



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Robert Kotrc, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004, Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw., der das Gewerbe der Fleischhauerei betreibt, schaffte am 20. Oktober 2004 ein nach seinen Angaben zum Kleinlastkraftwagen umgebautes Fahrzeug der Type Volvo XC 90 für sein Unternehmen an; als Verkäufer des Fahrzeuges fungierte der Autohändler A in D. Für das

streitgegenständliche Jahr 2004 machte der Bw. hinsichtlich dieses Kfz eine Halbjahres-AfA, basierend auf einer fünfjährigen Nutzungsdauer, den Vorsteuerabzug und eine Investitionszuwachsprämie geltend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Betriebsprüfer die Feststellung, dass das Fahrzeug (erst) im Zuge des Erwerbes auf einen zweisitzigen Lkw umgebaut und umtypisiert worden sei; die Tatsache, dass einerseits der Umbau vom Händler angeboten und in dessen Auftrag oder im Auftrag des Abnehmers durchgeführt worden sei und andererseits die Kosten des Umbaues getrennt berechnet worden seien, lasse eine Auslegung des gegebenen Sachverhaltes in Richtung "werkseitigen Umbau" als ausgeschlossen erscheinen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Jänner 2006, Tz 1 der Feststellungen (siehe S II Arbeitsbogen der Bp)). Die Voraussetzungen der "Werkseitigkeit", wie sie in § 3 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normiert seien, lägen nicht vor; die für Kleinlastkraftwagen vorgesehen ertrag- und umsatzsteuerrechtlichen Begünstigungen, darunter auch die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie, stünden nicht zu.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide; die Investitionszuwachsprämie wurde bescheidmäßig mit Null festgesetzt.

In seiner dagegen erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, in der Begründung im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung werde auf die VO BGBl. II Nr. 193/2002 und auf die Tatsache verwiesen, dass der Umbau durch den Händler angeboten und in dessen Auftrag durchgeführt worden sei; dadurch sei ein "werkseitiger Umbau" ausgeschlossen.

In § 3 Abs. 2 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 sei auch angeführt, was "werkseitig" bedeute. "Werkseitig" bedeute, 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 (im Folgenden: KFG) Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssten. § 29 Abs. 2 KFG besage, wer einen Antrag auf Typengenehmigung stellen dürfe. Den Antrag dürfe nur der Erzeuger stellen und, wenn dieser keinen Sitz im Bundesgebiet habe, ein von ihm Bevollmächtigter oder dessen Vertreter. Das heiße zusammen gefasst: Wer den Antrag auf Typisierung (Bevollmächtigter gemäß § 29 Abs. 2 KFG) stelle, dürfe auch umbauen, und dies gelte in Zusammenhang mit der VO BGBl. II Nr. 193/2002 noch als werkseitig.

Da der Bw. weder den Auftrag für den Umbau erteilt, noch die Typisierung vorgenommen habe, sondern dies der Bevollmächtigte gemäß § 29 Abs. 2 KFG (Händler) durchgeführt habe, sei das Fahrzeug nicht im Zuge des Erwerbes umgebaut worden, sondern der Bw. habe einen "werkseitig" umgebauten Kleinlastkraftwagen laut Verordnung gekauft und geliefert bekommen; er sei somit berechtigt, den Vorsteuerabzug und weitere steuerliche Begünstigungen wie die Investitionszuwachsprämie geltend zu machen, weshalb der Berufung stattzugeben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab; ua. führte es (unter Wiedergabe eines Auszuges aus einer Information des BMF vom 24. Jänner 2005) aus, Fahrzeuge wie der Volvo XC 90 fielen grundsätzlich unter die Kategorie Personen- bzw. Kombinationskraftwagen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 und seien daher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen könnten diese Fahrzeuge nur dann eingestuft werden, wenn sie sämtliche in der VO BGBl. II Nr. 193/2002 angeführten Voraussetzungen erfüllten. Ua. müssten die Fahrzeuge bereits werkseitig (zumindest im Zeitpunkt des Verkaufs durch den Generalimporteur) sämtliche erforderliche Kriterien aufweisen. Ein nachträglicher Umbau eines zunächst als Pkw (Kombi) eingestuften Fahrzeuges (zB durch einen Kfz-Händler oder eine Kfz-Werkstätte) sei für Zwecke des Vorsteuerabzuges ohne Relevanz. Durch die Einstufung des gegenständlichen Fahrzeuges als Personenkraftwagen sei auch die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen.

