



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Anschrift, vertreten durch Schwarz & Kallinger WP u STB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4400 Steyr, Bahnhofstraße 11-15, vom 3. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch HR Dr. Josef Reiter, vom 12. April 2006 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw (im maßgeblichen Zeitraum noch vormalsBw, in der Folge: Bw), deren Wirtschaftsjahr 2001 mit 31. Jänner 2001 endet, machte unstrittig im genannten Wirtschaftsjahr 2001 Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb eines Kraftfahrzeuges der Marke Hummer in Höhe von insgesamt ATS 108.219,67 geltend. Nach dem vorliegenden Einzelgenehmigungsbescheid der nö. Landesregierung handelt es sich um einen Hummer HMC 4 (4 Türen und ein Hard Top). Nach den diesem Bescheid beiliegenden Fotos liegt ein Fahrzeug, das als Hummer H1 (ältestes der Hummer-Modelle für den nicht militärischen Bereich, der Zusatz H1 wurde erst nach Einführung des Modells H2 verwendet, Informationen und Bildvergleich aus Wikipedia) bekannt ist, vor.

Anlässlich einer Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003 wurde laut Punkt 4. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. März 2006 festgestellt, dass das

Kraftfahrzeug kraftfahrrechtlich zwar als Lastkraftwagen (in der Folge: LKW) zugelassen sei, es sich zolltarifisch aber um einen Personenkraftwagen (in der Folge: PKW) handle. Da somit nicht alle nach der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 normierten Voraussetzungen für die Anerkennung als LKW erfüllt seien, sei der vorgenommene Vorsteuerabzug nicht zulässig und die geltend gemachten Vorsteuern um ATS 108.219,67 zu kürzen. Der wenige Monate später erfolgte Verkauf des Fahrzeuges war von der Bw dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterzogen worden. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wurde dieser Verkauf als nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt und somit nicht steuerbar behandelt.

Gegen den der Feststellung der Betriebsprüfung folgenden Bescheid vom 12. April 2006 richtet sich die gegenständliche Berufung vom 3. Mai 2006. Die Bw beantragte die Anerkennung der Vorsteuern iZm dem Hummer H1, sodass sich ein Gesamtbetrag an Vorsteuern in Höhe von ATS 1.522.588,05 ergäbe. Begründend führt die Bw aus, dass der Hummer H1 im Zeitpunkt der Einzelgenehmigung für den österreichischen Markt noch nicht zugelassen gewesen wäre und deshalb auch nicht in der Liste der vom BMF anerkannten Klein-LKW angeführt sei. Das Überwiegen der Lastenbeförderungskapazität gegenüber der Personenbeförderungskapazität im Verhältnis 2:1 verlange aber auch eine zolltarifische Behandlung als LKW (Position 8704 der KN). Dieses Überwiegen ergäbe sich, wenn vom „höchst zulässigen Gesamtgewicht“ von 3.500 kg das „Leergewicht“ von 2.650 kg abgezogen und der möglichen Personen-Nutzlast von 280 kg (4 Sitze: 4 x 70 kg) die verbleibende Lasten-Nutzlast von 570 kg (3500 minus 2650 minus 280) gegenübergestellt werde. Überdies sei das „höchst zulässige Gesamtgewicht“ gemäß § 28 Abs. 3a KFG 1967 bei der Zulassung herabgesetzt worden. (Wie sich im späteren Verfahren zeigte, meint die Bw mit diesem Hinweis, dass die Zuladekapazität bei Heranziehung der Herstellerkonzeption noch höher wäre, hier aber darauf verzichtet worden wäre, damit das KFZ mit der Lenkerberechtigung „B“ (bis 3.500 kg) gefahren werden kann.) Auch die kraftfahrrechtliche Zulassung als LKW spreche für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges.

Vom UFS wurden in weiterer Folge von der Bw diverse Unterlagen angefordert und um Beantwortung mehrerer Fragen ersucht, um eine Einstufung des Fahrzeuges nach dem Gesamtbild und der Verkehrsauffassung vornehmen zu können. Unter anderem wurde auch um Bekanntgabe bzw. Nachweis der Zuladekapazität nach der Herstellerkonzeption ersucht. Zudem wurde auf die geringe Ladefläche, die Bewerbung des Fahrzeuges als „Fun-car“ oder als „emotionalster Off-roader“ und die somit geringe Bedeutung der Lastenbeförderung nach der Herstellerkonzeption hingewiesen. Nach der Herstellerkonzeption seien die Hummer in erster Linie zur Beförderung von Soldaten gebaut worden. Die Bw wurde weiters ersucht, anzugeben, wodurch sich das KFZ hinsichtlich der Ausstattung und des äußeren Erscheinungsbildes erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug nach

Art eines Sport Utility Vehicles oder sonstigen Geländewagens unterscheide. Nach Ansicht des Referenten würde das äußere Erscheinungsbild für das Vorliegen eines Geländewagens sprechen. Letztlich wurde die Bw befragt, ob das gegenständliche Fahrzeug noch (evtl bei den neuen Eigentümern) besichtigt werden könne.

Den Antworten bzw. vorgelegten Unterlagen können folgende Informationen entnommen werden:

Laut Einzelgenehmigung: Kraftfahrrechtliche Zulassung als LKW, geschlossener Aufbau, Leistung: 140 kW (Anm. des Ref.: ca 190 PS), Dieselmotor, 4 Sitzplätze, höchstes zulässiges Gesamtgewicht 3.500 kg, Eigengewicht 2.650 kg, Nutzlast 775 kg, Höchstgewicht: 4.347 kg; Radstand 3,3 m, Allradantrieb, automatisches Getriebe, Länge: 5,150 m; Breite: 2,197 m; Höhe: 1,905 m.

