jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2013/6/27 2010/15/0185

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2013

Index

E3R E02070000;
E3R E02201010;
E3R E02201030;
E3R E11606000;
E6J;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31987R2658 Kombinierte Nomenklatur Anh1;
32004R1810 Nov-31987R2658;
62006CJ0486 Van Landeghem VORAB;
EStG 1988 §108e Abs2;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litb;
EStG 1988 §8 Abs6 Z1;
EStG 1988 §8;
Steuerliche Einstufung von Kraftfahrzeugen 1996;
UStG 1994 Kleinlastkraftwagen Kleinbusse 2002/II/193 §6 Abs2;
UStG 1994 Kleinlastkraftwagen Kleinbusse 2002/II/193;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Q GmbH in E, vertreten durch die Holzinger & Partner Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG in 4070 Eferding, Simbach 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 27. September 2010, Zl. RV/0920-L/05, miterledigt RV/0877- L/06, RV/0878-L/06, betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 und Investitionszuwachsprämie 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH.

Mit Bescheid vom 15. Juni 2005 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie 2004 fest und schied dabei die Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr 2004 angeschafften neuen Kfz der Marke Hummer H1 aus der Bemessungsgrundlage aus, weil es sich bei diesem Wirtschaftsgut um einen Pkw handle. In Bezug auf eine über einen mehrjährigen Zeitraum hergestellte Aufbereitungsanlage, welche im Kalenderjahr 2004 fertig gestellt und von der Beschwerdeführerin erst mit der Fertigstellung und somit nur bei der Investitionszuwachsprämie 2004 berücksichtigt wurde, wich das Finanzamt insoweit von der Erklärung ab, als es die auf das jeweilige Kalenderjahr entfallenden Teilherstellungskosten als maßgeblich hielt.

Die Beschwerdeführerin brachte Berufung ein und führte zur Begründung aus, das Kfz Hummer H1 sei werkseitig so konstruiert, dass es ein geschlossenes Führerhaus mit zwei Sitzreihen und eine sich daran anschließende offene Ladefläche aufweise. Es werde nahezu ausschließlich zur Güterbeförderung in den Schottergruben der Beschwerdeführerin eingesetzt. Das Fahrzeug habe den Charakter eines Pritschenwagens iSd § 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 192/2002 (im Folgenden VO 2002). Es sei kraftfahrrechtlich als Lkw einzustufen. Die Anschaffungskosten dieses Kfz seien daher in die Bemessungsgrundlage der Prämie einzubeziehen. In Bezug auf die Aufbereitungsanlage wandte sich die Beschwerdeführerin gegen das Abstellen auf "Teil"-Herstellungskosten. Bei mehrjährigen Herstellungen habe der Steuerpflichtige die Wahl, die Prämie erst im Jahr der Fertigstellung geltend zu machen; in diesem Fall wären die Teilherstellungskosten auch nicht im Betrag der Investitionen des Vergleichszeitraums zu berücksichtigen.

Im Zuge einer im Jahr 2006 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin - sie ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr - im Mai 2000 (Wirtschaftsjahr 2000/2001) ebenfalls ein Kfz der Marke Hummer H1 gekauft hatte. Jenes Fahrzeug wurde allerdings gebraucht angeschafft (Kaufpreis ca. 56.000 EUR) und im Wirtschaftsjahr 2004/2005 wieder verkauft. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass das Fahrzeug als Pkw oder Kombi einzustufen sei. Daher sei gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 die AfA (ab dem Wirtschaftsjahr 2000/2001) nur von den "angemessenen" Anschaffungskosten zu berechnen und gemäß § 8 Abs. 6 EStG 1988 eine Nutzungsdauer von 8 Jahren zugrunde zu legen.

In der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004 wurde wiederum eingewendet, dass das Fahrzeug als Pritschenwagen einzustufen sei und daher nicht als Pkw oder Kombi gelte.

