



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Anschrift, vertreten durch Holzinger & Partner SteuerberatungsgesmbH & Co KG, 4070 Eferding, Simbach 7, vom 1. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch RR AD Elisabeth Röbl, vom 15. Juni 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 gemäß § 108e EStG 1988 und über die Berufungen vom 31. Juli 2006 gegen die Bescheide vom 5. Juli 2006 betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 2001 bis 2004 und Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2005 entschieden:

Die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2005, welche gemäß § 274 BAO auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 (umfasst Zeitraum April 2005 bis Dezember 2006) vom 30. Mai 2008 gerichtet ist, wird als gegenstandslos erklärt.

Die Berufungen gegen den Bescheid vom 15. Juni 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 und gegen die Bescheide vom 5. Juli 2006 betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 2001 bis 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A.) Umsatzsteuerfestsetzung 12/2005

Betreffend die Berufung vom 31. Juli 2006 gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2005, welche gemäß § 274 BAO auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 (umfasst Zeitraum

April 2005 bis Dezember 2006) vom 30. Mai 2008 gerichtet ist, ist auszuführen, dass nach Auskunft des steuerlichen Vertreters der Bw durch den Jahresbescheid 2006 dem Berufungsbegehren im Ergebnis Rechnung getragen wurde.

Seitens der Betriebsprüfung waren Vorsteuerbeträge, die in Wirtschaftsjahren davor zum Abzug gebracht worden waren, aus „verwaltungsökonomischen Gründen“ für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2005 zusammengefasst gekürzt worden. In der für den Zeitraum April 2005 bis Dezember 2006 am 30. April 2008 eingereichten korrigierten Umsatzsteuererklärung für 2006, welche mit Bescheid vom 30. Mai 2008 erklärungsgemäß veranlagt wurde, sind nach Auskunft des steuerlichen Vertreters der Bw nur jene Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge enthalten, die tatsächlich in die erfassten Veranlagungszeiträume gehören. Die von der BP für den Zeitraum 12/2005 erfolgte Kürzung ist nach der erfolgten Auskunft nicht in der Erklärung berücksichtigt. Da die strittigen Vorsteuern in den Vorjahren die Zahllast mindernd erfasst sind und im Bescheid für den Zeitraum April 2005 bis Dezember 2006 keine Vorsteuerkürzung mehr erfolgt ist, hat nach Auskunft des steuerlichen Vertreters der Bw dieser Bescheid im Ergebnis dem Berufungsbegehren Rechnung getragen, sodass die Berufung gemäß § 274 BAO als gegenstandslos zu erklären war.

B.) Körperschaftssteuer 2001 bis 2004

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die genannten Bescheide in wieder aufgenommenen Verfahren ergangen sind. Die Wiederaufnahmebescheide verweisen lediglich auf den Betriebsprüfungsbericht, in welchem unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ festgehalten wurde, dass keine Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen. Da die Wiederaufnahmen für die Jahre 2001 bis 2004 rechtskräftig sind, ist auf diesen Widerspruch aber nicht näher einzugehen.

Strittig ist im Rahmen der Berufung gegen die Körperschaftssteuerbescheide lediglich die durch die Betriebsprüfung erfolgte Feststellung, dass das im Mai 2000 angeschaffte KFZ der Marke Hummer H1 als PKW einzustufen sei und somit die steuerlichen Anschaffungskosten hinsichtlich ihrer Angemessenheit zu kürzen und hinsichtlich ihrer Abschreibung deren Dauer zu verlängern sei. Durch diese Feststellung ergab sich eine Ergebniserhöhung um jährlich € 7.014,29. Auch nach der Vorhaltsbeantwortung vom 9. März 2009 ist lediglich die Einstufung als PKW statt als LKW und deren genannte betragliche Auswirkung strittig.

Im Zusammenhang mit der Anschaffung eines weiteren Hummer H1 im Jahr 2004 ist im Rahmen der Berufung gegen den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie ebenfalls strittig, ob bei diesem Fahrzeug ein LKW oder PKW vorliegt, da gemäß

§ 108e Abs. 2 EStG 1988 PKWs nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern gehören. Da sich die Fragestellungen zu den beiden genannten strittigen Punkten überschneiden, wird der Verfahrensablauf zur Vermeidung von Wiederholungen gemeinsam dargestellt.

Nach der in der Berufung vom 31. Juli 2006 geäußerten Rechtsansicht der Bw sei das Fahrzeug des Typs Hummer H1 (in der Folge: H1) als ein Pritschenwagen im Sinn der Verordnung BGBl II Nr. 193/2002 einzustufen. Es sei davon auszugehen, dass jene Fahrzeuge, die auf der Liste des BMF als vorsteuerabzugsberechtigte Pritschenwagen eingestuft wurden, die Kriterien der genannten VO auch hinsichtlich des äußeren Erscheinungsbildes erfüllen würden. In der Folge werden eine Reihe von Pick-ups aufgezählt, denen der gegenständliche H1 vergleichbar sein soll. Kraftfahrrechtlich würde ein LKW vorliegen, eine konkrete zolltarifische Einstufung eines H1 sei nicht bekannt und sei auch von der Betriebsprüfung nicht angeführt worden. Das Fahrzeug werde nach seiner allgemeinen Zweckwidmung für die Lastenbeförderung im Gelände auch tatsächlich nahezu ausschließlich für die Güterbeförderung in den Schottergruben der Bw verwendet. Dagegen weise der Hummer H2 in allen Ausstattungsvarianten tatsächlich das Erscheinungsbildes eines Fahrzeuges auf, welches der Personenbeförderung dient, und werde daher zu Recht als PKW qualifiziert.

Das Finanzamt bekräftigte das Nichtvorliegen eines LKW in der Vorlage der Berufung an den UFS insbesondere mit folgenden Argumenten:

Der H1 gleiche nach seinem äußeren Erscheinungsbild einem PKW, er verfüge nur über eine kurze Ladefläche ohne Ladebordwände, weise lediglich eine Nutzlast von 620 kg auf (dabei entfalle in etwa die Hälfte auf Personenbeförderung) und es liege ein typisches Geländefahrzeug vor (weshalb diese auch zolltarifisch als PKW einzustufen seien). Folgende Ausstattungskriterien würden auch auf einen PKW hinweisen: 4 dauerhaft eingebaute Sitze mit Sicherheitsausrüstung, das Vorhandensein von 4 Türen und hinteren Fenstern sowie das Vorhandensein von Komfortmerkmalen wie elektrische Fensterheber, Stereoanlage mit Soundsystem, Klimaanlage, Tempomat, Lederausstattung, Alufelgen usw. Die Bw gestehe selbst zu, dass der Hummer H 2 nach seinem Erscheinungsbild ein PKW sei. Der H1 und der H2 seien nahezu ident ausgeführt, der H1 sei nur mehr zum Fahren im Gelände ausgelegt, sodass im Ergebnis ein Geländefahrzeug für den Personentransport vorliege.

Mit Vorhalt vom 9. Dezember 2008 wurden dann um Vorlage einer Reihe von Unterlagen und Auskünfte ersucht, um eine der Gesetzeslage entsprechende Einstufung des gegenständlichen Fahrzeuges vornehmen zu können. Unter anderem wurde dabei auch auf die im Vergleich zu anderen Pick-ups relativ kleine Ladefläche hingewiesen. Vorgehalten wurde auch, dass der H1 nach den durchgeführten Internet-Recherchen nach der Verkehrsauffassung eher in

Zusammenhang mit Emotionen, Military-Style und Fahrspaß als mit Lastentransporten in Verbindung gebracht wird. Nach der maßgeblichen Herstellerkonzeption würde der Moment der Lastenbeförderung in den Hintergrund treten, da der H1 ursprünglich für die Beförderung von Soldaten gebaut worden sei. Die Bw wurde auch eingeladen, darzustellen, wodurch sich der H1 hinsichtlich seines äußeren Erscheinungsbildes bzw. nach seiner Ausstattung von einem Geländewagen, SUV oder sonstigem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheide. Nach Ansicht des Referenten würde der H1 mit seiner kurzen Ladefläche eher dem Erscheinungsbild eines Geländewagens als jenem eines typischen LKWs entsprechen. Der Bw wurde auch vorgehalten, dass nach ihrer Ansicht der Hummer H2 richtigerweise als PKW eingestuft werde und nach Ansicht des Finanzamtes würden nur unwesentliche Unterschiede vorliegen.

In Beantwortung des Vorhaltes legte die Bw mit Schreiben vom 9. März 2009 einige Unterlagen vor und nahm zu den Fragen des UFS wie folgt Stellung.

Für den im Mai 2000 angeschafften H1 könne keine Zulassung und kein Typenschein mehr vorgelegt werden. Lediglich von der BH Eferding überlassene Daten könnten übermittelt werden. Aus diesen ergibt sich, dass der H1 als LKW zugelassen war, dass er bei einem Eigengewicht von 3.000 kg und einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 3.741 kg eine Nutzlast von 666 kg aufweist.

Die Rückwand des Führerhauses sei nicht offenbar und mit der Bodenplatte fest verschweißt, als Federung wären Schraubenfedern vorgelegen, die Ladefläche sei offen gewesen und habe die Maße 1,44m x 1,32m aufgewiesen, die Länge des Innenraumes vom Gaspedal bis zur Rückwand habe 1,70 m betragen, der Radstand 3,30m, die Innenausstattung entspreche jener moderner LKW und der H1 sei mit einem Dieselmotor mit 4-Gang-Wandlergetriebe ausgestattet gewesen. Nach Angaben der Bw hätte das Eigengewicht 2880 kg betragen, das höchste zulässige typisierte Gesamtgewicht 3500kg, das höchste zulässige technische Gesamtgewicht aber 5500 kg. Nur Letzteres wäre maßgeblich, da dies die Herstellerkonzeption widerspiegle und der H1 auch in den Abbaufeldern zum Einsatz gekommen wäre, in denen das typisierte Höchstgewicht keine Rolle spiele.