Es liegt eine fest mit der Bodenplatte verschweißte Rückwand des Fahrgastraumes, Spiralfederung und hydraulische Stoßdämpfer vor und eine Differentialsperre.

Die Ladefläche weist eine Länge von 1,10 m und eine Breite von 1,36 m auf, während der Fahrgastinnenraum 1,85 m lang und 2,02 m breit ist.

Die Innenausstattung sei sehr einfach mit Sitzen mit Stoffbezügen, keine Airbags, Klimaanlage, einfachem Armaturenbrett und großem Abstand zwischen den linken und rechten Sitzen. Dem beigelegten Bild des Innenraumes kann nach Ansicht des Referenten entnommen werden, dass dieser hinsichtlich seines Erscheinungsbildes und Komforts, abgesehen vom großen Abstand zwischen den linken und rechten Sitzen, durchaus einem PKW entspricht. Der angesprochene Zwischenraum dürfte sich aufgrund der Rahmenbauweise und des zugunsten der hohen Bodenfreiheit ergebenden Platzbedarfs für die Anlagen zur Kraftübertragung und Abgasausleitung usw. ergeben.

Mangels tragender Karosserie, wie sie für PKWs typisch wäre, und aufgrund einer fehlenden Isolierung ergibt sich ein hoher Geräuschpegel im Innenraum.

Es sind für 4 Personensitze mit Sicherheitsgurten vorhanden.

Es gibt kein ABS oder ESP.

Das Fahrzeug sei nach Angaben der Bw vor allem im Zusammenhang mit (Reinigungs- oder Bau) Aufträgen bei schwer zugänglichen Projekten (zB. Almgebiete) zum Einsatz gekommen. Für diese „personalintensiven“ Einsätze sei es (Anm. des Referenten: wohl neben der Personenbeförderung) auch erforderlich gewesen, auf der Ladefläche Reinigungszubehör und Geräte zu transportieren. Eine Güterbeförderung im herkömmlichen Sinn sei „nicht

geschäftsspezifisch“. Das Fahrzeug gewährleiste, dass das notwendige Material auf der Ladefläche und ausreichend Reinigungspersonal transportiert werden könne.

Der vom UFS angesprochen „Fun-Faktor“ sei aufgrund der spärlichen Innenausstattung, der harten Federung und der Lärmbelastung bei dem gegenständlichen Fahrzeug nicht gegeben. Das Fahrzeug habe keine tragende Karosserie, wie bei PKWs üblich, sondern sei in Rahmenbauweise gebaut. Das Fahrzeug benötige 19,5 Sekunden zur Beschleunigung von 0 auf 100 km/h und habe eine maximale Fahrgeschwindigkeit von 134 km/h.

Äußerlich unterscheide sich das Fahrzeug von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug durch folgende Kriterien: Rahmenbauweise, gerade Frontscheiben, unkomfortable Innenausstattung, keine Teppiche im Fahrzeug, fehlendes ABS, ESP und Airbags sowie hohe Lärmbelastung aufgrund fehlender Isolierung und weil der Motor bzw. das Getriebe entlang der Längsachse verlaufe.

Untersucht man die durch das BMF zum Vorsteuerabzug zugelassenen Pick-ups, sei zu erkennen, dass auch bei diesen mitunter die Ladefläche kleiner sei als der Fahrgastraum.

Wenn der UFS darauf hinweise, dass das Fahrzeug nach der Herstellerkonzeption überwiegend zum Transport von Soldaten gebaut werde, müsse festgehalten werden, dass dabei auch militärisches Equipment transportiert werden müsse.

Das KFZ könne nicht mehr besichtigt werden.

Es sei vor allem aufgrund des eindeutigen Überwiegens der Lastenkapazität (570 kg (Lasten) gegenüber 280 kg (Personen)) als vorsteuerabzugsberechtigter LKW einzustufen. Der Verkauf sei steuerpflichtig zu behandeln.

Hinsichtlich der zolltarifischen Einstufung des gegenständlichen Fahrzeuges könnten keine Unterlagen mehr vorgelegt werden.

Aus den vorgelegten Unterlagen (gemeinsam mit den im Internet recherchierten Bildmaterial) ergibt sich nach Ansicht des Referenten nach dem äußeren Erscheinungsbild eindeutig das Vorliegen eines Geländefahrzeuges. Auffallend sind die übergroßen Dimensionen des Fahrzeuges. Abgesehen von der Größe liegt aber ein Fahrzeug vor, welches den typischen Vorstellungen von einem Geländefahrzeug entspricht: hohe Bodenfreiheit, kaum Überhänge der Karosserie über die Räder, Frontpartie mit runden Scheinwerfern und Frontschutzbügel, senkrechte zweigeteilte Windschutzscheibe, einfache und robust wirkende Karosserie und eine relativ kleine und offene Ladefläche im Anschluss an den geschlossenen Fahrgastraum.

