



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der xxx gmbh, Adr., vertreten durch Zobl, Bauer & Partner WP GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Friederike Heitger-Leitich, betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

### 1) Verfahrensgang:

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.), eine GmbH, wurde im Jahr 2006 gegründet. Der Gegenstand ihres Unternehmens ist Industriedesign unter dem Begriff „xxx“. Im Zuge einer über die Jahre 2007 und 2008 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung traf das Finanzamt folgende Feststellung:

*„Am 15.1.2007 wurde von der Firma xxx GmbH mit Rechnung Nr.... ein Fahrzeug (Wohnmobil) der Firma Niesmann+Bischoff aus Deutschland eingeführt. Laut UStG handelt es sich bei diesem Vorgang um einen ig-Erwerb gemäß Art 1 Abs 2 UStG. Das gegenständliche Fahrzeug ist laut KFG als PKW zugelassen und daher nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Bei Unternehmern gilt der Erwerb von Fahrzeugen jedenfalls als für das Unternehmen ausgeführt (gemäß Art 12 Abs 4 UStG 1994 keine Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994; eine sich*

auf Grund des Art 12 Abs 4 ergebende Steuer für den Erwerb ist gemäß [Art 12 Z 1 UStG 1994](#) nicht abzugsfähig). Es wird daher die Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) in der Höhe von € 13.767,68 vorgeschrieben."

Als Folge erließ das Finanzamt nach durchgeföhrter Wiederaufnahme des Verfahrens am 26. März 2009 einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2007, der an die Bw. adressiert ist und zu Handen ihres Geschäftsführers an ihre Geschäftssadresse zugestellt wurde. Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter fristgerecht Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1.7.2009 (händischer Bescheid, Verf 36) wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und stellte diesen Bescheid an die steuerliche Vertretung der Bw. zu. Mit Datum 10.7.2009 erließ das Finanzamt neuerlich eine Berufungsvorentscheidung (diesmal als automatisierten Bescheid), der an die Bw. zu Handen ihres Geschäftsführers zugestellt wurde und als Begründung den Hinweis enthält, dass die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid gesondert ergehe.

Am 12.8.2009 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. via FinanzOnline einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 11.9.2009 ein und bezieht sich darin auf „*den Bescheid vom Finanzamt Salzburg – Land, Fachbereich, vom 1.7.2009, eingegangen am 14.7.2009 – Art des Bescheides: Berufungsvorentscheidung*“. Schließlich wurde innerhalb der beantragten Frist der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Mittels Aufhebungsbescheides hob das Finanzamt den Bescheid vom 10.7.2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 gemäß [§ 299 Abs 1 BAO](#) auf (Anmerkung: die automatisierte Berufungsvorentscheidung) und stellte diesen Aufhebungsbescheid wiederum der steuerlichen Vertretung der Bw. zu.

Die steuerliche Vertretung der Bw. teilte dem Unabhängigen Finanzsenat über dessen Ersuchen mit, dass sie keine Zustellvollmacht für die Bw. hat – dies entspricht auch dem Ergebnis einer Abfrage in der Finanzamtsdatenbank – und dass sich die Berufungsvorentscheidung vom 1.7.2009 sowie der Aufhebungsbescheid vom 18.9.2009 im Original in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung befinden. Beide Bescheide sind nicht im Original der Bw. zugekommen.

## 2) Sachverhalt:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten und dem Berufungsvorbringen ergibt sich der nachstehende Sachverhalt:

Die berufungswerbende GmbH ist im Bereich des Industriedesigns tätig. Es werden Möbel und Accessoires für die internationale Möbelszene entworfen und die Produkte in Form von Lizenzverträgen an internationale Kunden vergeben. Die Bw. erzielt daraus ausländische Lizenzinkünfte, die in Österreich nicht steuerbare Umsätze darstellen. Die Geschäftsverhandlungen finden laut Darstellung in der Berufung in der Regel auf verschiedenen internationalen Möbelmessen und auch in den Stammhäusern der Kunden, vorwiegend in Deutschland und in Italien, statt. Die Bw. hat daher im Jänner 2007 ein sogenanntes Planungsmobil der Firma Niesmann+Bischoff erworben. Dabei handelt es sich um ein Basisfahrzeug der Marke Fiat Ducato als Unterbau mit einem Wohnmobilaufbau Typ Arto 69PL. Das Fahrzeug hat eine Länge von etwa 7,2 m, eine Breite von 2,3 m und eine Höhe von 2,9 m und ist als Reisemobil für vier Personen konzipiert. Im gegenständlichen Fall enthält das Fahrzeug zwei mit Computern, Drucker und Scanner ausgestattete Arbeitsplätze, die mit diversen Fotos im Prüfungsakt dokumentiert sind. Nach den Berufungsausführungen wird das Fahrzeug als mobiler Arbeitsplatz verwendet, um darin auf Messen den Kunden virtuell fertige Produkte zu präsentieren. Die Produktpräsentation erfordere ein komplexes Softwaresystem und analoge Rechner, wobei die Verwendung der eigenen Rechner auch aus Gründen der Geheimhaltepflicht erfolgte. Durch den mobilen Arbeitsplatz sei es möglich, direkt vor Ort die Planungen bis zum werkseitigen kontrollierten Musterbau zu modifizieren.

