



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0037-G/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Rechtsanwälte, G., vertreten durch Mag. Raimund Zotter, Steuerberater, 8041 Graz, Paul Ernst Gasse 31, vom 11. April und 9. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. und 7. April, 28. November und 5. Dezember 2005 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 im Beisein der Schriftführerin VB Claudia Schmölzer nach der am 29. März 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Bedachtnahme auf die Feststellungen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung (vgl. Niederschrift vom 13. Oktober 2004) das von der Berufungswerberin (Bw.) geleaste Kraftfahrzeug der Marke Porsche Cayenne S – zum Verkehr zugelassen als Lastkraftwagen der Klasse N1 – als Personenkraftwagen qualifiziert, da es nicht im Mindesten den Voraussetzungen der Verordnung des BM Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, entspreche und demgemäß entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 die geltend gemachten Vorsteuern aus den Leasingraten und

den laufenden Betriebskosten in Höhe von € 3.323,87 (Zeitraum Juni bis Dezember 2003) und € 3.539,25 (Zeitraum Jänner bis Juli 2004) gekürzt.

In der Berufung vom 5. November 2004 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 15. Oktober 2004 betr. die Kalendermonate Dezember 2003 und Juni 2004, die gemäß § 274 BAO idF des AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, als auch gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2003 und 2004 gerichtet gilt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 274, Tz 2), hat die Bw. im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Ein Bescheid habe gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde oder wenn er von Amts wegen erlassen werde.

Da den vorliegenden Bescheiden eine gesetzeskonforme bzw. nachvollziehbare Begründung, welche jeweils den Bescheidsprüchen Rechnung trage, nicht zu entnehmen sei und daher deren Überprüfbarkeit nicht gegeben sei, seien sie mangelhaft und rechtswidrig und daher schon aus diesem Grund aufzuheben.

Es sei festzustellen, dass es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug keineswegs um einen Personen- oder Kombinationskraftwagen handle, sondern um ein Fahrzeug, das bereits vom Lieferanten als Lastkraftwagen geliefert worden sei.

Es müsse darauf hingewiesen werden, dass der Zustand des Fahrzeuges als Lastkraftwagen seitens der Steiermärkischen Landesregierung im Rahmen der Umtypisierung festgestellt worden sei.

Der Hinweis in der Niederschrift, wonach der umtypisierte PKW nicht die Mindestanforderungen der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, erfülle und dass daher weder ein Vorsteuerabzug noch eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Frage komme, könne nicht zutreffen, da die Bw. das gegenständliche Fahrzeug bereits vom Lieferanten zum Lastkraftwagen umgebaut und von der Behörde als solchen typisiert, übernommen hätte, weshalb es keinesfalls unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 falle.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes bzw. ein allfälliger diesbezüglicher österreichischer Normenbestand widerspreche der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern insoweit, als im gegenständlichen Fall die Berechtigung für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Lastkraftwagen Porsche Cayenne S in Abrede gestellt werde.

In der zitierten Richtlinie werde unter anderem festgelegt, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar sei. Auf jeden Fall seien diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter hätten, wie Luxausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um Anschaffungen, die im betrieblichen Interesse lägen, weshalb daher die Umsatzsteuer abgezogen werden könne.

Die Bw. hätte einen Lastkraftwagen bestellt bzw. gekauft und es sei dieses Fahrzeug vor der Erstzulassung am 7. April 2003 vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung als LKW N1 umtypisiert worden, was der steuerlichen Qualifikation eines Lastkraftwagens gleichkomme. Die Umtypisierung habe jedenfalls die rechtsverbindliche Wirkung, dass auch die Steuerbehörde nicht mehr von einem Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen ausgehen könne.

Der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, die jene des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 ab 1. Jänner 1995 ersetze, könnten keine Definition der Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen bzw. keine Abgrenzungsmerkmale gegenüber dem Begriff der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Lastkraftwagen und Kleinbusse entnommen werden.

Es sei daher in erster Linie auf gemeinschaftsrechtliche Grundlagen Bezug zu nehmen und wie bereits ausgeführt ein Vorsteuerabzugsrecht zu bejahen.