Der H1 hätte sich trotz der relativ geringen Ladefläche (welche für den Bw aber ausreichend sei) für die Bw als nützlich erwiesen, da nur diese Marke sich als ausreichend geländetauglich für Lastentransporte in Schottergruben erwiesen habe. Auf der Ladefläche würden Baggerschaufeln, 1000 L Dieseltanks, schwere Bergeketten und Bohrproben transportiert werden.

Die Bezeichnungen des Fahrzeugs im Internet würden lediglich der Bewerbung dienen und hätten auf die Einstufung des Fahrzeugs keine Auswirkung. Das gegenständliche Fahrzeug sei jedenfalls für Lastenbeförderungen in schwierigem Gelände ausgelegt und erfülle ebenso wie viele andere KFZ auf der Liste des BMF die Voraussetzungen für eine Einstufung als Pritschenwagen.

Ohne eine nähere Begründung anzuführen wird abermals wiederholt, dass sich der H 1 sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch nach der Ausstattung erheblich von einem PKW unterscheide.

Der Hummer H2 sei als Freizeit-SUV konzipiert, während der H1 aufgrund der besonderen Bauweise, insbesondere im Bodenbereich für den Lasteneinsatz im Gelände konzipiert sei.

Mit Schreiben vom 31. März 2010 wurden der Bw ergänzende Fragen gestellt. Zunächst wurde um Stellungnahme zur Rechtsansicht des UFS ersucht, nach der ertragsteuerlich für Anschaffungen bis 7. Februar 2002 noch die VO 1996/273 anzuwenden sei. Nach dieser VO und der dazu ergangenen Rechtsprechung seien Geländefahrzeuge generell als PKW einzustufen. Nur wenn sich hinter der Führerkabine eine **große** Ladefläche befindet, könnte ein Pritschenwagen und somit ein LKW vorliegen. Das Wort „groß“ sei zwar nicht in der VO definiert, aus dem Gesamtzusammenhang ergebe sich aber, dass durch die große Ladefläche (objektiv groß und groß in Relation zum Führerhaus) optisch der Eindruck eines LKW gegeben sein müsse. Nur dann könnte davon ausgegangen werden, dass das Fahrzeug nach seiner Herstellerkonzeption überwiegend zur Lastenbeförderung gebaut sei. Unter Beifügung eines Fotos des H1 wurde der Bw vorgehalten, dass bereits optisch die Bestimmung zur Personenbeförderung erkennbar sei und auch nach der ursprünglichen Konzeption klar die Beförderung von Soldaten mit Ausrüstungsgegenständen im Vordergrund gestanden sei. Das äußere Erscheinungsbild entspreche dem eines Geländewagens. Die größeren Dimensionen würden wiederum der Personenbeförderung und der größeren Robustheit im Gelände dienen. Auch die relativ hohe Lastenkapazität beruhe nicht darauf, dass das Fahrzeug nach der Herstellerkonzeption für den Lastentransport bestimmt gewesen wäre. Diese beruhe viel mehr auf der robusten Bauweise -welche für zivile und militärische Fahrzeuge gleich sei- für den militärischen Einsatz.

Hinsichtlich der Innenraumgrößen wurde der Bw vorgehalten, dass nach den dem Referenten bekannten Einzelgenehmigungsbescheiden anderer H 1 die Länge der Ladefläche nur 110 cm, die Länge vom Gaspedal bis zur Rückwand 185 cm und die Breite des Innenraumes 202 cm betrage. Die der Personenbeförderung dienende Fläche würde aber jedenfalls bei weitem überwiegen. Hingewiesen wurde (auch unter Angabe von Geschäftszahlen der Zolltarifauskünfte) auf Tarifierungen des H1 als PKW.

Für das Vorliegen eines Geländewagens würden allgemein auch die beim H1 erfüllten Kriterien sprechen: eine hohe Bodenfreiheit, kurze Karosserieüberhänge, Rahmenbauweise, Allradantrieb, stark unterisiertes Getriebe, Differentialsperre, verschränkungsfähiges Fahrwerk, grobes Reifenprofil sowie eine robuste und einfache Technik.

Weiters wurde angefragt, ob es im gegenständlichen Fahrzeug eine Klimaanlage gab und wie hoch die Höchstgeschwindigkeit gewesen ist (im Hinblick auf die Untersetzung des Getriebes).

Den Antworten der Bw und den vorgelegten Unterlagen können folgende Informationen bezüglich des gegenständlichen Fahrzeugs entnommen werden:

Zunächst verweist die Bw bezüglich der anzuwendenden Verordnung auf die umsatzsteuerrechtliche Rechtslage und schließt daraus, dass die Kriterien der VO BGBI Nr. 134/1993 maßgeblich seien.

Hinsichtlich der Größe der Ladefläche betont die Bw die allgemeine Größendimension des H1 und findet die Ladefläche insbesondere auch im Vergleich mit anderen Pritschenwagen auf der Liste des BMF als groß.

Weiters sei der H1 sehr vielseitig einsetzbar und zeichne sich durch seine Lastenbeförderungskapazität bis zu 5,5 Tonnen aus, sodass jedenfalls die Lastenbeförderungskapazität gegenüber der Personenbeförderungskapazität überwiege.

Die Typisierung sei nur deshalb mit 3,5 Tonnen erfolgt, damit der Lenker nicht eine LKW-Fahrberechtigung benötige.

Hinsichtlich der Länge des Innen- bzw. des Laderaumes wurde angegeben, dass keine Angaben gemacht werden könnten, da das Fahrzeug nicht mehr produziert werde.

Die Bauartgeschwindigkeit betrage 134 km/h und eine Klimaanlage wäre vorhanden gewesen.

Bezüglich der vorgehaltenen Argumentation betreffend der Nichtanerkennung eines H1 als LKW in der Entscheidung des UFS mit der GZ RV/0942-L/07 wiederholte die Bw ihr bisheriges Vorbringen und verwies insbesondere nochmals darauf, dass der H1 sich optisch nicht von jenen Pritschenwagen unterscheide, die in der Liste des BMF als vorsteuerabzugsberechtigt bezeichnet werden. Überdies wären die dort angeführten Pick-ups nicht für den Einsatz in den Gruben geeignet gewesen.



C.) Investitionszuwachsprämie 2004

Die Bw machte mit Erklärung vom 26. April 2005 für das Jahr 2004 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) in Höhe von € 668.925,00 geltend. Dabei wurden von den ermittelten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres in Höhe von € 6.776.100,00 die durchschnittlichen Investitionen der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2004 geendet haben in Höhe von € 86.849,00 in Abzug gebracht. Dieser Betrag errechnete sich als Durchschnitt der prämienbegünstigten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten laut Bw für 2001 (€ 41.372,00), 2002 (€ 149.555,00) und 2003 (€ 69.621,00), sodass sich laut Erklärung ein Investitionszuwachs von € 6.689.251,00 und eine Prämie in Höhe von € 668.925,00 ergab.

Infolge einer bei der Bw durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO wurde die IZP 2004 mit Bescheid vom 15. Juni 2005 mit € 551.351,15 festgesetzt. Die Berechtigung zur Festsetzung gemäß § 201 BAO wurde dem Grunde nach nicht bestritten.

Der Niederschrift über die Nachschau vom 10. Juni 2005 ist zu entnehmen, dass laut BP der durchschnittliche Investitionszuwachs mit € 224.717,72 anzusetzen sei, da die prämienbegünstigten Kosten 2003 um € 413.605,17 auf € 483.226,17 zu erhöhen wären. Von den Gesamtinvestitionen für eine Aufbereitungsanlage von € 583.409,73 seien € 413.605,17 im Wirtschaftsjahr 2002/03, € 160.413,67 im restlichen Kalenderjahr 2003 und € 9.390,89 im Kalenderjahr 2004 angefallen. Die zu aktivierenden Teilherstellungskosten des Wirtschaftsjahrs 2002/03 (€ 413.605,17) müssten somit die durchschnittlichen Investitionen der Vorjahre erhöhen (**Berufungspunkt 1.a.**).

Zur Berechnung der IZP 2004 dürften überdies nur die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Jahres 2004 herangezogen werden, weshalb lediglich € 9.390,89 in die

Bemessungsgrundlage einzubeziehen und diese um € 574.018,84 (Gesamtkosten 583.409,73 minus anzuerkennende 9.390,89) zu kürzen wären (**Berufungspunkt 1.b.**).

Ferner müssten laut BP die prämienbegünstigten Anschaffungen bzw Herstellungen 2004 um folgende Beträge gekürzt werden:

Da Personen- und Kombinationskraftwagen gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern gehören würden, müssten die Anschaffungskosten von zwei im Jahr 2004 angeschafften Hummer H1 in Höhe von € 224.166,00 ausgeschieden werden (**Berufungspunkt 2.**). Die Hummer H1 würden vor allem aufgrund der kurzen Ladefläche nach ihrem Erscheinungsbild einem PKW entsprechen, sodass sie zolltarifisch als PKW einzustufen wären und gemäß § 4 der VO BGBI II Nr. 193/2002 steuerlich nicht als Klein-LKW akzeptiert werden könnten.

