

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, den Richter Mag. Patrick Brandstetter sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter MBA und Mag. Peter Lederer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH & Co KG, Prof. Ferry Porsche Straße 28, 5700 Zell am See, über die Beschwerde vom 27. Jänner 2021 gegen die Bescheide des Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 10. November 2020 betreffend Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015, Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuer 2017 und Umsatzsteuer 2018 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. April 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Roswitha Riefler zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen fünf Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22. Dezember 2022 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 4005 zum Stichtag 10. Jänner 2023 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7004 zugeteilt.

Verfahrensgang

Das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See nahm bei der beschwerdeführenden Partei eine Außenprüfung gem. § 147 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2018 vor und kam es hierbei unter anderem zu dem Ergebnis, dass das im Jahr 2014 angeschaffte Fahrzeug Polaris Ranger 900 XP EPS entsprechend der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 10. Juni 2020 zu RV/6101027/2015 zum Vorgängerfahrzeug als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen sei. Als Indiz hierfür diene insbesondere die zusätzlich beim Hersteller geordnete Sitzbank, wodurch ein Transport von fünf Personen ermöglicht werde. Folglich gelte die Lieferung dieses Fahrzeuges gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 als nicht für das Unternehmen ausgeführt und könne keine Vorsteuer in Zusammenhang mit diesem Fahrzeug geltend gemacht werden.

Mit Bescheide vom 10. November 2020 setzte das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See die Umsatzsteuer der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2014 bis 2018 entsprechend diesem Ergebnis der Außenprüfung fest.

Gegen diese Bescheide brachte die beschwerdeführende Partei innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist am 27. Jänner 2021 Beschwerde ein und begründete sie diese zusammengefasst dergestalt, dass der Beherbergungsbetrieb im Winter aufgrund der Schneelage mit Personen- und Lastkraftwagen nicht erreichbar sei und sei daher das streitgegenständliche Off-Road-Fahrzeug zur Beförderung von Gütern, Gepäck, Müll etc. angeschafft worden. Bei diesem Fahrzeug handle es sich kraftfahrzeugtechnisch um einen Leichttraktor und sei dies ein Indiz dafür, dass kein Personenkraftwagen vorliege. Eine Beförderung von Personen finde ausnahmsweise nur in jenen Fällen statt, in denen Gäste außerhalb der Öffnungszeiten der Seilbahnen anreisen würden.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens änderte das Finanzamt Österreich die bekämpften Umsatzsteuerbescheide vom 10. November 2020 mit Beschwerdeentscheidungen vom 22. Juni 2021 dahingehend ab, als der von der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen bereits berücksichtigte Eigenverbrauch betreffend das streitgegenständliche Fahrzeug korrigiert wurde. Den Ausführungen in der Beschwerde entgegnete das Finanzamt Österreich, dass aufgrund des Einbaus einer Sitzreihe die Fläche für die Personenbeförderung größer sei als die Ladefläche für die Güterbeförderung und sei ebenso das Gewicht betreffend die Personenbeförderungskapazität größer als das Gewicht betreffend die Güterbeförderungskapazität. Angesichts dessen sei ersichtlich, dass sich das streitgegenständliche Fahrzeug nicht erheblich von einem Personenbeförderungsfahrzeug unterscheide. Im Übrigen sei abermals auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichts zum

Vorgängerfahrzeug zu verweisen, die ebenso auf das streitgegenständliche Fahrzeug übertragbar seien.

In Reaktion auf diese Beschwerdeentscheidung brachte die beschwerdeführende Partei am 20. Juli 2021 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht samt Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat ein.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei betreibt einen Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb auf 1.400 Meter Seehöhe, der von Pistenabfahrten umgeben ist. Im Winter ist der Betrieb bei entsprechender Schneelage nicht über Fahrwege oder Straßen erreichbar.

Im Jahr 2014 erwarb die beschwerdeführende Partei von der ***Händler***, einem Fahrzeughändler, aber nicht Generalimporteur von Polarisfahrzeugen, einen Polaris Ranger 900 XPS EPS um brutto EUR 41.727,60. Werksseitig sieht das erworbene Fahrzeug wie folgt aus.



