



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CO-GmbH, vertreten durch CO, vom 14. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch M, vom 8. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Jänner 2005 bzw. gegen den diesen Bescheid ersetzen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 10. bzw. 16. Juli 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung wurde die für den Opel Zafira 2.0 DTI geltend gemachte Vorsteuer nicht anerkannt.

Gegen diesen für den Zeitraum Jänner 2005 ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbeseid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Unrecht erfolgt sei. Da es sich nach Ansicht des Vertreters der Berufungswerberin bei diesem Kfz um einen vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbus nach § 5 der VO des BMF (BGBI II, 2002/193) handle. Das Fahrzeug weise ein kastenwagenförmiges Äußeres auf, ähnlich einem VW Sharan, Ford Galaxy, Renault Espace, Fiat Ulysse und vielen anderen Fahrzeugen im Sinne des Erlasses des BMF. Aus dem Zulassungsschein gehe die Beförderungsmöglichkeit für sieben Personen hervor. Sämtliche Voraussetzungen der VO – ausgenommen der Anführung dieses Fahrzeuges im Erlass des BMF – zur Geltendmachung

des Vorsteuerabzuges seien daher ebenso erfüllt, wie die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.

Es werde daher beantragt den Bescheid aufzuheben.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass nach § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBI II 2002/193 (kurz: VO), unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen sei, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweisen würden. Um den unbestimmten Begriff des "kastenwagenförmigen Äußeren" im Sinne der VO bestimmen zu können, seien von der Verwaltungspraxis Kriterien erarbeitet worden, die eine objektive Beurteilung der "Kastenform" und somit die Einstufung als Kleinbus ermöglichen sollten. Nach diesen Beurteilungskriterien müsse das Fahrzeug, um von einem „kastenwagenförmigen Äußeren“ sprechen zu können, eine Mindestlänge von 450 cm und eine Mindesthöhe von 170 cm aufweisen. Nur durch die Festlegung dieser Maße sei es möglich die von der VO geforderte "Kastenform" zu definieren. Würden diese Mindestmaße unterschritten, handle es sich um solche Fahrzeuge, die in ihrem äußeren Erscheinungsbild Kombinationskraftwagen gleichen würden.

Die Berufungswerberin habe in der Berufungsschrift zwar ausgeführt, dass das gegenständliche Fahrzeug der Marke Opel Zafira 2,0 DTI (kurz: „Zafira“), ein "kastenwagenförmiges Äußeres" aufweise, habe aber für dieses Vorbringen keine Nachweise erbracht. Wie den technischen Daten des Typenscheines des "Zafira" zu entnehmen sei, betrage die Wagenlänge 431,70 cm und die Wagenhöhe 163,40 cm (168,40 cm mit Einbeziehung der Dachreling). Es würden also sowohl die nach der Verwaltungspraxis geforderte Mindestlänge als auch die Mindesthöhe unterschritten, sodass von einem "kastenwagenförmigen Äußeren" eindeutig nicht gesprochen werden könne. Vielmehr sei beim "Zafira" eine Ähnlichkeit mit einem Kombinationskraftwagen gegeben. Diese Ähnlichkeit mit einem Kombinationskraftwagen sei auch daraus zu ersehen, dass grundsätzlich eine Beförderungsmöglichkeit für fünf Personen bestehe und nur durch "Umbau", d. h. durch maximale Reduktion des Stauraumes zwei weitere im Fahrzeugboden versenkte Sitze zur Personenbeförderung "ausgeklappt" werden könnten. Die von der Berufungswerberin zitierten Modelle würden, auf Grund ihrer Maße z. B.: VW Sharan: Länge 463,40 cm, Höhe 173,20 cm; Ford Galaxv: Länge 464,10 cm, Höhe (max.) 182 cm; Renault Espace: Länge 466,10 cm, Höhe 180,10 cm, eindeutig die "Kriterien der Kastenform" erfüllen und somit die Kriterien eines Kleinbusses. Diese seien daher nicht mit dem "Zafira" vergleichbar. Die von der Firma Opel angebotenen Kleinbusse, wie die Modelle Vivaro und Movano würden ebenfalls eine

