



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Michael Kowarik Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 1150 Wien, Schwendergasse 7-16/Stg. 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für November 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Verwertung von Patentrechten. In der Umsatzsteuervoranmeldung für November 2003 machte er im Zusammenhang mit dem Erwerb des Pkw Jaguar X-Type 2.0, Vorsteuern in Höhe von € 5.816,67 geltend. Über Ersuchen des FA, die geltend gemachten Vorsteuern belegmäßig nachzuweisen, übermittelte der Bw. nebst der Fahrzeugrechnung eine umfangreiche Stellungnahme sowie Fotos von Fahrzeugen.

Laut den Ausführungen in der Stellungnahme beschäftigt sich der Bw. mit der Entwicklung von Filtern und habe ein – mehrfach patentiertes – Verfahren entwickelt, das es ermögliche, die krebsfördernden Russpartikel aus den Abgasen von Dieselmotoren auszuscheiden. Dieser Filter sei auch zur Nachrüstung geeignet. Da er für diese Entwicklung keinen Motorprüfstand besitze, müsse er die gesamte Entwicklungsarbeit an Dieselfahrzeugen selbst vornehmen. Damit sei das bei einer Entwicklung verwendete Fahrzeug gleichzeitig sein Motorprüfstand, somit ein für die Entwicklung unverzichtbares Werkzeug. Gerade für die

Verwendung dieser Filter als Nachrüstfilter, sei eine Anpassung an die jeweiligen Motoren – im Hinblick auf den Restsauerstoff, die Menge des gebildeten Rußes, die auftretenden Temperaturen – sehr genau vorzunehmen. Die dem Bordnetz zur Bildung des elektrischen Plasmas entnommene Leistung sei bei jeder Fahrzeugtype zu minimieren, um am Bordnetz selbst keinen Umbau vornehmen zu müssen. Zur Nachrüstung sei auch die Anordnung des Filters an Bord ein Problem, da bei den meisten Pkw der Platz sehr gut ausgenützt sei.

Aus den beigelegten Fotos sei der Einbau eines Russfilters in einen im Herbst 2002 gekauften VW Lupo zu ersehen. Hier sei der Filter einfach an die Stelle des zweiten Schalldämpfers eingebaut worden.....Mit diesem Fahrzeug seien im Jahr 2003 nach erfolgter Anpassung mehr als 2000 Testkilometer sehr erfolgreich zurückgelegt worden...

Ein etwas anderes System (ein offener Filter, bei dem die Russteilchen durch ein elektrisches Feld abgeschieden werden) sei in den Kleintransporter Fiat Ducato eingebaut worden, der von der Firma C. zur Verfügung gestellt worden sei. ....

Für die weitere Umsetzung seiner Entwicklung sei es notwendig, das Filtersystem auch in einen Pkw mit Turboaufladung und hoher Abgasrückführung einzubauen und zu testen (der VW Lupo sei ein Saugmotor mit geringer Turboaufladung). Mit dieser Rückführung von sauerstoffarmem Abgas in den Ansaugtrakt des Dieselmotors verringere sich das Angebot von Sauerstoff im Zylinder.....

Da die Autohersteller der Premiummarken BMW und Mercedes, mit denen er bis vor kurzem in Kontakt gewesen sei, nur sehr starke Dieselmotoren hätten (mit denen die Entwicklung aufwändiger sei) und sich ebenso wie die PSA-Gruppe für ein System entschieden hätten, das bereits anwendungsbereit aber nicht nachrüstbar sei, müsse er sich ein neues Entwicklungsobjekt suchen. Aus strategischen Gründen habe er sich für die noch verfügbare Premiummarke Jaguar entschieden, deren X-type D2 einen etwas schwächeren Dieselmotor besitze. Dieser Motor sei mit 2 Liter Hubraum gleichzeitig auch der einzige von Jaguar angebotene Motor, eine eigene Entwicklung einer Nachheizung des Abgases erscheine für Jaguar einerseits sehr aufwendig zu sein, andererseits sei Jaguar als Premiummarke sicher interessiert, auf Wunsch einen Russfilter nachrüsten zu können. Er habe daher für seine weitere Entwicklung einen gebrachten X-type D2 erworben.

