

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Burkhard Mair, Müllerstraße 27, 6020 Innsbruck, über die Beschwerden vom 14. Jänner 2025 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 16. Dezember 2024 betreffend Umsatzsteuer 2023 und Einkommensteuer 2023 zu Steuernummer ***StNr*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2023 wird abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid 2023 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeentscheidung vom 28.3.2025 zu entnehmen.
- II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 wird abgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 2023 wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Einkommen von EUR 3.802,56 (darin enthalten Einkünfte aus selbständiger Arbeit von EUR 3.802,56) wird mit EUR 0,00 festgesetzt.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für das Jahr 2023 abweichend von den eingereichten Erklärungen fest. Es berücksichtigte dabei weder die Vorsteuern für die Anschaffung eines Wohnmobils (Mercedes Benz Marco Polo) in Höhe von EUR 17.052,45 noch den Eigenverbrauch für die Privatnutzung in Höhe von EUR 726,08 noch die Absetzung für Abnutzung für das Fahrzeug in Höhe von EUR

7.260,79 noch den Investitionsfreibetrag in Höhe von EUR 11.617,26. Begründend führte das Finanzamt an, dass die Anschaffung eines Wohnmobils nicht durch die betriebliche Tätigkeit als Rechtsanwalt veranlasst war.

In seinen Beschwerden von 14.1.2025 gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2023 brachte der Beschwerdeführer vor, für das gegenständliche Fahrzeug stehe der Vorsteuerabzug zu. Das Fahrzeug werde überwiegend betrieblich genutzt und sei daher dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Das Finanzamt gab der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2023 mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.3.2025 teilweise Folge und erhöhte die innergemeinschaftlichen Erwerbe zum Normalsteuersatz aus einer Rechnung für Wohnmobilbedarf um EUR 189,75. Auch der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 gab das Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.3.2025 teilweise Folge, berücksichtigte eine Halbjahres-AfA für das Fahrzeug auf Basis von angemessenen Anschaffungskosten von EUR 40.000,- sowie die Erwerbsteuer aus der Rechnung für Wohnmobilbedarf und kürzte den Privatanteil um EUR 376,08. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Lieferungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, weshalb der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Die Angemessenheitsprüfung sei auch im Fall des Beschwerdeführers vorzunehmen, zumal sonst ein Anreiz geschaffen werde, Fahrzeuge wie das verfahrensgegenständliche zu erwerben, den Vorsteuerabzug geltend zu machen und „*die Luxustangente umgehen zu können*“. Der Beschwerdeführer habe – seinen eigenen Angaben zufolge – mit dem Fahrzeug weitaus überwiegend Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstandort sowie zu lokalen Gerichtsterminen zurückgelegt.

Der Beschwerdeführer beantragte am 25.4.2025 die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und führte weiter aus, er habe das Fahrzeug im Jahr 2023 als Ersatz für einen Mercedes Benz GLC erworben, welchen er zu 85 % betrieblich genutzt habe. Er nutze das Fahrzeug nunmehr zu 86 % betrieblich. Er nutze nur dieses einzige Fahrzeug. Dieses unterliege nicht der Angemessenheitsprüfung, da es weder ein Personen-, noch ein Kombinationskraftwagen, sondern ein „*Campingfahrzeug, richtigerweise ein Wohnmobil, sohin ein Spezialfahrzeug*“ sei. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 2.7.2025 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, sie abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer – ein Rechtsanwalt – erwarb am 22.12.2023 das Fahrzeug Mercedes Benz Marco Polo 300 d um EUR 133.935,26 (incl EUR 17.952,45 an Umsatzsteuer). Das Fahrzeug wurde als Personenkraftwagen (Fahrzeugklasse M1 im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 2.2.1 KFG 1967) am 22.12.2023 erstmals auf den Beschwerdeführer als Besitzer zugelassen. Das Fahrzeug Mercedes Benz Marco Polo 300 d verfügt über vier Sitzplätze in zwei Reihen.

Der Beschwerdeführer war während des gesamten Jahres 2023 Besitzer des Fahrzeuges Mercedes Benz GLC 250 d 4 Matic. Das Fahrzeug war als Personenkraftwagen (Fahrzeugklasse M1 im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 2.2.1 KFG 1967) auf den Beschwerdeführer zugelassen und wurde am 4.1.2024 abgemeldet.