Dieses Fahrzeug ist mit einer 920 x 1360 mm großen kippbaren Ladefläche auf der Rückseite ausgestattet und verfügt diese Ladefläche laut Herstellerangaben über eine maximale Last von 454 kg bei einer maximalen Gesamttraglast des Fahrzeuges einschließlich Fahrer, Beifahrer, Ladung und Zubehör von 682 kg. Eine Beförderung von Personen auf der Ladefläche ist nach den Angaben des Herstellers aufgrund der Gefahr von schweren oder tödlichen Verletzungen untersagt.

Zolltariflich ist dieses Fahrzeug in der Kombinierten Nomenklatur unter 8704 „Lastkraftwagen, einschl. Fahrgestelle mit Motor und Fahrerhaus“ eingeordnet und wird die Fahrzeugkategorie in der EU-Konformitätserklärung mit T3, darunter fallen Zugmaschinen auf Rädern mit einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit bis 40 km/h und einer Leermasse in fahrbereitem Zustand bis 600 kg, ausgewiesen.

In Abstimmung mit der beschwerdeführenden Partei nahm die ***Händler*** diverse Auf- und Umbauten am Fahrzeug vor, wie beispielsweise Raupenkitt, Dach, Türen, Windschutz- und Heckscheibe, Heizungssystem und Winterisolation für das Fahrergehäuse, Planenaufbau auf der Ladefläche sowie eine nicht typisierte klappbare Notsitzbank ohne Sicherheitsgurte auf der Ladefläche gegen die Fahrtrichtung. Diese Auf- und Umbauten werden im wesentlichen Umfang nicht vom Hersteller des Fahrzeuges, Polaris, bereitgestellt.

Das von der beschwerdeführenden Partei erworbene und um die Auf- und Umbauten modifizierte Fahrzeug sieht sodann mit Gummiraupen und Reifen als Bereifung wie folgt aus.

[...]

Aufgrund dieser vorgenommenen Auf- und Umbauten musste das von der beschwerdeführenden Partei erworbene Fahrzeug einzeltypisiert werden und liegen betreffend dieses Fahrzeug ein Einzelgenehmigungsbescheid mit Datum vom ***tt.mm*** 2014 sowie ein Einzelgenehmigungsbescheid vom ***tt.mm*** 2019 vor.

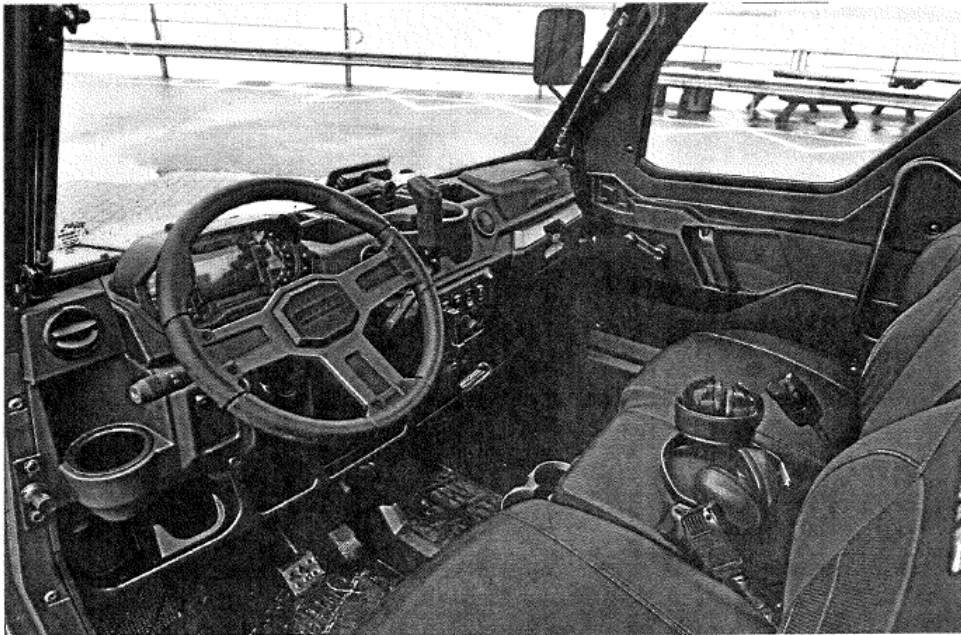
Der Einzelgenehmigungsbescheid vom ***tt.mm*** 2014 weist die Fahrzeugart als „Sonderkraftfahrzeug“, die Bereifung und Räder mit „Gummiraupe / Gummiraupe“ sowie die zulässige Höchstgeschwindigkeit mit 25 km/h aus. Darüber hinaus enthält dieser Einzelgenehmigungsbescheid Auflagen, wie beispielsweise für das Befahren von Straßen mit öffentlichen Verkehr mit Raupen und das Anbringen einer Tafel am hinteren Teil des Fahrzeuges mit der Aufschrift „25“, sowie zwei Abbildungen des Fahrzeuges.

