



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach betreffend Umsatzsteuervorauszahlung für die Zeiträume Mai und Juli 2004, Umsatzsteuer für das Jahr 2004, Umsatzsteuervorauszahlung für die Zeiträume März und Mai 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine GmbH, schaffte am 3. Mai 2004 und am 21. Juli 2004 je ein nach ihren Angaben zum Kleinlastkraftwagen umgebautes Fahrzeug der Type Volvo XC 90 für ihr Unternehmen an; als Verkäufer des Fahrzeuges fungierte das Autohaus X in Y. Für die beiden Volvos XC 90 wurde in den Jahren 2004 und 2005 der Vorsteuerabzug (aus dem Kauf und den laufenden Betriebskosten) geltend gemacht.

Am 22. Juni 2005 erging ein Schreiben der GroßBp Z an das für die Bw. zuständige Finanzamt (§ 26f. Akt des Unabhängigen Finanzsenates (im Folgenden kurz: UFS-Akt); siehe dazu auch die Niederschrift über die Nachschau durch die GroßBp Z bei der Bw. vom 22. Juni 2005, S 44f. UFS-Akt), wonach V, Geschäftsführerin der Bw., zum Umbau bzw. zur steuerlichen Behandlung ihrer Volvos XC 90 befragt worden sei (die streitgegenständlichen Fahrzeuge seien nach Angabe des Autohauses X so umgebaut worden, dass sie als Lkw iSd KFG 1967 angemeldet haben werden können; die kraftfahrrechtliche Zulassung sei mit Faktarendatum erfolgt (Niederschrift über die Nachschau vom 22. Juni 2005, S 45 UFS-Akt)). Nach Angabe der V seien die Fahrzeuge jeweils mit einer Laderaumwanne aus Blech ausgestattet worden, die hinter Fahrer- und Beifahrersitz (somit hinter der ersten Sitzreihe) beginne und bis zur Heckklappe reiche; diese Laderaumwanne sei nur hineingelegt worden und sei somit jederzeit entfernbar. Das Trenngitter zwischen Fahrgast- und Laderaum sei "nur" an der Wanne mittels Schrauben befestigt. Die Gitter der Seitenscheiben seien durch Nasen, die in die Fensterrahmen einmündeten, befestigt worden. Somit seien die Mindestanforderungen des § 3 Abs. 1 Z 1 bis 9 VO BGBl. II Nr. 193/2002 nicht erfüllt, weshalb der Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

Im Juli 2005 fand bei der Bw. eine Außenprüfung durch die Bp des für sie zuständigen Finanzamtes statt, wobei diese den oa. Feststellungen der GroßBp Z folgte und für den Zeitraum Mai 2004 einen Vorsteuerbetrag von 8.575,50 €, für den Zeitraum Juli 2004 einen Vorsteuerbetrag von 8.495,00 €, für März 2005 einen solchen von 926,53 € und für Mai 2005 einen Vorsteuerbetrag von 116,00 € nicht anerkannte (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Juli 2005, S 1f. Umsatzsteuerakt).

Im UFS-Akt, S 32 bis 43, befinden sich insgesamt zwölf Fotos der streitgegenständlichen Fahrzeuge, die detailliert die an diesen Fahrzeugen vorgenommenen Umbaumaßnahmen zeigen:

Die seitlichen Fenster des Laderaumes sind nicht verblecht, sondern - wie bei der Ausführung als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen - verglast; dieses Glas ist vergittert. Das Trenn-

gitter hinter der ersten Sitzreihe ist mit der Bodenplatte und der Karosserie des Fahrzeuges nicht fest verbunden (weder verschweißt noch vernietet), sondern lediglich mit der Laderaumwanne verschraubt. Die zweite Sitzreihe ist nach wie vor vorhanden; die Laderaumwanne ruht auf den umgelegten Fondslehnen der Rücksitzbank und ist mit der Karosserie nicht fest verbunden; die Sitzgurte der zweiten Sitzreihe (und auch die für die dritte Sitzreihe vorgesehenen Gurte) sind nicht ausgebaut.

Gegen die am 22. August 2005 im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide betreffend die oa. Zeiträume, die den Feststellungen der Bp folgten, berief die Bw.; begründend führte sie aus, die Nichtanerkennung der oa. Vorsteuern sei unrichtig, da das streitgegenständliche Fahrzeug im Kaufzeitpunkt und bei der Typisierung alle Bedingungen und gesetzlichen Bestimmungen des BMF für eine Vorsteuerabzugsberechtigung erfüllt habe. Der Volvo XC 90 sei im Zulassungsschein als Lkw typisiert worden und in einer Bescheinigung vom Amt der A-Landesregierung eindeutig als Lkw bestätigt worden. Die Vorgangsweise der Finanzverwaltung könne daher nicht akzeptiert werden, weil sowohl die Dokumente als auch die ausgestellten Rechnungen den Hinweis auf einen Lkw aufwiesen. Daher werde beantragt, die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben.

