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Finanzamtsakt und dem Vorbringen der Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist strittig, ob das Fahrzeug Polaris Ranger 800 Crew als Personen- oder Kombinationskraftwagen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt oder nicht.

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

Die dazu ergangene, für die Beschwerdejahre maßgebende [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse](#), BGBl. II Nr. 193/2002 lautet auszugsweise:

§ 1. Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse fallen nicht unter die Begriffe „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“.

§ 2. Als Kleinlastkraftwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein,

dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

...

§ 4. Nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen sind unter den im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen weiters folgende Fahrzeuge anzusehen (Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn):

...

Pritschenwagen (Pick-Up-Fahrzeuge); das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer Sitzreihe oder mit zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende, grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen. Die Ladefläche kann auch mit einem Hardtop, einer Plane oder einer ähnlichen zum Schutz der Transportgüter bestimmten Zusatzausstattung versehen werden. Die Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

Nach ständiger, auf die Verkehrsauffassung abstellender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Umsatzsteuerrecht ist für die Abgrenzung der verschiedenen Fahrzeugarten die wirtschaftliche Zweckbestimmung und nicht der Verwendungszweck im Einzelfall entscheidend. Maßgeblich ist der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Entscheidend ist ua das typische Erscheinungsbild eines Fahrzeuges an Hand seiner charakteristischen, das Fahrzeug von einem anderen Fahrzeug unterscheidenden Eigenschaften. Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge ist im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise ebenso wenig bindend wie etwa die zollrechtliche Tarifierung (vgl. VwGH 15.9.2016, [Ra 2016/15/0060](#), mwN).

In Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 186, wird die herrschende Rechtsauffassung dahingehend zusammengefasst, dass die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend ist (UStR Rz 1932; VwGH 4.5.1982, [82/14/0005](#)). Auch die zolltarifarische Einordnung besitzt lediglich Indizwirkung (Langheinrich/Ryda, FJ 2007, 175). Letztlich soll die Verkehrsauffassung entscheidend sein (VwGH 4.6.1985, [85/14/0073](#)). Da das UStG 1994 keine Definition der Begriffe PKW, Kombi etc. enthält, kommt es also auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck an, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, dh. nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt ist. Im Zweifel ist auf den optischen Eindruck und die (nicht zuletzt darauf beruhende) Verkehrsauffassung

abzustellen (VwGH 16.12.1980, [1681/80](#); 16.12.1980, [3364/80](#); 20.1.1988, [87/13/0022](#); 14.09.1992, [92/15/0139](#) ua).

Im gegenständlichen Fall ist daher für die Abgrenzung der Fahrzeugart nicht entscheidend, dass die Bf das Kraftfahrzeug Polaris Ranger 800 Crew im Wesentlichen für den Gepäck- und Gütertransport eingesetzt hat. Ebenso kommt der kraftfahrrechtlichen Einstufung als vierrädriges Kraftfahrzeug L7e für den Bereich der Umsatzsteuer keine Bindung zu.

Werkseitig ist der geländegängige Polaris Ranger 800 Crew sowohl zur Personen- und Lastenbeförderung als auch zum Ziehen und Schieben von Lasten konzipiert.

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, bietet der Polaris Ranger 800 Crew „Platz für sechs Personen, mit jeder Menge Beinfreiheit, ohne auf den bekannten Polaris-Komfort verzichten zu müssen. Die legendäre Federung gleicht Unebenheiten auch bei voller Beladung perfekt aus. Das Fahrzeug verfügt über Allradantrieb mit automatischem Einkuppeln aller vier Räder, wenn mehr Traktion gebraucht wird. Es schaltet auf Zweiradantrieb zurück, wenn dies nicht mehr der Fall ist. Durch Ausschalten der Hinterachsdifferentialsperre wird die Grasnarbe geschont. Die Federung ist voll verstellbar, die Ergonomie hervorragend. Das ergonomische Kabinendesign gewährleistet außerordentlich hohen Komfort für Fahrer und Beifahrer, zum Beispiel durch den ungewöhnlich großen Lenkradverstellweg, den großzügigen Beinraum und den Platz zum Durchrutschen, der drei Erwachsenen ein rasches Ein- und Aussteigen ermöglicht.“