In seinem Vorlageantrag vom 13. April 2006 führte der steuerliche Vertreter aus, in der Berufungsvorentscheidung werde als Begründung ein Auszug aus einer Information des BMF vom 24. Jänner 2005 angeführt, welcher als Begründung für den Vorlageantrag durchaus zu verwenden sei, da die im Auszug wesentlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als Kleinlastkraftwagen vom Bw. erfüllt würden.

1. Das Fahrzeug sei nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet.
2. Hinter dieser Sitzreihe sei ein mit der Bodenplatte und Karosserie fest verbundenes Trenngitter angebracht worden.
3. Der Laderaum sei seitlich verblecht worden.
4. Sämtliche Sitz- und Gurtbefestigungen seien unbrauchbar gemacht worden.

5. Eine ebene Ladefläche sei hergestellt worden.

6. Der Umbau sei im Auftrag der B-GmbH erfolgt und der Wagen sei fertig umgebaut an den Händler geliefert worden.

Da in der Begründung der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters bezüglich Werkseitigkeit des Umbaus eingegangen worden sei, weise der steuerliche Vertreter noch einmal darauf hin, dass gemäß § 3 Abs. 2 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 "werkseitig" wie folgt erklärt sei:

"Werkseitig" bedeute, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 KFG Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssten.

Vor der Lieferung an den Händler sei das Fahrzeug gemäß § 29 KFG typisiert und als Lkw ausgeliefert worden. Da der Bw. zum Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeuges kein Lieferfahrzeug besessen habe, sei für die Auslieferaufträge, die zwischen Wien und Graz vor allem im ländlichen Bereich durchgeführt würden, und auch für den Kontakt mit den Zulieferern (Bauern) des Bw., welche teilweise auf schlechten Straßen zu erreichen seien, dieses Geländefahrzeug angeschafft worden. Dieses Fahrzeug sei für den Betrieb als Lieferfahrzeug angeschafft worden und somit könne auch die Verwendung als so genanntes "Sport Utility Vehicle" bzw. "Freizeitfahrzeug" ausgeschlossen werden.

Dem Vorlageantrag war als Beilage ein "Infoblatt" der B-GmbH bezüglich des Volvo XC 90 "Van" angeschlossen (S 50f/2004 Veranlagungsakt, im Folgenden kurz: V-Akt); darin heißt es auszugsweise:

" [...]

Volvo XC 90 Van:

Der Umbau der Modelle Volvo XC 90 auf zweisitzige Klein-Lkws ist möglich. Preis 1.250,00 € exklusive Mehrwertsteuer pro Fahrzeug, Typenscheinänderung Preis 95,00 € exklusive Mehrwertsteuer/Fahrzeug, anteilige Transportkosten.

[...]

Der Umbau erfolgt bei der C-GmbH, die Ihnen auch die Rechnung für den Umbau, die Transportkosten und die Typenscheinänderung schickt. Bitte kalkulieren Sie eine Umbauzeit von ca. zehn Werktagen ein. Der Reparaturauftrag wird, nach schriftlicher Umbauanforderung des Händlers bei uns, von der B-GmbH erteilt. Ein direkter Kontakt mit der C-GmbH bezüglich abweichender Änderungen ist nicht erwünscht!"

Nachdem am 1. Juni 2006 das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden war, hob der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 18. Dezember 2006, GZ. X, die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz auf. Dieser Bescheid weist auszugsweise folgenden Wortlaut auf:

"Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das vom Bw. im Jahr 2004 für sein Unternehmen angeschaffte Fahrzeug der Type Volvo XC 90 als Kleinlastkraftwagen iSd VO BGBl. II Nr. 193/2002 anzusehen und daher für dieses Fahrzeug die Berechtigung zum Vorsteuerabzug und zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gegeben ist. In diesem Zusammenhang ist vor allem die Frage strittig, ob der hier zu beurteilende Volvo XC 90 die in der VO BGBl. II Nr. 193/2002 für die Qualifizierung als Kleinlastkraftwagen angeführten Merkmale bereits werkseitig aufwies; "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 KFG 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen (§ 3 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002).

