



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, vertreten durch S, vom 19. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 11. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2004 und 7/2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Beim Bw. wurde für den Zeitraum 7/2004 bis 7/2005 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Die BP stellte dabei folgendes fest:

Mit Rechnung vom 9. Juli 2004 (Rechnungsnummer 15719) habe der Bw. einen PKW Chevrolet Avalanche gekauft. Für dieses Fahrzeug habe er folgende Vorsteuerabzüge vorgenommen:

2004	Konto	Vorsteuerabzug
Kauf	640	8.800,00 €
Anmeldung	640	9,18 €
Treibstoff	7322	302,64 €
Vorsteuerabzug	2004	9.111,82 €

2005	Konto	Vorsteuerabzug
Treibstoff	7322	23,67 €
Vorsteuerabzug 2005		23,67 €

Feststellung: Der PKW Chevrolet Avalanche entspreche zwar kraftfahrrechtlich den Anforderungen eines Lastkraftwagens, erfülle jedoch nicht die Vorgaben für den Vorsteuerabzug. Ein Fahrzeug, das hinter den Sitzreihen eine offene Ladefläche aufweise, sei zolltarifarisch als Personenkraftwagen einzureihen. Indizien für diese Beurteilung seien neben dem optischen Eindruck zB. das Vorhandensein einer nur kurzen Ladefläche und (oder) die Möglichkeit, die Heckscheibe zu öffnen. Dies sei beim Fahrzeug Chevrolet Avalanche der Fall. Das Fahrzeug unterliege der Normverbrauchsabgabe, auch wenn es kraftfahrrechtlich als LKW zugelassen sei. Die Vorsteuerkürzung 2004 werde im Dezember 2004 und die Vorsteuerkürzung 2005 im Juli 2005 durch die BP berücksichtigt.

2. Gegen die aufgrund der BP erlassenen Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2004 und 7/2005 vom 11. Oktober 2005 (zugestellt am 14. Oktober 2005) wurde mit Schreiben vom 19. Oktober 2005 das Rechtsmittel der Berufung eingelegt:

Sofern das Finanzamt die Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes nicht aufhebe, werde der Antrag auf Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (UFS) und Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Begründung:

a. Die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2004 und 7/2005 basierten auf der vom Finanzamt vorgenommenen Umsatzsteuerprüfung, worüber die Niederschrift vom 26. September 2005 aufgenommen worden sei. Einzige Feststellung sei die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer gewesen.

Das Fahrzeug Chevrolet Avalanche sei als LKW und nicht als PKW anzusehen.

b. Für die umsatzsteuerliche Einstufung des „Pick-up´s“ sei die Umsatzsteuerverordnung (USt-VO) BGBl. II 2002/193, heranzuziehen. Grundsätzlich seien Klein-LKW vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Als Klein-LKW könnten nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Dabei müsse das Fahrzeug so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personenkraftwagen mit einem äußerst großen technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre (§ 2 der USt-VO). In § 4 USt-VO werde speziell (neben den Voraussetzungen des § 2 USt-VO) für Pritschenwagen („Pick-up“-Fahrzeuge) geregelt, dass diese nicht als Personen- oder

Kombinationskraftwagen angesehen würden. Dies unter der Voraussetzung, dass sie bereits werksseitig so konstruiert seien, dass sie ein geschlossenes Viererhaus (mit einer Sitzreihe oder zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen würden. Die Kraftfahrzeuge müssten kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen eingestuft werden.

Für die Beurteilung sei ausschließlich diese USt-VO heranzuziehen.

Demnach sei zu prüfen, ob alle Voraussetzungen entsprechend der USt-VO gegeben seien. Der Chevrolet Avalanche 2004 bzw. 2005 habe zwei Sitzreihen. Dies sei nach der Verordnung für Pritschenwagen zulässig. Des weiteren müsse das Fahrzeug kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als LKW einzustufen sein. Entsprechend der Zulassungspapiere sei ersichtlich, dass kraftfahrrechtlich der Chevrolet Avalanche 2004 und 2005 als LKW eingestuft worden sei. „Pick-up´s“ mit über 5.000 Kubik und unter 5 Tonnen würden als LKW nach der kombinierten Nomenklatur eingestuft. Beim Benziner komme die KN-Nummer 87043131 und beim Diesel die KN-Nummer 87042131 zur Anwendung.

c. Auch die Abteilung Verkehrstechnik in L. habe eindeutig festgestellt, dass es sich um einen LKW handle.