Mit Vorhalt vom 9. Dezember 2008 wurde die Beschwerdeführerin um Vorlage von Unterlagen über das Fahrzeug Hummer H1 ersucht und darauf hingewiesen, dass es bloß eine relativ kleine Ladefläche aufweise.

In Beantwortung des Vorhaltes brachte die Beschwerdeführerin vor, für das im Mai 2000 zugelassene Fahrzeug könnten Zulassungs- und Typenschein nicht mehr vorgelegt werden. Es könnten lediglich die von der Bezirkshauptmannschaft überlassenen Daten übermittelt werden, wonach der H1 als Lkw zugelassen gewesen sei und bei einem Eigengewicht von ca. 3.000 kg und einem höchstzulässigen Gesamtgewicht von 3.741 kg eine Nutzlast von 666 kg aufweise. Die Rückwand des Führerhauses sei fest mit der Bodenplatte verschweißt. Die Ladefläche sei offen und habe die Maße 1,44 m x 1,32 m. Die Länge des Innenraumes vom Gaspedal bis zur Rückwand betrage 1,70 m, der Radstand 3,30 m. Das Kfz sei mit einem Dieselmotor mit 4-Gang-Wandlergetriebe ausgestattet.

Nach Einschätzung der Beschwerdeführerin habe zwar das höchste zulässige typisierte Gesamtgewicht ca. 3500 kg betragen, das höchste zulässige technische Gesamtgewicht aber 5500 kg.

Mit Schreiben vom 31. März 2010 hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin vor, dass bereits der optische Eindruck des Kfz die Bestimmung zur Personenbeförderung aufzeige. Nach der ursprünglichen Konzeption des Kfz sei klar die Beförderung von Soldaten mit Ausrüstungsgegenständen im Vordergrund gestanden. Das äußere Erscheinungsbild entspreche dem eines Geländewagens. Nach den der belangten Behörde bekannten Einzelgenehmigungsbescheiden anderer Hummer H1 betrage die Länge der Ladefläche nur 110 cm, die Länge vom Gaspedal bis zur Rückwand 185 cm und die Breite des Innenraumes 202 cm. Die der Personenbeförderung dienende Fläche würde weitaus überwiegen.

Im Antwortschreiben teilte die Beschwerdeführerin u.a. mit, dass sie hinsichtlich der Länge des Innen- bzw. des Laderaumes keine Angaben machen könne, da das Fahrzeug nicht mehr produziert werde. Die Typisierung sei nur

deshalb mit 3,5 Tonnen, statt mit 5,5 Tonnen erfolgt, damit der jeweilige Lenker des Fahrzeuges nicht eine Lkw-Fahrberechtigung benötige. Die "Bauartgeschwindigkeit" betrage 134 km/h.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen ab.

Körperschaftsteuer:

Strittig sei, ob 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 auf eine längere Abschreibungsdauer abzuschreiben seien.

In Bezug auf Ertragsteuern gelte die VO 2002 gemäß deren § 6 Abs. 2 für Fahrzeuge, die ab dem 8. Februar 2002 angeschafft worden seien. In § 6 Abs. 3 VO 2002 werde normiert, dass die bis dahin geltende VO BGBl. Nr. 273/1996 (im Folgenden VO 1996) entsprechend dem Inkrafttreten der VO 2002 außer Kraft trete. Für davor angeschaffte Fahrzeuge müsse somit weiterhin die VO 1996 angewendet werden. Die VO 1996 regle in § 2, dass Fahrzeuge, die das typische äußere Erscheinungsbild eines Pkw oder Kombi aufwiesen, steuerrechtlich auch dann nicht als Lkw einzustufen seien, wenn sie kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lkw beurteilt würden. Gemäß § 3 VO 1996 zählten Geländewagen zu den Pkw oder Kombi, außer es lägen Pritschenwagen nach § 7 vor. Nach § 7 VO 1996 seien Pritschenwagen (Pick-up-Fahrzeuge) solche Fahrzeuge, die bereits werkseitig so konstruiert seien, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer oder mit zwei Sitzreihen) und eine hinter dem Führerhaus befindliche große und grundsätzlich offene Ladefläche aufwiesen. Gemäß § 11 VO 1996 könnten Fahrzeuge mit Sport- oder Luxuscharakter keinesfalls als Pritschenwagen eingestuft werden.

