



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Angela Paulus, Mag. Dr. Erich Fröch und Erich Reichelt im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch SteuerberaterX., Wien1, vom 19. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003 nach der am 29. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Frau Bw. (in der Folge: Bw.) machte in der Umsatzsteuererklärung 2003 nachstehende Vorsteuern für die Anschaffung und den Betrieb eines Kraftfahrzeuges Chevrolet Avalanche 1500 (Pick-Up) geltend:

	Vorsteuer
Leasingvorauszahlung	€ 1.766,67
Benzinkosten 7. März bis 12. Mai 2003	€ 224,58
Leasing-Raten April und Mai 2003	€ 289,00
weitere Benzinkosten März 2003	€ 52,83
Summe	€ 2.333,08

Vom Finanzamt wurden bei der Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer 2003 diese Vorsteuern nicht anerkannt. Das Fahrzeug sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt, da die Zolltarifnummer

87032410 auf einen PKW schließen lasse und ein Kraftfahrzeug Chevrolet Avalanche nicht in der „Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge“ aufscheine.

Die Bw. erhab gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 Berufung und beantragte die Festsetzung der Bemessungsgrundlage entsprechend der Steuererklärung, die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Nach Ansicht der Bw. sind die strittigen Vorsteuern aus folgenden Gründen zu gewähren:

Die Einordnung unter Zolltarifnummer 87032410 (Kombinationskraftwagen) sei in Frage zu stellen. Gemäß Position 8704 (LKW) seien Kraftfahrzeuge mit offener Ladefläche auch bei einem allfälligen gewichtsmäßigen Überwiegen der Personenbeförderung als LKW einzureihen, wenn das äußere Erscheinungsbild eher dem eines LKW entspricht, wobei auch die Flächenaufteilung Personenbeförderung/Lastenbeförderung zu berücksichtigen sei.

Selbst bei einer zolltarifarischen Einstufung als PKW sei noch auf die „Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge“ Rücksicht zu nehmen. Der Chevrolet Avalanche scheine nicht in der Liste der Pritschenwagen „gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung aus 2002“ auf. Dies sei auch nicht möglich, da der Chevrolet Avalanche mit Einzeltypisierung in Österreich zum Verkehr zugelassen sei. Der Chevrolet Avalanche sei als LKW zugelassen worden. Er entspreche dem in der Liste der Pritschenwagen enthaltenen Chevrolet S 10. Die Vorsteuerabzugsberechtigung sei somit gegeben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Nach Ansicht des Finanzamtes ist ein Fahrzeug, das hinter den Sitzreihen eine offene Ladefläche aufweist und dem typischen Erscheinungsbild eines PKW entspricht, auch zolltarifisch als PKW einzureihen. Indizien für die Beurteilung seien neben dem optischen Eindruck z.B. das Vorhandensein einer nur kurzen Ladefläche und/oder die Möglichkeit, die Heckscheibe zu öffnen. Beides sei bei dem Fahrzeug Chevrolet Avalanche gegeben. Daher sei dieses Fahrzeug – auch wenn es kraftfahrrechtlich als LKW zugelassen ist – nicht vorsteuerabzugsberechtigt.

Über Antrag der Bw. legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Die Bw. reichte im Vorhalteverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat den kraftfahrrechtlichen Einzelgenehmigungsbescheid (Ausnahmegenehmigung gemäß § 34 KFG) vom 12.2.2003 nach. Demnach wurde das Fahrzeug Chevrolet Avalanche Pick Up K 15936, Produktionsdatum 3/02 als LKW genehmigt. Das Fahrzeug ist im wesentlichen wie folgt ausgestattet:

Anzahl der Sitzplätze	5
-----------------------	---

Höchstzulässige Belastung (= Zuladung)	505 kg
Kraftquelle	Benzinmotor, 5327 ccm
Bauart-Geschwindigkeit	160 km/h

Über Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO teilte das Autohaus X-KG als Händler der Automarke Chevrolet dem Unabhängigen Finanzsenat mit:

Die Fahrzeuge Chevrolet Avalanche werden als PKW mit 10 % Zoll verzollt. Die Typisierung/Einzelgenehmigung erfolgt als LKW.

Die Serie Chevrolet Avalanche, Baujahr 2002 (Sport Utility Pick Up 4-door) gliedert sich in „1500“ und „2500“er Modelle wie folgt:

1500 – LM 7 Motor V8, 5,3 L, 285 PS:

CC 15936 Sport Utility Pick Up 4D/2 WD

CK 15936 Sport Utility Pick Up 4D/4 WD (= Allrad)

2500 – L18 Motor V8, 8,1 l, 340 PS:

CC 25936 Sport Utility Pick Up 4D/2 WD

CK 25936 Sport Utility Pick Up 4D/4 WD (= Allrad)

Zur Bauweise wurde ausgeführt:

Es gibt zwischen Fahrgastraum und Laderraum keine mit der Bodenplatte und Karosserie festverbundene Trennwand, wie dies bei herkömmlichen Pick-Ups üblich ist, sondern die Fahrzeuge sind mit einem „Midgate between Cargo Box & Cab“ ausgestattet, damit der Laderraum besser ausgenutzt werden kann. Die Heckscheibe kann durch diesen Mechanismus in einer speziellen Vorrichtung verstaut und geklappt, die Rücksitze können umgeklappt und somit die Ladefläche verlängert werden.