Internetrecherchen ergaben im Zusammenhang mit den vorgelegten Zulassungsunterlagen, dass es sich bei gegenständlichem Fahrzeug aufgrund der großen Spurbreite und Bodenfreiheit um ein äußerst geländegängiges Modell mit geschlossener Fahrerkabine mit insgesamt 4 Sitzplätzen (3,737 m² Fläche) und mit einer daran anschließenden relativ kleinen Ladefläche (1,496 m² Fläche) handelt. Das Fahrzeug könne zB 76 cm tiefe Gewässer durchwaten oder 56 cm hohe Stufen überwinden. Seine Popularität verdanke das Fahrzeug u.a. dem Gouverneur von Kalifornien, der als erster Zivilist einen Hummer sein eigen hätte nennen können und mittlerweile mehrere Modelle des Fahrzeugs fahre. In diesem Zusammenhang fällt auch die Bewerbung des Fahrzeugs auf diversen Internetseiten auf. So „bekomme jeder Jeep oder jedes SUV Minderwertigkeitskomplexe“, wenn er auf einen Hummer H1 treffe. Dieser habe „aufgrund seiner Spurbreite eine Straßenlage wie ein D-Zug auf Schienen“. Der Hummer H1 „verkörpere puren US-Kult“ und er sei kreiert worden „um Freiheit neu zu definieren“. Trotz umfangreicher Versuche konnte in der Bewerbung oder bei Beschreibungen des Fahrzeuges kein wesentlicher Hinweis auf die Lastenkapazität des Fahrzeuges gefunden werden.

Der Hummer H1 entspricht technisch weitgehend dem ursprünglichen rein militärisch genutzten Hummer HMMWV (genannt „Humvee“) und beide Modelle durchlaufen die gleiche erste Fertigungsstufe, sodass Karosserie und Fahrwerk beider Modelle ident sind.

In der freien Enzyklopädie Wikipedia werden als Kriterien für das Vorliegen eines Geländewagens u.a. angeführt: hohe Bodenfreiheit, kurze Karosserieüberhänge, Rahmenbauweise, Allradantrieb, stark untersetztes Getriebe, Differentialsperre, verschränkungsfähiges Fahrwerk, grobes Reifenprofil, robuste und einfache Technik.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der gegenständliche Hummer H1 ein zum Vorsteuerabzug berechtigender LKW oder ein vom Vorsteuerabzug ausgeschlossener PKW ist.

Gemäß § 12 Abs 2 Zi 2 lit b UStG 1994 gelten –abgesehen von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen- Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Einfuhren, die iZm der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von PKW oder Kombis stehen, nicht als für das Unternehmen angeschafft, sodass gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 daraus kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann. Der BMfF kann durch Verordnung die Begriffe PKW und Kombi näher bestimmen.

Dies erfolgte letztlich durch die VO BGBl II Nr. 193/2002 vom 17. Mai. 2002. Nach § 6 Abs. 1 der genannten Verordnung ist diese in allen nicht rechtskräftigen Fällen bezüglich Umsatzsteuer anzuwenden, weshalb sie auch im gegenständlichen Fall (Zeitraum 2001)

anzuwenden ist. In § 1 der Verordnung wird zunächst festgehalten, dass Klein-LKW keine PKW oder Kombi sind und für sie somit der Vorsteuerauschluss nicht gilt. Nach § 2 der angeführten VO können Klein-LKW nur solche Fahrzeuge sein, 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.

Im § 4 der zitierten VO werden unter den so genannten „Klein-LKW im weiteren Sinn“ Pritschenwagen (oder auch Pick-up-Fahrzeuge) angeführt und normiert, dass diese bei Erfüllung der im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen keine PKW oder Kombi sind.

Diese Pritschenwagen (Pick-up-Fahrzeuge) werden als Fahrzeuge definiert, die bereits werkseitig so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer oder zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende, grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen. Die Ladefläche kann auch mit einem Hardtop, einer Plane oder einem ähnlichen Schutz versehen sein. Die Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifisch als LKW (KFZ zur Warenbeförderung) einzustufen sein.

§ 3 der VO BGBl II Nr. 193/2002 sieht spezielle Bedingungen für die Anerkennung von Fahrzeugen vor, die vom Aufbau der Karosserie her auch als PKW oder Kombis gefertigt werden. Diese Bestimmung ist auf die gegenständlichen Fahrzeuge nicht anzuwenden, da sie sich – wie sich aus den näheren Bedingungen (zB seitliche Verblechung ohne Fenster) ergibt – auf Fahrzeuge bezieht, bei denen ein umschlossener Innenraum eines PKW (zB VW Golf) oder eines typischen Kombis (zB VW Golf Kombi) vorliegt und dieser für die Anerkennung als Klein-LKW in bestimmter Weise gestaltet sein muss.

Jedenfalls müssen die Fahrzeuge zur Anerkennung als Klein-LKW auch kraftfahrrechtlich und zolltarifisch als LKW (KFZ zur Warenbeförderung) einzustufen sein.

Kraftfahrrechtlich liegt nach den Bestimmungen des KFG (§ 2 Abs 1 Zi.5, 6) dann ein PKW vor, wenn das Fahrzeug ausschließlich oder vorwiegend zur Personenbeförderung geeignet ist. Ein Kombi ist gegeben, wenn das Fahrzeug wahlweise vorwiegend zur Personen- oder Güterbeförderung verwendet werden kann. Ein LKW ist nach Zi. 8 leg.cit. anzunehmen, wenn das Fahrzeug ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern oder zum Ziehen von Anhängern bestimmt ist. Ist das Fahrzeug zum Ziehen von Anhängern bestimmt, ist eine beschränkte Ladefläche unschädlich.

Nach den für die zolltarifische Einstufung maßgeblichen Erläuterungen zum Harmonisierten System wird die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in die Position "Lastkraftwagen"

(Zolltarifnummer: 8704) durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter - denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703).