d. Nunmehr habe das BMF am 22. Februar 2005 eine Information herausgegeben, wonach der Chevrolet Avalanche sowohl der Novapflicht unterliege, als auch kein vorsteuerabzugsberechtigtes Kraftfahrzeug sei. Dies mit der Begründung, dass das Fahrzeug dem typischen Erscheinungsbild eines PKW entspreche und daher zolltarifarisch auch als PKW einzureihen sei. Als Indizien dafür habe man eine nur kurze Ladefläche und/oder die Möglichkeit die Heckscheibe zu öffnen, angegeben.

e. Grundsätzlich sei die Bezeichnung „Chevrolet Avalanche“ (unter dieser generellen Bezeichnung) in dieser Information zu weit, da es eine Vielzahl unterschiedlicher Modelle dieses Typs gebe und diesbezüglich schon eine vom deutschen Zoll veröffentlichte Entscheidung vorliege, wonach der Chevrolet Avalanche „2500“ im Jahr 2003 in Deutschland zolltarifarisch als LKW eingestuft worden sei.

Zusätzlich handle es sich hier, um der genauen Bezeichnung gerecht zu werden, um den Chevrolet Avalanche 2004 und 2005 und nicht um den Chevrolet Avalanche. Auch aus dem Fahrzeugbrief aus Deutschland gehe eindeutig hervor, dass es sich bei dem eingeführten Neufahrzeug um einen „LKW offener Kasten“ handle. Die entsprechende Einstufung als LKW sei auch vom Hersteller vorgenommen worden, der dieses Fahrzeug unter der Kategorie „Trucks“ anbiete.

Für einen LKW spreche weiters, dass die Anhängelast 3.500 kg betrage. Es entspreche sicher nicht dem äußeren Erscheinungsbild eines gängigen Personenkraftwagens, dass die Zuglast mehr betrage als das Fahrzeug selbst. Die Zuglast sei somit höher und vorrangig gegenüber der Personenbeförderung, sodass insgesamt ein LKW vorliege. Auch die Verwendung zum Schieben und Ziehen von schweren Lasten (zB. Gabelstapler oder andere Transportgeräte) durch den Chevrolet Avalanche spreche eindeutig für einen LKW.

Auch die Ladefläche betrage bis zu 2,4 Meter, sodass auch aus diesem Gesichtspunkt ein LKW vorliege. Es könne somit nicht von einer nur kurzen Ladefläche gesprochen werden. Dass das Heckfenster entfernbar sei, müsse nach dem Gesamterscheinungsbild als vernachlässigbar angesehen werden und könne alleine die Einstufung als PKW nicht begründen, zumal auch die Verordnung ein solches Entscheidungskriterium nicht vorsehe.

f. Das Gesamtbild des Chevrolet Avalanche 2004 bzw. 2005 und der Verwendungszweck als Lastentransporter, die hohe Anhängelast und die lange Ladefläche würden eindeutig ergeben, dass es sich um einen LKW handle.

g. Zusätzlich werde ausgeführt, dass sowohl das gleichartige Konzernfahrzeug (Chevrolet C/K) als auch das gleichartig gelagerte Konkurrenzprodukt (Dodge Ram Pick-up) in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Pritschenwagen aufscheinen würden und der gegenständliche „Pick-up“ vom Erscheinungsbild diesen beiden entspreche, woraus auch geschlossen werden könne, dass insgesamt ein vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug vorliege.

Der Vorsteuerabzug sei daher zu gewähren.

3. Die Berufung wurde am 10. November 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Das Fahrzeug wurde am 16. Dezember 2005 im Hof des Gebäudes der Berufungsbehörde besichtigt. Darüber wurde folgender Aktenvermerk angefertigt:

Die Besichtigung des Fahrzeuges ergab folgendes:

Länge der Ladefläche 1,60 m; Breite 1,32 m.

Fahrgastinnenraum Länge 1,70 m; Breite 1,58 m.

Die Rückenlehne der Sitze vor dem Laderaum kann umgelegt werden, sodass der Laderaum vergrößert werden kann. Hinter den Sitzen befindet sich eine Fensterscheibe, die weder verblecht, noch vergittert ist. Sie kann aber entfernt werden. Insgesamt sind fünf Sitze samt den entsprechenden Sicherheitsgurten vorhanden.

(b) Der vorliegenden Genehmigung des Amtes der Landesregierung für den Chevrolet Avalanche ist ein höchst zulässiges Gesamtgewicht von 3.175 kg, eine Nutzlast von 315 kg ein

Eigengewicht von 2.785 kg und eine Anhängelast von 3.500 kg zu entnehmen. Das Fahrzeug ist für fünf Personen zugelassen.

(c) Mit Schreiben vom 20. Januar 2006 (bei der Berufungsbehörde am 23. Januar 2006 eingelangt) zog die Bw. den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurück.