Am 5. Jänner 2006 wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab: Die streitgegenständlichen Fahrzeuge fielen unter die Kategorie Personen- bzw. Kombinationskraftwagen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994; ein Vorsteuerabzug (Anschaffung, Umbaukosten und laufende Betriebskosten) sei ausgeschlossen; auf die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Juli 2005 getroffenen Feststellungen werde verwiesen. Weiters verwies das Finanzamt auf die §§ 1 bis 3 VO BGBl. II Nr. 193/2002 und führte ua. aus, dass eine Anerkennung als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen nur dann erfolgen könne, wenn die bereits werkseitigen Mindestanforderungen der §§ 2 und 3 VO BGBl. II Nr. 193/2002 erfüllt seien. Nach einer Aufzählung der in § 3 Abs. 1 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normierten Mindestanforderungen kam das Finanzamt letztendlich zu dem Schluss, dass sich aus der kraftfahrrechtlichen Zulassung eines Fahrzeuges als Lkw noch nicht die Einstufung als Lkw im Sinne der zolltarifarischen Kriterien ergebe.

Am 10. Februar 2006 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Am 20. März 2006 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UstG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 106/1999, gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

Die *Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse*, BGBl. II Nr. 193/2002, lautet auszugsweise:

[...]

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

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

§ 3 Abs. 1 Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nur bei Vorliegen folgender Mindestanforderungen als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

1. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.
2. Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
3. Hinter der Sitzreihe muss ein Trenngitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trenngitter (die Trennwand) muss mit der Boden-

platte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung, siehe Punkt 6) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder einer Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.

4. 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 (zB 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.

5. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenützbar (zB durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde) gemacht worden sein.

6. 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 (zB Kleber auf Polyurethanbasis), in Verbindung mit einem Vernieten (Durchnieten durch die Originalbodenplatte) möglich. Die Fußmulde muss auch durch seitliche Verblechungen abgeschlossen werden.

7. 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 unbenützbar gemacht worden sein.

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

9. Für Geländefahrzeuge, die keine Fußmulde aufweisen, gilt ergänzend Folgendes: Die Trennvorrichtung hinter der Sitzreihe (vergleiche Punkt 1) 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. Bezüglich geeigneter Maßnahmen zur Herstellung dieser Verbindung siehe Punkt 6.

§ 3 Abs. 2 Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen. "Werkseitig" bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrgesetz 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

[...]

§ 6 Abs. 1 Die Verordnung ist in Bezug auf die Umsatzsteuer in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden.

§ 6 Abs. 2 Die Verordnung ist in Bezug auf die Einkommensteuer auf Fahrzeuge anzuwenden, die ab 8. Jänner 2002 angeschafft (hergestellt) werden bzw. bei denen der Beginn der entgeltlichen Überlassung ab 8. Jänner 2002 erfolgt.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bw. am 3. Mai und am 21. Juli 2004 je ein nach ihren Angaben zum Kleinlastkraftwagen umgebautes Fahrzeug der Type Volvo XC 90 für ihr Unternehmen angeschafft und dafür in den Jahren 2004 und 2005 den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Fest steht auch, dass die streitgegenständlichen Fahrzeuge kraftfahrrechtlich als Lkw typisiert sind und dass an den Fahrzeugen solche Umbaumaßnahmen vorgenommen wurden, wie sie auf den sich im UFS-Akt, S 32 bis 43, befindenden Fotos dargestellt sind (siehe dazu oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung). Von diesem Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden:

Nach *Kolacny/Caganek*, UstG, 3. Auflage, § 12 Anm. 16, sind Kleinlastkraftwagen solche Fahrzeuge, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Sie müssen so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Pkw oder Kombi mit äußerst großem technischem und finanziellem Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre. Fahrzeuge,

die vom *Aufbau der Karosserie* her *auch als Pkw* oder Kombi gefertigt werden, können *nur bei Vorliegen der in § 3 Abs. 1 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normierten Mindestanforderungen* (siehe oben und *Kolacny/Caganek, § 12 Anm. 16*) als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden, wobei diese Merkmale bereits werkseitig vorliegen müssen (§ 3 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002).

Jene Mindestanforderungen erfüllen die im streitgegenständlichen Fall zu beurteilenden Umbauten jedoch bei Weitem nicht:

Die seitlichen Laderaumfenster sind nicht verblecht, sondern verglast; das Trenngitter hinter der ersten Sitzreihe ist mit der Bodenplatte und der Karosserie des Fahrzeuges nicht fest verbunden (weder verschweißt noch vernietet), sondern lediglich mit der Laderaumwanne verschraubt. Die zweite Sitzreihe ist nach wie vor vorhanden. Die Laderaumwanne ruht auf den umgelegten Fondlehnen der Rücksitzbank und ist mit der Karosserie nicht fest verbunden; nach den Feststellungen der GroßBP Z ist die Laderaumwanne nur hineingelegt und jederzeit entfernbar (siehe oben); die Sitzgurte der zweiten Sitzreihe (und auch die für die dritte Sitzreihe vorgesehenen Gurte) sind nicht ausgebaut. Daraus folgt eindeutig, dass ein Kleinlastkraftwagen iSd der VO BGBl. II Nr. 193/2002 *nicht* vorliegt.

Ergänzend ist anzumerken, dass die kraftfahrrechtliche Einstufung als Lastkraftwagen für die steuerliche Beurteilung nicht bindend ist (vgl. *Kolacny/Caganek, § 12 Anm. 15*), weshalb die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. ins Leere gehen. Auch die Tatsache, dass der Fahrzeugtyp Volvo XC 90 Van in der vom BMF veröffentlichten Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen enthalten ist, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da von dieser Liste nur jene Fahrzeugausführungen erfasst sind, die die in den §§ 2 und 3 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normierten Mindestanforderungen erfüllen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 29. Dezember 2006