Zudem komme, dass das gegenständliche Fahrzeug von der Zulassungsbehörde als LKW N1 zugelassen worden sei. Die Klassifizierung LKW N1 basiere auf einer gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie, nämlich 72/306/EWG idF 89/491, und es sei im KFG idgF ausdrücklich normiert, dass Fahrzeuge der Klasse N1 Lastkraftwagen und nicht Personen- oder Kombinationskraftwagen seien.

Gemäß § 20b KDV gelte entsprechend der EG-Richtlinien die internationale Klasseneinteilung der Fahrzeuge, wonach die Klasse N1 Fahrzeuge für Güterbeförderung mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht bis zu 3,5t seien (ebenso § 3 Abs. 1 2.2.1 KFG).

Eine Klassifizierung als Lastkraftwagen nach gemeinschaftsrechtlichen bindenden Richtlinien müsse auch eine Bindungswirkung für die Abgabenbehörde haben.

Aber selbst die auf Grund des § 3 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 erstellte Liste für Kleinlastkraftwagen weise zahlreiche Fahrzeuge aus, welche mit dem gegenständlichen Fahrzeug sowohl hinsichtlich des Erscheinungsbildes als auch hinsichtlich der Ausstattung als ident zu bezeichnen seien. In dieser Liste seien unter anderem ein Chrysler Grand Voyager

4Cargo Doppelkabiner (mit zwei Sitzreihen) und andere Fahrzeuge aufgelistet, für die sehr wohl ein Mehrwertsteuerabzug eingeräumt werde.

Jedenfalls erfülle das gegenständliche Fahrzeug alle bzw. zumindest einen Großteil der Beurteilungskriterien der zitierten Verordnung, sodass auch für dieses Fahrzeug ein Mehrwertsteuerabzug zugestanden werden müsse, damit es zu keiner Wettbewerbsverzerrung komme. Weiters sei noch zu berücksichtigen, dass in der vorgenannten Liste des Jahres 2002 das streitgegenständliche Fahrzeug gar nicht aufgelistet hätte sein können, da es erst zu einem späteren Zeitpunkt in Produktion gegangen sei.

Eine konsequente Weiterverfolgung der derzeitigen Spruchpraxis des Verwaltungsgerichtshofes sowie der derzeitigen Auslegung durch die Steuerbehörden könnten dazu führen, dass die Sechste Richtlinie in der Form unterlaufen würde, dass in Zukunft die Gestaltungsfreiheit wiederum den innerstaatlichen Behörden und nicht der Europäischen Union zufallen würde.

Auch ein Nichttätigwerden (keine neuerliche Aufnahme von Fahrzeugen, die ab dem Jahr 2002 produziert werden) in die Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinautobusse würde dazu führen, dass die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Sechsten Richtlinie entfernen würden. Es könnte nicht sein, dass ein Einzelstaat einseitige, wettbewerbsverzerrende Maßnahmen setzen könne.

Jene Kriterien der zitierten Verordnung, welche normierten, dass Fahrzeuge, welche eine ordnungsgemäße Zulassung als Lastkraftwagen aufweisen, als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen zu werten und somit von der Vorsteuerabzugsberechtigung auszuschließen seien, würden als gemeinschaftsrechtswidrig zu bezeichnen sein. Die Verordnung werde aber wohl gemeinschaftsrechtskonform auszulegen sein.

Selbst eine allenfalls anzustellende Angemessenheitsprüfung käme zum Ergebnis, dass das gegenständliche Fahrzeug Anschaffungskosten aufweise, welche jenen Anschaffungskosten von Fahrzeugen entsprechen, die in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge angeführt seien.

Das Vorsteuerabzugsrecht in den Artikeln 17ff der Sechsten Richtlinie sei ein integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuerregelung und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Eine Einschränkung dieses elementaren Rechtes auf Vorsteuerabzug wirke sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und müsse in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten.