Die im Einzelgenehmigungsbescheid vom ***tt.mm*** 2014 enthaltenen Abbildungen des streitgegenständlichen Fahrzeugs sehen wie folgt aus.



Der Einzelgenehmigungsbescheid vom ****tt.mm*** 2019 hingegen weist die Fahrzeugart und Fahrzeugklasse als „Zugmaschine / T3“, die Bereifung mit Reifen sowie die zulässige Höchstgeschwindigkeit von 40 km/h aus. Auflagen oder Abbildungen enthält dieser Einzelgenehmigungsbescheid nicht.

Beide Einzelgenehmigungsbescheide weisen die zugelassenen Gesamtsitzplätze des Fahrzeugs mit zwei Sitzplätzen aus, sodass kraftfahrrechtlich mit diesem Fahrzeug neben dem Fahrer nur eine weitere Person auf öffentlichen Straßen befördert werden kann, und sieht das Innere der Fahrerkabine mit den Sitzplätzen wie folgt aus.



Im Zeitraum von 2014 bis 2018 nutzte die beschwerdeführende Partei das Fahrzeug im Sommer mit Reifen sowie im Winter bei entsprechender Schneelage mit Raupen und wurde das Fahrzeug dafür verwendet, Lebensmittel, Gepäck, Müll sowie Zielattrappen für einen Bogenparcours über die Zufahrtstraße bzw. im Winter über die Skipisten von bzw. zum Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb zu transportieren, wobei bei längerer Verwendung des Fahrzeuges aufgrund des hohen Lärmpegels ein Gehörschutz getragen werden musste. Eine Beförderung von Personen erfolgte mit diesem Fahrzeug nur in Ausnahmefällen ausschließlich im Winter, da im Sommer Personen mit einem eigenen Bus von und zum Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb befördert werden können.

In Zusammenhang mit dem Erwerb und dem Betrieb des streitgegenständlichen Fahrzeuges wurden in den Jahren 2014 bis 2018 folgende Umsatzsteuerbeträge an.

2014	2015	2016	2017	2018
8.020,02	411,37	623,91	595,56	1.175,86

Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung berücksichtigte die beschwerdeführende Partei in Bezug auf das streitgegenständliche Fahrzeug folgende Beträge als Eigenverbrauch.

2014	2015	2016	2017	2018
1.042,67	1.802,36	2.014,51	1.986,55	2.566,46

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Betrieb der beschwerdeführenden Partei und dessen Erreichbarkeit im Winter basieren auf den diesbezüglichen glaubhaften Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in der Beschwerde vom 29. Jänner 2021.

Die Feststellungen betreffend den Erwerb eines Polaris Ranger 900 XPS EPS von der ***Händler***, die beispielhafte Aufzählung der vorgenommenen Auf- und Umbauten, die Typisierung des Fahrzeuges, die zugelassenen Gesamtsitzplätze, die Auflagen in Zusammenhang mit der kraftfahrrechtlichen Genehmigung sowie den für das Fahrzeug samt den Auf- und Umbauten in Rechnung gestellte Kaufpreis haben ihre Grundlage in der Rechnung der ***Händler*** vom 04. Februar 2014 mit der Nummer 14-0577 über das gekaufte Fahrzeug, der sowohl der Kaufpreis als auch die vorgenommenen Auf- und Umbauten entnommen werden können, sowie den vorgelegten Einzelgenehmigungsbescheiden vom ***tt.mm*** 2014 zur Aktenzahl ***AZ*** und vom ***tt.mm*** 2019 zur Aktenzahl ***AZ*** ausgestellt für den Landeshauptmann durch das Amt der Vorarlberger Landesregierung Kfz-Prüfstelle Lauterach, in denen sämtliche Zulassungsdaten des Fahrzeuges sowie allfällige Auflagen vermerkt sind. Insbesondere anhand dieser in den Einzelgenehmigungsbescheiden ausgewiesenen Zulassungsdaten ist ersichtlich, dass entgegen der im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 04. April 2024 vorgebrachten Eignung der Verfahrensparteien, wonach mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug kraftfahrrechtlich auf öffentlichen Straßen drei Personen transportiert werden dürften, mit dem erworbenen Fahrzeug nur zwei Personen inklusive dem Fahrer auf öffentliche Straßen befördert werden dürfen, wird doch in diesen Einzelgenehmigungsbescheiden die Anzahl der zugelassenen Gesamtsitzplätze des Fahrzeuges mit zwei und nicht mit drei ausgewiesen.