Da die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen grundsätzlich unzulässig sei, müssten die in den Anschaffungskosten des Kalenderjahres enthaltenen Finanzierungskosten in Höhe von € 239.685,89 ausgeschieden werden (**Berufungspunkt 3**). Rund 55% der getätigten Investitionen des Jahres 2004 seien durch die Zwischenschaltung von Leasinggesellschaften finanziert worden. Diese hätten in die weiterverrechneten Kaufpreise die Finanzierungskosten eingerechnet.

Laut BP ergibt sich somit folgende Berechnung der IZP 2004

Prämienbegünstigte AK/HK laut Erklärung: 6.776.100,00

Kürzung Berufungspunkt 1.b. - 574.018,84

Kürzung Berufungspunkt 2 - 224.166,00

Kürzung Berufungspunkt 3 - 239.685,89

Prämienbegünstigte AK/HK laut BP 5.738.229,27

minus durchschnittliche Investitionen (Berufungspunkt 1.a.) - 224.717,72

Zuwachs nach BP 5.513.511,55

IZP nach BP 551.351,15

Gegen diese Feststellungen bzw Ermittlung der IZP 2004 wurde am 1. August 2005 Berufung erhoben. In der Folge wird der weitere Sachverhalt bzw. das Parteenvorbringen zum besseren Verständnis themenbezogen dargestellt.

Berufungspunkt 1.a.: Erhöhung der Herstellungskosten des Vergleichszeitraumes 2003 (Aufbereitungsanlage)

Unstrittig ist, dass es sich bei der gegenständlichen Aufbereitungsanlage um ein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut im Sinn des § 108e EStG 1988 handelt.

Die Bw gibt in ihrer Berufung zunächst den Text des § 108e EStG 1988 wider und verweist auf einen Widerspruch, den sie in folgender Textierung zu erkennen glaubt. Nach der gesetzlichen Berechnungsanleitung in § 108e Abs. 3 1. Satz EStG 1988 sei zur Berechnung des prämierungsfähigen Investitionszuwachses von den jeweiligen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Kalenderjahres, für das jeweils die Prämie geltend gemacht wird, der Durchschnitt dieser Kosten, die in den letzten drei Jahren angefallen sind, abzuziehen. Nach dieser Bestimmung sei ein durchschnittlicher Investitionszuwachs nicht zu ermitteln, vielmehr müsse lediglich der dann abzuziehende Durchschnitt der Investitionen in den drei Vergleichsjahren ermittelt werden. Dagegen lege § 108e Abs. 3 Zi. 1 EStG 1988 für den Fall, dass sich die Anschaffung oder Herstellung auf mehrere Jahre erstreckt, missverständlich fest, dass dann in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten **mit einzubeziehen** sind. Auch nach Ansicht der Bw bedeute dies aber nicht, dass tatsächlich ein durchschnittlicher Investitionszuwachs zu ermitteln sei (Verweis auf Thunshirn/Untiedt in SWK 2005, S 076 ff). Dies bedeute zunächst einmal, dass die in den jeweiligen Vergleichsjahren angefallenen und aktvierten Teilherstellungs.- oder Teilanschaffungskosten in die Berechnung des Durchschnitts der Investitionen einfließen und die Vergleichsbasis heben würden.

Die Betriebsprüfung bekräftigte in ihrer Stellungnahme, dass in die Berechnung des Durchschnittes der Investitionen die in den einzelnen Vorjahren angefallenen und zu aktivierenden Kosten mit einzubeziehen seien.

In der Gegenäußerung der Bw zur Stellungnahme der BP wurden im wesentlichen die Argumente der Berufung wiederholt.

Im Vorhalt vom 9. Dezember 2008 ersuchte der UFS zunächst um Aufklärung, ob dieser Berufungspunkt überhaupt aufrecht gehalten wird, da die Bw entgegen der ursprünglichen Vorgangsweise und der betraglichen Darstellung in der Berufung in ihren weiteren Ausführungen, offensichtlich auch davon ausgehen, dass die Teilkosten bei Ermittlung der durchschnittlichen Vergleichsbasis in den einzelnen Jahren ihres Anfalles einzubeziehen seien.

Darauf antwortete die Bw in ihrer Beantwortung vom 9. März 2009, dass die Teilanschaffungs- und Herstellungskosten vor 2004 gar nicht aktiviert und auch nicht für die Durchschnittsermittlung herangezogen worden seien. Diese Kosten wären lediglich am Konto „Anlagen in Bau“ verbucht und im Jahr 2004 aktiviert worden.

Im übrigen wären nach den Ausführungen der Bw bei der Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter über mehrere Jahre die Teilherstellungskosten der einzelnen Jahre sowohl bei der Ermittlung der durchschnittlichen Investitionen der vergangenen Jahre

(prämienmindernd) als auch im Jahr der Fertigstellung (prämienerhöhend) in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Investitionszuwachses einzubeziehen. Das Gesetz enthalte keine Aussage, wann eine IZP bei mehrjähriger Herstellung geltend zu machen sei. Die Geltendmachung könne somit im Jahr der Fertigstellung oder zeitanteilig von den jeweils aktivierten Beträgen erfolgen. Jede andere Auslegung würde verfassungswidrig sein.

(Anm. des Referenten: Rein rechnerisch würde die hier dargestellte Ansicht der Bw bei beiden Varianten (entweder jedes Jahr IZP von den Teilherstellungskosten und jeweils prämienmindernde Einbeziehung in die Durchschnittsermittlung der Vorjahre oder IZP von gesamten Herstellungskosten im letzten Jahr und prämienmindernde Einbeziehung der Teilherstellungskosten in die Durchschnittsermittlung der Vorjahre) zum gleichen Ergebnis führen, würde aber zumindest die Zurücknahme bzw. Einschränkung der Berufung im Punkt 1.a. bedeuten, da nach der hier vertretenen Argumentation die Teilherstellungskosten jedenfalls durch Einbeziehung in die Durchschnittsermittlung prämienmindernd wären. Es bleibt die Frage, ob das Gesetz dieses von der Bw vertretene Wahlrecht tatsächlich einräumt. Dies wäre insbesondere in jenen Fällen von Bedeutung, bei denen in den Vorjahren „vergessen“ wurde, eine IZP geltend zu machen. Siehe dazu Punkt 1.b.)

Mit Schreiben vom 31. März 2010 wurde die Bw daher gefragt, ob eine diesbezügliche Berufungseinschränkung erfolge.

Die Bw beantwortete diesen Vorhalt mit Schreiben vom 15. Juni 2010, in dem zunächst die Berufungsausführungen abermals wiederholt wurden. Die Bw erklärte nicht dezidiert die Einschränkung der Berufung in diesem Punkt, gab aber an, „dass umgebuchte Anlagen in Bau die Bemessungsgrundlage für die IZP insofern mindern, als diese bereits im Vorjahr als Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten zu verbuchen waren.“

Berufungspunkt 1.b.: Kürzung der Herstellungskosten 2004 (Aufbereitungsanlage)

In Fortsetzung zu den unter Punkt 1.a. dargestellten Ausführungen, meint die Bw in ihrer Berufung, dass weder die gesetzliche Berechnungsanleitung noch der Auslegungsbehelf des BMF (EStR 2000, Rz 8216ff) hinsichtlich der über mehrere Jahre angefallenen Teilherstellungs- oder Teilanschaffungskosten eine Anordnung über den Zeitpunkt enthalte, wann von diesen eine IZP geltend zu machen sei. Es sei eine Geltendmachung der IZP im Zeitpunkt der Fertigstellung von den gesamten Investitionen oder aber auch eine zeitanteilige Geltendmachung von den jeweils in den einzelnen Jahren aktivierten Teilkosten möglich. Der Begriff „durchschnittlicher Investitionszuwachs“ stelle aber eine Verknüpfung zwischen den Vorjahren und dem laufenden Jahr her, sodass die jeweiligen Teilkosten prämienmindernd

sowohl in die Berechnung der Durchschnittsinvestitionen des Vergleichszeitraumes als auch im Jahr der Fertigstellung prämienerhöhend in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Investitionszuwachses einzubeziehen seien. Dieses Resultat ergäbe sich auch im Wege einer verfassungskonformen Interpretation (Verweis auf Doralt, RdW 2004, 289 und Thunshirn/Untiedt in SWK 2005, S 076 ff), da es ansonsten zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung komme. Die gesamten im März 2004 nach Abschluss des Kontos „in Bau befindliche Anlagen“ umgebuchten Teilkosten müssten daher im Jahr 2004 prämienerhöhend in die Berechnung einfließen.

Stellungnahme der BP zur Berufung: In die Bemessungsgrundlage seien die im Prämienjahr angefallenen Kosten zu berücksichtigen. Eine Kürzung habe um jene Teilkosten der Vorjahre zu erfolgen, für die bereits in den Vorjahren eine Prämie geltend gemacht werden hätte können. Es sei nicht nachvollziehbar, dass sich aus dem Gesetzeswortlaut ein Wahlrecht bezüglich des Zeitpunktes der Geltendmachung der Prämie ergäbe.

In der Gegenäußerung der Bw zur Stellungnahme der BP wurden im wesentlichen die Argumente der Berufung wiederholt.

