



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. R., vom 20. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 13. August 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 sowie Einkommensteuer 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt. Mit elektronisch eingereichten Erklärungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 machte der Bw. unter anderem für ein im Dezember 2004 angeschafftes Kraftfahrzeug der Marke Volvo, Type XC90 (Rechnung der Lieferfirma vom 27. Dezember 2004), unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren die entsprechende Absetzung für Abnutzung (AfA) als Betriebsausgabe geltend.

Weiters beantragte er mit Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG in Höhe von 3.926,20 € für dieses Kraftfahrzeug.

In der Folge führte das FA eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die Jahre 2003 bis 2005 durch.

Zur geltend gemachten Investitionszuwachsprämie sowie zur Nutzungsdauer des Kraftfahrzeugs bzw. Höhe der AfA vertrat der Prüfer unter anderem folgenden Standpunkt:

"Im Dezember 2004 wurde ein Volvo XC90 samt Reifen angeschafft und die Investitionszuwachsprämie (IZP) für 2004 geltend gemacht. Nova pflichtige PKW (unter anderem auch der Volvo XC90) wurden fälschlicherweise als (zolltarifisch eingestufte) LKW ohne Weiterverrechnung der Nova bzw. Abfuhr an das Finanzamt verkauft. Im Sinne der Werbemaßnahmen wurde dabei der "Vorteil" aus der (rechtswidrigen) NoVA-Befreiung regelmäßig dem Käufer weitergegeben.

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigen PKW (einschl. Kombinationskraftwagen und Rennwagen) und nicht NoVA-pflichtigen LKW ist ausschließlich die zolltarifische Einordnung (Pos. 8703 der Kombinierten Nomenklatur (KN)) im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Aus der kraftfahrrrechtlichen Zulassung eines Fahrzeuges als LKW ergibt sich noch nicht die Einstufung als LKW im Sinne der zolltarifischen Kriterien.

Da der angeschaffte PKW zolltarifisch als PKW einzustufen ist kann eine IZP nicht zuerkannt werden

<u>IZP</u>	<u>2004</u>
Lt. Erkl.	3.926,20
Lt. BP	00,00

AfA PKW Volvo XC 90

Für den – wie bereits oben angeführt – im Dezember 2004 angeschafften Volvo XC 90 sowie für die mitangeschafften Reifen wurde eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren angenommen.

Gemäß § 8 Abs. 6 EStG 1988 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."

In Anbetracht der Anschaffungskosten iHv. insgesamt 44.093,00 € und einer angenommenen Nutzungsdauer von acht Jahren ergab sich laut Betriebsprüfung eine jährliche AfA iHv. 5.511,63 €.

Der Prüfer stellte die steuerlichen Auswirkungen seiner Rechtsansicht wie folgt dar:

		Lt. Erkl.	Lt. BP	VÄ	VÄ/VJ	EÄ
AK/BW		44.093,00	44.093,00			
- AfA	2004	4.409,30	2.755,81			
BW	31.12.2004	39.683,70	41.337,19	1.653,49	0,00	1.653,49
- AfA	2005	8.818,60	5.511,63			
BW	31.12.2005	30.865,10	35.825,57	4.960,47	-1.653,49	3.306,98

Zur **Luxustangente** betreffend den Volvo XC 90 hielt der Prüfer fest:

„Gemäß § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

2 b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner

Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagen sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten ab der Veranlagung 2002 34.00,00 € (inklusive USt und NoVA, bis einschließlich 2001: 467.000,00 S) nicht übersteigen. Durch die Pkw-Angemessenheitsverordnung, BGBl II Nr. 466/2004, sind für Anschaffungen des Kalenderjahres 2004 Anschaffungskosten in Höhe von 34.000,00 €, für Anschaffungen der Kalenderjahre ab 2005 Anschaffungskosten in Höhe von 40.000,00 € als angemessen anzusehen. Ob überhaupt bzw. in welchem Ausmaß bzw. in welchem Umfang die Anschaffungskosten den jeweiligen Höchstwert im Kalenderjahr der Anschaffung (2004: 34.000,00 €, ab 2005: 40.000,00 €) übersteigen.

Da der PKW im Kalenderjahr 2004 angeschafft wurde ist als Angemessenheitsgrenze für 2004 und Folgejahre ein Betrag von 34.000,00 € heranzuziehen.“

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers betreffend die steuerliche Behandlung des PKW Volvo XC 90 an und setzte mit Bescheiden vom 13. August 2007 die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005, sowie die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 fest.