Auf Grund der innerstaatlichen Gepflogenheit auch Fahrzeugen mit zwei Sitzreihen, wie zB der Chrysler Grand Voyager 4Cargo Doppelkabine (mit zwei Sitzreihen), einen Vorsteuerabzug zu gewähren, hätte konsequenterweise (sofern das Fahrzeug damals schon erzeugt worden wäre) auch dazu führen müssen, dass das streitgegenständliche Fahrzeug in die Liste aufgenommen hätte werden müssen. Somit wäre ein Vorsteuerabzug jedenfalls zuzugestehen. Da jedoch grundsätzlich in der Europäischen Union für Lastkraftfahrzeuge der Vorsteuerabzug gewährt werde, müsse auch für das streitgegenständliche Fahrzeug schon aus diesem Grund dieser Anspruch gegeben sein.

Die Bestimmung des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie sehe ein in der Richtlinie geregeltes Verfahren zur Genehmigung von Ausnahmeregelungen vor, indem den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt werde, vorbehaltlich der, in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung auszuschließen. Die Konsultation des Mehrwertsteuer Ausschusses erweise sich als Vorbedingung für den Erlass jeder auf dieser Bestimmung beruhenden Maßnahme. Tatsache sei, dass die österreichischen Behörden entgegen dieser Bestimmung den Mehrwertsteuer Ausschuss nicht konsultiert hätten.

Die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen würden insbesondere der Wettbewerbsneutralität Rechnung tragen. Würde für das gegenständliche Fahrzeug eine Vorsteuerabzugsberechtigung tatsächlich verneint werden, so würde dies im Hinblick auf allgemein gegenteilige europaweit geltende Regelungen zu einer gemeinschaftsrechtswidrigen Wettbewerbsverzerrung führen. Somit bestehe entsprechend der Sechsten Richtlinie jedenfalls ein Vorsteuerabzugsrecht.

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen werde bereits jetzt die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH angeregt bzw. beantragt. In diesem Verfahren wäre zu klären, ob die vom Finanzamt offensichtlich angewandten Normen im Widerspruch zu gemeinschaftsrechtlichen Normen stehen bzw. ob die Nichtberücksichtigung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit dem Lastkraftwagen Porsche rechtskonform ist.

Daneben hat die Bw. auch gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2003 und 2004 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und als Begründung auf die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für den Zeitraum Dezember 2003 und Juni 2004 verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass das streitgegenständliche Kraftfahrzeug auch sämtliche Merkmale eines Kleinbusses aufweise, da es mit bis zu sieben Sitzplätzen ausgestattet werden könne. Da dem Gesetz keine näheren Beschreibungen betreffend das Aussehen eines Kleinbusses zu entnehmen sei, sondern im Rahmen der Verordnung lediglich auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins von mehr als sechs Sitzplätzen hingewiesen werde,

seien mit dem vorliegenden Kraftfahrzeug auf alle Fälle alle Umstände für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer erfüllt.

Darüber hinaus richte sich die Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2004 auch gegen die Nichtberücksichtigung der Vorsteuer aus den Leasingraten für den Personenkraftwagen der Marke AUDI S6 in Höhe von € 3.349,49.

Der EuGH habe eine Umsatzsteuer auf Leasingraten für im Ausland geleaste Fahrzeuge bereits im Jahr 2003 als gemeinschaftsrechtswidrig eingestuft. Nun habe der unabhängige Finanzsenat mit 1. März 2005 (gemeint wohl: 16. Februar 2005) eine in der Zwischenzeit in Österreich vorgenommene Änderung des Umsatzsteuergesetzes zur Eigenverbrauchsregelung eine Absage derart erteilt, dass eine Belastung ausländischer Leasingraten mit österreichischer Umsatzsteuer zu unterbleiben habe. Diese Entscheidung sei noch nicht rechtskräftig. Auf Grund der klaren Judikate des EuGH und UFS sei aber davon auszugehen, dass sich auch der VwGH dieser Rechtsprechung anschließen werde. Wenn damit das PKW-Leasing im Ausland umsatzsteuerfrei erfolgen könne, müsse dies wohl auch für den rein inländischen Leasingfall Geltung haben. In diesem Zusammenhang habe der VfGH bereits klar entschieden, dass es dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche, wenn rein inländische Sachverhalte schlechter gestellt würden als Sachverhalte mit grenzüberschreitendem Bezug.

