



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0789-L/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch Stb., vom 3. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 7. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber betrieb im berufungsgegenständlichen Jahr ein Baumaschinen - Reparatur- und Serviceunternehmen. Die Veranlagung zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 erfolgte mit Bescheiden vom 3. Juni 2005 erklärungsgemäß.
2. Im Zuge einer Nachschau stellte der Prüfer fest, dass der Berufungswerber für ein am 9. Juli 2004 erworbenes Fahrzeug der Marke Volvo XC 90 sowie für die laufenden Instandhaltungskosten den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, obwohl dieser nicht zustehe und kürzte den Gesamtbetrag der im Jahr 2004 geltend gemachten Vorsteuern um den Betrag von 8.723,30 €. Zudem nahm der Prüfer Änderungen hinsichtlich der AfA und des Privatanteils vor.

Im Arbeitsbogen über die Nachschau befinden sich folgende Unterlagen:

- Rechnung der Firma GI (Generalimporteur) vom **7. Juni 2004** an das Autohaus S GmbH über die Lieferung eines „Volvo XC90 D5 A 5S“ (Fahrzeug des Berufungswerbers).

- Gemäß § 33 KFG 1967 geänderter Typenschein, wobei die Art des Fahrzeuges von Kombinationskraftwagen auf Lastkraftwagen der Fahrzeugklasse N1 mit Bescheid vom **2. Juli 2004** geändert wurde. Die Anzahl der Sitzplätze (5) blieb dabei im Typenschein unverändert.

- Rechnung des Autohauses S GmbH vom **9. Juli 2004** an den Berufungswerber über die Lieferung eines „*Volvo XC90 LKW VAN*“.

- Rechnung des Autohauses S GmbH vom **9. Juli 2004** an den Berufungswerber über folgende u.a. erbrachte Leistungen: „*VAN – Umbau*“ und „*Typenscheinänderung*“.

- Berichtigte Rechnung des Autohauses S GmbH vom **30. März 2005** an den Berufungswerber über die Lieferung eines Volvo XC90 LKW VAN, mit dem händischen Vermerk „*Nova wird jetzt abgeführt!*“.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren wieder auf und setzte die **Umsatzsteuer und Einkommensteuer** für das Jahr 2004 mit **Bescheiden vom 7. Juli 2005** fest.

3. Gegen die Sachbescheide wurde mit Schreiben vom **3. August 2005 Berufung** erhoben. Begründend führte der Berufungswerber aus, dass er ein kleines Unternehmen führe und sich hauptsächlich mit der Reparatur von Baumaschinen an deren Einsatzorte beschäftige. Dazu benötige er ein Kraftfahrzeug mit einer höheren Bodenfreiheit und Zugkraft für den Anhänger, um auch im unwegsamen Gelände den Standort anfahren zu können. Der Volvo XC 90 Van (4 Seitentüren) erfülle technisch oben angeführte Voraussetzungen und nach Auskunft des Volvohändlers stehe von den Anschaffungskosten der Vorsteuerabzug zu. Dieses Fahrzeug stehe auf einer vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) veröffentlichten Liste. Auch im Fachbuch *Dr. Berger und DDr. Marian Wakounig, „Einführung in die österreichische Umsatzsteuer“* werde darauf hingewiesen, dass Kleinlastkraftwagen keine Personenkraftwagen seien und eine aktuelle Liste von vorsteuerabzugsberechtigten Kraftfahrzeugen auf der Homepage des BMF zu finden sei. Eine Anfrage beim Finanzamt am 1. März 2004 habe sodann ergeben, dass ein Kraftfahrzeug dann zum Vorsteuerabzug berechtige, wenn es in der Liste des BMF aufgenommen werde. Diese Aussagen seien ausschlaggebend für den Erwerb des Fahrzeuges gewesen.