Gemäß den näheren Erläuterungen zur Zolltarifnummer 8703 "Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen" können folgende Merkmale einer Einreihung in dieser Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass diese Kriterien **insbesondere dann zu berücksichtigen sind, wenn das zulässige Gesamtgewicht weniger als 5 Tonnen beträgt und ein einziger umschlossener Innenraum vorliegt**, bei dem ein Bereich für den Fahrer und Passagiere und ein anderer Bereich vorliegt, der sowohl für Personen als auch Güterbeförderung verwendet werden kann. In diese Gruppe fallen Van-artige Fahrzeuge, gewisse Freizeit Sports-Utility Fahrzeuge und bestimmte Pick-ups

- a) das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (z.B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte zum Einbau von Sicherheitsgurten) für jede Person oder das Vorhandensein von ständigen Verankerungspunkten und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstung im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; solche Sitze können eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkten herausnehmbar oder zusammenklappbar sein;
- b) das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen
- c) das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, mit Fenstern, an den Seitenteilen oder im Rückteil;
- d) das Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum, der sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann;
- e) Das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Demgegenüber können gem. den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Zolltarifnummer 8704 (Lastkraftwagen) folgende Merkmale für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffungshinweise dienen. Diese Merkmale weisen darauf

hin, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- als zur Personenbeförderung bestimmt sind.

Dabei ist zu beachten, dass zu dieser Position insbesondere folgende Fahrzeuge gehören: Gewöhnliche LKW, Sattelschlepper und Klein-LKW (mit Pritsche, Plane, geschlossenem Aufbau usw),....

Folgende Merkmale sind insbesondere entscheidend, wenn **die Fahrzeuge ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und entweder über einen gesonderten umschlossenen Rückraum oder eine offene hintere Plattform verfügen, die üblicherweise zur Güterbeförderung genutzt wird**. In diese Gruppe fallen Van-artige Fahrzeuge, gewisse Freizeit Sports-Utility Fahrzeuge und bestimmte Pick-ups

- a) das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z.B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; diese Sitze sind üblicherweise um- oder zusammenklappbar, um die volle Nutzung des Rückbodens oder einer gesonderten Plattform für die Güterbeförderung zu ermöglichen
- b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer oder die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups)
- c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen)
- d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich
- e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeuges zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher)

Wie bereits ausgeführt, erfüllt der Hummer H1 nahezu alle genannten Kriterien (hohe Bodenfreiheit, kurze Karosserieüberhänge, Rahmenbauweise, Allradantrieb, stark untersetztes Getriebe, Differentialsperre, verschränkungsfähiges Fahrwerk, grobes Reifenprofil, robuste und einfache Technik) für das Vorliegen eines Geländefahrzeuges. Bedenkt man die Höchstgeschwindigkeit von 134 km/h bei 190 PS kann wohl auch von einem stark untersetzten Getriebe ausgegangen werden. Der UFS geht aufgrund der oben angeführten

Gesichtspunkte auch davon aus, dass das Fahrzeug auch nach dem äußeren Erscheinungsbild einem der Personenbeförderung dienenden Geländefahrzeug entspricht. Selbst die ungewöhnliche Größe des Fahrzeuges dient einerseits aufgrund des relativ großen Fahrgastraumes mit einer Fläche von 3,7 m² und der relativ geringen Ladefläche von 1,5 m² überwiegend der Personenbeförderung. Überdies wird die besondere Geländegängigkeit und Robustheit des Fahrzeuges auch auf seine Größe zurückgeführt.

Die ursprünglich militärische Nutzung, die Größe des Fahrzeuges und auch die Bewerbung des Fahrzeuges als Beförderungsmittel für freiheitsliebende „echte“ Männer lässt das gegenständliche Fahrzeug auch nach der allgemeinen Verkehrsauffassung nicht als für den Lastentransport konzipiert erscheinen.

Insgesamt steht nach der Herstellerkonzeption ursprünglich die Beförderung von Soldaten in unwegsamen Gelände im Vordergrund. Die Beförderungsmöglichkeit von Ausrüstungsgegenständen steht der hauptsächlichen Konzeption zur Personenbeförderung nicht entgegen. Nachdem die Nachfrage nach einer zivilen Variante unter anderem aufgrund der Nutzung dieser Fahrzeuge durch den früheren Bodybuilder, Filmhelden und jetzigen Gouverneur von Kalifornien sowie der Bewerbung dieser Fahrzeuge als Beförderungsmittel, das einem neben der Fortbewegungsmöglichkeit auch ein Gefühl der Überlegenheit und Freiheit vermitteln kann, zur Produktion ziviler Modelle führte, kann auch hier nicht erkannt werden, dass nach der Herstellerkonzeption die Lastenbeförderung eine wesentliche Rolle spielte.

Insgesamt vermittelt das Fahren eines Hummer H1 sowohl nach der Herstellerkonzeption als auch nach der damit übereinstimmenden Verkehrsauffassung ein Image, welches nicht im Zusammenhang mit Lastenbeförderung steht. Überhaupt scheint nach eingehender Recherche von Homepages diverser Händler, Vermieter und Importeure die Anschaffung bzw. das Nutzen des gegenständlichen Fahrzeuges mehr im Zusammenhang mit der Pflege eines bestimmten Images bzw. der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse als mit der Beförderung von Personen oder Lasten zu stehen. Die militärische Nutzung, die Größe des Fahrzeuges und die durch die Bewerbung erzeugte und nach der Verkehrsauffassung bestehende Zusammenhang mit Natur, Freiheit, Stärke und Macht soll auch dem Nutzer des Fahrzeuges das Gefühl der Stärke vermitteln bzw. bei den Insassen positive Emotionen wecken. Nach Ansicht des Referenten stehen nach der Herstellerkonzeption derartige Überlegungen bei weitem im Vordergrund und lassen den Aspekt der Lastenbeförderung nahezu völlig in den Hintergrund treten. Im Vordergrund steht eindeutig die Beförderung von Personen, da ja auch nur diese von den zu vermittelnden Emotionen erfasst werden können.