Im Zuge der Vorlage der Berufung an den UFS führte das Finanzamt weiters aus, dass nach dem Wortlaut des § 108e Abs. 3 Zi. 1 EStG 1988 der maßgebliche Zeitpunkt für die Gewährung der IZP der Zeitpunkt anzusehen sei, in dem aktivierungsfähige Aufwendungen vorliegen würden. Würde sich eine Herstellung über den Bilanzstichtag hinaus erstrecken, müsste die IZP bereits von den zu aktivierenden Teilbeträgen des jeweiligen Jahres geltend gemacht werden. Selbst die von der Bw zitierten Autoren (Thunshirn/Untiedt in SWK 2005, S 076 ff) seien in Wirklichkeit zu dem Ergebnis gekommen, dass Teilkosten in die prämienbegünstigten Investitionen der einzelnen Jahre einzubeziehen seien und auch die Vergleichsbasis für die Berechnung der Folgejahre anheben würden.

Im Vorhalt vom 9. Dezember 2008 wurde der Bw mitgeteilt, dass nach Ansicht des Referenten die BP richtig vorgegangen sei. Nach Ansicht des Referenten könnte auch aus dem in der Berufung angeführten SWK-Beitrag nichts für die Bw gewonnen werden, da auch die Autoren –und dies sei strittig gewesen– im Beitrag lediglich festgehalten hätten, dass im Prämienjahr die auf dieses Jahr entfallenden Teilkosten prämienerhöhend angesetzt werden könnten. Dazu möge auch das von den Autoren publizierte Beispiel betrachtet werden, in dem diese exakt der in der Berufung vertretenen Ansicht widersprechen. Weiters sollten auch die Ausführungen der gleichen Autoren in SWK 2004, S 69 gewürdigt werden, nach denen im Falle von mehrjährigen Herstellungen die IZP bereits von den zu aktivierenden Teilbeträgen in den einzelnen Jahren zu bilden sei.

Der Bw wurden im Rahmen des Vorhalts weitere Kommentarstellen, die ihrer Ansicht widersprechen, mitgeteilt. Weiters wurde die Intention des Gesetzgebers und eine auch nach Ansicht des Referenten bestehende Schwachstelle des Gesetzes, die dazu führe, dass eine Aufteilung einer Investition auf mehrere Jahre im Vergleich zur Investition in einem Jahr im Hinblick auf die IZP ungünstiger sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. März 2009 wird lediglich das Berufungsvorbringen wiederholt ohne auf die Ausführungen und Argumente des Referenten oder die angeführten Kommentarmerkunen im Vorhalt einzugehen.

Berufungspunkt 2.: Kürzung der Anschaffungskosten 2004 (zwei Hummer H1)

Zur weitgehenden Vermeidung von Wiederholungen werden jene Bereiche des Verfahrens, die sowohl für die Einstufung des im Mai 2000 und als auch der im Jahr 2004 angeschafften H1 von Relevanz sind, nicht mehr wider gegeben. Insofern wird auf die oben angeführte Darstellung verwiesen.

Nach dem Berufungsvorbringen würden nach § 108e EstG 1988 PKW und Kombi (im Sinne der VO BGBl II Nr. 193/2002) –abgesehen von hier nicht relevanten Ausnahmen- nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen. Die beiden gegenständlichen H1 würden aufgrund ihrer werkseitigen Konstruktion mit einem geschlossenen Führerhaus und der daran anschließenden offenen Ladefläche Pritschenwagen (Pick-up-Fahrzeuge) iSd § 4 der VO BGBl II Nr. 193/2002 und somit keine PKW oder Kombi darstellen. Die Fahrzeuge würden auch nahezu ausschließlich zur Güterbeförderung eingesetzt und auch von der BP sei das Vorliegen eines Pritschenwagens und deren kraftfahrrechtliche Einreihung als LKW nicht bestritten worden. Obwohl es keine verbindliche Auskunft über die zollrechtliche Einstufung der H1 gäbe, seien diese in Anlehnung an die Beurteilung der Hummer H2 SUT zolltarifisch als PKW behandelt und bei der Ermittlung des Investitionszuwachses nicht berücksichtigt worden. Obwohl der H1 mit anderen Fahrzeugen, die nach der Liste des BMF als LKW anzuerkennen seien, durchaus vergleichbar sei, wäre er insbesondere aufgrund seiner Ähnlichkeit mit dem Hummer H2 SUT als PKW eingestuft worden. Während der Hummer H2 SUT nach seiner Ausstattung und seinem Erscheinungsbild zu Recht als PKW eingestuft werde, könne dies für den Hummer H1 aufgrund seiner Größe und Zweckwidmung für die Lastenbeförderung im Gelände nicht zutreffend sein.

Die Betriebsprüfung wies in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass ihr im Zuge der Nachschau lediglich mitgeteilt worden sei, dass die H1 zur Grubenbesichtigung verwendet worden wären. Der Bw seien auch Unterlagen zur zolltarifischen Einstufung übergeben worden.

Diese Unterlagen liegen der Stellungnahme bei. Dieser Unterlage ist u.a. die Aussage des VwGH (Entscheidung vom 22. Oktober 1992, Zl. 92/16/0040) zu entnehmen, dass ein Fahrzeug nach seinem objektiven Erscheinungsbild hauptsächlich für die Beförderung von Personen gebaut sei, wenn die Ladefläche kleiner als der Raum für die zu befördernden Personen ist.

Insgesamt soll nach dieser Unterlage eine Einreihung als PKW erfolgen, wenn das Erscheinungsbild eher dem eines PKW, insbesondere im Falle des Überwiegens der Fläche zur Personenbeförderung gegenüber der Lastenbeförderung, entspricht. In einem derartigen Fall würde auch ein geringfügiges Überwiegen der Lastenbeförderungskapazität auf Grund einer besonders robusten Bauweise nicht gegen die Einreihung als PKW sprechen. Neben diesen Ausführungen ist beispielhaft eine Abbildung des H1 abgedruckt.

In der Gegenäußerung der Bw zur Stellungnahme der BP wurden im wesentlichen die Argumente der Berufung wiederholt.

Mit Schreiben der Bw vom 9. November 2005 wurde die Berufung insoweit eingeschränkt, als auf die IZP für den Hummer H1 Alpha open top verzichtet wird, da dessen Kauf rückgängig gemacht wurde und das Fahrzeug auch nie angemeldet wurde.

Auch im Zusammenhang mit der oben angeführten Berufung gegen die Nichtanerkennung eines H1 als LKW im Rahmen der Gewinnermittlung 2001 bis 2004 wurden dem Bw auch im gegenständlichen Zusammenhang durch den UFS mit Vorhalt vom 9. Dezember 2008 Fragen gestellt bzw. Unterlagen angefordert. Für die rechtliche Beurteilung und somit auch für bestimmte Fragestellungen ergibt sich allerdings dadurch eine Unterscheidung, dass für die Beurteilung (bei den KöSt-Berufungen) des vor dem 8. Februar 2002 angeschafften ersten Hummer H1 neben der Rechtsprechung des VwGH nach Ansicht des Referenten (siehe rechtliche Beurteilung) vor allem die VO BGBI 273/1996 heranzuziehen ist, während bei den im Jahr 2004 angeschafften Fahrzeugen bereits die Kriterien der VO 2002/193 maßgeblich sind.

Die Bw wurde auch um Stellungnahme ersucht, ob sich durch die Zurücknahme des Antrages auf IZP für den Hummer H1 Alpha open top vom 9. November 2005 die Bemessungsgrundlage für die IZP in diesem Punkt von € 224.166,- auf € 97.500,- verringert habe. Dies wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. März 2009 bestätigt.

Auf den Vorhalt, dass der Hummer H1 nach der Herstellerkonzeption in erster Linie für die Beförderung von Soldaten gebaut worden sei, gab die Bw an, dass daraus hervor gehe, dass das Fahrzeug eben zur Lasten- **und** Personenbeförderung im Gelände konzipiert sei. Die

daher gegebene militärische Eignung schließe aber nicht das Vorliegen eines Pritschenwagens aus.

Weiters führte die Bw aus, dass der H1 der ursprünglichen Konzeption des Herstellers für militärische Zwecke entspreche und ohne wesentliche Änderungen als zivile Version produziert werde. Im Gegensatz dazu sei der Hummer H2 SUT als Freizeit-SUV konzipiert und unterscheide sich vom H1 hinsichtlich des Erscheinungsbildes, der Größe und der Ausstattung. Der H1 sei im Gegensatz zum H2 insbesondere aufgrund seiner anders konstruierten Bodengruppe mit einer wesentlich größeren Bodenfreiheit für den Transport von Lasten im Gelände auf unbefestigtem Terrain ausgelegt.

Berufungspunkt 3.: Kürzung der Anschaffungskosten 2004 um Kosten der Finanzierung

Die Bw führte dazu in ihrer Berufung aus: Wenn im Rahmen von Mietkaufverträgen Wirtschaftsgüter erworben werden und diese aufgrund der Ausgestaltung der Verträge wirtschaftlich dem Mietkäufer zuzurechnen sind, müssten die so erworbenen Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden. Analog zur Behandlung von Leasingverträgen könnten die dabei beim Leasinggeber angefallenen Kosten angesetzt werden. Eine Aktivierung von Fremdkapitalzinsen sei im Rahmen der Anschaffungskosten grundsätzlich unzulässig. Nach Straube (HGB, 2. Band Rechnungslegung, § 203 Rz 31 mwN) sei aber bei kreditfinanzierten Anzahlungen oder Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Anschaffungen von Neuanlagen mit längerer Bauzeit von einem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht auszugehen. Wenn dieses Wahlrecht bezüglich der Fremdkapitalzinsen, die als Gemeinkosten verrechnet werden, handelsrechtlich genutzt werde, sei dem auch steuerrechtlich zu folgen. Davon abweichend seien Fremdkapitaleinzelkosten nach dem Wortlaut und der Systematik des § 203 HGB zwingend zu aktivieren. Diesem Aktivierungsgebot würden auch keine zwingenden steuerrechtlichen Aktivierungsverbote entgegen stehen, weshalb aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch steuerlich eine Aktivierung zu erfolgen habe. Da die in Rede stehenden Finanzierungskosten den erworbenen Wirtschaftsgütern unmittelbar zuzurechnen seien, würden somit aktivierungspflichtige Fremdkapitaleinzelkosten vorliegen, welche die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Investitionszuwachses erhöhen müssten.