Im Rahmen der Berufung gegen die einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2003 und 2004 wurde ausgeführt, dass durch die Qualifikation des streitgegenständlichen Kraftfahrzeuges als Lastkraftwagen die Einschränkung auf steuerliche Anschaffungskosten in der Höhe von € 34.000 entfallen und als Nutzungsdauer höchstens fünf Jahre in Betracht kämen. Ein weiteres Anpassungserfordernis der Gewinnfeststellungsbescheide ergebe sich auch dahingehend, dass die festgestellten Gewinne um die im Zusammenhang mit der Kraftfahrzeugnutzung anfallenden Vorsteuerbeträge zu erhöhen und aus dem Titel "Änderung Privatanteil" und "aktivierungspflichtiger Betrag" um entsprechende Beträge zu vermindern seien. Schließlich sei der Gewinn des Jahres 2004 auch um das Vorsteuerguthaben in Höhe von € 3.349,49 betreffend den PKW AUDI S6 zu erhöhen.

In der am 29. März 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Auf Grund der Umsatzsteuerrichtlinien ist ein Vorsteuerabzug für gewerbliche Anschaffungen, insbesondere für Lastkraftwagen jedenfalls gerechtfertigt und ist ein Abgehen von dieser generellen Norm ein gravierender Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauenschutzes.

Vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 wurde keine Unterscheidung im Bereich der Lastkraftwagen getroffen und wurde diese Unterscheidung mit BGBl. Nr. 193/2002 eingeführt und ist diese Regelung im gegenständlichen Fall für die

Mehrwertsteuerberechnung bzw. -ablehnung herangezogen worden. Vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie war somit ein Vorsteuerabzug für einen Lastkraftwagen sowohl vom Gesetz als auch durch die tatsächlich geübte Praxis der Verwaltungsbehörden uneingeschränkt gegeben. Erst unmittelbar vor dem EU-Beitritt Österreichs und zwar mit Verordnung BGBl. 663/1994, welche jedoch gleichzeitig mit dem EU-Beitritt 1.1.1995 in Kraft getreten ist, wurde eine steuerliche Begriffsdefinition "Kleinlastkraftwagen" eingeführt und näher beschrieben, welche jedoch den übergeordneten Begriff des Lastkraftwagens nunmehr einschränkte, sodass eine umsatzsteuerliche Absetzbarkeit damit gezielt verhindert werden sollte. Diese Maßnahme steht gegen herrschendes EU-Recht, insbesondere verstößt sie gegen die "Stand-still" Klausel aus dem Jahre 1977. Der Vorsteuerabzug durch die Bw. ist berechtigt vorgenommen worden, da es sich beim streitgegenständlichen Porsche Cayenne S um einen Lastkraftwagen handelt, der als solcher jedenfalls vor dem Inkrafttreten der Sechsten EU-Richtlinie vorsteuerabzugsberechtigt war und der Staat Österreich den Mehrwertsteuerausschuss gar nicht konsultiert hatte. Aus den vorerwähnten Gründen würde die Bw. durch die angefochtenen Bescheide schlechter gestellt werden als vor dem Beitritt des Staates Österreich zur EU.

Das äußere Erscheinungsbild des Audi S6 entspricht dem eines Personenkraftwagens. Hier werde lediglich die Ungleichbehandlung des Vorsteuerabzuges der Leasingrate im EU-Raum gerügt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist Folgendes festzustellen:

Bescheidmäßige Festsetzungen von Umsatzsteuervorauszahlungen für einzelne Voranmeldungszeiträume treten mit Erlassung (nicht erst mit der Rechtskraft) des Jahresbescheides außer Kraft (VfGH B 0149/81 und B 411/80; VwGH 6.5.1985, 84/15/0078). Ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides entfaltet daher der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkungen mehr; er scheidet aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Kolacny-Caganek, UStG 1994, Wien 2005, § 21, Anm 8 und Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 21, Tz 22 und die dort zitierte umfangreiche Judikatur des VwGH und VfGH).