4. Folgende Unterlagen und Aussagen wurden von der Betriebsprüfung für deren rechtliche Beurteilung herangezogen:.

a. Umsatzsteuerprotokoll (Steuerdialog) 2005:

Zur Normverbrauchsabgabe im Zusammenhang mit als PKW importierten, jedoch in der Folge als LKW kraftfahrrechtlich zugelassenen Fahrzeugen:

Ein Zollamt habe festgestellt, dass österreichische Fahrzeughändler „Pick-up-Fahrzeuge“ aus Drittländern importierten und als PKW der Nummer 8703 der Kombinierten Nomenklatur tarifierten (günstigerer Zollsatz gegenüber LKW). In der Folge würden diese Fahrzeuge kraftfahrrechtlich als LKW typisiert und ohne Normverbrauchsabgabe veräußert.

Unterliege die Lieferung dieser Fahrzeuge der Normverbrauchsabgabe?

Gemäß § 1 Z 1 NoVAG unterliege der Normverbrauchsabgabe die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung. Als Kraftfahrzeuge seien Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen, anzusehen. Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigem PKW und nicht NoVA-pflichtigem LKW sei demnach ausschließlich die zolltarifarisches Einordnung im Zeitpunkt der Lieferung entscheidend. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung eines Fahrzeuges als LKW ergebe sich somit noch nicht zwingend die Einstufung als LKW im Sinne der zolltarifarischen Kriterien. In der Regel seien „Pick-up-Fahrzeuge“, auch wenn sie zwei Sitzreihen aufweisen würden, zolltarifarisch als LKW einzustufen. Entspreche jedoch ein Fahrzeug, das hinter den Sitzreihen (Doppelkabine) eine offene Ladefläche aufweise, dem typischen Erscheinungsbild eines Personenkraftwagens, so sei das Fahrzeug zolltarifarisch als PKW einzureihen. Indizien für diese Beurteilung seien neben dem optischen Eindruck zB. das Vorhandensein einer nur kurzen Ladefläche und/oder die Möglichkeit die Heckscheibe zu öffnen. Dies sei zB. bei den Fahrzeugen Cadillac Escalade Ext., Chevrolet Avalanche und Hummer H2 der Fall. Derartige Fahrzeuge würden, auch

wenn sie kraftfahrrechtlich als LKW zugelassen seien, der NoVA unterliegen und seien auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt (s. auch ÖStZ 2005/183a).

b. BMF-Information - Geländefahrzeuge und dergleichen mit zwei Sitzreihen (ÖStZ 2005/79 - Auszug):

Fahrzeuge die als Geländefahrzeuge, Off-Road-Fahrzeuge, Sport-Utility Vehicles, Freizeitfahrzeuge und dergleichen mehr auf dem Markt seien (zB. BMW X5, Chevrolet Tahoe, Chevrolet Trail Blazer, Hummer H2, Jeep Grand Cherokee, Landrover, Mitsubishi Pajero, Porsche Cayenne, VW Touareg, Volvo XC 90), fielen grundsätzlich unter die Kategorie Personen- und Kombinationskraftwagen und seien daher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Als vorsteuerabzugsberechtigte Klein-LKW könnten diese Fahrzeuge nur dann eingestuft werden, wenn sie sämtliche Voraussetzungen der Verordnung BGBl. II 2002/193 erfüllten. Fahrzeuge mit zwei Sitzreihen und einem dahinter liegenden Laderaum könnten nur ausnahmsweise als Lastkraftwagen der Position 8704 der KN eingestuft werden (diese Kategorie unterliegt nicht der NoVA), wobei unter anderem folgende Kriterien erfüllt sein müssten: Es müsse eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand (die lediglich eine verglaste Sichtluke aufweisen dürfe) zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden sein. Es müssten somit zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen. Der Laderaum müsse seitlich verblecht sein. In Bezug auf die Nutzlast müsse ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegen. Aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung eines Fahrzeuges als LKW ergebe sich noch nicht die Einstufung als LKW im Sinne der zolltarifarischen Kriterien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 12 Abs. 1 z 1 UStG 1994 können Unternehmer die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für ihr Unternehmen ausgeführt wurden, abziehen. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen.
2. Mit Urteil vom 8. Januar 2002, C-409/99, Rs „Metropol Treuhand und Stadler“, hat der EuGH festgestellt, dass die mit Wirksamkeit vom 15. Februar 1996 in Kraft getretene Verordnung BGBl. 273/1996, mit welcher der Kreis der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge eingeschränkt wurde, gegen Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ist aber richtlinienkonform. Es

gilt daher neuerlich die Verordnung BGBl. 134/1993 (Keppert, SWK 2002, T 60; Tumpel, SWK 2002, S 92).