In einem gesonderten Schreiben wird vom steuerlichen Vertreter des Bw. zusätzlich darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber einen Vorsteuerabzug zulasse, wenn das Fahrzeug ein Betriebsmittel sei, aus dessen Einsatz unmittelbar entsprechende Umsätze erzielt werden. Durch die Um- und Einbauten sei eine private Nutzung solcher Pkw uninteressant. Abgesehen davon hätten sowohl der Bw. als auch seine Gattin ein Privatfahrzeug.

Mit Bescheid vom 15. Jänner 2004 setzte das FA die Umsatzsteuer für November 2003 fest, ohne die vom Bw. für den Erwerb des Pkw beantragte Vorsteuer zu berücksichtigen. *„Wenn auch dieses Fahrzeug, wie vorgebracht, zur Entwicklung von Russfiltern für Diesellabgas angeschafft wurde, so vermag dieser Verwendungszweck dennoch nicht die Vorsteuerabzugsberechtigung zu vermitteln, weil die grundsätzlich einschränkende Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 94 den Vorsteuerabzug nur für bestimmte aufgezählte Kraftfahrzeuge zulässt (Fahrschul-Kfz, Vorführ-Kfz, Kfz, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kfz, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen). Keineswegs löst allein die Tatsache, dass aus dem Einsatz eines Fahrzeuges als Betriebsmittel unmittelbar Umsätze erzielt werden, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus, sondern nur die Verwendung für die oben angeführten Zwecke. So bleiben z. B. ein Vertreter-Kfz oder Service-Kfz selbst dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn mit diesen ausschließlich Umsätze erzielt werden.“*

Dagegen wurde Berufung erhoben und auf die ausführliche Stellungnahme über die Tätigkeit des Bw. hingewiesen. In der Anlage übersende man nochmals Erläuterungen zum Einsatz von Fahrzeugen zur Entwicklung von Russfiltern für Diesellabgase („Sachverhaltsdarstellung“), Fotos sowie eine weitere Konkretisierung des Testverlaufes auf der Straße („Fahrprogramme“).

Im Erlass BMF 26.03.1998, 201711/7-IV/9/97 werde zum Ausdruck gebracht, dass der Gesetzgeber einen Vorsteuerabzug immer dann zulasse, wenn das Fahrzeug das Betriebsmittel sei, aus dessen Einsatz unmittelbar entsprechende Umsätze erzielt werden.

Im Fall des Bw. handle es sich um einen Testwagen für die Entwicklung von Dieselfiltern. Durch die Einbauten der Messaggregate könne man dieses Fahrzeug nicht mehr als Pkw, sondern als fahrenden Prüfstand bezeichnen. Dieses Fahrzeug stelle den Ersatz für einen stationären Dieselpfand dar, der im Übrigen enorm hohe Kosten verursachen würde. Im Vordergrund stünde nicht der Pkw, nicht die Fahrt von einem Punkt zum anderen, sondern die Entwicklung einer Erfindung. Es handle sich daher ausschließlich um ein Testgerät und um keinen Pkw mehr (in der Familie des Bw. befänden sich ohnehin 2 private Autos).

Der Bw. habe zwei Systeme des Dieselfilters entwickelt und zwar ein geschlossenes System und ein offenes System, im dem die Russpartikel zuerst elektrisch aufgeladen und mit einem elektrischen Feld abgeschieden werden. Beim Antritt jeder Fahrt mit dem gegenständlichen Fahrzeug werden sämtliche Betriebsdaten mit einem Laptop aufgezeichnet. Temperatur und Gegendruck am Filter und die Betriebsparameter des Plasmas, das seien die das Plasma im Filter erzeugenden Größen Strom der Gasentladung und Feldstärke (bzw. Spannung an den

Entladungselektroden) und gegebenenfalls Strom und Spannung an den Aufladeelektroden, an denen die Aufladung der Russpartikel erfolge, werden gemessen.