Da demnach die Umsatzsteuerjahresbescheide 2003 und 2004 an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbeseide für die Zeiträume Dezember 2003 und Juni 2004 treten, ist die Bestimmung des § 274 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002 – "Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch

gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären" – anzuwenden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 274, Tz 2).

Somit gilt die Berufung vom 5. November 2004 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungbescheide vom 15. Oktober 2004 betreffend die Zeiträume Dezember 2003 und Juni 2004 als auch gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2003 und 2004 vom 1. April 2005 bzw.

28. November 2005 gerichtet.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren sind somit sowohl die Ausführungen der Bw. in der Berufung vom 5. November 2004 als auch jene in den gesonderten Berufungen vom 11. April 2005 und 9. Dezember 2005 gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2003 und 2004 einer rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

1) UMSATZSTEUER 2003 und 2004

"Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder 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) berechtigen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug. Die genannte Gesetzesbestimmung wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 übernommen.

Der EuGH hat mit Urteil vom 8. Jänner 2002, "Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler", C-409/99, - auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes – ausgeführt:

Die Regelung eines Mitgliedstaates, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG, im Folgenden Richtlinie (für Österreich ist die Richtlinie zum Zeitpunkt des Beitrittes zur EU am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten), die bestehenden Vorsteuerausschlusstatbestände erweiterte und sich damit vom Ziel der Richtlinie entferne, verstöße gegen deren Art. 17 Abs. 2 und stelle keine nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 zulässige Ausnahme dar. Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie enthalte eine "Stand-still"-Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsehe, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in Geltung gestanden seien. Mit dieser Bestimmung sollten die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des innerstaatlichen Rechts über den

Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich angewandt hätten. Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates (Rz 49).

Der EuGH betont im genannten Urteil, es sei einem Mitgliedstaat nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Richtlinie verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie für solche Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Mitgliedstaates gewährt worden sei.

Auch der Verwaltungsgerichtshof erkennt in ständiger Rechtsprechung Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen (bzw. "Stationswagen") entsprechen, nicht als Kleinbusse, sondern ordnet diese den gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Personen- bzw. Kombinationskraftwagen zu" (vgl. VwGH 25.2.2003, 99/14/0336 betr. die Anschaffung und den Betrieb eines Kraftfahrzeuges der Marke Opel Monterey, LTD im Rahmen einer Rechtsanwaltskanzlei und das dort für viele zitierte Erkenntnis VwGH 12.12.1995, 92/14/0031).

Dieser Judikatur wurde von der Verwaltungspraxis stets gefolgt, auch zum 1.1.1995, sodass sie auch unter Beachtung des EuGH-Urteils vom 8. Jänner 2002 unverändert gilt. Dies gilt auch dann, wenn es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder neun Personen handelt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 320/21 bis 320/24; Caganek, Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen mit Erläuterungen sowie Anmerkungen zu den Begriffen "Kleinbus" und "Bestattungsfahrzeug" in ÖStZ 1989, 105ff; Caganek, Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse mit Anmerkungen in ÖStZ 1991, 154ff und Caganek, Geländefahrzeuge und dergleichen mit zwei Sitzreihen – kein Vorsteuerabzug und keine NoVA-Befreiung in ÖStZ 2005, 79).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren hinsichtlich des gegenständlichen Kraftfahrzeuges der Marke **Porsche Cayenne S** aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung in der Autobranche bestehen für den unabhängigen Finanzsenat wohl keine Zweifel, dass das strittige Fahrzeug dem Marktsegment

der "SUV-Cars" (Sport Utility Vehicles), "Off-Road Fahrzeuge" oder "Geländefahrzeuge" zuzuordnen ist. In der Homepage "www.porsche.at" wird die "Offroad-Performance" des Cayenne S auszugsweise wie folgt beschrieben:

"Können Sie im Cayenne der Versuchung widerstehen, alle Serpentinen Europas testen zu wollen? Dann hätten wir einen Vorschlag für Sie: eine Fahrt im Gelände. Im extrem unwegsamen Gelände, wohlgeremt.