Das gegenständliche Fahrzeug Hummer H1 weise u.a. folgende Kriterien auf: hohe Bodenfreiheit, kurze Karosserieüberhänge, Rahmenbauweise, Allradantrieb, stark untersetztes Getriebe, Differentialsperre, verschränkungsfähiges Fahrwerk und grobes Reifenprofil. Daher sei davon auszugehen, dass das Kfz ein Geländewagen sei.

Das Fahrzeug diene aufgrund seiner typischen Beschaffenheit und Bauart der Personenbeförderung. Daher liege ein Pkw bzw. Kombi vor. Dies ergebe sich schon aus der relativ kleinen Fläche für die Lastenbeförderung, der ein relativ großer Fahrgastraum gegenüberstehe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Kfz, die schon äußerlich einem Geländefahrzeug entsprächen, als Pkw einzustufen.

Die VO 1996 normiere in den §§ 3 und 7, dass ein Geländewagen nur dann als Pritschenwagen und damit nicht als Pkw oder Kombi einzustufen sei, wenn sich hinter dem Führerhaus eine "große" Ladefläche befinde. Bei der Auslegung des Begriffes "groß" vertrete die belangte Behörde die Ansicht, dass die Ladefläche eine gewisse absolute Größe erreichen müsse, die darauf schließen lasse, dass das Kfz wirtschaftlich hauptsächlich zur Lastenbeförderung bestimmt sei. Darüber hinaus müsse die Ladefläche größenmäßig auch in Relation zur Größe des Fahrgastraumes auffallend in den Vordergrund treten. Dies wäre auch für das äußere Erscheinungsbild eines Lkw erforderlich.

Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Vorhaltsbeantwortung zwar ein höchst zugelassenes Gesamtgewicht von 5.500 kg behauptet, dieses aber nicht nachgewiesen. Vielmehr ergebe sich aus den vorgelegten Unterlagen eine Nutzlast von insgesamt 666 kg. Die Lastenkapazität (386 kg) übersteige die Personenkapazität (4 x 75 kg) somit nur geringfügig. Überdies beruhe die relativ hohe Lastenkapazität auf der robusten Bauweise für den militärischen Einsatz im Gelände zum Transport von Soldaten mit ihrer Ausrüstung.

Der belangten Behörde seien die in ihrem Vorhalt angeführten Maße aus anderen Berufungsverfahren, die ebenfalls einen Hummer H1 betroffen hätten und bei denen Einzelgenehmigungsbescheide vorgelegt worden seien, bekannt. Es sei daher davon auszugehen, dass die Ladefläche lediglich ca. 1,5 m2 betrage. Dieser stehe eine Fahrgastfläche von ca. 3,6 m2 gegenüber.

Im Ergebnis liege nach dem äußeren Erscheinungsbild, der Ausstattung (4 mit Sicherheitsausrüstung ausgestatte Sitze mit Lederausstattung, Klimaanlage, Tempomat, Alufelgen, etc.) und der allgemeinen Zweckwidmung ein Fahrzeug vor, das nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart im Allgemeinen für den Transport von Personen im Gelände konzipiert sei und im zivilen Bereich häufig zu Sport- oder Imagezwecken erworben werde. Wegen der objektiv und relativ zum Fahrgastraum kleinen Ladefläche könne mangels einer von § 7 der VO 1996 geforderten "großen" Ladefläche kein Pritschenwagen bzw. Lkw angenommen werden.