Dazu hat die Betriebsprüfung die Feststellung getroffen, dass das Fahrzeug im Zuge des Erwerbes auf einen zweisitzigen Lkw umgebaut und umtypisiert worden sei; die Tatsache, dass einerseits der Umbau vom Händler angeboten und in dessen Auftrag oder im Auftrag des Abnehmers durchgeführt worden sei und andererseits die Kosten des Umbaus getrennt berechnet worden seien, lasse eine Auslegung des gegebenen Sachverhaltes in Richtung "werkseitigen Umbau" als ausgeschlossen erscheinen. [...] Demgegenüber vertritt der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Berufung [...] die Auffassung, der gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigte (Händler) habe den Auftrag zum Umbau erteilt und die Typisierung des streitgegenständlichen Fahrzeuges durchgeführt, weshalb das Fahrzeug nicht im Zuge des Erwerbes umgebaut worden sei, und der Bw. einen werkseitig umgebauten Kleinlastkraftwagen lt. Verordnung gekauft und geliefert bekommen habe."

Nach Darstellung der Rechtslage zum Begriff der "Werkseitigkeit", wie er in § 3 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normiert ist, führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

"Wendet man nun die angeführte Rechtslage zum Begriff der "Werkseitigkeit" auf den streitgegenständlichen Fall an, so ergibt sich folgendes Bild:

Zunächst ist festzuhalten, dass nicht jeder Händler als gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigter anzusehen ist; vielmehr ist dies idR der Generalimporteur [...]. Wenn der steuerliche Vertreter in seiner Berufung vom "Händler" spricht, der den Auftrag zum Umbau erteilt und die Typisierung des hier vorliegenden Fahrzeuges durchgeführt habe, so meint er damit offensichtlich die Firma A in D; andererseits führt der steuerliche Vertreter in seinem Vorlageantrag [...] unter Punkt 6. jedoch aus, der Umbau sei im Auftrag der B-GmbH erfolgt und der Wagen sei fertig umgebaut an den Händler geliefert worden; weiters heißt es im Vorlageantrag, das Fahrzeug sei vor der Lieferung an den Händler gemäß § 29 KFG 1967 typisiert und als Lkw ausgeliefert worden.

Dem scheint freilich S 15 des Arbeitsbogens der Bp zu widersprechen: Dort befindet sich eine Kopie der Genehmigung des Landeshauptmannes gemäß § 33 KFG 1967 betreffend den Umbau des gegenständlichen Fahrzeuges vom Pkw auf einen Lastkraftwagen/N1 mit dem Datum 20. Oktober 2004; dies ist das Datum des Kaufes durch den Bw., sodass sich die Frage stellt, wie diesfalls das Fahrzeug bereits vor der Lieferung an den Händler typisiert worden sein soll. Auf dieser Kopie befindet sich auch ein Foto dieses Fahrzeuges mit dem amtlichen Kennzeichen E, was die Frage aufwirft, ob sich das Fahrzeug nicht bereits in der Verfügungsmacht der Firma A in D befunden hat.

Eine weitere Unklarheit ergibt sich aus einem dem Vorlageantrag als Beilage angeschlossenen "Infoblatt" der B-GmbH bezüglich des Volvo XC 90 "Van" [...]; darin heißt es auszugsweise: [...] [siehe dazu bereits oben]

Offenbar handelt es sich bei der geschilderten Vorgangsweise (Erteilung des Reparaturauftrages durch die B-GmbH, (offenbar genereller) Umbau durch die C-GmbH) um jenes Procedere, das der Generalimporteur (B-GmbH) anwendet, um die diesbezüglichen Voraussetzungen des Erlasses des BMF vom 15. Mai 2002, GZ. 09 1202/45-IV/9/02, für die steuerliche Anerkennung von Umbauten zum Kleinlastkraftwagen [...] zu erfüllen; dass die Firma A in diesem "Infoblatt" der B-GmbH nicht angeführt ist, spricht möglicherweise dafür, dass es sich beim streitgegenständlichen Umbau, sofern er durch die Firma A erfolgt ist, um einen nachträglichen Umbau handelt, der für Zwecke des Vorsteuerabzuges ohne Relevanz ist.