Schalten Sie in den Low Range-Modus. Das Porsche Traction Management (PTM) und das PSM stellen nun mehrere Systeme automatisch auf optimierten Geländeeinsatz um. Auf Geländeunterstützung mit dem Reduktionsgetriebe, auf ein traktionsorientiertes Geländeprogramm mit Gelände-ABS und –ABD sowie auf eine Bodenfreiheit von 243mm. Sperren Sie die Längssperre des Vierradantriebs zu 100%. Jetzt stehen Ihnen alle Eigenschaften eines reinrassigen Porsche auch für Ihren Ausflug in die Wildnis zur Verfügung: exzellente Traktion und hervorragendes Handling. Fahrstabil und sicher.

Durch die erhöhte Bodenfreiheit und die besondere Konstruktion des Bugteils bewältigt der Cayenne im Sondergeländeniveau Böschungswinkel bis zu 32° vorn und etwa 27° hinten. Der Rampenwinkel beträgt 24°. Eine starke Steigung hochzuklettern ist danach nur noch Formsache.

Felsbrocken auf dem Weg, tiefe Furchen, Schlamm – der Vierradantrieb und die zugeschalteten Systeme zeigen ihr volles Potential.

Eine Besonderheit: die Wattiefe. 500mm Wassertiefe sind eine leichte Übung. Ein besonderes Dichtigkeitskonzept sowie ein hochgelegter Ansaugschnorchel, eine hochgelegte Getriebeentlüftung und der voll gekapselte "trockene Schweller" machen es möglich".

Mit dieser Darstellung der Fahrzeugtechnik wird die Geländetauglichkeit des streitgegenständlichen Fahrzeugs durch den Autohersteller so eindrucksvoll dargetan, dass nähere Hinweise auf die unzähligen Testberichte in den diversen Autozeitschriften, die alle die absolute Geländetauglichkeit bescheinigen ("Der Porsche Cayenne ist ein waschechter Offroader", "Der Einstieg in das Geländewagensegment hat sich für den Sportwagenhersteller Porsche gelohnt. Der Offroader aus Stuttgart-Zuffenhausen beeindruckte – wie nicht anders zu erwarten – in allen Geländelagen"), jedenfalls entbehrlich sind.

Da, wie eingangs ausgeführt wurde, Geländefahrzeuge nach der herrschenden Verwaltungspraxis in Entsprechung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch bereits vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union – im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 – nicht als Kleinbusse oder Kleinlastkraftwagen, sondern als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen qualifiziert worden sind [vgl. beispielsweise VwGH 12.12.1995,

92/14/0031 betr. Streitjahre 1987 und 1988 (Isuzu Trooper) und VwGH 2.4.1990, 89/15/0020 betr. Streitjahre 1984 bis 1986 (Jeep CJ 7)], erweist sich die Versagung des Vorsteuerabzuges auch unter Bedachtnahme auf das Gemeinschaftsrecht, wonach die Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der Sechsten Richtlinie bis zum Erlass einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht alle Ausschlüsse beibehalten können, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie – für Österreich am 1. Jänner 1995 – tatsächlich angewendet haben, jedenfalls als rechtmäßig (vgl. auch UFS 21.4.2005, RV/1510-W/04 betreffend Volvo XC90 T6 Geratronic).

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung schon deshalb nichts zu ändern, da, wie vorhin ausgeführt wurde, Geländefahrzeuge auch im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 von der Verwaltungspraxis, gestützt auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, niemals als Lastkraftwagen oder Kleinlastkraftwagen, sondern stets als Personenkraftwagen bzw. als Kombinationskraftwagen qualifiziert worden sind. Da sich demnach in der umsatzsteuerlichen Behandlung von Geländekraftfahrzeugen nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union keine Änderung ergeben hat, erweist sich der von der Bw. gerügte Verstoß gegen die "Stand still" Klausel und die behauptete Schlechterstellung als unzutreffend.