Dem Argument des Referenten, dass das Fahrzeug nach der Herstellerkonzeption überwiegend zum Transport von Soldaten gebaut wurde, hält die Bw lediglich entgegen, dass mit dem Fahrzeug auch militärisches Equipment transportiert wird. Dies wird auch seitens des UFS nicht bestritten, allerdings ist der Hummer mit 2 Sitzreihen in erster Linie als Beförderungsmittel für Soldaten konzipiert und eingesetzt worden. Dass diese auch militärische Ausrüstungsgegenstände mit zu transportieren hatten, steht der Einstufung als Fahrzeug für den Personentransport nicht entgegen. Für den Lastentransport gab es überdies andere Karosserievarianten.

Obwohl die konkrete Nutzung des Fahrzeugs gegenüber der Herstellerkonzeption in den Hintergrund zu treten hat, ist doch fest zu halten, dass das Fahrzeug auch von der Bw für „personalintensive“ Aufträge zum Einsatz gelangte und eine Güterbeförderung im herkömmlichen Sinn auch gar nicht vorgelegen ist. Es sind lediglich neben „ausreichend“ Reinigungspersonal auch Reinigungszubehör und Geräte mittransportiert worden. Die Bw führte nicht an, welche Geräte, in welchem Umfang oder Gewicht zu transportieren waren. Es ist daher auch aufgrund der Ausführungen der Bw davon auszugehen, dass die Beförderung des Reinigungspersonals im Vordergrund stand.

Das Vorhandensein von 4 Sitzen mit Sicherheitsausrüstung spricht für das Vorliegen eines Fahrzeuges zur Personenbeförderung.

Die Rahmenbauweise, die laut Angaben der Bw für das Vorliegen eines LKW spreche, ist nach den oben getroffenen Ausführungen durchaus auch für Geländefahrzeuge typisch.

Die Innenausstattung, der von der Bw eingewandte hohe Geräuschpegel, die vorhandene Klimaanlage, die fehlenden Airbags und das fehlende ABS, die fest mit der Bodenplatte verschweißte Rückwand, der Allradantrieb, das automatische Getriebe sowie die Spiralfederung mit hydraulischen Stoßdämpfern (statt der für LKW typischen Blattfederung) vermögen nach Ansicht des Referenten keinen wesentlichen Aufschluss darüber zu geben, ob das Fahrzeug überwiegend zur Lasten- oder zur Personenbeförderung konzipiert ist.

Die von der Bw angeführten Kriterien, die den Hummer H1 wesentlich von einem der Personenbeförderung dienenden Geländewagen unterscheiden sollen (gerade Windschutzscheiben, Rahmenbauweise usw.) sprechen nach Ansicht des Referenten und den oben bereits getroffenen Ausführungen gerade für das Vorliegen eines Geländewagens.

Auch das Argument der Bw, dass sich auf der Liste des BMF betreffend der vorsteuerabzugsberechtigten Klein-LKW Fahrzeuge befinden sollen, bei denen die Ladefläche ebenfalls kleiner als der Fahrgastraum sei, vermag für die allein maßgebliche Beurteilung des gegenständlichen Fahrzeuges nichts beizutragen.

Für das Vorliegen eines LKW sprechen zunächst die kraftfahrrechtliche Einstufung des Fahrzeuges als LKW sowie das Überwiegen der Lastenkapazität (Personen 280 kg gegenüber Lasten 570 kg). Nach Ansicht des Referenten ist überdies gar nicht vom höchsten zulässigen Gesamtgewicht laut Einzelgenehmigung auszugehen. Hier erfolgte die Zulassung aufgrund der beabsichtigten Nutzung durch Inhaber von Lenkerberechtigungen, denen nicht gestattet ist, Fahrzeuge mit einem höheren Gesamtgewicht zu lenken. Geht man aber von der maßgeblichen Herstellerkonzeption aus, ergeben sich bei einem herstellerseits angeführten Höchstgewicht von 4.347 kg für die Personenbeförderung weiterhin 280 kg, für die Lastenbeförderung aber ca. 1.400 kg Kapazität. Die hohe Lastenkapazität beruht allerdings auf der robusten Bauweise des Fahrzeuges für den militärischen Einsatz und kommt auch bei den für zivile Zwecke produzierten Hummer H1 zum Tragen, da ja beide Fahrzeuge hinsichtlich des Karosserieaufbaus gleich gebaut sind. Daraus kann aber nach Ansicht des Referenten nicht geschlossen werden, dass die zivile Variante des Hummer mit zwei Sitzreihen nach der Herstellerkonzeption für den Lastentransport gebaut wird.

Nach den rechtlichen Ausführungen müssen für die Anerkennung eines Pick-up bzw Pritschenwagens als LKW somit folgende Voraussetzungen vorliegen:

1.) § 12 Abs 2 Zi 2 lit b Es darf kein Personen.- oder Kombinationskraftwagen vorliegen.