[...]

Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt daher va. Folgendes zu ermitteln haben (wobei die Kontaktaufnahme mit der B-GmbH und der Firma A, die Aufnahme von Niederschriften mit Vertretern der beiden Firmen sowie die Einsichtnahme in die Buchhaltung der Firma A als zweckmäßig erscheint):

- Erfolgte der Umbau des streitgegenständlichen Fahrzeuges tatsächlich durch die Firma A? Oder wurde der Wagen bereits fertig umgebaut an den Händler geliefert?

- Wer hat den Auftrag zum Umbau des gegenständlichen Fahrzeuges erteilt? Erfolgte die Erteilung des Auftrages durch die B-GmbH?

- Erfolgte der Auftrag zum Umbau und der Umbau selbst bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sich das Fahrzeug noch in der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht des Erzeugers oder des Generalimporteurs befand? Oder war das Fahrzeug vom General-

importeur bereits zB an den Händler oder an den Letztabnehmer weitergeliefert worden? Wies das Fahrzeug sämtliche erforderlichen Kriterien bereits werkseitig (zumindest im Zeitpunkt des Verkaufs durch den Generalimporteur) auf?"

Im weiteren Verfahren führte der Betriebsprüfer beim Bw. eine Nachschau durch; die darüber aufgenommene Niederschrift vom 12. März 2007 (S 70f/2004 V-Akt) weist folgenden Wortlaut auf (S 71 Rückseite/2004 V-Akt):

"Im Zuge der Nachschau wurde Folgendes erhoben:

Der Umbau des Volvo XC 90 erfolgte durch den Autohändler A.

Lt. Angaben der B-GmbH ist die Firma A nicht für Umbauarbeiten zum Zwecke der Umtypisierung gemäß § 29 KFG 1967 bevollmächtigt.

Der Umbau erfolgte nach Erwerb durch die Firma A, also in einem Zeitpunkt, in dem die Firma A die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht innehatte.

Der Bw. bestellte einen vorsteuerabzugsfähigen Volvo (lt. Werbung B-GmbH).

Auf Grund der Feststellungen ergehen folgende Bescheide:

[...]"

Im Arbeitsbogen über die Nachschau (S 72ff/2004 V-Akt) befindet sich ein Schreiben des Betriebsprüfers an die B-GmbH vom 15. Februar 2007, das folgenden Wortlaut enthält (S 78/2004 V-Akt):

"An die B-GmbH

[Adresse]

Betr[iff]: Liste der als gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 bevollmächtigten Händler

Unter Hinweis auf § 143 BAO werden Sie gebeten, innerhalb einer Frist von 14 Tagen [...] dem Finanzamt [...] eine Liste der gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 (im vorliegenden Fall Umbauarbeiten zum Zwecke der Umtypisierung auf Lkw) bevollmächtigten Volvo-Händler in Österreich vorzulegen.

Für die Vorständin

[...]"

Im selben Arbeitsbogen befindet sich das Antwortschreiben der B-GmbH vom 20. Februar 2007, das folgenden Wortlaut aufweist (S 77/2004 V-Akt):

"Betreff: Liste der als gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 bevollmächtigten Händler

Sehr geehrte Damen und Herren!

Wir geben bekannt, dass nur die Firma C-GmbH, [Anschrift], für Umbauarbeiten zum Zwecke der Umtypisierung auf Lkw bevollmächtigt wird.

Hochachtungsvoll

F, Geschäftsführung

G, Flottenverkauf"

Weiters führte der Betriebsprüfer bei A eine Erhebung durch; die darüber aufgenommene Niederschrift vom 27. Februar 2007 (S 85f/2004 V-Akt) weist folgenden Wortlaut auf (S 86 Rückseite/2004 V-Akt):

"Von wem wurde der Umbau des Volvo XC 90, erworben durch den Bw. am 20. Oktober 2004, durchgeführt?