Auch die von der Bw. vor allem unter Hinweis auf die Typisierung und kraftfahrrechtliche Zulassung geforderte steuerliche Qualifikation des Fahrzeuges als Lastkraftwagen vermag der Berufung aus folgenden Erwägungen nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nach § 3 Abs. 1 der Verordnung des BM Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, nur bei Vorliegen folgender Mindestfordernisse als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

1.
2. Das Fahrzeug darf nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
3. 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, 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.
 7.
 8. Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeug für die Warenbeförderung) einzustufen sein.
 9.

Da ein Kraftfahrzeug für die steuerliche Einstufung als Kleinlastkraftwagen sämtliche in der vorhin zitierten Verordnung normierten Mindestfordernisse erfüllen muss und das streitgegenständliche Kraftfahrzeug lt. aktenkundigem Zulassungsschein fünf Sitzplätze in zwei Sitzreihen aufweist ist die Voraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 2 nicht erfüllt, weshalb sich jede weitere Prüfung der übrigen zwingenden Voraussetzungen bereits erübrigkt. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass die Bw. mit ihren Berufungsausführungen, wonach "das gegenständliche Fahrzeug zumindest einen Großteil der Beurteilungskriterien der zitierten Verordnung erfüllt", selbst einräumt, dass jedenfalls nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Dem Vorwurf die angefochtenen Bescheide würden unter Verletzung der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a BAO keine gesetzeskonforme bzw. nachvollziehbare Begründung enthalten, weshalb sie mangelhaft und daher schon aus diesem Grund aufzuheben wären, ist Folgendes zu entgegnen:

Eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. VwGH 17.8.1998, 97/17/0401). Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden

(VwGH 17.2.1994, 93/16/0117) [vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 93, Tz 27 und 16].

Die Argumentation der Bw., wonach mit der Versagung des Vorsteuerabzuges jedenfalls das Gemeinschaftsrecht verletzt werde, zumal der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 keine Definition der Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen bzw. keine Abgrenzungsmerkmale gegenüber den Begriffen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Lastkraftwagen und Kleinbusse entnommen werden könnten, erweist sich aus folgenden Erwägungen als verfehlt:

Die Bw. übersieht dabei nämlich, dass Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie eine "Stand-still"-Klausel enthält, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsieht, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in Geltung gestanden sind. Mit dieser Bestimmung werden die Mitgliedstaaten ermächtigt, bis zum Erlass der gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des innerstaatlichen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich angewandt haben. Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates (vgl. EuGH 8.1.2002, C-409/99, "Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler, Rz 49). In Entsprechung der im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 enthaltenen Verordnungsermächtigung sind unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des EuGH im vorhin zitierten Urteil in den §§ 2 bis 4 der Verordnung des BM Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002 die für die steuerliche Anerkennung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen maßgeblichen Kriterien wortgleich aus der Verordnung des BM Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen, BGBl. Nr. 134/1993 übernommen worden. Damit ist sichergestellt, dass der Kreis der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen nach dem Beitritt Österreichs zur europäischen Union mit 1. Jänner 1995 keine Einschränkung erfährt.

Der Rechtsansicht der Bw., wonach die Umtypisierung des Fahrzeuges in LKW der Klasse N1 durch das Amt der Steiermärkischen Landesregierung auch für die Abgabenbehörde rechtsverbindlich sei vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen, da im Steuerrecht auf Grund der vorhin zitierten Rechtsvorschriften jedenfalls von einem eigenständigen Begriffsverständnis auszugehen ist.

Den Berufungsausführungen, die sich mit der Problematik der Aufnahme von Fahrzeugen in die vom BMF herausgegebene Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen befassen, ist entgegenzuhalten, dass diese einen bloßen Informations- und keinen Rechtscharakter besitzt. Vielmehr ist bei der steuerlichen Qualifikation eines Fahrzeuges im Einzelfall an Hand der zwingenden Kriterien der vorhin zitierten Verordnung zu beurteilen, welcher Fahrzeugkategorie es zuzuordnen ist.

Zu der von der Bw. zitierten Bestimmung des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie bedarf es keiner weiteren Ausführungen, da die im gegenständlichen Fall maßgebliche gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage für den Vorsteuerausschluss, wie vorhin näher ausgeführt worden ist, in der Bestimmung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der Sechsten Richtlinie zu finden ist.