eindeutige "Kastenform" aufweisen und seien daher als Kleinbusse anerkannt. Wie aus diesen Ausführungen zu ersehen sei, erfülle der "Zafira" nicht die geforderten Kriterien eines Kleinbusses (siehe dazu auch die Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse), sodass ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b) UStG 1994 ausgeschlossen sei. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Gegen diesen Bescheid wurde ein Vorlagenantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass nach Ansicht des Vertreters der Berufungswerberin unter kastenwagenförmigem Äußeren ein Fahrzeug mit einer Rechteckform (von der Seite betrachtet) zu verstehen sei, ähnlich der Rechteckform von "echten" Kastenwagen. Kastenwagenförmig bedeute daher auch diese Äußere Form, wobei es darauf ankomme, wie man ein derartiges Fahrzeug als normaler Betrachter wahrnehme, ohne zu Maßband oder Meterstab greifen zu müssen um am Parkplatz Fahrzeuge abzumessen. Die Kriterien einer Mindestlänge von 450 cm und einer Mindesthöhe von 170 cm, seien jedenfalls der Verordnung in keiner Weise zu entnehmen und im Grunde genommen eine völlig willkürliche Festlegung. Genauso gut hätte man 430/160 oder 470/180 cm nehmen können. Es sei nicht möglich mit freiem Auge zu sagen ob die Fahrzeulgänge 431,70 cm, wie beim Zafira oder 450 cm wie von der Verwaltungspraxis fordere, betrage. Gleiches gelte für die Fahrzeughöhe.

Hinsichtlich des Einwandes es sei kein Nachweis erbracht worden, dass ein kastenwagenförmiges Äußeres vorliege, werde darauf verwiesen, dass es dabei darauf ankomme, wie das Fahrzeug von Außen aussehe. Es erübrige sich hiezu ein weiterer Nachweis, da das Organ der Betriebsprüfung ohnehin ein Bild (des Fahrzeuges) mitgehabt habe, auf dem zu ersehen sei wie ein „Zafira“ aussehe und dieses auf das berufungsgegenständliche Fahrzeug zutreffe. Die Verordnung stelle nicht auf eine bestimmte Größe, sondern lediglich auf die Form eines Kastenwagens ab. Die Größe eines Fahrzeuges spielt insofern nach der VO eine Rolle, als ausdrücklich normiert sei, dass sieben Sitzplätze bestehen müssten und es in der Natur der Sache liege, dass sich sieben Plätze nicht in einem jeden x-beliebigen Fahrzeug unterbringen lassen würden. Ob diese Sitzplätze nur durch "Umbau" geschaffen werden könnten oder nicht habe keinerlei Bedeutung, da es eben darauf ankomme, dass das Fahrzeug für sieben Plätze zugelassen sei, wie dies bereits mit dem Zulassungsschein nachgewiesen worden ist. Die Argumentation der Behörde sei daher wenig nachvollziehbar, wenn entgegen der klaren Aussage der VO, durch Kunstgriffe versucht werde, zwei Sitze wegzuarbeiten.

Zusammenfassend werde daher ausgeführt, dass nach der VO zwangsläufig eine gewisse Mindestgröße des Fahrzeuges gegeben sein müsse, da sieben Sitzplätze unterzubringen seien,

es sei aber keine bestimmte Länge oder Höhe vorgeschrieben. Weiters sei nach der VO eine bestimmte äußere Form des Fahrzeugs festgelegt worden, nämlich kastenwagenförmig. Darunter sei nach Ansicht des Parteienvertreters etwa Rechteckform (seitlich betrachtet) zu verstehen. Ob ein Fahrzeug diese Form habe oder nicht, hänge nicht von seiner Größe ab, auch Kombis könnten evtl. diese Form haben. Jedenfalls erfülle das gegenständliche Fahrzeug sowohl hinsichtlich der Form (siehe Abbildung im Akt) als auch durch die Beförderungsmöglichkeit für sieben Personen, beide Bedingungen der VO.

Es werde daher beantragt der Berufung statt zu geben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat Jänner 2005 wurde der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt.

Die Entscheidung über die Berufung wurde im August 2005 gemäß § 281 BAO ausgesetzt, da zwei Verfahren (GZ: 2003/15/0036 und 2003/15/0050) beim Verwaltungsgerichtshof betreffend der Vorsteuerabzugsberechtigung für den Opel „Zafira“ anhängig waren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 21. September 2006, 2003/15/0036 und mit Erkenntnis vom 22. November 2006, 2003/15/0050 die abweisenden Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Feldkirch und Wien) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und ausgeführt, dass ein „kastenwagenförmiges Äußeres“, welches durch einen Vergleich absoluter Zahlen von Länge, Breite und Höhe beurteilt werde, allein nicht bestimmbar sei.

Im fortgesetzten Verfahren (Mai 2007) hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Feldkirch der Berufung stattgegeben und die geltend gemachte Vorsteuer für den Opel „Zafira“ anerkannt. In der Entscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Feldkirch den Begriff des „kastenwagenförmigen“ Äußeren, also der typischen Form eines als Kastenwagen einzustufenden Fahrzeuges, dahingehend ausgelegt, dass es auf eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senkrechttes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände des Fahrzeuges ankomme und die Ansicht vertreten, dass dieses Aussehen auf den Opel „Zafira“ zutreffe.