Von der Firma A in D.

Werden alle Volvo XC 90 von dieser Firma in gleicher Weise umgebaut?

Jetzt werden von meiner Firma keine Umbauarbeiten mehr durchgeführt.

Wann wurde der Volvo XC 90 von der Firma A erworben?

Am 1. Oktober 2004 (Lieferdatum und Rechnungsdatum), Bestellung am 17. August 2004.

Wann wurde der genannte Volvo umgebaut?

Zwischen 1. Oktober 2004 und 20. Oktober 2004.

In wessen umsatzsteuerrechtlicher Verfügungsmacht befand sich das Fahrzeug im Zeitpunkt des Umbaus?

Autohaus A.

Wer erteilte den Auftrag zum Umbau des genannten Fahrzeuges?

Der Bw. bestellte bei der Firma A einen vorsteuerabzugsberechtigten Lkw (lt. Werbung B-GmbH). Auf Grund dieser Bestellung wurde das Fahrzeug von der Firma A zwecks Umtypisierung umgebaut.

Wurden die Kosten des Umbaus extra verrechnet?

Die Kosten sind in der Rechnung enthalten."

Weiters befindet sich im Arbeitsbogen über die Erhebung bei A (S 87ff/2004 V-Akt) eine Rechnung der B-GmbH an A mit Belegdatum/Lieferdatum 1. Oktober 2004 ("Ihre Kundenbestellung ... vom 17. August 2004"; S 92/2004 V-Akt) betreffend den später von A an den

Bw. verkauften Volvo XC 90 (die Fahrgestellnummer ist ident, vgl. Abfrage aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres vom 14. Februar 2007, S 94/2004 V-Akt).

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Betriebsprüfers (Nichtanerkennung des streitgegenständlichen Volvo XC 90 als Kleinlastkraftwagen) an und erließ am 6. März 2007 entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide; die Investitionszuwachsprämie wurde nicht gewährt. Die erlassenen Bescheide entsprachen inhaltlich jenen, die der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 18. Dezember 2006 gemäß § 289 Abs. 1 BAO (siehe oben) aufgehoben hatte.

Gegen die oa. Bescheide erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 5. April 2007 Berufung. Darin führte er aus, in der Begründung im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung werde auf die Tatsache verwiesen, dass der Umbau durch den Händler angeboten und in dessen Auftrag durchgeführt worden sei und dass dadurch ein "werkseitiger Umbau" ausgeschlossen werde.

Dazu führte der steuerliche Vertreter aus, der Bw. habe sich im Jahr 2004 entschieden, für seinen Fleischereibetrieb einen passenden Lieferwagen anzuschaffen, mit dem er problemlos auch seine schwieriger erreichbaren Kunden und Lieferanten beliefern könnte. Da das Fahrzeug ausschließlich betrieblich verwendet werden sollte, habe es sich um ein vorsteuerabzugsfähiges Fahrzeug handeln sollen. Der Bw. habe bei der Firma A einen vorsteuerabzugsfähigen Volvo XC 90 Van laut der Werbung der B-GmbH bestellt und er habe niemandem den Auftrag gegeben, ein Fahrzeug umzubauen.

Die Firma A habe das Fahrzeug an den Bw. wie folgt geliefert:

1. Das Fahrzeug sei nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet gewesen.
2. Hinter dieser Sitzreihe sei ein mit der Bodenplatte und Karosserie fest verbundenes Trenngitter angebracht worden.
3. Der Laderaum sei seitlich verblecht worden.
4. Sämtliche Sitz- und Gurtbefestigungen seien unbrauchbar gemacht worden.
5. Eine ebene Ladefläche sei hergestellt worden.

Das Fahrzeug habe sich somit sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterschieden und der Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen wäre mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos.