Das Finanzamt hat im Prüfungsbericht die Ansicht vertreten, dass das Fahrzeug kraftfahrrechtlich als PKW zugelassen ist und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. In der Berufungsvorentscheidung wurde ebenfalls die Auffassung bestätigt, dass das Fahrzeug umsatzsteuerlich als PKW einzustufen ist. Weder dem Betriebsprüfungsakt noch dem Veranlagungsakt des Finanzamtes sind Ermittlungen dahingehend zu entnehmen, ob die allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG für einen Vorsteuerabzug erfüllt sind, insbesondere, ob das Wohnmobil für Zwecke des Unternehmens bestimmt ist und ob es zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dient, weiters ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß es für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet wurde.

Das Wohnmobil wurde nach Auskunft der steuerlichen Vertretung der Bw. im Jahr 2009 wieder veräußert und die Umsatzsteuer aus dem Verkauf abgeführt. In einem ergänzenden Schreiben an den Unabhängigen Finanzsenat teilte die steuerliche Vertretung mit, dass das Planungsmobil ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken verwendet worden sei. Im Zuge des Umbaus zum Planungsmobil sei anstelle des Doppelbettes ein großer Schreibtisch fix verbaut worden, das Hubbett sei umfunktioniert und Matratzen und Lattenrost entfernt worden. Eine Notschlafmöglichkeit habe lediglich für eine Person bestanden, indem eine Matratze auf den Boden gelegt worden sei. Davon sei bei Messen gelegentlich Gebrauch

gemacht worden. Anlässlich des Verkaufes sei ein Rückbau zum Wohnmobil vorgenommen worden, der zwei Arbeitstage in Anspruch genommen hätte.

### **3) Rechtliche Würdigung:**

#### **a) Verfahrensrecht:**

Gemäß [§ 97 Abs 1 BAO](#) werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen durch Zustellung. Zustellungen sind grundsätzlich nach dem Zustellgesetz vorzunehmen ([§ 98 Abs 1 BAO](#)). Nach [§ 9 Zustellgesetz](#) können die Parteien andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellvollmacht). Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist ([§ 7 Zustellgesetz](#)).

Im gegenständlichen Fall hat die steuerliche Vertretung der Bw. keine Zustellvollmacht. Bescheide der Abgabenbehörden sind daher der Bw. direkt zuzustellen. Dies trifft auf den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom 26.3.2009 zu, er ist also ordnungsgemäß zugestellt worden. Die mit Datum 1.7.2009 erlassene Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde hingegen der steuerlichen Vertretung zugestellt und ist nicht im Original der Bw. zugekommen. Diese Berufungsvorentscheidung konnte somit keine rechtliche Wirkung entfalten.

Die am 10.7.2009 automatisiert erstellte Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde der Bw. – somit ordnungsgemäß – zugestellt. Das Finanzamt intendierte in der Folge die Aufhebung dieser am 10.7.2009 erlassenen Berufungsvorentscheidung mittels Bescheides gemäß [§ 299 BAO](#). Da aber auch dieser Bescheid vom 18.9.2009 nicht ordnungsgemäß zugestellt wurde, konnte er keine Rechtswirkung entfalten. Die Berufungsvorentscheidung vom 10.7.2009 ist somit wirksam geworden. Sie enthält die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid gesondert ergehen werde, was aber nach der Aktenlage nicht erfolgte. Gemäß [§ 245 Abs 1 BAO](#) wurde daher die grundsätzlich einen Monat betragende Berufungsfrist nicht in Lauf gesetzt (siehe auch § 276 Abs 4 2. Satz), mit der Wirkung, dass der am 31.8.2009 eingebrachte Vorlageantrag rechtzeitig ist. Aber auch wenn man die Ansicht vertritt, dass es sich bei dem nicht ordnungsgemäß zugestellten Bescheid vom 1.7.2009 um die angekündigte Begründung handeln sollte, so wäre diese Begründung der steuerlichen Vertretung ihren Angaben zufolge am 14.7.2009 zugestellt worden. Die Berufungsfrist wäre somit an diesem Tag in Lauf gesetzt worden, jedoch durch den rechtzeitig gestellten