Die Abbildung hinsichtlich des werksseitigen Aussehen eines Fahrzeuges Polaris Ranger 900 XPS EPS ohne Zusatzausstattung wurde dem Internetauftritt des Herstellers des Fahrzeuges entnommen (<https://www.polaris.com/en-us/off-road/ranger/2014/full-size/ranger-xp-900-eps-sage-green-2014-ranger/>).

Die Feststellung über die Herstellerangaben in Bezug auf die maximale Last der Ladefläche, die Gesamttraglast des Fahrzeuges sowie der Hinweis des Herstellers, dass eine Beförderung von Personen auf der Ladefläche von Polaris Ranger 900 XPS EPS Fahrzeugen infolge möglicher schwerer oder tödlicher Verletzungen zu unterlassen ist, wurde anhand der Betriebsanleitung des Herstellers für Polaris Ranger XP 900 Fahrzeuge getroffen. In dieser Betriebsanleitung wird auf den Seiten 11 und 50 ausgeführt, dass das Mitnehmen von Personen auf der Ladefläche zu schweren oder tödlichen Verletzungen führen kann und daher unter keinen Umständen Personen auf der Ladefläche mitgeführt werden dürfen. Darüber hinaus befinden sich auf der

Seite 11 dieser Betriebsanleitung die Herstellerangaben zur maximalen Ladeflächenlast sowie zur maximalen Traglast des Fahrzeuges.

Die Feststellungen zur zolltariflichen Einordnung sowie zur Fahrzeugkategorie laut EU-Konformitätserklärung basieren zum einen auf den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der ***Händler*** sowie zum anderen auf das vorgelegte von Egimotors Srl unterzeichnete EU-Konformitätszertifikat vom 24. Jänner 2014.

Bei der Abbildung des streitgegenständlichen Fahrzeuges nach den vorgenommenen Auf- und Umbauten und mit einer Bereifung mit Gummiraupen handelt es sich um eines von mehreren vorgelegten Fotos der beschwerdeführenden Partei von ebendiesem Fahrzeug und stimmt diese Abbildung auch mit den Abbildungen des streitgegenständlichen Fahrzeuges laut Einzelgenehmigungsbescheid vom ***tt.mm*** 2014 zur Aktenzahl ***AZ***, die ebendiesem Bescheid entnommen wurden, überein.

Ebenso handelt es sich bei der Abbildung des streitgegenständlichen Fahrzeuges mit einer Bereifung mit Reifen sowie der Abbildung des Inneren der Fahrerkabine samt den Sitzplätzen um Fotos, die von der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 04. April 2024 vorgelegt wurden. Anhand der Abbildung des Inneren der Fahrerkabine ist erkennbar, dass in der Sitzreihe möglicherweise durchaus eine dritte Person Platz nehmen kann, dieser dritte Sitz ist allerdings sehr schmal und wohl nur als Notsitz geeignet. Kraftfahrrechtlich bleibt dieser Sitz aufgrund der Einzelgenehmigung wohl unbenutzbar.

Die Sachverhaltsfeststellung hinsichtlich der Verwendung des streitgegenständlichen Fahrzeuges zum Transport von Lebensmittel, Gepäck und Personen basiert zum einen auf den glaubhaften Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Beschwerdeschriftsatz und zum anderen auf den Ausführungen des Prokuristen der beschwerdeführenden Partei, Dipl. Ing. ***X***, in der mündlichen Verhandlung am 04. April 2024. In diesen Ausführungen vermochte Herr Dipl. Ing. ***X*** als Lenker des Fahrzeuges nachvollziehbar und glaubhaft darzulegen, dass eine Verwendung dieses Fahrzeuges zur Beförderung von Personen nur in Ausnahmefällen im Winter stattfand sowie dass bei längerer Verwendung des Fahrzeuges aufgrund des Lärmpegels ein Gehörschutz verwendet werden musste. In diesem Zusammenhang ist zudem aufzuzeigen, dass der von Herrn Dipl. Ing. ***X*** erwähnte verwendete Gehörschutz auf der vorgelegten und im Sachverhalt wiedergegebenen Abbildung des Inneren der Fahrerkabine ersichtlich ist und spricht dieser Umstand für die Glaubhaftigkeit der Aussage, dass bei längerer Verwendung des Fahrzeuges ein Gehörschutz verwendet werden musste.