Deren Regelungen für Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse wurden in die Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 vom 17. Mai 2002 übernommen:

§ 2 der Verordnung regelt folgendes: Als Kleinlastkraftwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

Laut § 3 der Verordnung können Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, nur bei Vorliegen nachstehender Mindestanforderungen als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

- a. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.
- b. Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
- c. Hinter der Sitzreihe muss ein Trenngitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trenngitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder eine Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.
- d. Der Laderaum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (Kleber auf Polyurethanbasis) herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für die Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtungen ist nicht ausreichend.
- e. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenutzbar gemacht worden sein (zB. durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde).
- f. Der Laderaumboden muss aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung bestehen. Es muss daher eine allfällige Fußmulde durch eine selbsttragende, mit der Originalbodenplatte fest verbundenen und bis zum Trenngitter (Trennwand) vorgezogenen Stahlblechplatte überdeckt werden. Die Verbindung mit der Originalbodenplatte muss so erfolgen, dass eine

Trennung nur unter Beschädigung der Originalbodenplatte möglich wäre. Zur Herstellung dieser Verbindung eignet sich insbesondere ein Verschweißen. Sind größere Auflageflächen vorhanden, ist auch ein durchgehendes Verkleben der Auflageflächen mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt, in Verbindung mit einem Vernieten möglich (Durchnieten durch die Originalbodenplatte). Die Fußmulde muss auch durch seitliche Verblechungen abgeschlossen werden.

g. Seitliche Laderaumtüren darf das Fahrzeug nur dann aufweisen, wenn es eine untere Laderaumlänge von grundsätzlich mindestens 1.500 mm aufweist. Diese Mindestladeraumlänge darf durch eine schräge Heckklappe nicht sehr erheblich eingeschränkt werden. Bei den seitlichen Laderaumtüren muss die Fensterhebemechanik unbenutzbar gemacht worden sein.

h. Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeug für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

i. Für Geländefahrzeuge, die keine Fußmulde aufweisen, gilt ergänzend Folgendes: Die Trennvorrichtung hinter der Sitzreihe muss im unteren Bereich in einer Trennwand bestehen, die sich nach hinten waagrecht etwa 20 cm fortsetzen muss. Diese Trennwandfortsetzung muss mit der Originalbodenplatte so fest verbunden werden, dass eine Trennung nur unter Beschädigung der Originalbodenplatte möglich wäre.

Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werksseitig aufweisen.

„Werksseitig“ bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

In § 4 der Verordnung ist unter anderem geregelt: Nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen sind unter den in § 2 angeführten Voraussetzungen weiters folgende Fahrzeuge anzusehen (Kleinlastwagen im weiteren Sinn): Pritschenwagen (Pick-up-Fahrzeuge), das sind Fahrzeuge, die bereits werksseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer Sitzreihe oder mit zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende, grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen. Die Ladefläche kann auch mit einem Hardtop, einer Plane oder einer ähnlichen zum Schutz der Transportgüter bestimmten Zusatzausstattung versehen werden. Die Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

3. Pick-ups sind Fahrzeuge, die zugleich PKW und LKW ähneln und meist eine hinter den Sitzreihen offene Ladefläche aufweisen. Ist das typische Erscheinungsbild eines PKW

gegeben, so ist das Fahrzeug auch zolltarifarisch als Personenkraftwagen einzureihen. Indizien dafür sind – neben dem optischen Eindruck – das Vorhandensein einer nur kurzen Ladefläche und (oder) die Möglichkeit, die Heckscheibe zu öffnen.

Wie der VwGH zur Abgrenzung von PKW (und Kombi) und LKW bereits wiederholt ausgeführt hat, kommt es auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Kraftfahrzeuges an und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vorneherein und allgemein zu dienen bestimmt ist (VwGH vom 14.9.1992, 92/15/0139).

4. In der Rechtsprechung des BFH – die zumindest ergänzend herangezogen werden kann – finden sich eine Reihe von Entscheidungen, die die Abgrenzung PKW-Kleinlastkraftwagen zum Thema haben.

Dabei wurden vom BFH folgende Kriterien für die Einstufung eines Fahrzeuges als Klein-LKW entwickelt.

a. BFH vom 1.8.2000 (VII R 26/99), BStBl. 2001 II S. 72 (hier: Fiat Ducato mit drei Sitzplätzen, hintere Sicherheitsgurte entfernt, Sitzbefestigungspunkte unbrauchbar, hintere Fenster mit einer Folie zugeklebt, Höchstgeschwindigkeit 138 km/h, zulässiges Gesamtgewicht 2.800 kg, Leergewicht 1.740 kg, Nutzlast 1.060 kg, verkehrsbehördliche Zulassung als LKW).