Investitionszuwachsprämie:

Im Zusammenhang mit der Anschaffung eines weiteren Hummer H1 im Kalenderjahr 2004 sei ebenfalls strittig, ob das Fahrzeug ein Lkw oder Pkw sei, da gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 Pkw und Kombi nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern gehörten.

Aufgrund der Anschaffung dieses Kfz nach dem 8. Februar 2002 sei die VO 2002 anzuwenden. Dies ergebe sich aus deren § 6 Abs. 2.

§ 4 VO 2002 führe unter den so genannten Klein-Lkw im weiteren Sinn Pritschenwagen (oder auch Pick-up-Fahrzeuge) an. Dort werde normiert, dass solche Fahrzeuge bei zusätzlicher Erfüllung der im § 2 VO 2002 angeführten allgemeinen Voraussetzungen keine Pkw oder Kombi seien.

Nach § 2 VO 2002 müsse sich ein Fahrzeug, solle es nicht als Pkw eingestuft werden, nach dem äußeren Erscheinungsbild erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Dabei seien Geländewagen als Fahrzeuge zur Personenbeförderung einzustufen (Hinweis insbesondere auf die hg. Erkenntnisse vom 22. September 1992, 92/14/0139, und vom 25. Februar 2003, 99/14/0336).

Das Kfz Hummer H1 entspreche dem äußeren Erscheinungsbild nach einem der Personenbeförderung dienenden Geländefahrzeug. Selbst die ungewöhnliche Größe des Fahrzeuges nütze wegen des relativ großen Fahrgastraumes mit einer Fläche von 3,6 m2 und der relativ geringen Ladefläche von 1,5 m2 überwiegend der Personenbeförderung. Das Fahrzeug unterscheide sich von einem gängigen Geländewagen, der zB hinter den zwei Sitzplätzen der ersten Reihe eine offene Ladefläche habe, bloß durch seine Größe und Ausstattung. Diese Größe und Ausstattung diene aber wiederum aufgrund der relativ kleinen Ladefläche der Personenbeförderung.

Pritschenwagen (Pick-up-Fahrzeuge) seien in § 4 der VO 2002 als Fahrzeuge definiert, die bereits werkseitig so konstruiert seien, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer oder zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende, grundsätzlich offene Ladefläche aufwiesen. Für die Anerkennung als Klein-Lkw müssten sie auch kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lkw einzustufen sein.

Bei der Einstufung in den Zolltarif komme es darauf an, welchen Verwendungszweck der Hersteller für das Fahrzeug vorgesehen habe. Nicht entscheidend sei dagegen, welche konkrete Nutzung der Zulassungsbesitzer beabsichtige. In diesem Zusammenhang sei entscheidend, ob das Kfz in seiner funktionalen Gesamtheit primär der Personenbeförderung oder der Lastenbeförderung diene. Aus dem Abstellen auf die Formulierung der Zolltarifnummern 8703 und 8704 (zum Zweck der Güterbeförderung bzw. zum Zweck der Personenbeförderung gebaut) ergebe sich, dass der dem Fahrzeug innewohnende Verwendungszweck entscheidende Bedeutung habe. Der Verwendungszweck werde durch das allgemeine Erscheinungsbild und durch die Gesamtheit der prägenden Merkmale bestimmt.

Nach den beim Kfz Hummer H1 gegebenen Umständen (deutliches Überwiegen der Personenbeförderungsfläche, äußeres Erscheinungsbild, Verkehrsauffassung, 4 Sitzplätze mit Sicherheitsgurten, etc.) diene dieses Kfz (insbesondere aufgrund seines Erscheinungsbildes als "mächtiges" Geländefahrzeug) aus der Sicht der Herstellerkonzeption hauptsächlich der Personenbeförderung, weshalb kein prämienbegünstigter Lkw gegeben sei.