Mit letztgenanntem Bescheid setzte das FA die Investitionszuwachsprämie für eine EDV-Anlage sowie für den Dachboden iHv. insgesamt 12.070,68 € als Gutschrift fest, anerkannte jedoch für das Kraftfahrzeug Volvo XC 90 die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie nicht.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 20. August 2007 Berufung mit folgender Begründung:

„Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Investitionszuwachsprämie für einen Volvo XC 90, sowie gegen die Festsetzung der AfA auf 8 Jahre und die Festsetzung der Luxustangente betreffend den Volvo XC 90 (Textziffern 3-5 des Betriebsprüfungsberichts).

Begründung:

Der Volvo XC 90 ist für mehr als 6 Personen zugelassen, weiters liegt ein kastenwagenförmiges Äußeres vor und das Fahrzeug ist daher genau so zu behandeln wie ein Kleinbus (UFS 9.5.2007, RV/0295-F/06). Weiters möchte ich darauf hinweisen, dass derzeit ein Verfahren betreffend eines Volvo XC 90 vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig ist.

Es wird daher beantragt, die Anschaffungskosten von 44.093,00 € in die Bemessungsgrundlage für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie aufzunehmen, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 5 Jahren festzulegen und die Festsetzung der Luxustangente aufzuheben.“

Mit „Ergänzung zur Berufung“ vom 5. September 2007 teilte der steuerliche Vertreter dem FA Folgendes mit:

„Wie in der Berufung vom 20. August 2007 ausgeführt, handelt es sich bei dem Volvo XC 90 Type 270/5 D5 A 7-S Momentum um einen 7-Sitzer. Dieser wurde allerdings noch vom Lieferanten umgebaut und umtypisiert auf einen Lastkraftwagen N1, indem nach der zweiten Sitzreihe ein Trenngitter befestigt wurde, welches fest mit dem Fahrzeug verbunden war. In der Folge erfolgte der Kauf durch Dr.X und eine Zulassung für 5 Personen als Lastkraftwagen N1.“

Damit stehe die Investitionszuwachsprämie zu, weiters sei eine Nutzungsdauer von 5 Jahren zulässig und eine Angemessenheitsprüfung habe zu entfallen.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens vor dem UFS wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen beizubringen. Gleichzeitig wurden ihm folgende Beilagen zur Verfügung gestellt:

Informationsmaterial betreffend die Fahrzeuge Volvo XC 90, Ssang Yong Rexton 27 XDI Premium und Opel Zafira (Beilage 1)

Berufungsentscheidung des UFS vom 30. März 2006, RV/0046-I/06 (Beilage 2)

Berufungsentscheidung des UFS vom 29. Dezember 2006, RV/0574-W/06 (Beilage 3)

„I) Ausführungen der Berufung betreffend „Kleinbus“

1) Legen Sie bitte sämtliche verfügbaren schriftlichen Unterlagen für den von Ihnen angeschafften Volvo XC 90 vor (z.B.: Prospektmaterial, Unterlagen des Importeurs, technische Daten [Datenblatt, incl. Angaben über die Außenmaße], Typenschein, Kaufvertrag etc.). Anmerkung: Eine Kopie des Zulassungsscheines ist im Akt vorhanden. Entgegen den Angaben in der Berufung ist eine Zulassung **nur für 5 Personen** erfolgt.

2) In der Beilage 1 wird Ihnen eine vergleichende Darstellung jenes Kraftfahrzeuges, welches Gegenstand der Berufungsentscheidung RV/0295-F/06 vom 9. Mai 2007 war (Opel Zafira) und des Volvo XC 90 bzw. des Ssang Yong Rexton übermittelt (Quelle: www.auto-motor.at).

Aus diesen Darstellungen ist nach Ansicht des Referenten ersichtlich, dass weder der Ssang Yong Rexton, noch der Volvo XC 90 über ein kastenwagenförmiges Äußeres verfügen, sondern das typische Erscheinungsbild eines „Sport Utility Vehicle“ (SUV) und somit eines (höher gebauten) PKW-Kombi vorliegt.

3) Geben Sie bitte die Geschäftszahl jener Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) bekannt, die dem von Ihnen genannten VwGH-Verfahren betreffend eines Volvo XC 90 zu Grunde liegt.

4) Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 30. März 2006, Zl. RV/0046-I/06 (siehe Beilage 2), wurde das Kraftfahrzeug Marke „Ssang Yong Rexton 27 XDI Premium“ entgegen dem Berufungsvorbringen nicht als Kleinbus qualifiziert und somit weder der Vorsteuerabzug, noch die Investitionszuwachsprämie zuerkannt. In dieser Entscheidung wurde der Volvo XC 90 ausdrücklich als ein mit dem Kraftfahrzeug der Marke „SSang Yong Rexton 27 XDI Premium“ vergleichbares Fahrzeug (=SUV) bezeichnet. Die dargestellte Ansicht des UFS wurde mit Erkenntnis des **VwGH vom 21. September 2006, 2006/15/0185** vollinhaltlich bestätigt (mit weiteren Hinweisen auf Vorjudikatur).