(1) Ob ein Personen-, Kombinations- oder Lastkraftwagen vorliege, sei anhand von Bauart und Einrichtung des Fahrzeuges zu beurteilen (objektive Beschaffenheit des Fahrzeuges unter Berücksichtigung aller Merkmale in ihrer Gesamtheit). Zu berücksichtigen sei die Zahl der Sitzplätze, die erreichbare Höchstgeschwindigkeit, die Größe der Ladefläche, die Ausstattung des Fonds mit Sitzen und Sicherheitsgurten oder geeigneten Befestigungspunkten, das Fahrgestell, die Motorisierung und die Gestaltung der Karosserie (BFH 5.5.1998, VII R 104/97, BFHE 185, 515, BStBl. II 1998, 489), das äußere Erscheinungsbild als solches (BFH/NV 1997, 810 und BFHE 185, 515, BStBl. II 1998, 489), wobei die Verkehrsanschauung zu berücksichtigen ist (BFH vom 22.2.1991 III R 11/90, BFH/NV 1991, 838).

(2) Kein Merkmal von Bauart und Einrichtungsart des Fahrzeuges kann als von vorneherein alleinentscheidendswesentlich angesehen werden, wenn auch einzelne Merkmale ein besonderes Gewicht haben und Zuordnungen indizieren (zB. BFHE 185, 515, BStBl. II 1998, 489 für fehlende Seitenfenster im Fond; BFH 16.7.1993 III R 59/92, 566, BStBl. II 1994, 304).

(3) Merkmale mit besonderem Gewicht seien die Größe der Ladefläche des Fahrzeuges und die verkehrsrechtlich zulässige Zuladung, weil hier der Vorrang der Lastenbeförderung bzw. der Personenbeförderung besonders gut zum Ausdruck komme. Fahrzeuge die sich für beide Zwecke in etwa gleich gut eignen, seien keine LKW, sondern Kombinationskraftfahrzeuge.

Für LKW seien eine hohe Zuladung und eine große Ladefläche typisch, wenn auch eine kleine Ladefläche mit hoher Zuladung für einen LKW sprechen könne, ebenso eine große Ladefläche (für sperrige Güter) mit kleiner Zuladung. Der BFH bezweifle aber, ob ein Fahrzeug selbst bei entsprechender Herstellerkonzeption als LKW eingestuft werden könne, wenn es nur eine – im Verhältnis zur sonstigen Nutzfläche – kleine Ladefläche besitze (BFH/NV 1998, 87; zur vielseitigen Verwendbarkeit eines „Light Truck“: BFHE 183, 272, BStBl. II 1997, 627).

Mache die Ladefläche oder der Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche aus, so sei das Fahrzeug nicht vorwiegend für die Lastenbeförderung geeignet (so schon FG München, Urteil vom 17.7.1996, 4 K 2692/94). Aber auch dann, wenn das Merkmal der die Hälfte der Nutzfläche überschreitenden Ladefläche gegeben sei, welches die Zuordnung zum Typus LKW indiziere, müssten trotzdem alle Umstände des Einzelfalles gewürdigt werden, sodass beim Hinzutreten weiterer gewichtiger für die überwiegende Bestimmung zur Personenbeförderung sprechender Merkmale, die Einordnung als PKW nicht ausgeschlossen werden könne.

Auch dem Fehlen rückwärtiger Fenster oder deren Verblechung (BFHE 185, 515, BStBl. II 1998, 489) komme wesentliches Gewicht zu.

(4) Die Einstufung des Fahrzeuges durch die Verkehrsbehörde habe als solche weder kraftfahrzeugsteuerrechtlich bindende Wirkung (BFH 30.9.1981, II R 56/78, BFHE 134, 367, 369, BStBl. II 1982, 82), noch lasse sie im Allgemeinen deshalb einen zuverlässigen Rückschluss auf die richtige kraftfahrzeugsteuerrechtliche Beurteilung zu, weil die Verkehrsbehörden insoweit eine überlegene Sachkunde anwendeten, zumal die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Beurteilung durch die Finanzämter eine strengere Prüfung verlange (Deutsches Autorecht 1999, 100).

(5) Bei Serienfahrzeugen sei der Konzeption des Herstellers wesentliches Gewicht beizumessen, weil diese die Beschaffenheit eines Fahrzeuges entscheidend präge (BFHE/NV 1992, 414). Bei der Beurteilung eines durch nachträgliche Umbauten veränderten Fahrzeuges seien strenge Maßstäbe anzulegen, wenn geltend gemacht werde, ein ursprünglich als PKW konzipiertes Fahrzeug sei als LKW einzustufen. Eine abweichende Fahrzeugart könne sich nur aufgrund von Umbauten ergeben, die auf Dauer angelegt seien und das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeuges wesentlich veränderten.