Die in Zusammenhang mit der Anschaffung sowie den Betrieb des streitgegenständlichen Fahrzeuges angefallene Umsatzsteuer sowie die von der beschwerdeführenden Partei im

Rahmen der Umsatzsteuererklärung berücksichtigten Beträge an Eigenverbrauch haben ihre Grundlage im übereinstimmenden Vorbringen der Verfahrensparteien in ihren Schriftsätzen.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/Stattdabe)

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der Fassung des BGBl. I 112/2012 bzw. nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 in der Fassung BGBl. I 118/2015 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 in der Fassung des BGBl. I 112/2012 gelten 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, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. 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.

§ 3 und § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse in der Fassung BGBl. II Nr. 193/2002 lauten wie folgt:

„§ 3. (1) Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nur bei Vorliegen folgender Mindestanforderungen als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

1. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.
2. Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
3. Hinter der Sitzreihe muss ein Trenngitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trenngitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung, siehe Punkt 6) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird

insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder einer Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.

4. Der Laderaum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (zB Kleber auf Polyurethanbasis), herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für die Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtungen ist nicht ausreichend.

5. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenützbar (zB durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde) gemacht worden sein.

6. Der Laderaumboden muss aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung bestehen. Es muss daher eine allfällige Fußmulde durch eine selbsttragende, mit der Originalbodenplatte fest verbundenen und bis zum Trenngitter (Trennwand) vorgezogenen Stahlblechplatte überdeckt werden. Die Verbindung mit der Originalbodenplatte muss so erfolgen, dass eine Trennung nur unter Beschädigung der Originalbodenplatte möglich wäre. Zur Herstellung dieser Verbindung eignet sich insbesondere ein Verschweißen. Sind größere Auflageflächen vorhanden, ist auch ein durchgehendes Verkleben der Auflageflächen mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (zB Kleber auf Polyurethanbasis), in Verbindung mit einem Vernieten (Durchnieten durch die Originalbodenplatte) möglich. Die Fußmulde muss auch durch seitliche Verblechungen abgeschlossen werden.

7. Seitliche Laderaumtüren darf das Fahrzeug nur dann aufweisen, wenn es eine untere Laderaumlänge von grundsätzlich mindestens 1 500 mm aufweist. Diese Mindestladeraumlänge darf durch eine schräge Heckklappe nicht sehr erheblich eingeschränkt werden. Bei den seitlichen Laderaumtüren muss die Fensterhebemechanik unbenützbar gemacht worden sein.

8. Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeug für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

9. Für Geländefahrzeuge, die keine Fußmulde aufweisen, gilt ergänzend Folgendes: Die Trennvorrichtung hinter der Sitzreihe (vergleiche Punkt 1) muss im unteren Bereich in einer Trennwand bestehen, die sich nach hinten waagrecht etwa 20 cm fortsetzen muss. Diese Trennwandfortsetzung muss mit der Originalbodenplatte so fest verbunden werden, dass eine

Trennung nur unter Beschädigung der Originalbodenplatte möglich wäre. Bezüglich geeigneter Maßnahmen zur Herstellung dieser Verbindung siehe Punkt 6.

(2) Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen. „Werkseitig“ bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs 2 Kraftfahrgesetz 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

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

- Kastenwagen; das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 3 Abs 2) so konstruiert sind, dass sie einen vom Führerhaus abgesetzten kastenförmigen Laderaum aufweisen. Die Fahrzeuge sind mit hinteren Flügeltüren ausgestattet und dürfen außer einem kleinen rechtsseitigen Sichtfenster (Höchstausmaß 38 cm × 38 cm), das mit einem Innenschutzgitter versehen sein muss, keine seitlichen Laderaumfenster aufweisen. Diese Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

- 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.

- Leichenwagen; das sind Fahrzeuge, die sich sowohl von der Bauweise (geschlossenes Führerhaus, durchgehende seitliche Verglasung des Laderaumes) als auch von der Ausstattung (spezielle Vorrichtungen für den Sargtransport) her wesentlich von den üblichen Typen von Personen- und Kombinationskraftwagen unterscheiden.“

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für den beschwerdegegenständlichen Fall das Folgende.