Weder der Beschwerdeführer noch seine Gattin besaßen im Streitjahr 2023 weitere Fahrzeuge. Beide Fahrzeuge wurden im Streitjahr betrieblich und privat genutzt.

Diese Umstände sind zwischen den Parteien unstrittig und durch den Akteninhalt zweifelsfrei belegt.

Der Umfang der privaten Nutzung wird in Höhe von 31 % geschätzt.

Das Fahrzeug Mercedes Benz Marco Polo 300 d ist kein Wohnmobil. Es ist überwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt. Das Fahrzeug Mercedes Benz Marco Polo 300 d ist ein Personenkraftwagen.

2. Beweiswürdigung

Beide Fahrzeuge wurden vom Beschwerdeführer im Jahr 2023 sowohl betrieblich als auch privat genutzt. Der Beschwerdeführer hat kein Fahrtenbuch geführt und keine Aufzeichnungen der tatsächlichen Fahrten vorgelegt. Im Rahmen einer mit Bericht vom 31.3.2025 abgeschlossenen Außenprüfung legte der Beschwerdeführer folgende Fahrtenaufstellung (vgl. BFG-Akt ON 20 Seite 14: geschätzte Fahrleistung 19.640 km pro Jahr, davon geschätzte 17.179 km betrieblich) zur Plausibilisierung des von ihm angesetzten Privatanteiles von 10 % an den Fahrzeugkosten vor:

[...]

Das Finanzamt erkannte für das Fahrzeug Mercedes Benz GLC 250 d 4 Matic einen Privatanteil von 15 % an.

Über Aufforderung der RichterIn vom 24.6.2026, die betriebliche Veranlassung sämtlicher im Jahr 2023 zurückgelegter Fahrten zu Mittagessen zu belegen, teilte der Beschwerdeführer mit (E-Mail vom 10.7.2026 und Schreiben vom 15.7.2026), „*dass von einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung der Fahrten nicht auszugehen ist*“. Diese Fahrten (insgesamt 3.600 km) haben daher bei der Schätzung des Privatanteils außer Ansatz zu bleiben. Es ergibt sich für beide Fahrzeuge ein geschätzter Privatanteil von (gerundet) 31 %. Der Beschwerdeführer hat sein Vorbringen, es hätte im Kalenderjahr 2023 keine Fahrten zu Mittagessen – gemeint wohl: mit dem Mercedes Benz Marco Polo, da dieser erst am 22.12.2023 angemeldet worden war – gegeben, nicht belegt. Wer wie der Beschwerdeführer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen (Ritz/Koran, BAO, 8.A., Rz 3 zu § 184 mit Judikaturhinweisen).

Die Innenausstattung des Fahrzeuges des Beschwerdeführers umfasst einen Küchenblock mit Kühlschrank samt Gastank. Das Dach ist als Hochstelldach ausgeführt (vgl. die in BFG-Akt ON 23-25 dargestellten Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes). Die Modellreihe Mercedes Benz Marco Polo wird vom Hersteller wie folgt beworben: „*Der Marco Polo auf einen Blick. Der Marco Polo ist so konzipiert, dass nahezu alle Campingbedürfnisse erfüllt werden. Er verfügt über eine voll ausgestattete Küche, einen Kleiderschrank und bequeme Betten für bis zu vier Personen. Optional ist zusätzliche Outdoor-Ausrüstung erhältlich, wie z.B. ein Tisch und Stühle, eine Markise und ein Moskitonetz für ein besonders komfortables Camperlebnis. Egal, ob Sie eine lange Reise antreten, einen spontanen Wochenendausflug genießen oder vor dem Abendessen mit Blick auf den Sonnenuntergang am See mit Ihrem Laptop arbeiten wollen, der Marco Polo hat alles, was Sie brauchen.*“ (vgl. <https://www.mercedes-benz.at/passengercars/models/van/marco-polo/overview.html> Abfragedatum 14.7.2026). Das Fahrzeug hat „*keine Sanitärausstattung wie Toilette oder Dusche*“ (Beschwerdevorbringen).