Auch die Fachpresse sieht den Volvo XC 90 als „SUV“ an (Quelle: www.auto-motor.at). Dort wird auch erläutert, dass in der dritten Sitzreihe (also auf den Sitzplätzen für eine sechste und siebte Person) nur Kinder problemlos Platz finden können. Von mehr als sechs Sitzplätzen (für Erwachsene) kann somit beim gegenständlichen Fahrzeug keine Rede sein.

Nach Ansicht des Referenten liegt der angeführten Berufungsentscheidung ein mit dem gegenständlichen Berufungsfall durchaus vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde.

Nehmen Sie dazu bitte Stellung und führen Sie bitte insbesondere an, aus welchen Gründen Sie allenfalls eine für die genannten Fahrzeuge Ssang Yong Rexton 27 XDI Premium einerseits und Volvo XC 90 andererseits unterschiedliche Betrachtung anstellen würden!

5) Es wird weiters darauf hingewiesen, dass der Volvo XC 90 in der vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichten Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen (Liste gemäß § 5 der VO aus dem Jahr 2002) nicht enthalten ist.

II) Schreiben Ihres steuerlichen Vertreters vom 5. September 2007 betreffend Einstufung als „Lastkraftwagen“

1) Mit oa. Schreiben haben Sie eingeräumt, es handle sich beim gegenständlichen Fahrzeug um einen **Lastkraftwagen**. Damit stehe die Investitionszuwachsprämie zu, eine Nutzungsdauer von 5 Jahren sei zulässig und eine Angemessenheitsprüfung entfalle.

In diesem Zusammenhang haben Sie auch bekannt gegeben, dass nach der zweiten Sitzreihe ein Trengitter befestigt worden und in der Folge eine Zulassung für 5 Personen erfolgt sei (als Lastkraftwagen „N 1“; Anmerkung: Also offenbar als LKW bis 3,5 t).

a) Laut Rechnung der Fa. Y vom 27. Dezember 2004 wurde bei Ihrem Fahrzeug das „Hundegitter“ ausgebaut.

Handelt es sich hierbei um das im Schreiben vom 5. September 2007 angeführte, nach der zweiten Sitzreihe angebrachte Trengitter?

Beschreiben Sie bitte die für diese Veränderung am Fahrzeug notwendigen technischen Arbeitsschritte (z.B. Schrauben, verschweißte Verbindungen lösen etc.)

b) Aus der im Steuerakt abgelegten Rechnung der F. Z vom 29. Dezember 2004 geht hervor, dass unter anderem an Ihrem Fahrzeug folgende Arbeiten durchgeführt wurden: „Umbau Volvo NOVA XC 90“.

Beschreiben Sie bitte genau und nachvollziehbar, welche technischen Arbeiten damit gemeint sind.

2) Nach Absatz 2 der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen § 2 i. d. F. BGBI. Nr. 2002/193 II (im Folgenden kurz: „VO“) können als Kleinlastkraftwagen 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.

Nach Abs. 3 dieser VO sind hierfür die in den Ziffern 1 bis 9 der VO aufgelisteten Mindesterfordernisse zu erfüllen.

Teilen Sie daher bitte mit, ob das berufungsgegenständliche Fahrzeug diese Erfordernisse erfüllt.

Geben Sie bitte an Hand der in den Ziffern 1 bis 9 der VO beschriebenen technischen Erfordernissen die konkreten technischen Einrichtungen bzw. Vorrichtungen an, die Ihrer Ansicht nach die Qualifikation des gegenständlichen Volvo XC 90 als Klein-LKW bewirken.

Jedenfalls ist aus den im Akt befindlichen Fotos der Versicherung vom 14.3.2006 erkennbar, dass die seitlichen Laderaumfenster nicht verblecht, sondern verglast sind. Weiters haben Sie selbst angegeben, dass zwei Sitzreihen vorhanden sind.

3) Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 29.12.2006, Zl. RV/0574-W/06 (siehe Beilage 3) wurde ein umgebauter Volvo XC 90 **nicht** als Klein-LKW anerkannt.

Nach Ansicht des Referenten ist der Sachverhalt im gegenständlichen Berufungsfall mit jenem der angeführten Berufungsentscheidung des UFS vergleichbar.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

Mit Mail vom 12. November 2007 ersuchte der steuerliche Vertreter, die Frist für die Beantwortung des Vorhalts bis 30. November 2007 zu erstrecken.

In einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter am 15. November 2007 wurde dieser über mittlerweile der Berufungsbehörde bekannt gewordene Sachverhaltsdetails informiert und hierüber folgender Aktenvermerk angefertigt:

„Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) wurde davon in Kenntnis gesetzt, dass der Berufungsbehörde Folgendes bekannt wurde:

Die ursprünglich seitens der Fa. WX dem Bw. ausgestellte Rechnung vom 4.12.2004 (Anmerkung: Richtig: 27.12.2004) betreffend den PKW 270/5 D5 A 7-S Momentum, wurde im nachhinein berichtigt.

Ursprünglich war die Fa. A davon ausgegangen, dass durch den Einbau eines Gitterkäfigs im Kofferraum (nach der zweiten Sitzreihe) und Durchführung einer „Auflastung“ sowie dem Einbau einer verstärkten Federung die Einstufung dieser Fahrzeuge als LKW möglich sei und stellte beim Verkauf derartiger Fahrzeuge entsprechende Rechnungen (ohne Ausweis der NoVA) aus. In der Folge erkannte die Fa. A, dass diese Rechtsansicht nicht haltbar ist und stellte für die bereits verkauften Fahrzeuge neue Rechnungen mit NoVA-Ausweis samt NoVA-Bestätigung aus, wobei die NoVA von der Fa. A getragen wurde.

Die Ansicht des Referenten, dass unter diesen Umständen derartige Fahrzeuge als PKW einzustufen seien, wurde vom steuerlichen Vertreter geteilt. Auch dem Bw. wurde eine berichtigte Rechnung in diesem Sinn ausgestellt.

Der steuerliche Vertreter wurde ersucht, diese neuen Sachverhaltsmomente bei der Beantwortung des Vorhalts vom 29. Oktober 2007 zu berücksichtigen.“

In einem weiteren Vorhalt vom 19. November 2007 wurden an den Bw. weitere Fragen in Zusammenhang mit diesen neuen Sachverhaltsdetails gerichtet:

„In einem Telefonat mit Ihrem steuerlichen Vertreter am 15. November 2007 wurden diesem ergänzend zum Vorhalt vom 29. Oktober 2007 weitere Details zum bisher bekannt gewesenen Sachverhalt mitgeteilt. Der Inhalt des Telefonats wurde in einem Aktenvermerk festgehalten (siehe Beilage).

Zur Wahrung des Parteiengehörs wird Ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Weiters werden sie ersucht, die im Aktenvermerk genannte berichtigte Rechnung (mit Ausweis der NoVA) und die NoVA-Bestätigung vorzulegen.

Bemerkt wird, dass im gegenständlichen Fall der Kfz-Händler auf Grund der schließlich als richtig erkannten zolltarifarischen Einstufung des Volvo XC 90 (berufungsgegenständliches Fahrzeug) die NoVA-Pflicht bejaht hat. Dass dieses Kfz kraftfahrtrechtlich als Lastkraftwagen zugelassen wurde, hat weder auf die Einstufung als Lastkraftwagen im Sinne der zolltarifarischen Kriterien, noch auf die steuerrechtliche Behandlung (Vorsteuerabzug, Investitionszuwachsprämie), eine Auswirkung.

Die im Steuerakt ersichtlichen Umbauten durch die Fa. Z wurden von der Fa. XW (siehe z.B. Rechnung vom 29. Dezember 2004) und nicht vom Generalimporteur (Fa. XYZ) in Auftrag gegeben. Die für die Qualifizierung als Kleinlastkraftwagen im steuerlichen Sinn erforderlichen Merkmale sind somit offenbar nicht erfüllt. Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

Auf die mittlerweile veröffentlichte Entscheidung des UFS vom 4. Oktober 2007, RV/1437-W/07 wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

Zur Einreichung einer Stellungnahme bzw. Übermittlung der erwähnten Unterlagen wird – analog zur Vorhaltsbeantwortung – eine Frist bis 30. November 2007 eingeräumt.“

Gleichzeitig wurde ihm der Aktenvermerk vom 15. November 2007 in Kopie übermittelt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 gab der steuerliche Vertreter des Bw.