Er stelle daher den Antrag, den Umsatzsteuermehrbetrag zu stornieren und im Einkommensteuerbescheid die Abschreibung von 8 auf 5 Jahre, unter Berücksichtigung des Nettobetrages zu ändern.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. August 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus, dass es sich bei dem Fahrzeug Volvo XC 90 Van um einen Kombinationskraftwagen handle, welcher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen könnten diese Fahrzeuge nur dann eingestuft werden, wenn sie sämtliche in der Verordnung des

Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002, angeführten Voraussetzungen erfüllen würden. Das Fahrzeug dürfe nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein und müsse hinter dieser ein mit der Bodenplatte und der Karosserie fest verbundenes Trengitter oder Trennwand aufweisen und der Laderaum müsse seitlich verblecht sein. Das Fahrzeug müsse bereits werkseitig sämtliche erforderlichen Kriterien aufweisen. Ein nachträglicher Umbau eines zunächst als Kombi eingestuften Fahrzeuges sei für Zwecke des Vorsteuerabzuges ohne Relevanz.

5. Im Schriftsatz vom 25. August 2005 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

6. Eine Besichtigung des strittigen Fahrzeugs am 5. November 2009 durch ein Nachschauorgan des Finanzamtes ergab Folgendes:

- Hinter der Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer befindet sich noch eine weitere Sitzreihe.
- Ein im Zuge der Anschaffung des Fahrzeugs als Zubehör für die zweite Sitzreihe erworbener Kopfhöreranschluss ist noch vorhanden und wurde deshalb erworben, weil das Fahrzeug auch privat genutzt wird.
- Hinter der Fahrersitzreihe wurde kein Trengitter oder Trennwand angebracht. Eine Trennwand (Gitter) wurde erst hinter der zweiten Sitzreihe vom Generalimporteur (Firma H.) eingebaut. Diese wurde verschraubt und vernietet.
- Die seitlichen Fenster auf Ebene der Fahrersitzreihe und der zweiten Sitzreihe sind verglast und getönt. Die Seitenfenster hinter der zweiten Sitzreihe sind vergittert und mit der Karosserie verschraubt und vernietet.
- Die Halterungen für die hinteren Sitze und die Sitzgurte wurden nicht entfernt.
- Der Laderraumboden besteht nicht aus einer durchgehenden Stahlverklebung, sondern ist unverändert mit Teppichverkleidung ausgestattet.

Der Berufungswerber gab zudem an, dass er nicht einen Fiskal-LKW, sondern einen VAN mit zweiter Sitzreihe und hinterer Abtrennung des Laderaumes erworben habe. Die Firma S habe das Fahrzeug Volvo XC 90 VAN, 4-Seitentüren, als ein von der Normverbrauchsabgabe befreites Fahrzeug, jedoch ohne Vorsteuerabzugsfähigkeit angeboten. Nach telefonischer Absprache mit dem Finanzamt sei aber die Auskunft erteilt worden, dass wenn das Fahrzeug in der Liste der vorsteuerabzugsfähigen Kleinlastkraftwagen aufscheine, eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit bestehe. Dieses Fahrzeug sei zum 1.3.2001 definitiv in der Liste aufgenommen gewesen und zwar als VAN mit vier Seitentüren und nicht als Fiskal LKW.

7. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 16. November 2009 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Umsatzsteuer 2004

a) Rechtsgrundlagen:

Gemäß **§ 12 Abs 1 UStG 1994** kann der Unternehmer u.a. 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, abziehen.

Nach **§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994** besteht für Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder den Betrieb von Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen entstehen, ein **Vorsteuerausschluss**. Diese Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen gelten nach dieser Bestimmung als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Auf gesetzlicher Grundlage der in § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 enthaltenen Verordnungsermächtigung, erließ der Bundesminister für Finanzen die **Verordnung BGBI. II 2002/193**, worin die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmt werden. Nach § 6 Abs 1 dieser Verordnung ist diese in Bezug auf die Umsatzsteuer in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden.

Die **Tatbestandsmerkmale eines Kleinlastkraftwagens**, die **kumulativ** vorliegen müssen, werden darin folgendermaßen beschrieben:

§ 2: „Als Kleinlastkraftwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem **äußerem 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.“

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

1. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktür(e)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 Trengitter (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. Bezuglich geeigneter Maßnahmen zur Herstellung dieser Verbindung siehe Punkt 6."