Die genauen Abmessungen des Innenraumes und der Ladefläche konnten nicht angegeben werden, jedoch wurde ausgeführt, dass die Modelle sich karosseriemäßig nicht voneinander unterscheiden. Die Unterschiede der Modelle Chevrolet Avalanche 1500 und 2500 sind nur: mit oder ohne Allrad, 5,3 l oder 8,1 l Motor, unterschiedliches höchstzulässiges Gesamtgewicht und unterschiedliche Zuladung.

Der Unabhängige Finanzsenat hatte bereits in zwei Berufungsverfahren zu beurteilen, ob ein Fahrzeug Chevrolet Avalanche 1500 umsatzsteuerlich als LKW oder PKW einzustufen ist (Entscheidungen RV/0951-L/05 vom 25.1.2006 und RV/0962-L/05 vom 23.1.2006).

Wie der Unabhängige Finanzsenat in seinen Berufungsentscheidungen ausführte, sind auf der Homepage der Europäischen Kommission unter den „VZTA-Angaben“ (verbindliche zolltarifische Auskünfte) zolltechnische Fahrzeugprüfungen abfragbar. Diese zolltechnischen Einstufungen sind europaweit, also auch für Österreich gültig. Die Fahrzeugtype Chevrolet

Avalanche 1500, Baureihe 2003, Benzimotor 295 PS wurde in einer Mehrzahl von VZTA-Angaben der Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt Berlin zolltarifisch als PKW eingestuft (vgl. zB. VZTA-Nummer DEB/1388/04-1 vom 6.8.2004; DEB/328/02-1 vom 3.4.2002; DEB/297/03-1 vom 17.3.2003; DEB/678/02-1 vom 18.7.2002; DEB/733/05-1 vom 15.4.2005; DEB/885/02-1 vom 11.9.2002; DEB/1174/02-2 vom 9.12.2002; DEB/132/03-1 vom 5.2.2003; DEB/1285/06-4 vom 23.5.2006). In sämtlichen VZTAs wurde aus der Aufteilung der maximal zulässigen Zuladung in Frachtkapazität und Personentransport (meist: Zuladung maximal 600 kg, davon 350 kg für den Personentransport), geschlossen, dass das Fahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hielt weiters in beiden Verfahren nach Besichtigung des Fahrzeugs fest, dass die Ladefläche eine Länge von 1,60 m und eine Breite von 1,32 m, das ist eine Dimension von 2,11 m², aufweist. Der Fahrgastinnenraum weist ein Länge von 1,70 m und eine Breite von 1,58 m, das ist eine Dimension von 2,68 m², auf.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. legte dem Unabhängigen Finanzsenat in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 29.11.2007 zwei Fotos eines Chevrolet Avalanche sowie einen Internet-Ausdruck eines Chevrolet S-10 (ident mit der Beilage zur Berufung) zum Beleg ihrer Ansicht, dass sich beide Fahrzeuge der Karosserieform nach gleichen, vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall, ob der Chevrolet Avalanche 1500 Pick-Up umsatzsteuerlich als vorsteuerabzugsfähiger (Klein-)LKW oder als nicht steuerabzugsberechtigter PKW (Kombinationskraftwagen) einzustufen ist.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, als Vorsteuerbetrag 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 Krafträder stehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Abgrenzung von PKW und LKW bereits wiederholt ausgeführt, dass das Vorliegen eines PKW oder Kombinationskraftwagens in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681,2817,2818/80). Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall ist entscheidend, sondern der Zweck, dem das Kraftfahrzeug

nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist (VwGH 14.9.1992, 92/15/0139).

Als „Pick-Up“ (englisch: to pick up = aufnehmen, mitnehmen) werden im Allgemeinen PKWs oder Geländewagen mit ebener, offener Ladefläche (Pritsche) bezeichnet.

Ein Pritschenwagen ist ein Kleinlastkraftwagen mit ebener offener Ladefläche (Pritsche) hinten und einer Fahrerkabine vorne. Er basiert in der Regel auf dem Chassis eines Kleintransporters oder PKWs (vgl. Wikipedia).

Zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 (und den relevanten einkommensteuerlichen Bestimmungen) wurden mit der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl II 2002/193 vom 17. Mai 2002, Ausführungsbestimmungen erlassen.

Gemäß § 1 der Verordnung fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen".

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

§ 3 der Verordnung regelt folgende Mindestfordernisse, nach denen Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden können:

Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.

Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.

Hinter der Sitzreihe muss ein Trengitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trengitter (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.

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 Fensterdichtung ist nicht ausreichend.

Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenutzbar gemacht worden sein (z.B. durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde).