Da das UStG 1994 zwar Begriffe aus dem KFG verwendet, hinsichtlich deren näherer Definition nicht auf das KFG verweist sondern den BMfF zur Erlassung einer VO ermächtigt und auch die aufgrund dieser Ermächtigung ergangene VO nicht auf das KFG verweist, können die Begriffsbestimmungen des KFG nur hilfsweise herangezogen werden, nicht aber alleine ausschlaggebend sein.

Auch aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge nicht bindend (VwGH 4.5.1982, 82/14/0005). Entscheidend ist vielmehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die Verkehrsauffassung, der optische Eindruck (VwGH 16.12.1980, 1681, 2817, 2818/80, VwGH 4.6.1985, 85/14/0073) und die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges nach seiner werksseitigen Bauart und Beschaffenheit (also nicht auf den Einsatz im Einzelfall). Im Zweifel ist auf den optischen Eindruck und die Verkehrsauffassung abzustellen (VwGH 14.9.1992, 92/15/0139, VwGH 20.1.1988, 87/13/0022)

Als PKW und Kombi gelten auch Gelände- und Stationswagen (VwGH 12.12.1995, 92/14/0031 und vom 23.10.1990, 89/14/0291). Fahrzeuge, die schon äußerlich den Typen von Geländefahrzeugen bzw Stationswagen entsprechen sind den nicht zum Vorsteuerabzug

berechtigenden PKWs bzw Kombis zuzuordnen (VwGH v 2.4.1990, 89/15/0020, VwGH 16.12.1991, 91/15/0045; VwGH 22.9.1992, 92/14/0139).

In wirtschaftlicher Betrachtung, nach der Verkehrsauffassung, dem optischen Gesamteindruck und der herstellerseits bestehenden Zweckbestimmung des Fahrzeuges muss dieses, damit ein LKW anzunehmen ist, ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern und nicht zur Beförderung von Personen bestimmt sein. Wenn das Fahrzeug nach seinem optischen Gesamteindruck, der Bewerbung durch den Hersteller und der insgesamt dadurch auch beeinflussten Verkehrsauffassung als Geländefahrzeug mit hohem „Fun-Faktor“ gilt, welches überdies auch ein Image vermitteln soll, dass nichts mit Güterbeförderung zu tun hat, liegt unabhängig vom tatsächlichen Einsatz des Fahrzeuges ein Kraftwagen vor, der nicht vorwiegend zur Beförderung von Gütern bestimmt ist. Nach der maßgeblichen Verkehrsauffassung und dem optischen Gesamteindruck liegt jedenfalls ein Geländewagen zur Personenbeförderung vor, der dem Fahrer und den beförderten Personen zudem ein Gefühl der Stärke und Macht verleihen soll.

2.) § 2 VO BGBl II Nr. 193/2002 Das Fahrzeug muss sich nach dem äußeren Erscheinungsbild erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. (Das Unterscheidungsmerkmal nach der Ausstattung ist nach Ansicht des Referenten nicht aussagekräftig, da mittlerweile zahlreiche LKW komfortabler ausgestattet sind als PKW.)

Nach den unter Punkt 1.) dargestellten grundsätzlichen Voraussetzungen müsste sich ein Fahrzeug, damit es als Fahrzeug für die Lastenbeförderung anzusehen ist, etwa erheblich von einem Geländewagen zur Personenbeförderung unterscheiden. Abstrahierend unterscheidet sich das gegenständliche Fahrzeug aber nur dadurch von einem gängigen Geländewagen, der zB hinter den zwei Sitzplätzen der ersten Reihe eine offene Ladefläche hat durch seine Größe und Ausstattung. Diese Größe und Ausstattung dient aber wiederum aufgrund der relativ kleinen Ladefläche ausschließlich der Personenbeförderung. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Fahrzeuge, die schon äußerlich den Typen von Geländefahrzeugen entsprechen, als PKW zu behandeln (siehe u.a. VwGH vom 23.10.1990, 89/14/0291; 25.2.2003, 99/14/0336).

3.) § 4 2. Gedankenstrich VO BGBl II Nr. 193/2002 Pritschenwagen oder Pick-up müssen (neben der Erfüllung der bereits genannten Voraussetzungen) werkseitig mit einem geschlossenen Führerhaus (mit einer oder zwei Sitzreihen) und einer sich daran anschließenden, grundsätzlich offenen Ladefläche (kann mit einem Hardtop, einer Plane oder einem ähnlichen Schutz versehen sein) konstruiert sein.

Hinsichtlich des Hummer H1 mit geschlossener Fahrerkabine wird grundsätzlich vom Vorliegen eines Pritschenwagens ausgegangen werden können. Allerdings müsste dieser nach der genannten VO auch § 2 dieser VO erfüllen. Wie oben gezeigt, ist das erhebliche Abweichen im Erscheinen von einem der Personenbeförderung dienlichen Geländewagen nicht gegeben.

Hinsichtlich der Voraussetzungen 4.) und 5.) muss zunächst festgehalten werden, dass sich aus der Formulierung des VO-Gebers, dass ein Pritschenwagen nur dann ein Klein-LKW sein kann, wenn er sich nach dem äußeren Erscheinungsbild wesentlich von einem PKW unterscheidet und kraftfahrrechtlich und zolltarifisch als LKW (KFZ zur Warenbeförderung) eingestuft werden muss, ergibt, dass hier eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten ist. Es soll eben von der Abgabenbehörde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unter Heranziehung der kraftfahrrechtlichen und zolltarifisch maßgeblichen Kriterien, aber insbesondere auch nach der Zweckbestimmung "zur Warenbeförderung" und nach dem äußeren Erscheinungsbild eigenständig beurteilt werden, ob ein LKW oder ein PKW vorliegt.