Sei die Herstellerkonzeption auf vielseitige Verwendbarkeit ausgerichtet oder könne das Fahrzeug je nach Kundenwunsch als PKW, Kombi oder LKW ausgestattet sein, so sei die Herstellerkonzeption für die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Einordnung insoweit unergiebig (kein Entgegenhalten der serienmäßigen Grundausstattung). Die „Umbaumerkmale“ müssten sich nicht gegen die „Baumerkmale“ durchsetzen (wie zB. zu Sonderanfertigungen: BFHE 185,

515, BStBl. II 1998, 489; zu Geländewagen: BFH vom 29.7.1997 (VII R 19, 20/97, BFH/NV 1998, 217). Abzustellen sei auf die festzustellenden objektiven Beschaffenheitsmerkmale. Eine Einordnung als LKW könne dann nur vorgenommen werden, wenn die Merkmale den Schluss rechtfertigten, dass die Eignung und Bestimmung des Fahrzeuges zur Lastenbeförderung deutlich überwiege und die Personenbeförderung in den Hintergrund treten lasse. Andernfalls würde es sich um ein Kombinationsfahrzeug handeln (BFH/NV 1997, 810). Dabei sei es unerheblich, ob das Fahrzeug geeignet erscheine, dem Zweck zu dienen, ganz bestimmte Lasten zu befördern, auf die es dem jeweiligen Halter ankomme. Es müsse vielmehr für Zwecke von Nutzern mit Transportbedürfnissen verschiedenster Art geeignet und bestimmt sein, die der Hersteller bei der Konzeption eines LKW in der Regel berücksichtige.

(6) Die Bewertung des Fahrzeuges dürfe aber nicht auf einzelne Merkmale (Karosserie, Fenster) verengt werden. Auch von außen nicht erkennbare Merkmale – Fehlen oder Unbrauchbarmachen von Befestigungspunkten für Sitze und Sicherheitsgurte im Fahrzeugfond – seien zu berücksichtigen, ebenso nicht ohne weiteres ins Auge fallende Umbaumaßnahmen wie der Einbau einer Trennwand zur Kabine des Fahrzeugführers und das Entfernen einer hinteren Sitzbank.

Im gegenständlichen Fall sei der Fiat Dukato als LKW einzustufen. Beachtlich sei die Zuladung, welche 37,8% des zulässigen Gesamtgewichtes ausmache (Leergewicht 1.740 kg, Nutzlast 1.060 kg – 210 kg für Personenbeförderung bzw. 850 kg für Lastenbeförderung – und Gesamtgewicht 2.800 kg). Zu ihr trete die deutlich für einen LKW sprechende Größe des Laderaumes hinzu (4,32 m² bei einer Gesamtfläche ab der Vorderkante des Gaspedals von 6,29 m²).

b. BFH vom 8.2.2001, VII R 73/00 (hier: Mitsubishi L 200, Pick-up mit Doppelkabine, Eigengewicht 1.700 kg, Zuladung 900 kg):

Das Finanzamt habe festgestellt, das Fahrzeug sei aufgrund der offenen Ladefläche zum Transport von Gütern, der Fahrgastraum mit Fahrersitz und durchgehender Rückbank zur Beförderung von Personen bestimmt. Das Fahrzeug habe die Karosserie eines Geländewagens. Die Fahrgastzelle sei größer als der Ladebereich. Der Bereich der Personenbeförderung sei nicht von untergeordneter Bedeutung, diese sei auch ein Hauptzweck, nur deshalb sei eine Doppelkabine konzipiert worden. Die Doppelkabine sei von der Größe her auffällig, die Ladefläche hingegen 50 cm kürzer. Es handle sich daher um ein Kombinationskraftfahrzeug. Das Finanzgericht habe den Begriff der Herstellerkonzeption verkannt.

Ausführungen des BFH:

Fahrzeuge seien nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet, wenn ihre Ladefläche oder ihr Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmache. Dieser Maßstab gelte auch bei einem KFZ, dessen Ladefläche offen (offener Kasten) oder gegebenenfalls durch ein Hardtop oder eine Plane verschließbar und bei dem durch eine fest eingebaute Trennwand der Raum für die Personenbeförderung (Kabine) von der zur Beförderung von Gütern dienenden Ladefläche (Pritsche) getrennt sei. Auch bei solchen, oftmals als Pick-up bezeichneten Fahrzeugen, halte der Senat eine Einordnung als LKW nur dann für gerechtfertigt, wenn die Ladefläche die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche übertreffe. Auch im Fall eines Pick-up sei aber der Anteil der Ladefläche nur ein Kriterium von mehreren.