Folgendes bekannt:

„Der Volvo XC 90 wurde Anfang 2006 aufgrund eines schweren Unfalls verkauft. Diesbezügliche Unterlagen wie zB Prospektmaterial, Unterlagen des Importeurs liegen daher nicht mehr vor. Der Volvo meines Mandanten wurde auf 5 Personen zugelassen. Wie aus den beiliegenden Rechnungen jedoch eindeutig ersichtlich ist, handelte es sich immer um einen 7-sitzigen Volvo.“

Dass die Fa. A von einer ursprünglich falschen Rechtsansicht ausgegangen ist, diese danach korrigierte und die NoVA nachbezahlt, hat mit dem tatsächlichen Erscheinungsbild des von meinem Mandanten angeschafften Volvo XC 90 7-Sitzer nichts zu tun.

Wie aus den Unterlagen eindeutig hervorgeht, handelt es sich um einen 7-sitzigen Volvo XC 90 und damit um einen Kleinbus, der Ausbau des Tenngitters oder auch wie von Ihnen bezeichnet, „Hundegitters“ ändert an dieser Tatsache nichts. Hinsichtlich der technischen Arbeitsschritte die dazu notwendig waren, erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass mein Mandant Facharzt ist und die technischen Arbeitsschritte die von der Fachwerkstatt ausgeführt wurden, nicht zum Aufgabengebiet meines Mandanten gehören und somit von diesem auch nicht beschrieben werden können.“

Gleichzeitig legte der Bw. eine an ihn adressierte Mail der Fa. Y vor mit folgendem Wortlaut:

„...anbei finden Sie die Rechnung von uns und die Rechnung von der Fa. Z (die den Umbau auf LKW durchgeführt haben), auf denen ersichtlich ist, dass es sich um einen 7-sitzigen Volvo XC 90 handelt.“

Die genannten Rechnungen wurden der Vorhaltsbeantwortung in Kopie angeschlossen.

Aus der erstgenannten, mit Vorhalt vom 19. November 2007 angeforderten **berichtigten**, mit **31. Dezember 2004** datierten **Rechnung**, geht im Wesentlichen hervor:

<i>VOLVO PKW 270/5 D5 A 7-S Momentum; Hubraum: 2.401</i>			
<i>Vereinbarungsgemäß netto</i>			<i>31.281.43</i>
<i>NOVA von</i>	<i>31.281.43</i>	<i>14.0 %</i>	<i>4.379.40</i>
<i>MWSt von</i>	<i>35.660.83</i>	<i>20.0 %</i>	<i>7.132.17</i>
<i>Endbetrag</i>	<i>EUR</i>		<i>42.793.00</i>

Die im oben angeführten Mail zweit genannte Rechnung (vom 29. Dezember 2004) ist – wie im Vorhalt vom 29. Oktober 2007 (Punkt II 1. lit. b) darauf hingewiesen wurde – bereits im Steuerakt vorhanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. 2004/57 I kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden. Nach Abs. 2 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- **Personen- und Kombinationskraftwagen**, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

§ 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 bestimmt:

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, ist der Bemessung der Absetzung für Abnutzung eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zu Grunde zu legen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit **Personen- und Kombinationskraftwagen**, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

§ 1 der PKW-Angemessenheitsverordnung i.d.F. BGBl.-Nr. 2004/466 II 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.

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 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) 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.[...]

§ 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.

[...]

§ 5. Unter einem **Kleinbus** ist ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung 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.

§ 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.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat zunächst mit Berufung vom 20. August 2007 den Standpunkt vertreten, das Kraftfahrzeug Volvo XC 90 des Bw. sei wie ein **Kleinbus** zu behandeln, da er für mehr als 6 Personen zugelassen sei und ein kastenwagenförmiges Äußeres vorliege.

Mit „Ergänzung zur Berufung“ vom 5. September 2007 wurde die Argumentation geändert und behauptet, beim gegenständlichen Volvo XC 90 handle es sich (nach Umbau durch den Lieferanten) um einen „**Lastkraftwagen N1**“.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 räumte der steuerliche Vertreter des Bw. schließlich ein, dass der Volvo des Bw. tatsächlich nur für 5 Personen zugelassen wurde, verwies jedoch auf das tatsächliche Erscheinungsbild dieses Fahrzeuges als 7-Sitzer. Daran änderte auch die Tatsache nichts, dass ein zunächst eingebautes Trengitter wieder ausgebaut wurde.

I) Zur Argumentation betreffend Behandlung als „Kleinbus“:

Im gegenständlichen Fall wurde der Bw. zur Beurteilung der am Fahrzeug vorgenommenen technischen Veränderungen vor dessen Lieferung an den Bw. sowie des äußeren Erscheinungsbildes und der Beförderungskapazität des Fahrzeuges mit Vorhalt vom 29. Oktober 2007 aufgefordert, schriftliche Unterlagen wie Prospektmaterial, Unterlagen des Importeurs, Kaufvertrag etc. vorzulegen und darauf hingewiesen, dass eine Zulassung des Volvo XC 90 nur für 5 Personen erfolgt sei.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 bestätigte der steuerliche Vertreter, dass der Volvo auf 5 Personen zugelassen war und er davon Kenntnis hatte, dass die Lieferfirma

ursprünglich von einer unrichtigen Rechtsauffassung ausgegangen war und in der Rechnung weder die Normverbrauchsabgabe (NoVA) ausgewiesen, noch eine NoVA-Bestätigung ausgestellt hatte.

