



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0470-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der a, vertreten durch Reiner und Reiner, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, vom 29. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 13. Oktober 2009 betreffend Umsatzsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat betreffend die Berufungswerber (Bw.) mit 13. Oktober 2009 den Umsatzsteuerbescheid 2008 erlassen.

Gegen diesen Bescheid wurde binnen Frist Berufung erhoben und diese damit begründet, dass das Fahrzeug "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" bis dato nicht in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse/Kastenwagen gemäß § 5 der Verordnung aus 2002 enthalten ist und dementsprechend auch keine Vorsteuer geltend gemacht wurde. Sollte es jedoch zu einer Aufnahme des Pkws in diese Liste kommen, sollten die Bescheide entsprechend angepasst werden.

Das Finanzamt hat am 16. November 2009 unter Verweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Juli 2009, RV/0471-F/08, sowie der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, 2007/15/0161, eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen.

Die Bw. hat hierauf durch ihren steuerlichen Vertreter am 30. November 2009 Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II: Instanz gestellt, wobei kein ergänzendes Berufungsvorbringen erstattet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt werden, als Vorsteuer abziehen.

Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Ausgenommen davon sind 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.

Eine erste Definition des Begriffes "Kleinbus" wurde von der Verwaltung bereits mit dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, Zi. 09 1202/4-IV/9/87, AÖFV Nr. 300/1987, vorgenommen. Darin hieß es u.a.: *"Kleinbusse fallen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht unter die für die Personen- und Kombinationskraftwagen geltenden einschränkenden steuerlichen Bestimmungen. Für Kleinbusse besteht daher grundsätzlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges unter Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen. Unter einem Kleinbus ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeugs maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist allerdings die nachweislich überwiegende unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung eines Fahrzeugs".*

Mit der auf Grund der Verordnungsermächtigung des 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 erlassenen und am 15. Februar 1996 in Kraft getretenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 273/1996, wurde der Kreis der vorsteuerabzugsberechtigten Kraftfahrzeuge gegenüber der vorherigen Verwaltungspraxis etwas enger gezogen. Diese geänderte Verwaltungspraxis wurde vom EuGH mit Urteil vom 8. Jänner 2002 in der Rechtssache C-409/99 Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler als gemeinschaftswidrig eingestuft. Unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung sprach dieser darin aus, Regelungen eines Mitgliedstaates, welche bestehende Tatbestände zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach dem Inkrafttreten der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (6. MwSt-RL) änderten, indem sie diese Tatbestände einschränkten und dadurch dem Ziel der 6. MwSt-RL näher kämen, seien durch die Ausnahmeverordnung des Artikel 17. Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL gedeckt. Dagegen stelle eine nationale Regelung keine nach Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitere und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entferne. Angesichts des besonderen Zweckes der Stand-Still-Klausel umfasse der Begriff "innerstaatliche Rechtsvorschriften" im Sinne des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL nicht nur Rechtsetzungskakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates (vgl. EuGH 1.8.2002, C-409/99, Rz 49). Daher sei es einem Mitgliedstaat verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhenden Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt worden sei.

Auf Grund dieses Urteiles des EuGH erließ der Bundesminister für Finanzen eine neue Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, mit deren Inkrafttreten die Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 außer Kraft trat. Nach § 1 der neuen Verordnung fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen". Unter einem Kleinbus ist nach § 5 der Verordnung ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient. Nach § 6 Abs. 1 leg. cit. ist die Verordnung in Bezug auf die Umsatzsteuer in allen nichtrechtskräftigen Fällen anzuwenden.

Damit wurden mit der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 in Bezug auf die Abgrenzung der vorsteuerbegünstigten Kleinbusse von den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Personen- und Kombinationskraftwagen wieder jene Abgrenzungsmerkmale eingeführt, wie sie zum 1.1.1995 nach der Verwaltungspraxis bereits gegolten haben. Aufgrund der Inkrafttretensregelung des § 6 Abs. 3 UStG 1994 ist die VO BGBl. II Nr. 193/2002 ist diese auch auf den gegenständlichen Fall anzuwenden.

Was nun das verfahrensgegenständliche Fahrzeug "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" betrifft, so hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem "Opel Zafira" Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0195, festgestellt, dass in gleicher Weise wie hinsichtlich des Merkmals der einem Kastenwagen entsprechenden äußeren Form auch hinsichtlich des Merkmals der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist. Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Omnibus einerseits und Personenkraftwagen sowie Kombinationskraftwagen andererseits könne kein Zweifel bestehen, dass unter einer Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen sind. Die Sitzmöglichkeiten müssten daher geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- oder Notsitze bietet, wird nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im Allgemeinen nicht vorliegen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei dem Begriff des (Klein)Busses zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestünden, in einem Mindestmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass selbst wenn er zum Schluss kommen würde, dass der "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" ein kastenwagenförmiges Äußeres besitzt, sowie ausreichend Sitzmöglichkeiten zur Beförderung von zumindest sieben Personen über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz vorhanden sind, dies der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen würde, weshalb eine Auseinandersetzung mit diesen Kriterien aus verfahrensökonomischen Gründen entbehrlich ist.