Die BP nahm dazu wie folgt Stellung: Nach der Rechtsprechung des VwGH würden Finanzierungskosten steuerlich nicht zu den Anschaffungskosten gehören. Verwiesen wurde auf VwGH vom 17.3.1961, 207, 985/58; 7.7.1971, 734/69 und vom 13.5.1986, 83/14/0089 sowie auf den Kommentar zum EStG von Quantschnigg/Schuch (§ 6, Tz 59).

In der Gegenäußerung der Bw zur Stellungnahme der BP wurden im wesentlichen die Argumente der Berufung wiederholt.

Im Zuge der Vorlage der Berufung an den UFS führte das Finanzamt weiters aus, dass Fremdkapitalzinsen bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes keine aktivierungsfähigen Anschaffungsnebenkosten darstellen würden (Verweis auf Doralt, EStG, Anm 69 zu § 6 EStG mit Verweisen auf die Rechtsprechung des VwGH). Selbst wenn ein Kaufpreis langfristig und zinsenlos gestundet werde, sei der Kaufpreis abzuzinsen. Die Anschaffungskosten würden dann nur im Barwert des Kaufpreises bestehen (Verweis auf VwGH vom 14.1.1986, ZI. 85/14/0134). Die von der Bw zitierte Ansicht von Straube beziehe sich nur auf das Wahlrecht für Fremdkapitalzinsen für Herstellungskosten. Bei Anschaffungskosten dürften Finanzierungskosten nicht hinzu gerechnet werden. Dies wäre nur dann möglich, wenn bei Neuanlagen mit längerer Bauzeit Anzahlungen und Vorauszahlungen mit Krediten finanziert würden. Nach der im Straube-Kommentar vertretenen Ansicht soll sich § 203 Abs. 4 HGB nur auf Herstellungskosten beziehen, weshalb Finanzierungskosten unter die Anschaffungsnebenkosten des § 203 Abs. 2 HGB subsumiert werden könnten und dadurch zwingend zu aktivieren wären. Dieser Ansicht könne aber nicht gefolgt werden, da sie im Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH und zur herrschenden Ansicht stehe. Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die von Leasinggesellschaften im Zuge von Mietkaufvereinbarungen erworben werden, seien daher durch Abzinsung des Kaufpreises mit dem Barwert anzusetzen.

Im Vorhalt vom 9. Dezember 2008 wurde die Bw um Stellungnahme zur Feststellung der BP ersucht, nach der es sich bei den -im von den Leasinggesellschaften verrechneten Kaufpreis enthaltenen- Finanzierungskosten um Fremdkapital-Einzelkosten im Zusammenhang mit Anschaffungen handle und somit keine Finanzierungen von Neuanlagen mit längerer Bauzeit oder Fremdkapitalzinsen für den Zeitraum der Herstellung vorliegen würden. Beispielhafte Rechnungen mögen vorgelegt werden. Ebenso möge dargestellt werden, wie sich der Gesamtbetrag von € 239.685,89 ermitte und, ob es sich um Finanzierungskosten des Verkäufers oder des Käufers handle.

Weiters wurden der Bw Kommentar-Meinungen und VwGH-Entscheidungen mitgeteilt, die im Ergebnis die Rechtsansicht des Finanzamtes stützen würden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. März 2009 wird dazu lediglich –ohne auf die Ausführungen im Vorhalt näher einzugehen- auf das Berufungsvorbringen verwiesen.

Weiters wurden fünf beispielhafte Rechnungen, die nach der Vorhaltsbeantwortung Finanzierungskosten enthalten, ein beispielhafter Leasingvertrag sowie eine Aufstellung der gesamten Finanzierungskosten in Höhe von € 239.685,89 vorgelegt.

Aus dem vorgelegten beispielhaften Mietkaufvertrag ergibt sich, dass es sich bei den fraglichen Finanzierungskosten um eigene Kosten der Finanzierung des Käufers handelt, da nach der Vereinbarung eine Mobilienleasing-GmbH mit den Leasingraten (Kaufpreisraten) Zinsanteile verrechnet.

Als Stellungnahme zu den mitgeteilten Kommentarmeinungen und VwGH Entscheidungen wurde auf die Berufungsausführungen verwiesen und festgehalten, dass die mitgeteilten Quellen auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden seien.

Daraufhin wurde die Bw mit Schreiben vom 31. März 2010 befragt, warum ihrer Ansicht nach die zitierten VwGH-Erkenntnisse auf den gegebenen Sachverhalt nicht anwendbar seien. Die Bw wurde ersucht die maßgeblichen Unterschiede darzustellen.

Die Antwort vom 15. Juni 2010 lautete: „Keine weiteren Angaben“

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Hinsichtlich Gegenstandsloserklärung der Berufung gegen die Umsatzsteuer-Festsetzung 12/2005 siehe oben bei den Entscheidungsgründen.

B.) Körperschaftsteuer 2001 bis 2004

Strittig ist zwischen den Parteien nur die Einstufung des gegenständlichen Fahrzeugs als PKW oder LKW. Unstrittig sind dagegen die sich daran anschließenden Rechtsfolgen.

Erfolgt eine Einstufung des im Wirtschaftsjahr 2001 (Mai 2000) angeschafften Hummer H1 als PKW sind als Abschreibungsbasis lediglich die gemäß § 20 Abs. 1 Zi. 2 lit. b EStG 1988 angemessenen steuerlichen Anschaffungskosten und der von der BP gewählte Abschreibungssatz (§ 8 Abs. 6 Zi. 1 EStG 1988) anzusetzen. Wird das Fahrzeug dagegen als LKW eingestuft, sind die vollen Anschaffungskosten und der Abschreibungssatz laut Bilanz anzusetzen, wodurch sich für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2004 eine Ergebnisminderung von jährlich € 7.014,29 ergeben würde.

Nach § 6 Abs.2 der VO 2002/193 gilt diese in Bezug auf die Einkommensteuer (anders als für die Umsatzsteuer) nur für Fahrzeuge, die ab dem 8. Februar 2002 angeschafft wurden. Im Abs. 3 der genannten Bestimmung wird festgehalten, dass die VO BGBI 273/1996 entsprechend dem Inkrafttreten der VO 2002/193 außer Kraft tritt.

Für davor angeschaffte Fahrzeuge müsste somit weiterhin die VO 273/1996 anzuwenden sein. Diese ist allerdings formal nur zu § 8 Abs 6 Zi 1 (betr. Afa) und § 10 Abs 4 (frühere Bestimmung zum IfB) EStG 1988 ergangen (beide Bestimmungen mit VO Ermächtigung) und nicht für § 20 Abs. 1 Zi. 2 EStG 1988 (Angemessenheitsprüfung), die auch keine VO-Ermächtigung enthält. Es wurde aber bereits auch in der Entscheidung der FLD für W, NÖ und Bgld vom 7.10.2002, Zi. RV/336-17/02, die Ansicht vertreten, dass davon auszugehen sei, dass das EStG von einem einheitlichen Begriffsverständnis für LKW, Kombi und PKW ausgehe. Auch nach Ansicht des Referenten muss mangels anderer gesetzlicher Hinweise und Definitionen auf diese VO zurückgegriffen werden können.

Der VwGH, der über diese FLD-E zu entscheiden hatte, ging auf die Anwendbarkeit der VO nicht ein, sondern verwies in seiner Entscheidung VwGH vom 19.12.2002, [2002/15/0190](#) auf seine ständige Rechtsprechung, nach der es für die Abgrenzung der Fahrzeugarten PKW bzw. Kombi einerseits und LKW andererseits entscheidend auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des KFZ, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und im Allgemeinen zu dienen bestimmt ist, ankomme. Auf den Verwendungszweck im Einzelfall komme es dagegen nicht an. Dabei könne ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines PKW seine charakteristische Eigenschaft als PKW auch durch bestimmte Umbauten nicht verlieren. In der Folge führt der VwGH beispielhaft seine E vom 23.10.1990, 89/14/0291, an, in der der VwGH anknüpfend an diese Auffassung festhielt, dass KFZ, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen, den PKWs zuzuordnen seien.

Dem Verweis der Bw auf die umsatzsteuerliche Rechtslage kommt keine Bedeutung zu, da sich diese Ausführungen nur auf das –hier nicht relevante- Recht auf Beibehaltung bestimmter Vorsteuerausschlüsse beziehen.

Ebenso unbedeutend für die beim UFS zu treffenden Entscheidungen ist die von der Bw immer wieder ins Treffen geführte Liste des BMF für vorsteuerabzugsberechtigte Klein-LKW und Pritschenwagen.

Zu diesem Vorbringen ist nach VwGH vom 2. Februar 2010, [2008/15/0290](#) zunächst darauf zu verweisen, dass im gegenständlichen Verfahren nicht geprüft werden kann, ob andere, nicht verfahrensgegenständliche Fahrzeugtypen die Voraussetzungen der jeweils maßgeblichen Verordnung erfüllen und ob es tatsächlich zutrifft, dass im Einzelfall Fahrzeuge zu Unrecht in eine 'sogenannten BMF-Liste' Homepage des Bundesministeriums für Finanzen aufgenommen worden sind.