Die Beurteilung des streitgegenständlichen Fahrzeugs hatte entsprechend der ständigen – auf die Verkehrsauffassung abstellenden – Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Umsatzsteuerrecht zur Abgrenzung der Fahrzeugarten anhand der wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Fahrzeugs und nicht dessen Verwendungszwecks im Einzelfall zu

erfolgen. Maßgeblich bei dieser Beurteilung ist der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Entscheidend ist u.a. 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 nicht bindend, allerdings kann sie ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen (VwGH vom 15.09.2016, Ra 2016/15/0060; vom 16.12.2015, 2012/15/0216; vom 22.04.2009, 2006/15/0235).

Ein allenfalls durch Umbauten verändertes Erscheinungsbild ist bei der Beurteilung nicht von Relevanz, sondern kommt es vielmehr auf die Beschaffenheit, die das Fahrzeug der jeweiligen Type von vornherein und allgemein aufweist, also die „werkseitige“ Konstruktion an. Ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw oder eines Kombi verliert seine charakteristische, es von einem Lkw unterscheidende Eigenschaft auch nicht durch im Interesse besserer Lastenbeförderung vorgenommene Umbauten zu einem sogenannten „Fiskal-Lkw“. Bei Fahrzeugen mit Einzelgenehmigungsbescheid ergibt sich deren maßgebliches Erscheinungsbild aus den Abbildungen im Einzelgenehmigungsbescheid (VwGH vom 17.04.1989, 89/15/0020).

Ausgehend von dem sich aus den Abbildungen im Einzelgenehmigungsbescheid vom ***tt.mm*** 2014 ergebenden typischen Erscheinungsbild des streitgegenständlichen Fahrzeugs Polaris Ranger 900 XPS EPS ist in Bezug auf dessen typische Beschaffenheit und Bauart auszuführen, dass das streitgegenständliche Fahrzeug mit einer kippbaren Ladefläche sowie einer Bereifung mit Raupen ausgestattet ist und handelt es sich bei diesen zwei Merkmalen um die für dieses Fahrzeug charakteristischen Eigenschaften anhand derer die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeugs zu beurteilen war. Besonders das Vorhandensein einer kippbaren Ladefläche, deren maximale Traglast zwei Drittel der Gesamttraglast des Fahrzeugs umfasst, sowie die Bereifung des Fahrzeugs mit Gummiraupen sprachen dafür, dass der wirtschaftliche Zweck des Fahrzeuges überwiegend in der Beförderung von Lasten, Gütern und/oder Werkzeug abseits von befestigten Straßen oder Wegen zu finden ist, handelt es sich doch bei einer kippbaren Ladefläche um eine Vorrichtung zum Transport von Gütern sowie zum einfacheren Abladen von Lasten wie beispielsweise Sand, Schotter, Erde und ähnlichem.

Ferner ist eine kippbare Ladefläche nach der Verkehrsauffassung kein aus der Beschaffenheit und Bauart hervorgehendes typisches Charakteristikum, das üblicherweise mit zur Personenbeförderung bestimmten Fahrzeugen in Verbindung gebracht wird, und sprach auch der Umstand, dass eine längere durchgehende Nutzung des streitgegenständlichen Fahrzeugs aufgrund des Lärmpegels nur unter Verwendung von Gehörschutz möglich ist, gegen das Vorliegen eines Personen- bzw. Kombinationskraftwagens.

In Anbetracht dieser Überlegungen war der zu beurteilende Polaris Ranger 900 XPS EPS entgegen der Ansicht des Finanzamts Österreich folglich nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen, sondern als Last-, Arbeits- bzw. Nutzkraftfahrzeug zu qualifizieren und steht diese Beurteilung in Einklang mit dessen kraftfahrrechtlichen Klassifizierung als Sonderkraftfahrzeug bzw. Zugmaschine, mit dessen zolltariflichen Einordnung als „Lastkraftwagen, einschl. Fahrgestelle mit Motor und Fahrerhaus“ sowie mit dessen Klassifizierung in der EU-Konformitätserklärung als Zugmaschine, denen zwar im Rahmen der vorzunehmenden Beurteilung keine Bindungswirkung, aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durchaus Indizcharakter zukam.