Wird im abgabenrechtlichen Tatbestand wirtschaftlich an bestimmte wirtschaftliche Sachverhalte und nicht formal rechtlich an konkrete rechtliche Gegebenheiten angeknüpft, gibt es keine Bindungswirkung. Dies ergibt sich lt Stoll (BAO Kommentar, S 1323f) aus dem Verweis auf § 21 BAO in § 116 BAO.

Insbesondere der Hinweis auf das äußere Erscheinungsbild und der Klammerausdruck (KFZ für die Warenbeförderung) weisen eindeutig auf eine anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise, während nach Zolltarif und Kraftfahrrecht eher rein technische Beurteilungen maßgeblich sind. Eine Bindung kommt aber dann nicht in Betracht, wenn eine andere Behörde ihre Vorschriften nicht in wirtschaftlicher Betrachtung, die Abgabenbehörde aber sehr wohl in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu vollziehen hat, da dann eine Vorfrage gar nicht vorliegt (Stoll, S 1329, VwGH 4.5.1982, 82/14/0005,).

Auch der Entscheidung des VwGH vom 16.12.1980, 1681/80, kann entnommen werden, dass das Abstellen auf einen entsprechenden optischen Eindruck die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nahe legt. Zu berücksichtigen ist somit auch, ob nach der Verkehrsauffassung jene Merkmale vorliegen, die die ausschlaggebenden Charakteristika eines LKW ausmachen. Auch nach VwGH vom 22.4.2009, 2006/15/0235 ist die kraftfahrrechtliche Einordnung aufgrund der dem Steuerrecht eigentümlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die steuerliche Beurteilung nicht bindend.

4.) § 4 2. Gedankenstrich VO BGBl II Nr. 193/2002 Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich als LKW einzustufen sein.

Es muss somit ein Fahrzeug vorliegen, welches bei wirtschaftlicher Betrachtung ausschließlich oder vorwiegend zur Güterbeförderung und nicht zur Personenbeförderung bestimmt ist. Wie sich aus den Ausführungen zu Punkt 1.) ergibt, ist diese Voraussetzung trotz kraftfahrrechtlicher Einstufung als LKW nicht erfüllt. Insbesondere die wesentlich größere Fläche für die Personenbeförderung, die fest verankerten 4 Sitze mit Sicherheitseinrichtung und die typische Form eines Geländefahrzeuges sprechen für das Vorliegen eines PKW. Auch die hohe Lastenkapazität beim zivilen Hummer H1 entspringt nicht einer Konzeption des Herstellers in Richtung beabsichtigter Lastenbeförderung sondern hat seine Ursache in der bereits beschriebenen gleichen Fertigungsweise, die auch beim vielfältig einsetzbaren militärischen Hummer zum Einsatz kommt.

5.) § 4 2. Gedankenstrich VO BGBl II Nr. 193/2002 Das Fahrzeug muss zolltarifisch als LKW einzustufen sein.

Bei Durchsicht vieler VZTA (Verbindliche Zoll-Tarif-Auskünfte) ergibt sich, dass vor 2007 (danach wird immer von einem PKW ausgegangen, wenn die Länge der Ladefläche kürzer ist als der halbe Achsabstand) bei Beurteilung von Pick-ups mit gängiger Ladefläche überwiegend vom Verhältnis Frachtkapazität zur Kapazität der Personenbeförderung ausgegangen wird. Betrachtet man dagegen die im Internet abrufbaren VZTA zum Hummer H1, zeigt sich, dass nur nach einer VZTA ein LKW vorliegt. Die VZTA mit der GZ DEB/1229/03-1 betrifft einen Hummer H1: zulässiges Gesamtgewicht: 4671 kg; Eigengewicht: 3.080 kg, 4 Sitzplätze: 280 kg; Zuladekapazität: ca 1300 kg: "Durch die hohe Nutzlast ist das Fahrzeug trotz der relativ kurzen Ladefläche nicht hauptsächlich zum Personentransport bestimmt."

Bei den VZTA mit den GZ DEB/1640/06-1 (Open Top), DEB/1036/02-1, DEB/354/04-1 (Open Top), DEB 355/04-1 (Open Top) und DEB/1506/03-1 erfolgte eine Tarifierung unter dem Code 8703 als „hauptsächlich zur Personenbeförderung geeignet“. Diese Tarifierung erfolgte bei den VZTA mit den GZ DEB/354/04-1 (Open Top), DEB 355/04-1 (Open Top) und DEB/1506/03-1 trotz der Zuladekapazität von 1.400 kg (zulässiges Gesamtgewicht jeweils ca. 4.700 kg, Eigengewicht ca. 3.000 kg, 4 Personen ca. 280 kg). Bei GZ DEB/1640/06-1 (Open Top) ergab sich sogar eine Zuladekapazität von 1.600 kg, während sich bei DEB/1036/02-1 lediglich eine Zuladekapazität von 400 kg ergibt.

Die angeführten Kriterien für die Tarifierung unter die Position 8703 bzw 8704 müssen nicht kumulativ vorliegen sondern stellen nur mögliche Kriterien für die Beurteilung dar. Nach der Rechtsprechung des BFH (9.5.2000, VII R 61/98) und des UFS (siehe zB UFS ZRV/0003-Z2L/05 vom 23.8.2006) kommt es auch hier darauf an, welchen Verwendungszweck der Hersteller für das Fahrzeug vorgesehen hat. Nicht entscheidend ist dagegen, welche konkrete Nutzung der Zulassungsbesitzer beabsichtigt.