Da somit nach Ansicht des Referenten für die Ausgangsbasis der Abschreibung für Abnutzung (die angemessenen Anschaffungskosten nach § 20 Abs. 1 Zi. 2 EStG 1988) und die Dauer deren Abschreibung nach § 8 Abs. 6 Zi. 1 EStG 1988 (auf diese Bestimmung bezieht sich die genannte VO) dieselben Begriffe maßgeblich sein müssen, sind für vor dem 8. Februar 2002 angeschaffte Fahrzeuge einheitlich die Unterscheidungsmerkmale der VO BGBI 273/1996 heranzuziehen.

Es wird somit das Vorliegen eines PKW bzw eines LKW sowohl nach den Kriterien der VwGH-Rechtsprechung als auch nach jenen der VO BGBI 273/1996 geprüft.

Diese VO sieht folgende für den gegenständlichen Fall einschlägige Bestimmungen vor:

§ 2 Fahrzeuge, die das typische äußere Erscheinungsbild eines PKW oder Kombi aufweisen, sind steuerrechtlich auch dann nicht als LKW einzustufen, wenn sie zur Güterbeförderung eingerichtet sind und kraftfahrrrechtlich und zolltarifisch als LKW gelten. Diese Fahrzeuge gelten als PKW oder Kombi.

§ 3 Geländewagen sind PKW oder Kombi, ausgenommen es liegen die Voraussetzungen für einen Pritschenwagen nach § 7 vor.

§ 4 Pritschenwagen sind als LKW einzustufen.

§ 7 Pritschenagen (Pick-up-Fahrzeuge) sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer oder mit zwei Sitzreihen) und eine hinter dem Führerhaus befindliche **große** und grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen.

§ 11 Fahrzeuge, die Sport- oder Luxuscharakter aufweisen, sind von der Einstufung als Pritschenwagen ausgenommen.

Aufgrund des Vorliegens der im Vorhalt vom 31. März 2010 aufgezählten Kriterien für einen Geländewagen (hohe Bodenfreiheit, kurze Karosserieüberhänge, Rahmenbauweise, Allradantrieb, stark untersetztes Getriebe, Differentialsperrre, verschränkungsfähiges Fahrwerk, grobes Reifenprofil, robuste und einfache Technik) ist davon auszugehen, dass das gegenständliche KFZ ein Geländewagen ist. Auch die Bw weist selbst darauf hin, dass zB der Hummer H2 eindeutig ein PKW sei. Nach Ansicht des Referenten unterscheiden sich der H1 und der H2 hinsichtlich der Größe der Ladefläche und dem Erscheinungsbild nur unwesentlich. Während der H1 eindeutig mehr als Geländefahrzeug konzipiert ist, entspricht der H2 mehr den Komfort- und Modeansprüchen.



DesktopMachine.com



DesktopMachine.com

Da das gegenständliche Fahrzeug –wie bereits aufgezeigt wurde- nach seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung aufgrund seiner typischen Beschaffenheit und Bauart im Allgemeinen der Personenbeförderung dient, liegt nach der Rechtsprechung des VwGH ein PKW bzw allenfalls ein Kombi vor. Dies ergibt sich zunächst im Wesentlichen aufgrund der relativ kleinen Fläche für die Lastenbeförderung, der ein relativ großer Fahrgastraum gegenübersteht. Insgesamt liegt nach dem gesamten Erscheinungsbild, der Bauweise und Ausstattung ein Geländewagen vor, der für die Beförderung von Personen im Gelände (ursprünglich zu militärischen Zwecken) konzipiert ist. Dass bei dieser Personenbeförderung auch Ausrüstungsgegenstände transportiert werden können, steht dieser Einschätzung nicht entgegen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, nach der KFZ, die schon äußerlich einem Geländefahrzeug entsprechen, den PKWs zuzuordnen sind. Das gegenständliche Fahrzeug unterscheidet sich von üblichen Geländefahrzeugen allenfalls durch seine überdurchschnittliche Größe. Aber auch diese Größe dient der besseren Geländeeinsetzbarkeit und aufgrund des großen Fahrgastraumes letztlich der Personenbeförderung.

Auch nach der hier –nach Ansicht des Referenten- noch anzuwendenden VO 273/1996 könnte ein Geländewagen nur dann ein LKW sein, wenn sich hinter dem Führerhaus eine „große“ Ladefläche befinden würde. Hinsichtlich der Auslegung des Begriffes „groß“ vertritt der Referent aufgrund des Gesamtzusammenhangs der Bestimmungen und der Aussagen des VwGH die Ansicht, dass die Ladefläche grundsätzlich eine gewisse Größe erreichen muss, die darauf schließen lässt, dass das KFZ wirtschaftlich hauptsächlich zur Lastenbeförderung bestimmt ist. Darüber hinaus muss die Ladefläche hinsichtlich ihrer Größe auch in Relation zur Größe des Fahrgastraumes auffallend in den Vordergrund treten. Dies erfordert nicht nur der vom VO-Geber verwendete Begriff „groß“ sondern auch das geforderte –sich von einem PKW oder typischen Geländewagen unterscheidende –äußere Erscheinungsbild eines LKW. Auch der Ausschluss von Fahrzeugen, die Sport- oder Luxuscharakter aufweisen, von einer Einreihung als LKW weist in diese Richtung. Lässt das äußere Erscheinungsbild nach der Verkehrsauffassung darauf schließen, dass ein Fahrzeug zur Beförderung von Personen im Gelände vorliegt, steht nach den einschlägigen Bestimmungen eben die –eventuell auch sportliche oder freizeitgemäße- Personenbeförderung und nicht die Beförderung von Lasten im Vordergrund.

Die Bw hat auch in ihrer Vorhaltsbeantwortung das behauptete höchst zulässige Gesamtgewicht von 5.500 kg nicht nachgewiesen. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich vielmehr eine Nutzlast von insgesamt 666 kg. Die Lastenkapazität (386 kg) übersteigt die Personenkapazität (4 x 75 kg) somit nur geringfügig. Überdies beruht die relativ hohe Lastenkapazität auf seiner robusten Bauweise für den militärischen Einsatz im Gelände zum Transport von Soldaten mit ihrer Ausrüstung. Unbestritten werden der Rahmen und die Karosserie sowohl bei der militärischen als auch bei der zivilen Variante gleich gefertigt.

Hinsichtlich der Längenangaben und dem Überwiegen des Fahrgastraumes gibt die Bw an, dass keine diesbezüglichen Auskünfte gegeben werden könnten. Dies erscheint unglaublich, da sich ein H1 nach Auskunft der Bw im Eigentum des früheren Geschäftsführers der Bw befindet. Überdies sind dem Referenten die im Vorhalt angeführten Maße aus anderen Berufungsverfahren, die ebenfalls einen H1 betrafen (siehe etwa UFS vom 15.3.2010, RV/0942-L/07) und bei denen Einzelgenehmigungsbescheide vorgelegt wurden, bekannt. Es ist daher davon auszugehen, dass die diesbezüglichen Angaben der Bw unrichtig sind und die Ladefläche lediglich ca. 1,5 m² beträgt. Dieser steht eine Fahrgastfläche von ca. 3,6 m² gegenüber. Hinsichtlich der im Vorhalt angeführten verbindlichen Zollauskünfte, nach denen der H1 als PKW tarifiert wurde, äußerte sich die Bw nicht.

Die Bw erläuterte auch trotz Vorhaltes nicht, worin ihrer Ansicht nach der Unterschied zu einem Geländefahrzeug zu erblicken wäre.

Die Bw bestätigte aber die ursprüngliche Konzeption des H1 für den militärischen Einsatz und bestätigte, dass der H1 für die Beförderung von Soldaten und Lasten konzipiert ist. Nach Ansicht des Referenten ergibt sich aus den Raumverhältnissen und dem äußereren Erscheinungsbild eindeutig, dass dabei die Beförderung der Soldaten im Gelände eindeutig im Vordergrund steht. Auch die Innenraumausstattung bei der zivilen Version weist eindeutig in diese Richtung.

Hinsichtlich weiterer Argument für das Nichtvorliegen einer allgemeinen Lastenbeförderungskonzeption wird auch auf die Ausführungen unter Punkt C.2. verwiesen.

Im Ergebnis liegt nach dem äußereren Erscheinungsbild, der Ausstattung (4 mit Sicherheitsausrüstung ausgestattete Sitze mit Lederausstattung, Klimaanlage, Tempomat, Alufelgen,...) und der allgemeinen Zweckwidmung ein Fahrzeug vor, das nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart im Allgemeinen für den Transport von Personen im Gelände konzipiert ist und im zivilen Bereich häufig zu Military.-, Sport.-, Spaß.- oder Imagezwecken erworben wird. Aufgrund der objektiv und relativ zum Fahrgastraum kleinen Ladefläche kann mangels einer von § 7 der VO 273/1996 geforderten großen Ladefläche bei gegebener Sachlage das Vorliegen der kleinen Ladefläche aus dem H1 –selbst wenn dieser im Einzelfall tatsächlich überwiegend zum Lastentransport eingesetzt wird- keinen Pritschenwagen oder LKW machen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen, sodass es bei der Kürzung der Abschreibung der angemessenen Anschaffungskosten des Hummer H1 während einer achtjährigen Nutzungsdauer laut Betriebsprüfung bleibt.