Nach der Verkehrsauffassung ist ein Wohnmobil (auch: Mobilheim, Mobilhome, Motorhome) vorrangig dazu bestimmt, grundlegende menschliche Bedürfnisse des Wohnens zu befriedigen. Zu diesen zählt neben der physischen Abgrenzung von der Umwelt (im Sinn der „*eigenen vier Wände*“) auch die Möglichkeit, physiologische Bedürfnisse nach Hygiene, Körperpflege und Ausscheidung zu befriedigen. Im Unterschied zum hier gegenständlichen Fahrzeug ist ein Wohnmobil insbesondere dadurch charakterisiert, dass es über eine integrierte Toilette bzw. Naßzelle mit Dusche verfügt. Dies trifft etwa für die Modellreihe Bürstner i 684 auf Basis des Fiat Ducato zu (vgl. das Abfrageergebnis auf [www.mobile.de](https://suchen.mobile.de/fahrzeuge/search.html?fe=SEP_SHOWER&fe=WC&isSearchRequest=true&ms=4300%3B%3B%3Bi+684&od=up&ref=srp&refId=887c1e87-bbfb-348f-e794-370806a96747&s=Motorhome&sb=rel&vc=Motorhome) zu https://suchen.mobile.de/fahrzeuge/search.html?fe=SEP_SHOWER&fe=WC&isSearchRequest=true&ms=4300%3B%3B%3Bi+684&od=up&ref=srp&refId=887c1e87-bbfb-348f-e794-370806a96747&s=Motorhome&sb=rel&vc=Motorhome, Abfragedatum 14.7.2026).

Als weiteres Merkmal eines Wohnmobils tritt die Beweglichkeit (Mobilität) dieses Wohnraumes hinzu. Auch das äußere Erscheinungsbild eines Wohnmobils unterscheidet sich in aller Regel deutlich von jenem des Basisfahrzeugs.

Fahrzeuge wie das verfahrensgegenständliche (im Sprachgebrauch auch als Campervans oder Campingbusse bezeichnet) sind zwar geeignet, menschliche Wohnbedürfnisse zum Teil zu befriedigen (so bietet das verfahrensgegenständliche Fahrzeug eine Schlaf- und eine Kochmöglichkeit), ein umfassendes Wohnen ist mangels sanitärer Einrichtungen jedoch nicht möglich. Bei derartigen Fahrzeugen stehen die Mobilität und auch die Nutzungsmöglichkeit als Transportmittel im Alltag zweifellos im Vordergrund. Im Beschwerdefall wird dies durch die tatsächliche Nutzung des Fahrzeuges als (einziges) Fahrzeug im Alltag und die vom Beschwerdeführer vorgelegte Schätzung betrieblicher Fahrten (geschätzte Fahrleistung 19.640 km pro Jahr, davon grob ein Drittel betrieblich) untermauert.

Auch das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeuges gleicht mit geringen Abweichungen (Hochstelldach und beifahrerseits angebrachte Markise, vgl. die Lichtbilder in BFG-Akt ON 25) dem Erscheinungsbild des Basismodells Mercedes Benz V-Klasse. Von einem „Kfz mit Wohnmobilaufbau“ (vgl. Beschwerdevorbringen) kann nicht die Rede sein.



3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Umsatzsteuer 2023 – Abweisung und Abänderung)

Der Unternehmer kann unter anderem Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, ausgewiesen sind. Er kann auch die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen (§ 12 Abs. 1 UStG 1994).

§ 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 lautet: *„Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,*

b) 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.“

Der Begriff „Personenkraftwagen“ ist nach der Terminologie des KFG 1967 ein Kraftwagen, der nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als 8 Personen Plätze aufweist. Die Verkehrsauffassung soll ausschlaggebend dafür sein, ob ein Fahrzeug ein Pkw ist oder nicht. Dabei kommt es auf den Zweck an, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart zu dienen bestimmt ist. Auch ist der optische Eindruck zu berücksichtigen (Ruppe/Achatz, UStG, 6. A., Rz 186 zu § 12 mwN).