Zum Berufungsbegehren, im Streitjahr 2004 auch die Vorsteuer aus den Leasingraten für den Personenkraftwagen der Marke **Audi S6** in Höhe von € 3.349,49 anzuerkennen, ist Folgendes auszuführen:

Nach der eingangs zitierten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, die unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 übernommen worden ist berechtigen Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder 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) nicht zum Vorsteuerabzug.

Der Begriff Miete bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Unter Miete fallen auch Leasingverträge, die steuerlich als Gebrauchsüberlassung zu beurteilen sind (vgl. Kolacny-Caganek, UStG 1994, Wien 2005, § 12, Anm 20).

Das streitgegenständliche Kraftfahrzeug ist lt. aktenkundiger Zulassungsbescheinigung vom 16. August 2003 kraftfahrerechtlich als Personenkraftwagen der Klasse M1 [Fahrzeuge für Personenbeförderung mit höchstens 8 Sitzplätzen außer dem Fahrersitz (§ 20b Kraftfahrgesetz-Durchführungsverordnung 1967, BGBl. Nr. 399/1967 idF BGBl. II Nr. 414/2001)] zum Verkehr zugelassen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Meinung, dass es für die Beurteilung eines Kraftfahrzeuges nicht auf den Verwendungszweck im Einzelnen, sondern auf den Zweck, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von

vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Im Zweifel ist auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung abzustellen (vgl. VwGH 16.12.1980, 1681, 2817, 2818/80 und 14.9.1992, 92/15/0139).

Da das streitgegenständliche Kraftfahrzeug nach der auf dem optischen Eindruck beruhenden Verkehrsauffassung zweifelsfrei als Personenkraftwagen einzustufen ist, was von der Bw. auch nicht bestritten wird (vgl. diesbezügliche Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung) kann dem Berufungsbegehren auf Grund der eingangs zitierten Norm – die taxativ aufgezählten Ausnahmen vom generellen Vorsteuerausschluss liegen im gegenständlichen Fall nicht vor - nicht entsprochen werden.

Hinsichtlich des Berufungsantrages in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004, mit Rücksicht auf ein Urteil des EuGH, wonach die Eigenverbrauchsbesteuerung von Fahrzeugen, die im Ausland geleast worden sind, als gemeinschaftsrechtswidrig eingestuft worden wäre, die Vorsteuern aus den Leasingraten des Porsche Cayenne S und des Audi S6 zu gewähren, zumal auch der unabhängige Finanzsenat mittlerweile der Änderung des Eigenverbrauchstatbestandes eine Absage erteilt habe, ist Nachstehendes auszuführen:

Da der für den gegenständlichen Vorsteuerausschluss maßgebliche Tatbestand des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 – "Miete von Personenkraftwagen" – unverändert aus dem UStG 1972 übernommen worden ist, ergeben sich mit Rücksicht auf das Gemeinschaftsrecht keine Bedenken. Denn gerade die Bestimmung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der Sechsten Richtlinie eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Beibehaltung der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie – in Österreich der 1. Jänner 1995 – bestehenden Vorsteuerausschlüsse. Damit erübrigts sich wohl jede weitere Auseinandersetzung mit der behaupteten Ungleichbehandlung des Vorsteuerabzuges aus Leasingraten im Gebiet der Europäischen Union.

Da im Übrigen die beiden streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge von einer inländischen Leasinggesellschaft geleast worden sind, erübrigen sich nähere Ausführungen zur Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994.

2) EINHEITLICHE UND GESONDERTE GEWINNFESTSTELLUNG 2003 und 2004

Da auf Grund der unter 1) dargelegten Erwägungen die beiden strittigen Kraftfahrzeuge steuerlich als Personenkraftwagen zu qualifizieren sind, konnte den begehrten Änderungen der festgestellten Gewinne, die ausschließlich auf der begehrten Behandlung der Kraftfahrzeuge als Kleinbus bzw. Kleinlastkraftwagen beruhen, nicht entsprochen werden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 31. März 2006