Er ließ auch unbestritten, dass diverse Umbauten vorgenommen wurden.

Bestätigt wurde auch die - nachträglich im Zuge des Berufungsverfahrens der Berufungsbehörde bekannt gewordene und dem Bw. vorgehaltene – Tatsache, der Neuausstellung einer berichtigten Rechnung (mit NoVA-Ausweis) durch die Lieferfirma.

Trotzdem wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 behauptet, dieser solcherart festgestellte und vom Bw. bestätigte Sachverhalt stehe in keinem Zusammenhang mit dem tatsächlichen Erscheinungsbild des Volvo. Es handle sich um einen 7-sitzigen Volvo XC 90 und damit um einen Kleinbus.

Der Bw. übersieht dabei jedoch, dass nach eigener Darstellung im Schreiben vom 5. September 2007 nach der zweiten Sitzreihe ein Trenngitter befestigt worden war und in der Folge eine Zulassung für 5 Personen erfolgt ist (als Lkw „N 1“). Die Frage, ob es sich bei dem in der Folge wieder ausgebauten (**laut Text der Rechnung** vom 27. Dezember 2004 als „Hundegitter“ bezeichneten) Trenngitter um das nach der zweiten Sitzreihe angebrachten Trenngitter handelte, vermochte der Bw. nicht zu beantworten. Diese Feststellungen widerlegen die Argumentation des Bw., nach dem äußeren Erscheinungsbild handle es sich um einen 7-sitzigen Kleinbus.

In Punkt 4) des Vorhaltes vom 29. Oktober 2007 wurde ausführlich erläutert, dass das gegenständliche Fahrzeug als „SUV“ anzusehen ist. Weiters wurde einschlägige Judikatur angeführt und dem Bw. Gelegenheit gegeben, Gründe für eine andere Beurteilung vorzubringen. Der Vorhalt blieb jedoch insoweit unbeantwortet und es wurden keine Gegenargumente vorgebracht.

Es ist somit vom festgestellten, im genannten Vorhalt aufgezeigten Sachverhalt auszugehen.

Unbestritten hat der Bw. das gegenständliche Kraftfahrzeug als Lkw „N 1“ erworben und wurden auch entsprechende Umbauten vorgenommen. Als Konsequenz hieraus wurde zunächst keine NoVA abgeführt. Es war somit ursprünglich beabsichtigt, an den Bw. ein Kfz mit dem äußeren Erscheinungsbild und der Funktion als Lkw „N 1“ zu liefern.

Erst auf den Vorhalt der Berufungsbehörde hin wurde schließlich eine berichtigte Rechnung (mit Ausweis der NoVA) vorgelegt. Welche technischen Umbauten konkret vorgenommen wurden, um die Funktion und das äußere Erscheinungsbild eines „Lkw“ zu bewirken, konnte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Hinweis auf das Aufgabengebiet seines Klienten als Facharzt nicht darlegen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Fahrzeuge, die den üblichen Typen von Geländefahrzeugen bzw. Stationswagen zuzuordnen sind, von der Einstufung als Kleinbusse ausgeschlossen, auch wenn es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder mehr Personen handelt (VwGH 26.11.1985, 84/14/0114, und die dort angeführte Vorjudikatur; weiters zB VwGH 12.12.1995, 92/14/0031). Dieser Judikatur wurde von der Verwaltungspraxis stets gefolgt, auch zum 1.1.1995, sodass sie auch unter Beachtung des EuGH-Urteils vom 8.1.2002 unverändert gilt.

Der VwGH hat seine Rechtsprechung zum Geländefahrzeug mittlerweile - bereits unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 8.1.2002 - bestätigt (VwGH 25.2.2003, 99/14/0336).

Der Typus Geländefahrzeug liegt auch vor, wenn etwa einzelne kraftfahrrechtliche Merkmale eines Geländefahrzeugs nicht vorhanden sein sollten, der Gesamtcharakter des Fahrzeugs jedoch dem eines üblichen Geländewagens entspricht. Es genügt, wenn es sich um ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Geländefahrzeugs (Stationswagen) handelt.