§ 3 Abs 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.“

Hinsichtlich allfälliger Umbaumaßnahmen außerhalb des Erzeugerwerkes, vertritt *Caganek* (Neue Verordnung und neuer Erlass zur steuerlichen Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, ÖStZ 2002/486) die Meinung, dass der Auftrag zum Umbau und der Umbau selbst bereits zu einem Zeitpunkt erfolgen müssen, in dem sich das Fahrzeug noch in der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht des Erzeugers oder des Generalimporteurs befindet. Wurde das Fahrzeug vom Generalimporteur bereits an den

Händler oder an den Letztabnehmer weitergeliefert, so ist ein Umbau im Sinne der Verordnung nicht mehr möglich.

Hinsichtlich der gemeinschaftsrechtlichen Konformität der Verordnung BGBl. II 2002/193 wird auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. März 2006, GZ. RV/0037-G/06 und auf die dazu ergangene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 2009, 2006/15/0235, verwiesen.

b) Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das vom Berufungswerber erworbene Fahrzeug der Type Volvo XC 90 Van als Kleinlastkraftwagen zum Vorsteuerabzug berechtigt oder nicht. Darüber hinaus wurde vom Berufungswerber das Vertrauen in eine Auskunft des Finanzamtes bzw in eine vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichte Liste vorsteuerabzugsberechtigter Kleinlastkraftwagen geltend gemacht.
2. Fest steht, dass am streitgegenständlichen Fahrzeug zeitlich nach der Lieferung durch den Generalimporteur an den Händler Umbaumaßnahmen vorgenommen wurden und in weiterer Folge eine kraftfahrrechtliche Umtypisierung der Art des Fahrzeuges von ursprünglich „Kombinationskraftfahrzeug“ auf „Lastkraftwagen“ erfolgte, wobei die Anzahl der Sitzplätze (5) im Typenschein unverändert blieb.

Das Fahrzeug zeigt sich nach dem Umbau dergestalt, dass die zweite Sitzreihe unverändert blieb und erst nach dieser ein mit der Karosserie verschraubtes und vernietetes Trengitter befestigt wurde. Die seitlichen Fenster auf Ebene der zweiten Sitzreihe sind verglast und getönt. Die Seitenfenster des Laderaumbereiches wurden hingegen vergittert. Auch der Laderaumboden besteht nicht aus einer durchgehenden Stahlverblechung, sondern ist unverändert mit Teppichverkleidung ausgestattet.

3. Wie oben ausgeführt, müssen für die steuerliche Einstufung als Kleinlastkraftwagen **sämtliche** in der Verordnung normierten Mindestfordernisse erfüllt sein, was aber im gegenständlichen Fall ganz klar nicht gegeben ist:

Das Fahrzeug ist mit mehr als einer Sitzreihe ausgestattet (§ 3 Abs 1 Z 2 der VO), hinter der ersten Sitzreihe befindet sich weder eine Trennwand noch ein Trengitter (§ 3 Abs 1 Z 3 der VO), es bestehen seitliche Fenster (§ 3 Abs 1 Z 4 der VO), die Halterungen für die hinteren Sitze und Sitzgurte wurden nicht entfernt (§ 3 Abs 1 Z 5 der VO) und der Laderaumboden besteht nicht aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung (§ 3 Abs 1 Z 6 der VO). Das Fahrzeug unterscheidet sich laut den vorliegenden Fotos nach dem äußeren Erscheinungsbild und der Innenausstattung nicht wesentlich von einem Kombinationskraftwagen (§ 2 der VO).

An dieser Stelle ist auch anzumerken, dass eine kraftfahrrechtliche Einordnung des Fahrzeugs als Lastkraftwagen im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend und entscheidend ist. Es kommt vielmehr auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 22.04.2009, 2006/15/0235).