Es kann nämlich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinerlei Zweifel daran bestehen, dass der "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" das zur Anerkennung als Kleinbus immanente Kriterium der räumlichen Voraussetzung zur Mitbeförderung von Gepäckstücken in einem Mindestmaß für zumindest sieben Personen nicht erfüllt und wird hiezu ausgeführt wie folgt:

Der Verwaltungsgerichtshof verlangt, dass in einem Mindestmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördert werden können. Dabei ist von einer Gepäckmitnahmemöglichkeit für sieben Personen auszugehen, hat doch ein vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus eine Personenbeförderungskapazität von mindestens sieben Personen aufzuweisen. Da sich ein solcher Kleinbus zudem zur Personenbeförderung über einen längeren Zeitraum bzw. eine längere Distanz eignen muss, muss auch eine Gepäckmitnahme für eine derartige Reise möglich sein. Fahrten über eine längere Strecke werden in vielen Fällen auch eine Übernachtung außerhalb der eigenen Wohnung erfordern, da derartige Fahrten entweder zum Zwecke eines längeren Aufenthaltes an einem anderen Ort unternommen werden oder eine Nächtigung schlicht notwendig machen, da die Rückkehr am selben Tag aufgrund der Distanz unmöglich oder zu beschwerlich wäre. Das Gepäck der beförderten Personen wird daher für die Mitnahme von Gegenständen geeignet sein müssen, die für eine solche Reise üblicherweise benötigt werden. Das sind idR Toilettenartikel, Schlafanzug, Wäsche zum Wechseln etc. Um solche Gegenstände mitführen zu können, werden in der Regel ein kleiner Reisekoffer oder eine kleine Reisetasche, zumindest aber ein kleiner Reiserucksack benötigt. Ein als Kleinbus zu bezeichnendes Fahrzeug muss daher für die Mitbeförderung von wenigstens sieben Reiserucksäcken geeignet sein. Dazu kommen noch, je nach Jahreszeit und Witterung, Jacken oder Mäntel, Schuhe oder Regenschirme. Auch diese Gegenstände zählen zum "Mindestgepäck" und müssen neben den übrigen Gepäckstücken im Gepäckraum mitbefördert werden können (UFS vom 28. Juli 2009, RV/0471-F/08; Bilger, UFS Journal 8/2009, S 287 ff).

Der "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" verfügt im Zustand als Siebensitzer hinter der dritten Sitzreihe über einen Gepäckraum mit einem Ladevolumen von lediglich 63 Litern (zum Vergleich die ebenfalls nicht als vorsteuerabzugsberechtigten anerkannten Opel Zafira 150 Liter, UFS vom 28. Juli 2009, RV/0471-F/08, sowie VW Touran 121 Liter, UFS vom 2. Oktober 2009, RV/0320-F/07). Mit einem derart geringen Ladevolumen liegt die Gepäckmitnahmemöglichkeit überdeutlich hinter jener eines mittelgroßen Pkws, dessen Ladevolumen hinter der Rückbank zwischen 250 und 500 Liter beträgt (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Kofferraum>). Da der freie Laderraum durch die Schrägen der Rücklehnen der hinteren Sitze nach oben stetig abnimmt, kann das angegebene Ladevolumen zudem nicht optimal ausgenutzt werden.

Im solcherart zur Verfügung stehenden Laderraum ist die Mitnahme größerer oder auch nur mittlerer Reisetaschen oder -koffer gänzlich ausgeschlossen. Es können aber auch nicht mehr als zwei bis im besten Fall drei kleine Reiserücksäcke mit den Maßen 15 x 30 x 50 cm im Gepäckraum verstaut werden, wobei weitere Gegenstände wie Mäntel etc bei einer derartigen Beladung keinen Platz mehr fänden.

Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Gepäckmitnahmemöglichkeit für sieben erwachsene Personen besteht daher nicht.

Im Vorsteuerausschluss des "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" ist auch kein Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtsrechtliche Verbot, das Vorsteuerabzugsrecht gegenüber der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL (für Österreich: 1.1.1995) geltenden Rechtslage einzuschränken (Stand-Still-Klausel des Art 17 Abs. 6 der 6. EG-RL 77/388/EWG), zu sehen.

Der "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" unterscheidet sich von der größeren Klasse der "Vans" nur dadurch, dass er kleiner als diese ist und daher begrifflich als "Minivan" gilt. Diese kleineren Maße des "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" implizieren allerdings dementsprechend neben einem geringeren Fahrkomfort auch geringere Gepäckmitnahmemöglichkeiten. Die zum 1. Jänner 1995 vorsteuerabzugberechtigten Vans wie der Renault Espace, der Fiat Ulysse oder der Chrysler Voyager weisen gegenüber dem "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" einen deutlich größeren Gepäckraum hinter der dritten Sitzreihe (Grand Voyager: 638 Liter; Fiat Ulysse: 324 Liter; Renault Espace: 275 Liter) aus und damit die Möglichkeit, ein Mindestgepäck im oben angeführten Sinne mitzuführen.

Es wurden daher keine strengeren Anforderungen an die Gepäckbeförderungskapazität des "Toyota Corolla Verso 7-sitzig 2,2 D-4D 135 DPF SOL" gestellt als an die zum 1.1.1995 als Kleinbusse anerkannten Vans.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 22. Jänner 2010