Aufgrund der Fahrzeugbeschreibung und des im Akt aufliegenden Bildmaterials ist das Bundesfinanzgericht durch den erkennenden Senat zur Auffassung gelangt, dass der Hauptzweck des über zwei Sitzreihen für sechs Personen verfügenden Polaris Ranger 800 Crew die Personenbeförderung ist. Nach seinem äußeren Erscheinungsbild und seiner – wenn auch einfachen - Ausstattung entspricht das Fahrzeug einem vorwiegend der Personenbeförderung dienenden Geländewagen und nicht einem Leichttraktor, wie die Bf meint. Es liegt kein ausschließlich für den Arbeitseinsatz konzipiertes Nutzfahrzeug vor. Dabei ist das Anbringen von Vorrichtungen und Geräten für einen speziellen Arbeitseinsatz, wie Seilwinde oder Anhängervorrichtung, unbeachtlich. Zudem ist die Nutzungsmöglichkeit als Offroad-Freizeitfahrzeug mit entsprechendem Fahrspaß nicht von der Hand zu weisen. Diese Komponente wird auch beim Internetauftritt des Herstellers nicht außer Acht gelassen (vgl. <https://www.polarisaustria.at/atv-ranger/ranger/>).

Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen, werden vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung stets den Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen zugeordnet (zB VwGH 11.11.1985, [84/15/0172](#); VwGH 2.4.1990, [89/15/0020](#); VwGH 12.12.1995, [92/14/0031](#); VwGH 2.2.2010, [2008/15/0290](#)).

Im Hinblick auf die beim Polaris Ranger vorhandene Ladepritsche stellt sich die Frage, ob dieser nach der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen anzusehen ist.

In der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse BGBl. II Nr. 193/2002 wird in § 4 normiert, dass Pritschenwagen unter den im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen anzusehen sind. Nach § 2 der Verordnung muss sich ein Fahrzeug ua nach dem äußeren Erscheinungsbild erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden.

Diese Regelung ist unionsrechtlich unbedenklich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 12 Tz 191 ff), da diese Bestimmungen jenen der Verordnung BGBl. Nr. 134/1993 entsprechen (vgl. VwGH 25.7.2013, [2011/15/0141](#)).

Im gegenständlichen Fall ist anhand des Bildmaterials klar erkennbar, dass der Bereich für die Personenbeförderung mit zwei Sitzreihen für insgesamt 6 Personen flächenmäßig größer ist als die Ladefläche von 1,27 m² (LxB 93 cm x 137 cm). Die Ladekapazität beträgt nach Herstellerangaben 454 kg, sodass bei einem Gesamtgewicht von 1.600 kg und einem Eigengewicht von 678 kg mit 468 kg ebenfalls die Kapazität für die Personenbeförderung überwiegt. (Die von der Bf mit 575 kg ermittelte Kapazität zur Güterbeförderung entspricht nicht den Herstellerangaben.) Auch daraus lässt sich ableiten, dass sich der Polaris Ranger 800 Crew dem äußeren Erscheinungsbild nach nicht erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheidet (vgl. VwGH 27.6.2013, [2010/15/0185](#); UFS 23.1.2006, [RV/0962-L/05](#) mit Verweis auf BFH 8.2.2001, [VII R 73/00](#)).

Weiters spricht das seit 2007 für die zolltarifliche Einordnung als Lkw maßgebliche Verhältnis Ladeflächenlänge zum Radstand für diese Beurteilung. Nach den Erläuterungen der EU-Kommission zur Anwendung der Kombinierten Nomenklatur zur Zolltarifnummer 8703 sind Pick-up-Fahrzeuge nur dann als LKW anzusehen, wenn deren Pritsche länger ist als 50 % der Länge des Radstandes. Im gegenständlichen Fall beträgt das Verhältnis der Ladeflächenlänge (93 cm) zum Radstand (274,3 cm) lediglich 34 %, womit diesem Kriterium nicht entsprochen wird.