Zudem wurde auch § 3 Abs 2 der Verordnung nicht erfüllt. Fest steht nämlich, dass der Generalimporteur (Firma GI GmbH) das Fahrzeug mit Rechnung vom 7. Juni 2004 als Kombinationskraftwagen an den Händler (Autohaus S GmbH) lieferte. Der Umbau des Fahrzeugs und die darauf folgende kraftfahrrechtliche Umtypisierung als Lastkraftwagen (Bescheid vom 2. Juli 2004) wurden somit erst nach dem Erwerb durch das Autohaus S vorgenommen, also zu einem Zeitpunkt, zu dem das Autohaus S bereits die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht innehatte. Unter diesen Voraussetzungen ist von einem nachträglichen Umbau auszugehen,

Das gegenständliche Fahrzeug Volvo XC 90 Van war daher aus den angeführten Gründen als Kombinationskraftwagen zu beurteilen, womit ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 nicht zusteht.

4. Hinsichtlich des vom Berufungswerber vorgebrachten Einwandes, eine telefonische Auskunft des Finanzamtes (*„ein Fahrzeug ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn es in der Liste der steuerlich anerkannten Kraftfahrzeuge aufgenommen wird“*) sei ausschlaggebend für den Kauf des Fahrzeugs gewesen und damit den Grundsatz von Treu und Glauben anspricht, ist zunächst zu entgegnen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG) grundsätzlich stärker ist als jeder anderer Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (*Ritz, BAO³ Kommentar, § 114 Tz 7*). Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen hat und damit keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung contra legem besteht. Zudem beruft sich der Berufungswerber auf eine vom Bundesministerium für Finanzen erstellte Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, welche mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellt. Zur rechtlichen Würdigung des gegenständlichen Falles waren daher ausschließlich die maßgeblichen Bestimmungen im Umsatzsteuergesetz und in der Verordnung BGBl. II 2002/193 heranzuziehen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass nach Auskunft des Finanzamtes Grieskirchen Wels bei den zahlreichen Anfragen bezüglich der Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbussen grundsätzlich auf die vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichte Liste vorsteuerabzugsberechtigter Kastenwagen, Kleinlastkraftwagen, Pritschenwagen und

Kleinbusse verwiesen wird, ohne dabei näher auf die einzelnen Fahrzeugtypen einzugehen. Diesbezügliche verbindliche Rechtsauskünfte werden daher generell nicht gegeben.

Auch im vorliegenden Fall wurde die Auskunft in diese Richtung erteilt. Diese unter der Homepage des BMF abrufbare Liste weist die Überschrift „*Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der Verordnung aus 2002*“ auf und führt unter anderen auch das strittige Fahrzeug „*Volvo XC90 Van (4 Seitentüren)*“ als vorsteuerabzugsberechtigt an. Der Volvo XC 90 Van wird vom schwedischen Hersteller in Österreich als Kombinationskraftwagen angeboten und auch als solcher (ohne Umbau) kraftfahrrechtlich typisiert. Dass dieser Fahrzeugtyp als Kombinationskraftwagen keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug vermitteln kann, liegt auf der Hand. Dessen Aufnahme in die Liste des BMF kann somit nicht – so wie der Berufungswerber vermeint - völlig losgelöst vom Norminhalt der Verordnung BGBl. II 2002/193 gesehen werden (siehe Verweis auf § 3 in der Überschrift), sondern kann nur so verstanden werden, dass für diesen Fahrzeugtyp gewisse (insbesondere zolltarifarische) Grundvoraussetzungen gegeben sind, die wiederum dem Unternehmer die grundsätzliche Möglichkeit eröffnen, durch einen Umbau im Sinne des § 3 Abs 1 der Verordnung, vorgenommen durch den in Abs 2 genannten Personenkreis, einen vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen zu erwerben.

II. Einkommensteuer 2004

Da das Fahrzeug steuerlich als Kombinationskraftfahrzeug einzustufen war, hat das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht der Bemessung der Absetzung für Abnutzung eine Nutzungsdauer von acht Jahren gemäß § 8 Abs 6 Z 1 EStG zu Grunde gelegt. Auch diesem Begehr auf Änderung der Abschreibungsdauer konnte nicht entsprochen werden.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. November 2009