Die Erläuterungen zu Zolltarifnummer 8703 ("Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt seien"), sowie zu Zolltarifnummer 8704 ("Lastkraftwagen") führten Merkmale zur zolltarifarischen Einreihung an, wobei diese Merkmale insbesondere dann zu berücksichtigen seien, wenn das zulässige Gesamtgewicht weniger als 5 Tonnen betrage. Eine Reihe dieser Merkmale spreche für die Einstufung unter 8703 (hintere Fenster an den beiden Seitenwänden, Türen mit Fenstern in den Seitenteilen, dauerhaft eingebaute Sitze mit Sicherheitseinrichtungen für jede Person).

Das streitgegenständliche Fahrzeug sei sohin als Pkw von der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen.

Der Berufung gegen die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie könne aber auch nicht hinsichtlich der Herstellungskosten der Aufbereitungsanlage Folge gegeben werden.

Für diese Anlage seien im Wirtschaftsjahr 2002/2003 aktivierungspflichtige Teilherstellungskosten von 413.605,17 EUR, im restlichen Kalenderjahr 2003 solche von 160.413,67 EUR und im Kalenderjahr 2004 solche von 9.390,89 EUR angefallen. Die Beschwerdeführerin wolle die gesamten Herstellungskosten von 583.409,73 EUR im Jahr der Inbetriebnahme in die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie einbeziehen. Tatsächlich sei die Anlage

anteilig in jenen Zeiträumen, in denen sie mit den Teilherstellungskosten zu aktivieren gewesen sei, prämienbegünstigt. Daher seien für die Prämie des Jahres 2004 nur die im Kalenderjahr 2004 angefallenen Teilherstellungskosten "prämierungsfähig" (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2009/15/0085).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die u.a. zu § 8 Abs. 6 Z 1 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ergangene VO 2002 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse) 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 technischem und finanziellem Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

...

§ 4. Nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen sind unter den im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen weiters folgende Fahrzeuge anzusehen (Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn):

-

...

-

Pritschenwagen (Pick-Up-Fahrzeuge); das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 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.

-

...

...

§ 6. (1) ...

(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.

(3) Entsprechend dem In-Kraft-Treten dieser Verordnung tritt die Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 außer Kraft."

Die u.a. zu § 8 Abs. 6 Z 1 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ergangene VO 1996 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen) lautet auszugsweise:

"§ 1. Lastkraftwagen und Klein-Autobusse fallen nicht unter die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen.

§ 2. Fahrzeuge, die das typische äußere Erscheinungsbild eines Personenkraftwagens oder Kombinationskraftwagens aufweisen, sind steuerrechtlich auch dann nicht als Lastkraftwagen einzustufen, wenn sie zur Güterbeförderung eingerichtet sind, kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen gelten und eine seitliche Verblechung des Laderaumes aufweisen. Diese Fahrzeuge sind Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen.

§ 3. Geländewagen und Stationswagen sind Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen, ausgenommen es liegen die Voraussetzungen für einen Kastenwagen (§ 5) oder Pritschenwagen (§ 7) vor.

§ 7. Pritschenwagen (Pick-up-Fahrzeuge) sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer Sitzreihe oder mit zwei Sitzreihen) und eine hinter dem Führerhaus befindliche

große und 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 sind kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch Lastkraftwagen."

1. Körperschaftsteuer:

Die Beschwerde rügt, die belangte Behörde habe das Kfz Hummer H1 zu Unrecht nicht als Pritschenwagen eingestuft. Auf Pritschenwagen kämen die einschränkenden Bestimmungen für Pkw in § 8 Abs. 6 Z 1 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 2002/15/0190) nicht zur Anwendung.