Dies bedeute, jede Fahrt werde durch sechs Zahlenreihen, deren Aufzeichnung sekundlich erfolge, dokumentiert und in eine Grafik, das sogenannte Fahrdiagramm, umgesetzt. Der Grund dieser Dokumentation sei die Anpassung der Gasentladung an die unterschiedlichen Zusammensetzungen, Druck und Temperatur des Abgases, das je nach Fahrsituation von minus 20° bis plus 600° betragen könne. Dazu sei in zwei Mikroprozessoren ein aufwendiges Softwareprogramm vorgesehen, das solange verbessert werden müsse, bis die Funktion des Filters in jeder Fahrsituation zufrieden stelle. Die Marke Jaguar sei bewusst ausgesucht worden, da BMW und Mercedes sich für andere (allerdings nicht fortschrittliche) System entschieden hätten.

In der als „Sachverhaltsdarstellung“ titulierten Beilage weist der Bw. darauf hin, dass für die Entwicklung von Russfiltern aufwändige Versuche notwendig seien, die von den namhaften Autoherstellern auf dem Prüfstand und auf der Straße gefahren werden müssten. So sei es bei BMW in S., wo er längere Zeit eine Kooperation über dieses Thema laufen hatte, selbstverständlich nach den ersten grundlegenden Versuchen am Prüfstand auch eine längere realistische Testphase auf der Straße durchzuführen. Dazu sei in S. eine Flotte von Fahrzeugen vorhanden, an denen jede Neuerung in der Entwicklung ausführlich auf der Straße erprobt werde und die für die Entwicklung unverzichtbar sei; sie seien ein Werkzeug der Entwicklung und könnten als „Straßenprüfstand“ bezeichnet werden. Dies seien wirkliche Testfahrzeuge – im Gegensatz zu den Serienfahrzeugen, die Journalisten zum „Testen“ überlassen werden.

Bei seiner Entwicklung eines durch ein Plasma kontinuierlich regenerierenden Russfilters sei er bereits sehr bald mit Testfahrzeugen auf die Straße gegangen, da zum einen ein Prüfstand samt Gebäude und Hilfsaggregaten extrem teuer und zum anderen ein Fahrbetrieb auf der Straße viel realistischer ablaufe. Man baue einen instrumentierten Prototyp in den Versuchswagen und zeichne während einer Ausfahrt die Funktionsparameter des Prototyps in einem sogenannten Fahrdiagramm auf.

Mit seinen weiteren Ausführungen nimmt der Bw. Bezug auf die beigegeführten Fahrdiagramme und erläutert die dort aufgezeichneten Daten.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 26. April 2004 wird mitgeteilt, dass der vom Bw. zum Zwecke der weiteren Entwicklung des Dieselfilters angeschaffte gebrauchte Jaguar X-type kein Transportmittel darstelle, sondern die billigste Möglichkeit, seine Erfindung an einem Dieselmotor zur Industriereife zu entwickeln. Die Alternative dazu sei ein Motorenprüfstand,

der mit einer notwendigen Werkshalle für seine Aufstellung Anschaffungskosten von mindestens dem zehnfachen des gebrauchten Jaguars verursachen würde.

Bei der Wahl der Autotype sei der Bw. nicht nach einer Vorliebe für schöne Autos ausgegangen, sondern nach der Notwendigkeit, einen Wagen zu finden, bei dem sein Prototyp in unmittelbarer Motornähe montiert werden könne, da die Temperatur des Abgases für die kontinuierliche Regeneration von entscheidender Bedeutung sei. Daher sei dieser Wagen für den Bw. ein für die Entwicklung absolut notwendiger Versuchsträger als Entwicklungsfahrzeug und kein Transportmittel.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob für den im Dezember 2003 angeschafften Pkw Jaguar X-Type 2.0 ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

Unter Hinweis auf § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 erkannte das FA die Vorsteuer in Höhe von € 5.816,67 nicht an.

Nach dieser Gesetzesbestimmung gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Kraftträdern 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. Das BMF ist ermächtigt, durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher zu bestimmen. Derzeit ist die VO BGBl. II 193/2002 maßgeblich.