Allerdings seien PKW nicht nur Fahrzeuge, die den üblichen Limousinen oder Caravans gleichen würden, sondern auch Fahrzeuge, mit denen neben Personen auch sperrige Güter transportiert würden, wenn die Güterbeförderung nicht der vorwiegende Zweck sei. Eine offene Ladefläche sei noch kein ausreichender Anhaltspunkt für den Typus LKW, sondern spreche für ein Kombinationsfahrzeug, wenn nicht weitere Merkmale hinzutreten würden (besonders hohe Zuladung, für die Personenbeförderung unzureichende Federung oder Motorisierung, Fehlen jeder Komfortausstattung und dergleichen).

Das für die Beurteilung gegenständliche Fahrzeug habe mit gut 900 kg eine hohe, aber keine – angesichts des Eigengewichtes von 1.700 kg – außergewöhnlich hohe den Gütertransport indizierende Zuladung. Auch die weiteren Ausstattungsmerkmale (Leiterrahmen und Blattfederung) fänden sich teilweise auch bei PKW. Dass das Fahrzeug in Zeitschriften nicht im Rahmen der Berichterstattung über PKW erwähnt werde, bedeute nur, dass es eine Zwischenstellung zwischen diesen und echten LKW einnehme.

5. Folgende Umstände sprechen für eine Einstufung des Chevrolet Avalanche 1500 als PKW:

(1) Grundsätzlich sind für die Einstufung der Fahrzeuge die Regelungen der Verordnung BGBl. II, Nr. 193/2002 vom 17. Mai 2002 maßgeblich.

Kleinlastkraftwagen müssten sich aufgrund dieser Regelungen nach dem äußeren Erscheinungsbild und von der Ausstattung her von PKW unterscheiden. Ein Umbau in einen PKW müsste mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden sein. Pick-Up's müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen eingestuft sein, um den Vorsteuerabzug zu erhalten.

(2) Zur zolltarifarischen Einstufung ist folgendes festzuhalten:

a. Auf der Homepage der Europäischen Kommission sind unter den VZTA-Angaben zolltechnische Fahrzeugprüfungen abfragbar. Bei Eingabe der Fahrzeugtype Avalanche erhält

man zahlreiche zolltarifarische Einstufungen von Fahrzeugen der Type Chevrolet Avalanche 1500.

b. Unter der Nummer DEB/1388/04-1 wurde ein Fahrzeug (Pick-Up mit Benzinmotor) mit einem Hubraum von 5.300 ccm, viertüriger Fahrerkabine mit 5 Sitzplätzen und einer davon abgetrennten kleinen offenen Ladefläche mit Abdeckung, einem zulässigen Gesamtgewicht von 3.178 kg und einer maximalen Zuladung von 610 kg (davon mindestens 350 für den Personentransport) als Personenkraftwagen eingestuft („das Fahrzeug ist aufgrund seiner objektiven Beschaffenheitsmerkmale hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt“).

Unter der Nummer DEB/328/02-1 wurde ein Pick-Up mit 5.300 ccm, 5-6 Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximaler Zuladung von 600 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft.

Unter der Nummer DEB/297/03-1 wurde ein Pick-Up 1500 (aus 2003) mit 5.300 ccm, 5 Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximaler Zuladung von 574 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft.

Unter der Nummer DEB/678/02-1 wurde ein Pick-Up 1500 4x4 Base (aus 2002) mit 5.300 ccm, 5 oder sechs Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximal zulässiger Zuladung von 600 kg (dafür mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft.

Unter der Nummer DEB/733/05-1 wurde ein Pick-Up 1500 4WD V8 5,3L (aus 2002) mit 5.300 ccm, 6 Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.171 kg und maximaler Zuladung von 611 kg (davon mindestens 420 kg für die Personenbeförderung) als PKW eingestuft.

Unter der Nummer DEB/885/02-1 wurde ein Pick-Up 1500 4x4 B (aus 2002) mit 5.300 ccm, 5 Sitzplätzen und einer offenen Ladefläche (die mit einer Abdeckung versehen ist), einem Gesamtgewicht von 3.175 kg, einem Leergewicht von 2.540 kg und einer zulässigen Nutzlast von 635 kg (davon rechnerisch 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft.

Unter der Nummer DEB/1174/02-2 wurde ein Pick-Up mit 5.300 ccm, 5 oder sechs Sitzplätzen und einer davon abgetrennten Ladefläche (die mit einer Abdeckung versehen werden kann), einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximal zulässiger Zuladung von 600 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft.

c. Der strittige Chevrolet Avalanche 1.500 ist nach dem vorangehend Gesagten zolltariflich (auch in Österreich) nicht als LKW einzustufen, da zollrechtliche Tarifierungen grundsätzlich europaweit verbindlich sind. Die obgenannten Einstufungen wurden von der renommierten zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt Berlin vorgenommen. Diese Einstufung gilt auch für

Österreich, da grundsätzlich von den EU-Ländern jene Einstufung übernommen wird, die ein anderer Mitgliedstaat erstmalig trifft (nur in Ausnahmefällen wird dagegen Protest erhoben).