Zudem erfüllt das Fahrzeug auch weitere Kriterien für die Anerkennung als Pritschenwagen nicht. Es verfügt werkseitig über kein geschlossenes Führerhaus und es ist weder kraftfahrrechtlich noch zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen.

Mit dem unter Bezugnahme auf die Entscheidung des UFS, [RV/0551-W/06](#), vorgebrachten Einwand der Bf, die zollrechtliche Einstufung als LKW sei für das konkrete Fahrzeug Polaris Ranger 800 Crew ebenso wie für alle Polaris Ranger sehr wohl ausschlaggebend, lässt sich für

deren Standpunkt nichts gewinnen. Zum einen erging diese Entscheidung zum NovAG, das ausschließlich auf die zollrechtliche Einordnung eines Kraftfahrzeuges nach der Kombinierten Nomenklatur abstellt, während diese nach der oa Rechtsprechung des VwGH für die umsatzsteuerliche Beurteilung eben nicht bindend ist. Zum anderen erfüllt das gegenständliche Fahrzeug, wie oben dargestellt, die in den Erläuterungen der EU-Kommission zur Anwendung der Kombinierten Nomenklatur genannten Kriterien für die Einstufung als Lkw nicht. Gegenteiliges wurde von der Bf nicht bewiesen.

Angemerkt wird noch, dass das Fahrzeug nach zolltarifarischen Gesichtspunkten auch nicht als Zugmaschine einzuordnen ist. Quads sind gem. VO (EG) 1051/2009 dann als Zugmaschinen einzureihen, wenn sie der Definition in Anmerkung 2 zu Kapitel 87 der Kombinierten Nomenklatur entsprechen, mindestens das Doppelte ihres Eigengewichtes ziehen oder schieben können und entweder eine fest angebrachte Seilwinde oder eine Öffnung mit Einrichtungen zur Befestigung von verschiedenen Anhängervorrichtungen haben (vgl. Haller, NoVAG, § 2 Rz 36, Erlass des BMF vom 23.10.2015, [BMF-010220/0108-VI/9/2015](#), Salzburger Steueriallog 2015 - Normverbrauchsabgabe und Kraftfahrzeugsteuer). Mit einem Eigengewicht von 1600 kg und einer Zugleistung von 907 kg erfüllt das gegenständliche Fahrzeug diese Kriterien nicht, was wiederum die Annahme stützt, dass es nach seiner Beschaffenheit und dem äußeren Erscheinungsbild zur überwiegenden Personenbeförderung bestimmt ist.

Der Senat gelangt somit zum Ergebnis, dass es sich beim für den öffentlichen Straßenverkehr zugelassenen Polaris Ranger 800 Crew um ein Fahrzeug handelt, das äußerlich den üblichen Typen von Geländewagen entspricht und daher als Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen einzuordnen ist. Damit greift die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994. Dass der Betrieb der Bf im Winter nicht auf dem Straßenweg erreichbar ist und das Fahrzeug im Wesentlichen zum Gepäck- und Gütertransport eingesetzt wird, ist, da auf den Verwendungszweck im Einzelfall nicht abgestellt wird, nicht maßgeblich. Ebenso kommt dem Umstand, dass das im Jahr 2014 angeschaffte kleinere, nur mit einer Sitzreihe ausgestattete Austauschfahrzeug Polaris Ranger 900 XP EPS als Zugmaschine T1 typisiert wurde, keine Bedeutung zu.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da keine Rechtsprechung zur Frage, ob ein geländegängiges Mehrzweckfahrzeug ohne besonderen Komfort, das nach seiner Zweckbestimmung der Personen- und Güterbeförderung, aber auch als Arbeitsgerät dient, den üblichen Typen von Geländefahrzeugen und damit den Personen- bzw. Kombinationskraftwagen zuzuordnen ist, vorliegt, wird die Revision zugelassen.

Salzburg, am 10. Juni 2020