So sind etwa folgende Fahrzeuge mit optionaler Personenbeförderungskapazität von sieben Personen dem Typus Geländefahrzeug zuzurechnen: Chevrolet Suburban, Chevrolet Tahoe, Daewoo/SsangYong Musso, Daewoo/**SsangYong Rexton**, Dodge Durango, Jeep Cherokee S, Mitsubishi Pajero, Toyota Landcruiser, Chevrolet Malibu, Oldsmobile Cutlass Cruiser, Land Rover, Range Rover, Suzuki Grand Vitara, **Volvo XC90**, Opel Monterey und ähnliche.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Meinung, dass es für die Beurteilung eines Kraftfahrzeugs nicht auf den Verwendungszweck im Einzelnen, sondern auf den Zweck, dem das Kraftfahrzeug nach seine typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, d.h. nach der werkseitigen Konstruktion zu dienen bestimmt sei. Im Zweifel sei auf den optischen Eindruck und die Verkehrsauffassung abzustellen (vgl. VwGH 20.1.1988, 87/13/0022 und 14.9.1992, 92/15/0139).

Dem Bw. wurde mit Vorhalt vom 29. Oktober 2007 darlegt, dass weder das Kfz „Ssang Yong Rexton“, noch der Volvo XC 90 über ein kastenwagenförmiges Äußeres verfügen, sondern beide Fahrzeugtypen das typische Erscheinungsbild eines „Sport Utility Vehicle“ (SUV) und somit eines (höher gebauten) Pkw-Kombi aufweisen.

Eine entsprechende Berufungsentscheidung des UFS (RV/0046-I/06) wurde dem Bw. in Kopie übermittelt und auf das hierauf ergangene (die Entscheidung des UFS bestätigende) Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2006, Zl. 2006/15/0185) hingewiesen. Weiters wurde im genannten Vorhalt die Fachpresse zitiert (www.auto-motor.at), welche den Volvo XC 90 als „SUV“ bezeichnet und wo auch erläutert wird, dass das Platzangebot fürstlich sei und es sich auch in der zweiten Reihe noch äußerst bequem reisen lasse. Der Schwede sei auf Wunsch

auch als Siebensitzer zu haben. Für einen Aufpreis von 1.200,00 € könnten bei Bedarf zwei weitere „Sitzmöglichkeiten“ aus dem Kofferraum-Boden herausgeklappt werden. Dort sei das Platzangebot naturgemäß nicht mehr so üppig, Kinder fänden aber problemlos Platz.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 verwies der steuerliche Vertreter des Bw. lediglich darauf, dass es sich nach dem tatsächlichen Erscheinungsbild des Volvo um einen 7-Sitzer handle.

Die Darstellung im Vorhalt, dass der Volvo XC 90 mit dem Kfz „Ssang Yong Rexton“ vergleichbar ist, und nicht über ein kastenwagenförmiges Äußeres verfügt, ließ der Bw. unbestritten. Er gab auch keinerlei konkrete Gründe an, warum der Volvo XC 90 ein kastenwagenförmiges Äußeres aufweise.

Es ist daher fest zu halten, dass das gegenständliche Kfz Volvo XC 90 das typische Erscheinungsbild eines SUV aufweist und ein kastenwagenförmiges Äußeres nicht vorliegt. Für diese Beurteilung spricht auch eindeutig das dem Bw. mit Vorhalt vom 29. Oktober 2007 in Beilage 1 übermittelte Informationsmaterial betreffend die dort genannten Fahrzeuge.

Die Behauptung des Bw., es handle sich um einen 7-Sitzer, vermag die Berufung hingegen nicht zu stützen, da einerseits eine Zulassung für 7 Personen nicht erfolgte und andererseits sein vernünftiges Platzangebot für sieben **erwachsene** Personen bei dieser Fahrzeugtype nicht gegeben ist. Am Rande sei bemerkt, dass auch bezweifelt werden darf, ob bei Beförderung von sieben erwachsenen Personen die erforderliche Sicherheit für die auf den Sitzen 6 und 7 mitfahrenden Personen noch gegeben ist.

Somit ist nach Ansicht des UFS im konkreten Fall eine Beförderungsmöglichkeit für mehr als 6 Personen de facto nicht gegeben.

Es ist daher weder das Tatbestandsmerkmal „Beförderungsmöglichkeit für mehr als 6 Personen“, noch jenes des „kastenwagenförmigen Äußeren“ erfüllt. Der Volvo XC 90 ist daher nicht als „Kleinbus“ iSd. VO BGBI. II Nr. 193/2002 zu qualifizieren.