In der vorliegenden Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, der Bw. beschäftige sich mit der Entwicklung von Russfiltern und habe ein mehrfach patentiertes Verfahren entwickelt, das es ermögliche die krebsfördernden Russpartikel aus den Abgasen von Dieselmotoren auszuscheiden. Beim gegenständlichen Fahrzeug handle es sich um einen Testwagen für die Entwicklung von Dieselfiltern. Durch die Einbauten der Messaggregate könne man dieses Fahrzeug nicht mehr als Pkw, sondern als fahrenden Prüfstand bezeichnen. Dieses Fahrzeug stelle den Ersatz für einen stationären Dieselfahrzeug dar, der im Übrigen enorm hohe Kosten verursachen würde. Im Vordergrund stünde nicht der Pkw, nicht die Fahrt von einem Punkt zum anderen, sondern die Entwicklung einer Erfindung.

Der Begriff des Kraftfahrzeuges (als Abgrenzungskriterium zu anderen Wirtschaftsgütern) ist unter Zuhilfenahme der einschlägigen kraftfahrrechtlichen Vorschriften nach der

Verkehrsauffassung auszulegen (z. B. VwGH 19.3.1998, 96/15/0074). Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 KFG 1967 gilt als

1. Kraftfahrzeug ein zur Verwendung auf Straßen bestimmtes oder auf Straßen verwendetes Fahrzeug, das durch technisch freigemachte Energie angetrieben wird und nicht an Gleise gebunden ist, auch wenn die Antriebsenergie Oberleitungen entnommen wird;.....

3. Kraftwagen ein mehrspuriges Kraftfahrzeug mit mindestens vier Rädern; zwei Räder mit einer gemeinsamen Nabe, Zwillingräder, sind als ein Rad zu zählen;.....

5. Personenkraftwagen ein Kraftwagen (Z. 3), der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als acht Personen Plätze aufweist;.....

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Judikatur grundsätzlich die Rechtsmeinung, dass es bei der Beurteilung der Frage ob ein Fahrzeug als Personenkraftwagen einzustufen ist auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankomme, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0072). Dabei verliere ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Pkw oder eines Kombinationskraftwagen seine charakteristische Eigenschaft auch nicht durch bestimmte Umbauten (VwGH 19.2.1992, 92/14/0009; 16.12.1991, 91/15/0045 und dort zitierte Vorjudikatur).

Dass der vom Bw. erworbene Pkw auf Grund seiner Beschaffenheit und Bauart nicht zur Personenbeförderung bestimmt gewesen sei, hat er in der Berufung nicht behauptet. Auch mit dem Hinweis, durch die vorgenommenen Um- und Einbauten sei eine private Nutzung des Fahrzeuges *"uninteressant"*, wird ein solcher Umstand nicht aufgezeigt. Fotos des streitgegenständlichen Fahrzeuges hat der Bw. im Übrigen nicht vorgelegt. Die Tatsache, dass in der Familie des Bw. weitere Pkw zur Verfügung stehen, steht dem gegenständlichen Vorsteuerauschluss gleichfalls nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof geht weiters davon aus, dass die konkrete Bezeichnung der vom Vorsteuerauschluss ausgenommenen Fahrzeuge (Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge) bzw. die engen Voraussetzungen an eine im Zusammenhang mit diesen Kraftfahrzeugen vorgenommene Betätigung („ausschließlich“, „zu mindestens 80 %“) in § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 zeigen, dass das Gesetz die Ausnahme vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur in sehr eingeschränktem Rahmen zulassen wollte. Ein Raum für eine analoge Anwendung auf z. B. „Testfahrzeuge“ bleibe daher nicht. (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0072).

Zum Einwand des Bw., das Fahrzeug sei als Betriebsmittel zu beurteilen, ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es auf den Verwendungszweck des Kraftfahrzeuges im Einzelfall nicht ankommt. Der Vorsteuerauschluss besteht generell und unabhängig von der Verwendung der Personenkraftwagen im Unternehmen. Unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 fällt damit jedes unternehmerisch genutzte, u. U. auch unentbehrliche Fahrzeug, das nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart dem Begriff "Personenkraftwagen" im Sinne des KFG entspricht und auf das nicht eine der Ausnahmebestimmungen zutrifft.

Insoweit der Bw. den Erlass des BMF vom 26. 3. 1998 zitiert, ist darauf hinzuweisen, dass dieser – abgehen davon, dass er einen anderen Sachverhalt betrifft (Vorsteuerabzug für Begleitfahrzeuge von Schwer- und Sondertransporten) – keine für den Unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle darstellt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. März 2007