C.) Investitionszuwachsprämie 2004 (in der Folge: IZP)

C.1.a. Erhöhung der Herstellungskosten des Vergleichszeitraumes 2003 (Aufbereitungsanlage)

und

C.1.b. Kürzung der Herstellungskosten 2004 (Aufbereitungsanlage)

Auszugehen ist davon, dass im Wirtschaftsjahr 2003 aktivierungspflichtige Teilherstellungskosten für eine Aufbereitungsanlage in Höhe von € 413.605,17, im restlichen Kalenderjahr 2003 in Höhe von € 160.413,67 und im Kalenderjahr 2004 in Höhe von € 9.390,89 anfielen. Dies wurde von der Bw nie dezidiert bestritten und auf entsprechende Vorhalte wurde eher ausweichend geantwortet (siehe unten). Strittig ist lediglich, ob die gesamten Herstellungskosten in Höhe von € 583.409,73 wahlweise im Jahr der Inbetriebnahme der Anlage oder anteilig in jenen Zeiträumen, in denen sie zu aktivieren

waren, prämienbegünstigt sind. Nach Ansicht der Amtspartei sind für die IZP 2004 nur die im Kalenderjahr 2004 angefallenen Teilkosten prämierungsfähig.

Das Vorliegen aktivierungspflichtiger Teilherstellungs- bzw. Teilanschaffungskosten ergibt sich aus den getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung und der rein rechtlichen Argumentation der Bw mit grundsätzlicher Annahme des Vorliegens von Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten. Nach den Ausführungen der Bw in der Berufung wurde die Aufbereitungsanlage einerseits durch Auftragnehmer und andererseits durch Eigenleistungen der Bw errichtet. Es liegen somit Herstellungskosten vor. In weiterer Folge führt die Bw nur aus, wann die dafür angefallenen Teilanschaffungs- bzw. Teilherstellungskosten ihrer Ansicht nach bei der Ermittlung der IZP zu berücksichtigen sind.

Auf Nachfrage durch den UFS im Vorhalt vom 9. Dezember 2008 gab die Bw im Schreiben vom 9. März 2009 dazu missverständlich an, dass die vor 2004 angefallenen Teilherstellungs- bzw. Teilanschaffungskosten nicht aktiviert wurden. Sämtliche angefallenen Kosten wären erst im Jahr 2004 vom Konto „Anlagen in Bau“ umgebucht und aktiviert worden. In weiterer Folge führt die Bw aber wiederum aus, wie sich ihrer Ansicht nach die in den einzelnen Zeiträumen angefallenen Herstellungskosten auf die IZP auszuwirken hätten. Um diese evtl. vorliegenden Widersprüche aufzuklären wurde die Bw mit Schreiben vom 31. März 2010 nochmals befragt, wie diese Ausführungen zu verstehen seien. Hingewiesen wurde auch darauf, dass die Verbuchung auf dem Konto „Anlagen in Bau“ eine Aktivierung darstelle und, dass im Fall der doch nicht erfolgten Aktivierung der Aufwand der Wirtschaftsjahre zu hoch gewesen sei. In der Beantwortung vom 15. Juni 2010 geht die Bw auf diese Fragen gar nicht mehr ein, sondern führt lediglich wiederholend aus, wie sich ihrer Ansicht nach die angefallenen aktivierungspflichtigen Kosten auf die IZP 2004 auszuwirken hätten.

In diesem Verfahren ist somit vom Vorliegen aktivierungspflichtiger Teilherstellungskosten auszugehen. Ob diese auch tatsächlich aktiviert wurden, braucht in diesem Verfahren nicht geklärt werden.

Ursprünglich schien auch strittig, ob die in den Vorperioden angefallenen Teilherstellungskosten in die Berechnung der durchschnittlichen Investitionen der Vorperioden einzubeziehen sind. Die Bw erklärte nicht dezidiert die Einschränkung der Berufung in diesem Punkt, gab aber an, „dass umgebuchte Anlagen in Bau die Bemessungsgrundlage für die IZP insofern mindern, als diese bereits im Vorjahr als Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten zu verbuchen waren. Da die grundsätzliche Aktivierungspflicht der Teilherstellungskosten nie bestritten wurde, ist somit davon auszugehen, dass die angefallenen Teilherstellungskosten sich (mittlerweile wohl auch nach Ansicht der Bw) unstrittig prämienmindernd auszuwirken haben. Der UFS geht davon aus, dass es nicht auf

die tatsächliche Verbuchung der Teilkosten als Aufwand oder als aktivierte Anlagen in Bau sondern auf die grundsätzlich gegebene Aktivierungspflicht für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung selbstständig zu bewertender Wirtschaftsgüter ankommt.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern unter bestimmten –hier nicht strittigen- Voraussetzungen eine IZP geltend gemacht werden. Nach Abs. 3 der genannten Bestimmung ist der maßgebliche Investitionszuwachs die Differenz zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt dieser Kosten der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem jeweils ersten Jänners des Prämienjahres enden. Dabei sind nach Zi. 1 dieses Absatzes in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- und Herstellungskosten mit einzubeziehen.

Aus der Wortfolge „die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge“ ergibt sich eindeutig, dass sich dieser erste Satz der Zi. 1 auf die Berechnung der durchschnittlichen Investitionen der vergangenen Jahre bezieht und die Formulierung „durchschnittlicher Investitionszuwachs“ wohl nur ein Redaktionsversehen sein kann. Vielmehr muss diese Wortfolge als „durchschnittliche Investitionen“ gelesen werden. Es sollen eben gerade nicht vergangene Investitionen gefördert, sondern ein Anreiz für aktuelle Investitionen geschaffen werden. Wird dieser Satz der Zi. 1 teleologisch verstanden, sollen eben die in Vorperioden angefallenen Teilkosten ausschließlich für die Ermittlung der durchschnittlichen Investitionen in den Vorperioden prämienmindernd und keinesfalls im Prämienjahr prämienerhöhend einbezogen werden.

Auch aus der Überschrift der Bestimmung („Befristete Investitionszuwachsprämie“) und aus den Gesetzesmaterialien zur Einführung dieser Bestimmung ergibt sich der vom UFS vertretene Sinn der fraglichen Bestimmung. Als Anreiz für Investitionen soll nach der Finanzausschuss-Begründung eine befristete steuerliche Förderung von Investitionszuwächsen gewährt werden. Vergangene Investitionen sollten keinesfalls prämiert werden. Gilt dies im Jahr der Einführung der IZP, gibt es keinen Grund, in anderen Jahren eine andere Auslegung zu unterstellen. Mit der von der Bw unterstellten Auslegung können somit in den Vorjahren vergessene IZP nicht nachgeholt werden. Schon aus der Bezeichnung der Prämie als „Zuwachsprämie“ ergibt sich zwingend die hier vertretene Auffassung, auch wenn diese steuerpolitisch durchaus mit guten Gründen kritisiert wird (siehe Doralt, EStG, Tz 3 zu 3 108e EStG 1988).

Auch die von der Bw wiederholt zitierten Autoren Thunshirn und Untiedt sprechen sich in Wirklichkeit für die vom UFS vertretene Ansicht aus (siehe dazu UFS vom 10. März 2005, RV/0703-W/04).

Auch in der Entscheidung des UFS vom 25. Februar 2009, RV/0527-G/08, wird ausführlich die auch in dieser Entscheidung vertretene Ansicht begründet. Diese Entscheidung erhält insbesondere auch dadurch besonderes Gewicht, dass der VwGH mit seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2009, 2009/15/0085, eine dagegen eingebrachte Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat.

Nach der genannten VwGH Entscheidung ist der Zweck der Prämie, den Zuwachs an Investitionen über den Schnitt der letzten drei Jahre hinaus zu fördern. Im Beschwerdefall ist der Investitionszuwachs die Differenz zwischen den steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten, körperlichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 2003 angefallen sind und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ungebrauchten, körperlichen Wirtschaftsgütern der drei letzten Wirtschaftsjahre vor dem 1. Jänner 2003. Die im Jahr 2001 und 2002 angefallenen und bereits aktivierten Teilherstellungskosten können bei Berechnung des Investitionszuwachses des Jahres 2003 nicht den Investitionen dieses Jahres zugerechnet werden, weil sie in diesem Jahr nicht angefallen sind. Die jeweils aktivierten Teilbeträge der Herstellungskosten sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses der letzten drei Jahre miteinzubeziehen. Die belangte Behörde hat daher zutreffend die in den Jahren 2001 und 2002 aktivierten Teilherstellungskosten den Investitionen dieser Jahre hinzugerechnet.

Aufgrund dieser VwGH Entscheidung war die Berufung auch in diesen Punkten abzuweisen, ohne dass nochmals (nach den in den Vorhalten bereits erfolgten Hinweisen) auf weitere Literaturstellen eingehen zu müssen.

C.2. Ausscheiden der AK des im Jahr 2004 angeschafften Hummer H1 aus der BMG für die IZP

Nach § 108e Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der IZP –von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen- die Anschaffungskosten von PKWs und Kombis nicht einbezogen werden.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw im Zusammenhang mit der BMF-Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Klein-LKW ist auf die unter Punkt B getroffenen Ausführungen zu verweisen.

Aufgrund der Anschaffung dieses Hummer nach dem 8.2.2002 ist gemäß § 6 Abs 2 der VO 2002/193 diese auch in Bezug auf die Einkommensteuer anzuwenden. Die Einstufung als PKW oder LKW hat somit nach den von dieser VO aufgestellten Kriterien zu erfolgen.

In § 1 der Verordnung wird zunächst festgehalten, dass Klein-LKW keine PKW oder Kombi sind. 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 kraftfahrrrechtlich 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 kraftfahrrrechtlich und zolltarifisch als LKW (KFZ zur Warenbeförderung) einzustufen sein.