In Bezug auf den im Mai 2000 angeschafften Hummer H1 hat die belangte Behörde zutreffend die - u.a. zu § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 ergangene - VO 1996 angewendet (vgl. § 6 Abs. 2 VO 2002). Das gilt auch in Bezug auf die Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, zumal sich aus dem Zweck der Norm kein Hinweis darauf ergibt, dass der dort verwendete Begriff "Personen- und Kombinationskraftwagen" einen anderen Inhalt haben sollte als jener der "Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen" in § 8 EStG 1988.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass der im Mai 2000 erworbene Hummer H1 dem typischen äußeren Erscheinungsbild eines Personenkraftwagens oder Kombinationskraftwagens entspricht (§ 2 VO 1996). Sie hat das Fahrzeug deshalb nicht als Pritschenwagen eingestuft, weil es - insbesondere im Vergleich zur Fläche für die Personenbeförderung - keine "große" Ladefläche hinter dem Führerhaus aufweist, obwohl dieses Merkmal in § 7 VO 1996 als Voraussetzung eines Pritschenwagens festgelegt ist.

Die Beschwerde wendet sich nicht gegen die Beurteilung der belangten Behörde, dass dieses Tatbestandsmerkmal des § 7 VO 1996 ("große" Landefläche) nicht erfüllt ist. Diese Beurteilung der belangten Behörde trifft auch auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken.

Schon deshalb vermag die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 bis 2004 keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die weitere in § 7 VO 1996 für einen Pritschenwagen festgelegte Voraussetzung der zolltarifarischen Einstufung als Lkw hat die belangte Behörde in Zusammenhang mit der Investitionsprämie geprüft (siehe hiezu im Folgenden unter 2.a)

2. Investitionszuwachsprämie:

a) Beurteilung des Kfz:

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 gehören nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern u.a.:

"- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen."

Die Beurteilung des im Kalenderjahr 2004 angeschafften Kfz erfolgt in Anwendung der VO 2002 (vgl. deren § 6 Abs. 1). Diese Verordnung ist zwar, soweit sie das EStG 1988 betrifft, nur zu § 8 Abs. 6 Z 1 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ergangen. Der Regelung des § 108e EStG 1988 und insbesondere dem mit dieser Regelung verfolgten Zweck ist aber nicht zu entnehmen, dass dem Begriff der "Personen- und Kombinationskraftwagen" in § 108e Abs. 2 eine andere Bedeutung beizumessen wäre als im Bereich des § 8 Abs. 6 Z 1 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988.

In der Beschwerde wird vorgebracht, das Kfz Hummer H1 sei ein Pritschenwagen iSd § 4 zweiter Teilstrich VO 2002.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass gemäß § 4 VO 2002 Pritschenwagen nur "unter den im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen" nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen zu behandeln sind. Gemäß § 2 VO 2002 muss sich ein Fahrzeug u. a. nach dem äußeren Erscheinungsbild erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde auf das Verhältnis zwischen der großen Fläche, in der sich die Sitze für den Fahrer und die Passagiere befinden, einerseits und der kleinen Ladefläche andererseits verwiesen. Daraus hat sie abgeleitet, dass sich der Hummer H1 dem äußeren Erscheinungsbild nach gerade nicht von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheidet. Diesen Ausführungen des angefochtenen Bescheides zum äußeren Erscheinungsbild des Kfz tritt die Beschwerde nicht konkret entgegen; sie treffen auch auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Bedenken.

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, das verfahrensgegenständliche Kfz verfüge über ein technisches höchstzulässiges Gesamtgewicht von 5.500 kg, woraus sich eine hohe Lastenbeförderungskapazität ergebe, ist auf die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Bescheides zu verweisen, wonach das höchstzulässige Gesamtgewicht

nicht mehr als

3.500 kg betragen hat. Die Beschwerde vermag nicht dazutun, dass diese Sachverhaltsfeststellung unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen worden wäre.

Im Mittelpunkt der Beschwerde steht das Vorbringen, das Kfz Hummer H1 sei zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) nach Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur (Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, im Folgenden KN) einzustufen, was in § 4 zweiter Teilstrich VO 2002 als eine der Voraussetzungen eines Pritschenwagens festgelegt ist.

Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit liegt das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkung zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Auch der Verwendungszweck der Ware kann ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH tragen die zur KN von der Kommission und zum Harmonisierten System von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0229, und vom 20. Jänner 2010, 2008/13/0125, mwN).

Nach dem Wortlaut der Position 8703 - "hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge" - ist der Verwendungszweck der genannten Fahrzeuge für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Worte "zu (dem Zweck) ... gebaut", folgt, dass es auf den dem Fahrzeug innewohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild der Fahrzeuge und durch die Gesamtheit ihrer Merkmale, die ihnen ihren wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. Dezember 2007, C-486/06, BVBA Van Landeghem, Rn 27).

Die belangte Behörde stützt sich im angefochtenen Bescheid auch auf die die Positionen 8703 und 8794 betreffenden Erläuterungen zur Auslegung des Harmonisierten Systems und die Erläuterungen zur KN, wie sie jeweils etwa in Rn 7 und 14 des Urteils des EuGH vom 6. Dezember 2007, C-486/06, BVBA Van Landeghem, wiedergegeben sind. Auch diese Erläuterungen zur Auslegung des Harmonisierten Systems stellen in ihrem allgemeinen Teil darauf ab, ob das Fahrzeug seiner Beschaffenheit nach eher zur Personen- oder eher zur Güterbeförderung bestimmt ist.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, wenn sie in dieser Hinsicht auf das Verhältnis des Raumes, welchen das Kfz für die Personenbeförderung zur Verfügung stellt, zum für die Lastenbeförderung bestimmten Raum (Ladefläche) abgestellt hat. Daraus konnte sie unbedenklich ableiten, dass das allgemeine Erscheinungsbild des Fahrzeuges primär für dessen Bestimmung zur Personenbeförderung spricht.

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System führen auch konkrete Merkmale für die Einreihung von Kfz in die Positionen 8703 bzw. 8704 an. Der belangten Behörde kann nicht erfolgreich entgegen getreten werden, wenn sie feststellt, dass insbesondere folgende der in den Erläuterungen angeführten Merkmale für eine Einordnung des in Rede stehenden Kfz als Pkw nach Position 8703 sprechen:

-

das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstungen für jede Person,

-

die hinteren Fenster an den zwei Seitenwänden,

-

die Türen mit Fenstern in den Seitenteilen.

Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Kfz im angefochtenen Bescheid nach seinem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit seiner Merkmale als hauptsächlich zur Beförderung von Personen gebaut und somit nicht als Lkw iSd Position 8704 KN eingestuft worden ist.

Somit wurde die Beschwerdeführerin nicht in subjektiven Rechten verletzt, wenn die belangte Behörde das im Kalenderjahr 2004 angeschaffte Kfz Hummer H1 als Pkw beurteilt und solcherart aufgrund der Bestimmung des § 108e

Abs. 2 dritter Teilstrich EStG 1988 nicht in die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie einbezogen hat.

b) Teilherstellungskosten:

Die Beschwerde wendet sich auch insofern gegen den angefochtenen Bescheid, als er die Berufung gegen die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie hinsichtlich der Frage der Maßgeblichkeit der Teilherstellungskosten für die Errichtung der Aufbereitungsanlage abgewiesen hat.

Hiezu kann gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die Begründung der hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0097, und vom 25. November 2010, 2007/15/0288, verwiesen werden. In jenen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass bei Bemessung der Investitionszuwachsprämie die Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten sowohl für das Begünstigungsjahr als auch für den Vergleichszeitraum heranzuziehen sind, wenn sich die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes über mehrere Jahre erstreckt.

Die Beschwerde erweist sich sohin insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 27. Juni 2013

Gerichtsentscheidung

EuGH 62006CJ0486 Van Landeghem VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2010150185.X00

Im RIS seit

18.07.2013

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at