Soweit die Bw. auf die in Graz vorgenommene Ersteinstufung verweist, kann sie die Richtigkeit ihrer Rechtsansicht damit nicht dartun: Bei dem von der Bw. aufgezeigten Fall wurde eine vorläufige Einstufung vorgenommen, bevor die vorangehend durchgeführten Einstufungen der deutschen Zollbehörde bekannt waren. Alle nachfolgenden zollrechtlichen Einstufungen lauteten auch in Graz auf „PKW“.

Da mit der vorzunehmenden zollrechtlichen Einstufung als PKW eine der Voraussetzungen des § 4 der Verordnung BGBl. II 193/2002 nicht erfüllt ist, kommt der Vorsteuerabzug schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

(3) Ergänzend ist anzuführen:

Auch bei zollrechtlicher Einstufung als LKW wäre die Vorsteuer aufgrund folgender Umstände nicht abzugsfähig:

a. § 2 der bezeichneten Verordnung BGBl. II 193/2002 lässt nur ein Fahrzeug als Klein-LKW zu, das sich nach dem äußeren Erscheinungsbild und nach der Ausstattung erheblich von einem PKW unterscheidet.

Im gegenständlichen Fall liegt aber nach dem äußeren Erscheinungsbild zumindest ein Kombinationskraftwagen vor und das Fahrzeug unterscheidet sich von einem solchen nicht wesentlich.

Ladefläche und verkehrsrechtliche Zuladung zählen zu den wesentlichen Kriterien, mit denen PKW und LKW unterschieden werden.

Der Fahrgastraum des Chevrolet Avalanche weist nach den vorgenommenen Abmessungen eine Dimension von 2,68 m² auf, die Ladefläche von 2,11 m². Es überwiegt damit der Personentransportbereich. Selbst das Umlegen der hinteren Sitze – worauf die Bw. verweist – würde nicht zum Überwiegen des Laderaumes führen. Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es nämlich auf die typische Beschaffenheit im allgemeinen an (VwGH vom 14.9.1992, 92/15/0139), nicht einmal ein – zwecks besserer Lastenbeförderung – vorgenommener Umbau, kann einen typischen Kombi zum LKW machen (VwGH vom 20.1.1988, 87/13/0022; VwGH vom 26.4.1993, 91/15/0048; VwGH vom 19.12.2002, 2002/15/0190). Auch die Möglichkeit des Umlegens der zweiten Sitzreihe verleiht dem Fahrzeug nicht das Erscheinungsbild eines LKW (VwGH vom 14.9.1992, 92/15/0139).

Maßgeblich ist weiters für die Zuladung nicht die Anhängerlast (dh. eine für den Halter bestimmte Lastenbeförderung), auch wenn diese im gegenständlichen Fall bis zu 3.500 kg

beträgt (andernfalls könnte man beinahe jeden PKW in einen LKW verwandeln), sondern die allgemein im Fahrzeug für Personen bzw. die Ladung zur Verfügung stehenden Lastvolumina.

Die mögliche Nutzlast des Fahrzeuges von 315 kg deckt gerade den Personentransport ab, nicht aber einen größeren Gütertransport. Das Fahrzeug ist somit nicht überwiegend für Lastentransporte eingerichtet.

Hinzu kommen im Bereich der Fahrzeugausstattung die an allen Fahrersitzen angebrachten Gurte und weitere Details der Innenausstattung sowie die Höchstgeschwindigkeit von 170 Stundenkilometern. Fehlender Komfort (unzureichende Federung oder Motorisierung oder ähnliches) kann dem Fahrzeug jedenfalls nicht unterstellt werden. Auch die Ausstattung des Chevrolet Avalanche im Innenbereich ist daher nicht überwiegend LKW-typisch.

b. Das Fahrzeug muss nach § 2 der Verordnung BGBl. II 193/2002 zudem so gebaut sein, dass ein Umbau in einen PKW (bzw. Kombi) nur mit großem technischen und finanziellen Aufwand möglich und wirtschaftlich fast sinnlos ist. Das gegenständliche Fahrzeug kann aber jederzeit als Kombi geführt werden und wurde bei der Besichtigung auch so präsentiert.

Auch das zweite Kriterium des § 2 der Verordnung wäre damit nicht erfüllt.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 25. Jänner 2006