Nach dem Zweck der angeführten zolltarifischen Bestimmungen muss in erster Linie geklärt werden, ob das KFZ **in seiner funktionalen Gesamtheit** herstellerseits primär der Personenbeförderung oder der Lastenbeförderung dient.

Die aufgezählten Kriterien können nur Hinweise oder Indizien darstellen, die neben anderen Kriterien in einer Gesamtbetrachtung abzuwägen sind. Beachtenswert dabei ist, dass sich aus den abrufbaren VZTA bezüglich der gegenständlichen Fahrzeuge (bis auf eine Ausnahme) trotz des klaren Überwiegens der Lastenkapazität immer eine Tarifierung „als für die Personenbeförderung bestimmt“ ergab. Nach Ansicht des Referenten kann auch das teilweise Vorliegen einer „Open Top Karosserie“ für die Beurteilung, ob das Fahrzeug überwiegend zur Lasten- oder zur Personenbeförderung bestimmt ist, nicht entscheidend gewesen sein. Es wurden auch Hummer H1 ohne Open Top als PKW tarifiert.

Bei Fahrzeugen, die von ihrem äußeren Erscheinungsbild eher einem typischen Pick-up mit deutlich erkennbarer größerer Ladefläche und nicht einem Geländewagen entsprechen, gehen die VZTA bei Überwiegen der Lastenkapazität idR vom Vorliegen eines LKW aus (bevor ab 2007 auf das Verhältnis Ladenflächenlänge zum Radstand abgestellt wurde).

Ein weiteres Kriterium ist auch die Fläche, die zur Lastenbeförderung dient (siehe zB BFH 8.2.2001, VII R 73/00). Ein Fahrzeug ist demnach nicht vorwiegend zur Lastenbeförderung bestimmt, wenn die Ladefläche nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmacht. Hier umfasst die Ladefläche nicht einmal ein Drittel der gesamten nutzbaren Fläche.

Im Ergebnis ist auch bei dieser Voraussetzung zu würdigen, ob der Zulademöglichkeit außerhalb des Fahrgastraumes nach der Herstellerkonzeption eine entscheidende Bedeutung zukommt, die die Möglichkeit der Personenbeförderung völlig in den Hintergrund treten lässt.

Nach der Entscheidung des EuGH vom 6. Dezember 2007 in der Rs C-486/06 „BVBA Van Landeghem“ kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt. Aus dem Abstellen auf den Verwendungszweck in der Kombinierten Nomenklatur („zum Zweck der Güterbeförderung bzw der Personenbeförderung **gebaut**“) ergibt sich, dass diesem dem Fahrzeug innewohnendem Verwendungszweck entscheidende Bedeutung zukommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild und durch die Gesamtheit der Merkmale, die dem Gegenstand ihren wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt. Nach Ansicht des UFS kann auch hier aufgrund der Formulierungen (objektiv, der Ware innewohnt, zum Zweck...gebaut) nur der vom Hersteller beabsichtigte Zweck gemeint sein. Als weitere maßgebliche Kriterien für das Vorliegen eines PKW führt der EuGH an: Art der Innenausstattung, ABS, Benzinmotor, Luxusausstattung, Art des Getriebes

(Automatik), Dreipunkt-Sicherheitsgurte in der zweiten Sitzreihe (Typisches Merkmal für Fahrzeuge für die Personenbeförderung, Rz 37), Allradantrieb, Sportfelgen, Stereo-Anlage usw. Es ist somit nach der Gesamtheit der Merkmale, Eigenschaften und dem Erscheinungsbild des Fahrzeuges zu beurteilen, ob ein Fahrzeug nach der Herstellerkonzeption hauptsächlich zur Beförderung von Waren oder von Personen gebaut ist. Es darf nicht auf ein Kriterium alleine (etwa auf das Flächenverhältnis) abgestellt werden (siehe zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229).

Nach den getroffenen Ausführungen (Begründung für die vorhandene hohe Nutzlast, deutliches Überwiegen der Personenbeförderungsfläche, äußeres Erscheinungsbild, Propagierung einer Image-„Verbesserung“, Verkehrsauffassung, Bewerbung, 4 Sitzplätze mit Sicherheitsgurten, ...) dient der Hummer H1 insbesondere aufgrund seines Erscheinungsbildes als „mächtiges“ Geländefahrzeug nach der Herstellerkonzeption hauptsächlich der Personenbeförderung (bzw. der Verschaffung eines bestimmten Images oder Erzeugung von Emotionen bei den beförderten Personen), weshalb kein zum Vorsteuerabzug berechtigender LKW gegeben ist und die Berufung abzuweisen war.

Ergänzend wird angemerkt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe zB. VwGH vom 27.8.2008, 2006/15/0127) trotz des Wortlautes des § 12 Abs. 2 Zi. 2 lit. b UStG 1994 auch ein PKW für das Unternehmen angeschafft gilt, diese Anschaffung aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Weiterverkauf des Hummer ist demnach nicht nicht steuerbar sondern analog der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Zi. 26 UStG 1994 unecht befreit. Da sich dadurch aber der Spruch des Bescheides nicht wesentlich ändert, insbesondere das Zahlungsgebot gleich bleibt, und die vom Finanzamt vertretene Rechtsauffassung damals die allgemein vertretene war, erfolgt hier keine Abänderung des Bescheides.

Linz, am 15. März 2010