An dieser Beurteilung vermochte die Argumentation des Finanzamts Österreich, dass der Zweck des Fahrzeugs infolge des Einbaus einer Sitzbank auf der Ladefläche in der Personenbeförderung liege, keine Zweifel hervorzurufen, kam es doch durch den Einbau dieser Sitzbank auf der Ladefläche zu keiner Änderung der wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Fahrzeuges, da die Sitzbank weder vom Hersteller der Fahrzeuge, Polaris, werkseitig angeboten wird, die Sitzbank kraftfahrrechtlich nicht zugelassen wurde und eine Beförderung von Personen auf der Ladefläche durch den Hersteller untersagt ist. Speziell die Hinweise des Herstellers in Bezug auf das Unterlassen einer Beförderung von Personen auf der Ladefläche wurden vom erkennenden Gericht im Rahmen der Beurteilung des wirtschaftlichen Zwecks des Fahrzeuges anhand seiner typischen Beschaffenheit und Bauart als entscheidungsrelevant erachtet, gab doch der Hersteller des streitgegenständlichen Fahrzeuges mit diesen Hinweisen zu erkennen, dass das Fahrzeug aufgrund seiner typischen Bauart und Beschaffenheit eben nicht zur Beförderung von Personen auf der Ladefläche ausgerichtet ist. Insoweit fallweise dennoch tatsächlich Personen auf der Ladefläche des streitgegenständlichen Fahrzeuges befördert wurden, stellt dies eine Verwendung im Einzelfall dar, der nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine Relevanz bei der vorzunehmenden Beurteilung zukam.

Aber auch der Verweis des Finanzamts Österreich auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichts in seiner Entscheidung vom 10. Juni 2020 zu RV/6101027/2015 zum Vorgängerfahrzeug musste ins Leere gehen, handelte es sich doch bei dem Vorgängerfahrzeug um einen Polaris Ranger Crew, der zwar ebenfalls mit einer kippbaren Ladefläche ausgestattet war, allerdings verfügte dieses Fahrzeug im Gegensatz zu dem vorliegend zu beurteilenden Polaris Ranger 900 XPS EPS werkseitig über eine zusätzliche zweite Sitzreihe zwischen dem Fahrersitz und der Ladefläche, wodurch neben dem Transport von Gütern auch ein Transport von bis zu sechs Personen mit diesem Fahrzeug möglich war. Infolge dieser werkseitigen zweiten Sitzreihe zwischen dem Fahrersitz und der Ladefläche beim Fahrzeug Polaris Ranger Crew kann in Bezug auf die Fahrzeuge Polaris Ranger Crew und Polaris Ranger nicht von identen Fahrzeugen bzw. von Fahrzeugen, die aufgrund deren jeweiligen typischen

Beschaffenheit und Bauart über idente charakteristische Eigenschaften verfügen würden, gesprochen werden und waren dementsprechend die Ausführungen des Bundesfinanzgerichts in dem Erkenntnis vom 10. Juni 2020 zu RV/6101027/2015 auf das vorliegend zu beurteilende Fahrzeug Polaris Ranger 900 XPS EPS nicht übertragbar.

Abschließend gilt es noch festzuhalten, dass es bereits aufgrund der obigen Beurteilung des streitgegenständlichen Fahrzeugs als Last-, Arbeits- bzw. Nutzkraftfahrzeug keiner weiteren Prüfung einer allfälligen Anwendbarkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse mehr bedurfte.

Da es sich also bei dem Fahrzeug entgegen der Ansicht des Finanzamt Österreich um keinen Personen- oder Kombinationskraftwagen handelt, ist dieses Fahrzeug nicht von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 umfasst und kommt der beschwerdeführenden Partei gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 bzw. § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 ein Recht auf Vorsteuerabzug betreffend die in Zusammenhang mit der Anschaffung und Betrieb des streitgegenständlichen Fahrzeugs angefallenen Vorsteuerbeträge zu.

Die bekämpften Umsatzsteuerbescheide vom 10. November 2020 für die Jahre 2014 bis 2018 waren daher dergestalt abzuändern, als die im Sachverhalt angeführten Beträge an Vorsteuer, die in Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb des streitgegenständlichen Fahrzeugs angefallen sind, bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2018 zu berücksichtigen waren.

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.

Eine Revision gegen das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgericht ist nicht zulässig, da der Verwaltungsgerichtshof die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits in den zitierten Entscheidungen einer Beantwortung zugeführt hat und wiewohl das Bundesfinanzgericht in der vorliegenden Entscheidung von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht ab-

Salzburg, am 16. April 2024