Kraftfahrrrechtlich 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

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 H1 nahezu alle genannten Kriterien (hohe Bodenfreiheit, kurze Karosserieüberhänge, Rahmenbauweise, Allradantrieb, stark unterisiertes Getriebe, Differentialsperre, verschränkungsfähiges Fahrwerk, grobes Reifenprofil, robuste und einfache Technik) für das Vorliegen eines Geländefahrzeugs. Bedenkt man die Höchstgeschwindigkeit von 134 km/h bei 190 PS kann wohl auch von einem stark unterzetteten Getriebe ausgegangen werden. Der UFS geht aufgrund der oben angeführten Gesichtspunkte auch davon aus, dass das Fahrzeug auch nach dem äußerem Erscheinungsbild einem der Personenbeförderung dienenden Geländefahrzeug entspricht. Selbst die ungewöhnliche Größe des Fahrzeuges dient einerseits aufgrund des relativ großen Fahrgastraumes mit einer Fläche von 3,6 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 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 der 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.

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

Für das Vorliegen eines LKW sprechen zunächst die kraftfahrrrechtliche Einstufung des Fahrzeuges als LKW sowie das Überwiegen der Lastenkapazität. Die hohe Lastenkapazität beruht allerdings auf der robusten Bauweise des Fahrzeuges für den militärischen Einsatz und kommt auch bei den für zivile Zwecke produzierten 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.) Es darf kein Personen.- oder Kombinationskraftwagen vorliegen.

Da die gesetzlichen Bestimmungen zwar Begriffe aus dem KFG verwenden, hinsichtlich deren näherer Definition nicht auf das KFG verweisen sondern den BMF zur Erlassung einer VO ermächtigen 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 BGBI II Nr. 193/2002 Das Fahrzeug muss sich nach dem äußereren 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 BGBI 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 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 Erscheinungsbild 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 äußereren 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 äußereren 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 BGBI 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 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 H1 zum Einsatz kommt.

5.) § 4 2. Gedankenstrich VO BGBI 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 abzuwegen 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 Fahrzeugs 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 prämienbegünstigter LKW gegeben ist und die Berufung abzuweisen war.

C.3. Kürzung der Anschaffungskosten 2004 um Kosten der Finanzierung

Unstrittig liegt folgender Sachverhalt vor:

Im Zusammenhang mit Mietkaufverträgen, die als Anschaffungen zu beurteilen sind, wurden mit den Leasing- bzw. Kaufpreisraten auch Zinsanteile verrechnet. Diese stellen somit Kosten der Finanzierung der angeschafften Gegenstände dar. In Summe betragen diese Anschaffungskosten € 239.685,89. Finanzierungen von Neuanlagen mit längerer Herstellungszeit oder überhaupt Herstellungskosten liegen nicht vor.

Es handelt sich bei den Fremdfinanzierungskosten um Zinsanteile, die in den Leasingraten enthalten sind und somit um eigene Kosten der Finanzierung.

Nach § 108e EStG 1988 bilden die in einem der Kalenderjahre 2002 bis 2004 angefallenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter die Basis für die Berechnung der IZP. Da weder die angeführte Bestimmung noch § 6 Zi. 1 EStG 1988 eine Definition des Begriffes „Anschaffungskosten“ enthalten, ist auf § 203 Abs 2 UGB zurück zu greifen. Demnach sind Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die geleistet werden, um Vermögensgegenstände zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie ihnen einzeln zugeordnet werden können. Finanzierungskosten gehören nach herrschender Auffassung (siehe Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 6 Rz 26, Doralt, EStG, § 6 Tz 69 und 93) nicht zu den Anschaffungskosten.

Da gemäß § 203 Abs. 4 UGB Finanzierungskosten iRv Herstellungskosten aktiviert werden können (soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen), hat man geschlossen, dass dies iRv Anschaffungskosten nicht möglich ist. Ausnahmsweise können eigene Finanzierungskosten aktiviert werden, wenn sie iZm Anzahlungen für Anschaffungen von Neuanlagen mit langer Bauzeit anfallen, dem Lieferanten die Aufnahme von Fremdkapital ersparen und somit ohne diese Vorfinanzierung durch den Käufer die aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten (der fakturierte Preis, in dem auch die Finanzierungskosten des Lieferanten enthalten wären) entsprechend höher gewesen wären. Gleiches soll gelten, wenn der Käufer die Finanzierungskosten des Verkäufers ersetzt. Das Aktivierungsverbot bezieht sich somit nur auf eigene Finanzierungskosten. Die auf die Zeit nach der Lieferung entfallenden Zinsen gehören keinesfalls zu den Anschaffungskosten (VwGH 13.5.1986, [83/14/0089](#)).

Selbst im Fall einer zinsenlosen Stundung des Kaufpreises bei langdauernder Fälligkeit ist idR vom Vorliegen eines Zinsenanteiles auszugehen. Die Anschaffungskosten sind mit dem abgezinsten Barwert der Kaufpreisschuld anzusetzen (VwGH 14.1.1986, [85/14/0134](#)) Dabei handelt es sich offensichtlich auch nicht um Finanzierungskosten des Lieferanten, die dem Käufer in Rechnung gestellt werden. Vielmehr wird unterstellt, dass im Kaufpreis eine Zinskomponente enthalten ist, die den Lieferanten bewogen haben, den Kaufpreis zu stunden. Diese Zinskomponente steht nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung durch den Lieferanten und stellt somit Finanzierungskosten des Käufers dar.

Auch nach den von der Bw zitierten Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube, HGB Kommentar, § 203 Rz 29ff dürfen Fremdkapitalzinsen grundsätzlich nicht aktiviert werden. Selbst iRv Herstellungskosten ist eine Aktivierung nur im engen Rahmen des § 203 Abs. 4 UGB möglich. Voraussetzung für die Aktivierung ist im Fall des § 203 Abs. 4 UGB, dass das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung eines Gegenstandes verwendet wird und dass die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dieses Aktivierungswahlrecht ist nicht auf Anschaffungskosten übertragbar, in deren Rahmen Fremdfinanzierungskosten nicht zu den Anschaffungskosten zählen. Wie bereits oben ausgeführt wurde, kann es ein Einbeziehungswahlrecht ausnahmsweise dann geben, wenn bei Neuanlagen mit längerer Bauzeit Anzahlungen und Vorauszahlungen durch Kredite finanziert werden. Es gäbe aber auch Argumente, die in einem solchen Fall (längere Bauzeit, Finanzierung von Anzahlungen durch Kredite) für eine Aktivierungspflicht sprechen. Wenn für Finanzierungskosten für Anschaffungen kein Wahlrecht vorgesehen ist, da sich dieses Wahlrecht nach § 203 Abs. 4 UGB ausdrücklich nur auf Herstellungskosten bezieht, und man Finanzierungseinzelkosten unter die Anschaffungsnebenkosten des § 203 Abs. 2 UGB subsumiert, würden diese nach dieser Bestimmung zwingend zu aktivieren sein. Wortlaut und Systematik lassen dann **unter den erwähnten engen Voraussetzungen** sowohl bei Anschaffungen als auch bei Herstellungen eine Aktivierungspflicht von Fremdkapitaleinzelkosten begründet erscheinen. Auch steuerlich müsste hinsichtlich der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen zur Vorfinanzierung von Wirtschaftsgütern mit langer Lieferdauer im Rahmen von Anschaffungskosten dann von einer Aktivierungspflicht ausgegangen werden.

Die hier genannten engen Voraussetzungen (lange Bau- oder Lieferzeit, Anzahlungen) für eine möglicherweise geltende Aktivierungspflicht von Fremdfinanzierungskosten im Rahmen einer Anschaffung sind hier gar nicht gegeben, sodass weder ein Aktivierungswahlrecht noch eine Pflicht greift. Auch der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 16. November 1993, 93/14/0124, darauf hingewiesen, dass auch Rohatschek (in FJ 1993, 81; auch hier verweist die Bw auf diese Literaturstelle) davon ausgeht, dass Fremdkapitalzinsen in Zusammenhang

mit Anschaffungen grundsätzlich nicht aktivierungsfähig sind. Dies entspreche auch der herrschenden Ansicht (weitere Nachweise siehe VwGH) und der vom genannten Autor behandelte Sonderfall der Kreditfinanzierung einer Anzahlung oder Vorauszahlung, die für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes mit längerer Bauzeit geleistet werde, liege gar nicht vor. Aus diesen Ausführungen des VwGH kann nach Ansicht des Referenten geschlossen werden, dass auch der VwGH nur in diesem Ausnahmefall, der auch bei gegenständlicher Berufung nicht gegeben ist, eine Aktivierung von Fremdkapitalkosten für Anschaffungen überhaupt für möglich hält.

Nach Ansicht der Bw würde sich aus diesen Ausführungen ergeben, dass sich die Aktivierungsverbote für Fremdkapitalkosten nur auf Gemeinkosten beziehen und Fremdkapitaleinzelkosten sowohl im Rahmen der Anschaffungs- als auch der Herstellungskosten aktivierungspflichtig wären.

Da aber die auch von den -von der Bw ins Treffen geführte Autoren geforderten engen Voraussetzungen für die möglicherweise geltende Aktivierungspflicht gar nicht gegeben sind, muss mit der herrschenden Ansicht und der Rechtsprechung des VwGH daran festgehalten werden, dass eigene Fremdkapitalkosten für Anschaffungen nicht aktivierungsfähig sind und die Kürzung der Bemessungsgrundlage für die IZP zu Recht erfolgt ist.

Linz, am 27. September 2010