Fristverlängerungsantrag vom 12.8.2009 gehemmt worden. Auch in diesem Fall ist der Vorlageantrag der Bw. rechtzeitig eingebracht worden, somit gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

**b) Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer:**

Gemäß Art 12 Abs 1 UStG kann der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen abziehen. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb gilt nicht die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 UStG, nach der die Lieferung von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt (Art 12 Abs 4 UStG). Die sich auf Grund des Art 12 Abs 4 UStG ergebende Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb ist jedoch nicht als Vorsteuer abzugsfähig (Art 12 Abs 1 UStG).

Die Bestimmung des Art 12 Abs 1 UStG stellt die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb der Leistungs-Umsatzsteuer bzw. der Einfuhrumsatzsteuer gleich. Unter den gleichen materiellen Bedingungen, die für diese beiden Arten von Vorsteuern gelten, berechtigt auch die Umsatzsteuer auf den ig Erwerb zum Vorsteuerabzug. Maßgebend ist somit in erster Linie, ob die erworbenen Gegenstände für Zwecke des Unternehmens bestimmt sind. Ist der innergemeinschaftlich erworbene Gegenstand zu mindestens 10% für unternehmerische Zwecke bestimmt, steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu. Die nichtunternehmerische Verwendung führt in der Folge zu Eigenverbrauch. Verwendet der Unternehmer den erworbenen Gegenstand auch zur Ausführung steuerfreier Umsätze, so tritt insoweit ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug ein (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Art 12 BMR Rz 3). Werden nicht steuerbare Umsätze von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens getätigt, so bleibt das Recht auf Abzug der damit zusammenhängenden Vorsteuern unberührt (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Rz 4).

Das Finanzamt hat das gegenständliche Wohnmobil als nicht vorsteuerabzugsberechtigt beurteilt, weil es laut KFG als PKW zugelassen ist. Mit dieser rechtlichen Beurteilung irrt das Finanzamt, und zwar aus folgenden Gründen:

Das Vorliegen eines Pkw oder Kombinationskraftwagens ist in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrs-auffassung an (VwGH 16.12.1980, [1681/80](#), 2817/80, 2818/80). Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge kann zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, sie ist aber ebenso wenig bindend wie etwa die zollrechtliche Tarifierung als Lastkraftwagen (Scheiner/Kolacny/Caganek, MWSt-Kommentar, § 12 Anm. 308). In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Klein-LKW

und Kleinbusse, [BGBI. II 193/2002](#), werden bestimmte Fahrzeugkategorien als Fahrzeuge definiert, die nicht als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen sind und für die daher der Vorsteuerabzug zulässig ist. Nach § 1 der VO fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“. Unter einem Kleinbus ist gemäß § 5 der VO ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen aufweist. Bei der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird.

Wohnmobile sind in der zitierten Verordnung nicht angeführt. Es entspricht aber der herrschenden Lehre, dass Wohnmobile unter die Kategorie Kleinbusse gemäß § 5 der VO fallen, sofern sie mindestens die Größe eines Kleinbusses im Sinne dieser Bestimmung aufweisen (Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 12 Anm. 320/25). Das Basisfahrzeug des gegenständlichen Wohnmobil ist ein Fiat Ducato. Dieses Fahrzeug entspricht den dargestellten Kriterien eines Kleinbusses und wird auch von der Finanzverwaltung ausdrücklich als Kleinbus anerkannt (siehe Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse). Dass das Fahrzeug kraftfahrrechtlich als PKW zugelassen ist, hat keine Bindungswirkung und ist daher als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht relevant (siehe auch VwGH 22.4.2009, [2006/15/0235](#), 0368).

Vielmehr ist entscheidend, ob das Wohnmobil zu mindestens 10% für unternehmerische Zwecke bestimmt war und ob bzw. in welchem Ausmaß es eventuell für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet wurde. In Verkennung der Rechtslage hat das Finanzamt es allerdings unterlassen, Ermittlungen zu diesen Tatbestandsvoraussetzungen durchzuführen.

Gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Bescheidaufhebung nach [§ 289 Abs 1 BAO](#) liegt im Ermessen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.

Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des [§ 276 Abs 6 erster Satz BAO](#) sowie des [§ 279 Abs 2 BAO](#) (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden. Die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen würde damit zur bloßen Formsache werden.

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des [§ 115 Abs 2 BAO](#) zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bw. dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 12. Jänner 2012