Der Laderaumboden muss aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung bestehen. Es muss daher eine allfällige Fußmulde durch eine selbsttragende, mit der Originalplatte fest verbundene und bis zum Trengitter (Trennwand) vorgezogene 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.

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.

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

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.

Gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung sind unter den in § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen weiters folgende Fahrzeuge nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen anzusehen (Kleinlastkraftwagen 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 sein. Die Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Fahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

Auch nach Ansicht des BMF ist ein Fahrzeug, das hinter den Sitzreihen eine offene Ladefläche aufweist, zolltarifarisch als PKW einzustufen, wenn es dem typischen Erscheinungsbild eines PKW entspricht. 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 Sut der Fall. Diese Fahrzeuge unterliegen – auch wenn sie kraftfahrrechtlich als LKW zugelassen sind - der NoVA und seien nicht vorsteuerabzugsberechtigt (Erlass vom 24.1.2005, ergänzt am 22.2.2005).

Für den Berufungsfall bedeutet dies:

A. Zollrechtliche Einstufung:

Der Chevrolet Avalanche 15936 CK ist der Typenbezeichnung Chevrolet Avalanche 1500 zuzuordnen. Dieses Modell wurde in zahlreichen VZTAs als PKW eingestuft. Maßgebend war, dass die geprüften Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach, und zwar vor allem aufgrund der maximalen Zuladung abzüglich der rechnerisch für den Personentransport vorgesehenen Zuladung ($70 \text{ kg}/\text{Person} \times 5 = 350 \text{ kg}$), hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind.

Das berufungsgegenständliche Fahrzeug Chevrolet Avalanche 15936 K kann somit schon aufgrund der gegebenen zollrechtlichen Einstufung als PKW nicht als Klein-LKW iSd § 3 oder Pritschenwagen iSd § 4 der Verordnung beurteilt werden.

B. Die Bauweise des Fahrzeuges spricht ebenfalls gegen die steuerliche Behandlung als Klein-LKW:

1. Die in § 2 der VO normierten allgemeinen Voraussetzungen, dass sich das Fahrzeug dem äußereren Erscheinungsbild und der Ausstattung nach erheblich von einem PKW unterscheidet, sind nicht erfüllt:

- Das berufungsgegenständliche Fahrzeug entspricht seiner äußeren Karosserieform nach (vor allem: kurze Ladefläche) optisch einem PKW mit Stufenheck.
- Betreffend das Verhältnis Ladefläche zu Innenraumfläche bei nicht umgeklappter Rückbank ist, da sich laut Auskunft des Autohauses X-KG die Karosserieformen gleichen, von den vom Unabhängigen Finanzsenat in den og. Berufungsverfahren RV/0951-L/05 und RV/0962-L/05 ermittelten Maßen (Ladefläche 2,11 m²/ Fläche des Fahrgastrumes 2,68 m²) auszugehen, welche ein Überwiegen des Zweckes der Personenbeförderung erkennen lassen. Dass sich durch Umklappen der rückwärtigen Sitzbank die Ladefläche vergrößern lässt, ist nicht maßgebend, da dies bei PKWs ebenfalls üblich ist.
- Die Zuladung (= höchstzulässige Belastung laut Einzelgenehmigung) im Betrag von 505 kg lässt, wenn man 350 kg (70 kg x 5 Personen) für die Personenbeförderung abzieht, mit verbleibenden 155 kg für die Lastenbeförderung ebenfalls darauf schliessen, dass das Fahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt ist.
- Die motorische Ausstattung mit einer Höchstgeschwindigkeit von 160 km/h entspricht der eines PKW.

2. Klein-LKWs iSd § 4 der VO (Pritschenwagen) müssen so konstruiert sein, dass sie ein geschlossenes Führerhaus haben. Dies trifft im Berufungsfall nicht zu - die Verkleidung zwischen Fahrgastrum und Ladefläche kann mit wenigen Handgriffen geöffnet werden, indem man das Midgate (= Heckscheibe) in den Lehnen der Rücksitze verstaut und diese umklappt.

3. Ein Klein-LKW iSd § 3 der Verordnung ist auch aus folgenden Gründen nicht gegeben:

- Das Fahrzeug dürfte nur mit einer Sitzreihe ausgestattet sein, hat aber gegenständlich zwei Sitzreihen.
- Die Trennwand hinter der Sitzreihe müßte mit der Bodenplatte und der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden sein. Der gegenständliche Chevrolet Avalanche ist aber so gebaut, dass sich die Trennwand durch Verstauen des Midgates (Heckscheibe) in den Rücksitzlehnen und einfaches Umklappen derselben mit ein paar Handgriffen umlegen lässt.

Da somit weder die zollrechtliche Einstufung als LKW gegeben ist noch die werksseitige Bauweise des gegenständlichen Fahrzeuges die Merkmale eines Klein-LKWs iSd §§ 2 bis 4 der VO erkennen lassen, konnte der beantragte Vorsteuerabzug nicht gewährt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 06. Dezember 2007