Der Bw. habe nun, seiner Meinung nach, einen vorsteuerabzugsfähigen Lieferwagen mit gültigem Typenschein, typisiert als Lkw, besessen. Erst nach einer Außenprüfung, einer Berufung, einer Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und einer weiteren Nachschau habe festgestellt werden können, wer den Umbau durchgeführt habe und wer Bevollmächtigter gemäß § 29 KFG sei. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters könne es nicht im Sinne des UStG sein, dass von einem Steuerpflichtigen verlangt werde, bei Anschaffung eines vorsteuerabzugsfähigen Fahrzeuges prüfen zu müssen, wer einen Umbau durchgeführt habe bzw. ob überhaupt ein Umbau durchgeführt worden sei und ob dieser "Umbauende" Bevollmächtigter gemäß § 29 KFG sei, wenn diese Überprüfung sogar für kompetente Stellen einen erheblichen Aufwand bedeute.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde am 15. Mai 2007 das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

- Nach § 88 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, liefert, soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, eine gemäß § 87 BAO aufgenommene Niederschrift über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden Amtshandlung Beweis.
- Gemäß § 8 Abs. 6 Punkt 1. 1. Satz EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 201/1996, ist bei Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, die vor der Zuführung zum Anlagevermögen noch nicht in Nutzung standen (Neufahrzeuge), ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zu Grunde zu legen.
- Nach § 108e Abs. 2 2. Satz 3. Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 155/2002 zählen Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraft-

fahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, nicht zu den [investitionszuwachs-]prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern.

- Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 106/1999, gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt 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 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.

§ 3 Abs. 1 [...]

§ 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.

[...]

§ 6 Abs. 1 Die Verordnung ist in Bezug auf die Umsatzsteuer in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden.

§ 6 Abs. 2 Die Verordnung ist in Bezug auf die Einkommensteuer auf Fahrzeuge anzuwenden, die ab 8. Jänner 2002 angeschafft (hergestellt) werden bzw. bei denen der Beginn der entgeltlichen Überlassung ab 8. Jänner 2002 erfolgt.

Die Rechtslage zum Begriff der "Werkseitigkeit", wie er in § 3 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normiert ist (siehe oben), stellt sich wie folgt dar:

- Nach *Kolacny/Caganek*, UStG, 3. Auflage, § 12 Anm. 16, müssen die in § 3 Abs. 1 VO BGBl. II Nr. 193/2002 angeführten Merkmale eines Kleinlastkraftwagens bereits werkseitig vorliegen, das heißt, Umbaumaßnahmen müssen bereits vom Erzeuger oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigten, das ist idR der Generalimporteur, bzw. jeweils in deren Auftrag, durchgeführt werden.

- *Caganek*, Neue Verordnung und neuer Erlass zur steuerlichen Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, ÖStZ 2002/486, führt - unter Zitierung des Erlasses des BMF vom 15. Mai 2002, GZ. 09 1202/45-IV/9/02 - zum Umbau betreffend Kleinlastkraftwagen Folgendes aus:

"Im Falle von Umbaumaßnahmen außerhalb des Erzeugerwerkes, unabhängig, ob sie im Inland oder im Ausland erfolgen, kann eine Anerkennung einer Fahrzeugtype nur erfolgen, wenn im Antrag die Werkstätte angeführt wird (Bezeichnung der Firma, Ort der Werkstätte), in der der Umbau erfolgt und der Umbau aller Fahrzeuge dieser Type in der Folge in dieser Werkstätte in gleicher Weise durchgeführt wird. [...]"

Der Auftrag zum Umbau und der Umbau selbst müssen bereits zu einem Zeitpunkt erfolgen, in dem sich die Fahrzeuge noch in der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht des Erzeugers oder des Generalimporteurs befinden. Wurden die Fahrzeuge vom Generalimporteur bereits zB. an den Händler oder an den Letztabnehmer weitergeliefert, ist ein Umbau im Sinne der Verordnung nicht mehr möglich."