Wohnmobile sind nach der Rechtsprechung des VwGH Spezialfahrzeuge, die überwiegend für Schlaf- und Aufenthaltszwecke ausgestattet sind und weder vorwiegend der Beförderung von Personen dienen noch als Mischform zwischen Lastwagen und Pkw zu betrachten sind (Ruppe/Achatz, UStG, 6. A., Rz 195/1 zu § 12 mwN).

Zu einem Wohnmobil der Marke Fiat Bürstner 2030 i 684 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein derartiges Wohnmobil weder ausschließlich noch vorwiegend der Personenbeförderung dient und auch keine Mischform zwischen Last- und Personenwagen ist (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0045, zur Umsatzsteuer). Das vom Beschwerdeführer angeschaffte Fahrzeug Mercedes Benz Marco Polo 300 d ist kein Wohnmobil, sondern ein Personenkraftwagen (anders BFG 8.4.2022, RV/5101354/2018).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu einem Fahrzeug der Marke Puch G 300 TD ausgesprochen, dass ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw bzw. Kombi seine charakteristische, es von einem Lkw unterscheidende Eigenschaft auch nicht durch im Interesse besserer Lastenbeförderung vorgenommene Umbauten zu einem so genannten "Fiskal-Lkw" verliert (VwGH 19.12.2002, 2002/15/0190 zur Umsatzsteuer). Zu einem Fahrzeug der Marke Hummer H1 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass dieses sich in seinem äußeren Erscheinungsbild nicht von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheidet und nach seinem allgemeinen Erscheinungsbild und nach der Gesamtheit seiner Merkmale als hauptsächlich zur Beförderung von Personen gebaut ist (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0185 zur Körperschaftsteuer bzw. Investitionszuwachsprämie). Nichts anderes kann in Bezug auf die Campingein- und -aufbauten im bzw. am Fahrzeug des Beschwerdeführers gelten: Es ergibt sich das Gesamtbild eines Fahrzeuges, das hauptsächlich

zur Beförderung von Personen gebaut wurde und im Übrigen vom Beschwerdeführer weitaus überwiegend zur Personenbeförderung tatsächlich genutzt wurde.

Der Vorsteuerabzug ist daher nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 ausgeschlossen.

Die übrigen vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung erfassten Abweichungen von den Daten der Umsatzsteuererklärung 2023 wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Es liegen auch keine Verfahrensergebnisse vor, welche die Rechtsrichtigkeit dieser Änderungen in Frage stellen würden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Einkommensteuer – Abweisung und Abänderung)

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren und nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden. Dies gilt unter anderem für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

§ 1 der PKW-Angemessenheitsverordnung BGBl II 466/2004 lautet: *„Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 34.000 Euro und ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 Euro nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder –ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.“*

Das vom Beschwerdeführer angeschaffte Fahrzeug Mercedes Benz Marco Polo 300 d ist ein Personenkraftwagen, die PKW-Angemessenheitsverordnung ist daher anzuwenden. Bei Anschaffungskosten von EUR 133.935,26 brutto ergibt sich ein unangemessener Anteil an den Fahrzeugkosten von 70,13 %. Sämtliche Fahrzeugkosten sind um diesen Anteil zu kürzen.

Gemäß § 184 BAO sind die Bemessungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden können. Mangels Vorlage von entsprechenden Grundaufzeichnungen durch den Beschwerdeführer ist ein geschätzter Privatanteil von 31 % an sämtlichen Fahrzeugkosten zu berücksichtigen.

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als die Bemessungsgrundlage EUR 33.000,00 übersteigt und als der Gewinnfreibetrag durch die

Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist. Nach § 10 Abs. 4 EStG 1988 kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag unter anderem für Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag steht dem Beschwerdeführer für die Anschaffungskosten des Mercedes Benz Marco Polo nicht zu.

Die übrigen vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung erfassten Abweichungen von den Daten der Einkommensteuererklärung 2023 wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Es liegen auch keine Verfahrensergebnisse vor, welche die Rechtsrichtigkeit dieser Änderungen in Frage stellen würden.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

Die Revision ist nicht zulässig, da der Beurteilung, ob das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ein Wohnmobil oder ein Personenkraftwagen ist, die – nicht revisible – Würdigung von Sachverhaltselementen zugrunde liegt. Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes erfolgte entsprechend der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 20. Juli 2026