II) Zur Argumentation betreffend Behandlung als „Klein-Lkw“:

Auf Grund der mit „Ergänzung zur Berufung“ vom 5. September 2007 geänderten Argumentation des Bw., das gegenständliche Fahrzeug sei als „Klein-Lkw N1“ zu behandeln, ersuchte die Berufungsbehörde den Bw. mit Vorhalten vom 29. Oktober 2007 und 19. November 2007, die diversen technischen Veränderungen am Fahrzeug bekannt zu geben, die hierfür notwendigen technischen Arbeitsschritte zu erläutern und an Hand der in den Ziffern 1 bis 9 der VO BGBI.-Nr. 2002/193 II beschriebenen technischen Erfordernissen die konkreten technischen Einrichtungen bzw. Vorrichtungen anzugeben, die seiner Ansicht nach die Qualifikation des gegenständlichen Volvo XC 90 als Klein-LKW bewirken sollten.

Außerdem wurde er darauf hingewiesen, dass der Berufungsbehörde bekannt geworden war, dass eine berichtigte Rechnung mit NoVA-Ausweis nachträglich ausgestellt wurde und dies im Steuerakt bis dahin nicht dokumentiert war. Zusätzlich wurde dem Bw. die Berufungsentscheidung des UFS vom 29. Dezember 2006, RV/0574-W/06 in Kopie übermittelt. Mit dieser Entscheidung wurde ein umgebauter Volvo XC 90 **nicht** als Klein-LKW anerkannt. Der Bw. wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Sachverhalt des gegenständlichen Berufungsfalles mit jenem der angeführten Berufungsentscheidung des UFS vergleichbar ist.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 2007 hat der Bw. weder allfällige technische Veränderungen am Fahrzeug bekannt gegeben, noch bestritten, dass der im gegenständlichen Fall vorliegende und ihm vorgehaltene Sachverhalt mit jenem, der zitierten Berufungsentscheidung des UFS zu Grunde liegenden Sachverhalt, vergleichbar ist.

Er hat auch die Argumentation, das gegenständliche Fahrzeug sei als „Klein-Lkw N1“ zu behandeln, nicht mehr aufrecht erhalten, sondern ohne nähere Begründung nur darauf hingewiesen, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug um einen 7-sitzigen Volvo XC 90 handle, welcher als „Kleinbus“ zu behandeln sei.

Gleichzeitig legte der Bw. die im Vorhalt vom 19. November 2007 angesprochene berichtigte Rechnung mit NoVA-Ausweis vor.

Schon allein daraus geht eindeutig hervor, dass es sich beim genannten Fahrzeug um einen PKW und nicht um einen Klein-Lkw handelt.

Nach § 3 Abs. 2 VO BGBI. II Nr. 193/2002 muss der Kleinlastkraftwagen 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.

Die Rechtslage zum Begriff der "Werkseitigkeit" iSd. o.a. VO stellt sich wie folgt dar:

- Nach *Kolacny/Caganek*, UStG, 3. Auflage, § 12 Anm. 16, müssen die in § 3 Abs. 1 VO BGBI. 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 BGBI. II Nr. 193/2002 ein "werkseitiges" Vorliegen der Merkmale: Wird ein Kombinationskraftfahrzeug durch Umbauten nachträglich so verändert, dass die Merkmale der VO BGBI. II Nr. 193/2002 erfüllt wären (seitliche Verbleichung des Laderaumes, Abtrennung des Fahrgastraumes, durchgehende Bodenplatte etc.), ist eine positive Vorsteuerkorrektur nicht möglich.

Der Bw. ließ unbestritten, dass die im Steuerakt ersichtlichen Umbauten nicht vom Generalimporteur in Auftrag gegeben wurden. Das Tatbestandsmerkmal der „Werkseitigkeit“ des Umbaus ist somit nicht erfüllt.

Der Bw. vermochte darüber hinaus trotz gezielter Nachfrage auch nicht die am Fahrzeug vorgenommenen technischen Veränderungen iSd. VO BGBI.-Nr. 2002/193 II anzugeben, weshalb die in den Ziffern 1 bis 9 der VO beschriebenen technischen Mindestfordernisse eindeutig als nicht erfüllt anzusehen sind.

Da das gegenständliche Kraftfahrzeug Volvo XC 90 aus den angeführten Gründen weder als Kleinbus, noch als Klein-Lkw, sondern als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen einzustufen ist, hat das FA mit den angefochtenen Bescheiden zu Recht der Bemessung der Absetzung für Abnutzung eine Nutzungsdauer von 8 Jahren zu Grunde gelegt, eine Angemessenheitsprüfung durchgeführt und die beantragte Investitionszuwachsprämie nicht gewährt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Dezember 2007