- Gemäß *Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.)*, UStG-Kommentar 1.01, § 12 Rz 196, erfordert die VO BGBl. II Nr. 193/2002 ein "werkseitiges" Vorliegen der Merkmale: Wird ein Kombinationskraftfahrzeug durch Umbauten nachträglich so verändert, dass die Merkmale der VO BGBl. II Nr. 193/2002 erfüllt wären (seitliche Verblechung des

Laderaumes, Abtrennung des Fahrgastraumes, durchgehende Bodenplatte etc.), ist eine positive Vorsteuerkorrektur nicht möglich.

b) Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Zentraler Punkt für die Lösung des gegenständlichen Falles ist die Tatfrage, ob das in § 3 Abs. 2 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 ausdrücklich normierte Erfordernis der "Werkseitigkeit" (siehe dazu ausführlich oben) beim hier zu beurteilenden Fahrzeug vorliegt: Wird nämlich ein Kombinationskraftfahrzeug durch Umbauten (erst) nachträglich so verändert, dass die Merkmale der VO BGBl. II Nr. 193/2002 erfüllt wären, ist eine positive Vorsteuerkorrektur (bzw. ein Vorsteuerabzug) nicht möglich (vgl. *Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.)*, § 12 Rz 196 (siehe oben)).

Während die angeführte Frage, ob der hier zu beurteilende Volvo XC 90 die in der VO BGBl. II Nr. 193/2002 für die Qualifizierung als Kleinlastkraftwagen angeführten Merkmale bereits werkseitig aufwies, auf Grund der Feststellungen des Betriebprüfers zunächst nicht eindeutig beantwortet werden konnte (was zur Aufhebung der ursprünglich angefochtenen Bescheide und der Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz führte (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung)), hat der Betriebsprüfer im weiteren Verfahren mittels Durchführung weiterer Erhebungen und Aufnahme von Niederschriften (siehe oben) die noch fehlenden Sachverhaltselemente zusammen getragen, wodurch es dem Unabhängigen Finanzsenat nunmehr möglich ist, folgenden festgestellten Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde zu legen:

- Der Umbau des streitgegenständlichen Volvo XC 90 erfolgte (erst) durch den Autohändler A; das Fahrzeug wurde somit *nicht* bereits fertig umgebaut an den Autohändler A geliefert.
- Die Firma A ist *nicht* zur Vornahme von Umbauarbeiten zum Zweck der Umtypisierung gemäß § 29 KFG 1967 bevollmächtigt (*nur die Firma C-GmbH* wird für Umbauarbeiten von der B-GmbH bevollmächtigt bzw. beauftragt).
- Der Umbau erfolgte (erst) *nach* Erwerb des gegenständlichen Fahrzeuges durch die Firma A, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Firma A (bereits) die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht innehatte. Somit befand sich das Fahrzeug zum Zeitpunkt des Umbaus *nicht mehr* in der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht des Erzeugers bzw. des Generalimporteurs.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden:

Die Frage, ob der hier zu beurteilende Volvo XC 90 die in der VO BGBl. II Nr. 193/2002 für die Qualifizierung als Kleinlastkraftwagen angeführten Merkmale bereits werkseitig (zumindest im Zeitpunkt des Verkaufs durch den Generalimporteur) aufwies, ist zu verneinen; vielmehr ist von einem *nachträglichen* Umbau auszugehen, sodass die vom Bw. geltend gemachten umsatz- und ertragsteuerlichen Begünstigungen (einschließlich der Gewährung einer Investitionszuwachsprämie) gemäß geltender Rechtslage (siehe oben) *nicht* zustehen.

Was schließlich die Argumentation des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung vom 5. April 2007, der Bw. sei nach dem Ankauf des streitgegenständlichen Volvo der Meinung gewesen, einen vorsteuerabzugsfähigen Lieferwagen, typisiert als Lkw, zu besitzen, und es könne nicht im Sinne des UStG sein, von einem Abgabepflichtigen zu verlangen, bei Anschaffung eines "vorsteuerabzugsfähigen" Fahrzeuges prüfen zu müssen, wer einen Umbau durchgeführt habe und ob der "Umbauende" Bevollmächtigter gemäß § 29 KFG sei, betrifft, ist festzuhalten, dass den auf die Beurteilung des gegenständlichen Falles anzuwendenden ertrag- und umsatzsteuerlichen Normen ein derartiger "Gutgläubensschutz" nicht zu entnehmen ist. Angemerkt sei, dass die kraftfahrrechtliche Einordnung eines Fahrzeuges im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO) für die steuerliche Qualifikation nicht bindend ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 4. Oktober 2007