Gegen diese Entscheidung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz Amtsbeschwerde erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161 den stattgebenden Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Der Gerichtshof bestätigte zwar die vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Ansicht hinsichtlich des „kastenwagenförmigen“ Äußeren, führte aber aus, dass neben diesen nach der Verkehrsauffassung bestimmten Merkmal auch hinsichtlich der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen

sei. Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Omnibus einerseits und Personenkraftwagen sowie Kombinationskraftwagen andererseits könne kein Zweifel daran 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 seien. Die Sitzmöglichkeiten müssten dafür 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 biete, werde nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im allgemeinen nicht vorliegen. In diesem Sinne sei im Erkenntnis vom 21. September 2006, 2003/15/0036, darauf hingewiesen worden, dass das Erfordernis der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen technisch eine bestimmte Größe des Fahrzeugs bedinge. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei dem Begriff des "(Klein)Busses" zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen müssten, in einem Mindestmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitzubefördern. Das beschwerdeführende Finanzamt bringe in der Beschwerde u. a. vor, aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2006, 2003/15/0036, ergebe sich, dass der Begriff des (Klein)Busses auch ein Größenkriterium enthalten habe, bedinge doch das Erfordernis der Beförderung von sieben Personen auf Sitzplätzen technisch eine bestimmte Größe. Das Finanzamt führe sodann eine Reihe von als Kleinbussen behandelten Fahrzeugtypen, u. a. mit ihrer jeweiligen Höhe (zwischen 1970 mm und 1990 mm), an und stelle diese dem streitgegenständlichen Fahrzeugtyp mit der Höhe von 1645 mm (laut Typenschein allerdings 1684 mm) gegenüber. Beim streitgegenständlichen Fahrzeugtyp seien, nach Ansicht des Finanzamtes in seiner Beschwerde, die beiden Sitze der dritten Sitzreihe vollständig im Boden versenkbar. Nur im Falle der Versenkung entstehe eine Ladefläche. Im Falle der Benutzung dieser Sitze sei hingegen die Unterbringung von Gepäck nur mehr sehr eingeschränkt möglich. In jedem Fall könnten die beiden Sitze der dritten Sitzreihe nur eingeschränkt für die Beförderung von Erwachsenen über weite Strecken Verwendung finden. Von Bedeutung sei auch, dass die dritte Sitzreihe nicht über eine Fußraumheizung verfüge. Bei den beiden Sitzen der dritten Sitzreihe handle es sich lediglich um Notsitze. In dem das fortgesetzte Berufungsverfahren betreffenden Verwaltungsakt der belangten Behörde finde sich eine Äußerung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach sich in Fahrzeugen des streitgegenständlichen Fahrzeugtyps bloß fünf Sitze für längere Fahrten eigneten. Da sich (erstmals) im fortgesetzten Verfahren ein Hinweis darauf ergeben habe, dass in sachverhaltsmäßiger Hinsicht die Voraussetzungen der für die rechtliche Beurteilung als Bus erforderlichen Beförderungskapazität nicht gegeben seien, wäre die belangte Behörde verpflichtet gewesen, diesbezüglich Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Die belangte

Behörde habe die Durchführung solcher Erhebungen offensichtlich auf Grund ihrer Rechtsauffassung unterlassen, jegliche wie immer geartete Möglichkeit, mit einem Fahrzeug mehr als sechs Personen zu befördern, sei bereits ausreichend, um das Erfordernis der Beförderungskapazität eines Busses für erfüllt anzusehen. Der angefochtene Bescheid sei daher mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war schon aus diesem Grund aufzuheben.

Solcherart brauche im Beschwerdefall auf die Frage der nach der Verkehrsauffassung für einen "Kleinbus" erforderlichen Fahrzeug-Innenraumhöhe nicht eingegangen zu werden. Die belangte Behörde habe zwar im angefochtenen Bescheid zutreffend zum Ausdruck gebracht, für die Beurteilung eines Fahrzeuges als "Kleinbus" komme in Zusammenhang mit der äußeren Form auch der Höhe der Karosserie des Fahrzeuges Bedeutung zu. Überlegungen dazu, ab welcher konkreten Höhe die Verkehrsauffassung von einem Bus ausgehe, enthalte der angefochtene Bescheid allerdings nicht. Ebenso brauche im Beschwerdefall nicht darauf eingegangen zu werden, ob die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht davon ausgegangen sei, dass der konkrete streitgegenständliche Fahrzeugtyp dem Merkmal der Kastenwagenförmigkeit iSd Erlasses AÖFV 330/1987 und der Verordnung BGBI. II 193/2002 entspreche.

Im fortgesetzten Verfahren wurde die Berufung vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch abgewiesen und der Vorsteuerabzug für den Opel „Zafira“ versagt. In der ausführlichen Begründung wurde zusammenfassend festgestellt, dass der Opel „Zafira“ zwar ein kastenwagenförmiges Äußeres aufweise und auch die Beförderung von sieben (erwachsenen) Personen zulässig sei und hinsichtlich der Sitze die üblichen Sicherheitsstandards aufweise, der Opel „Zafira“ biete aber nicht die Möglichkeit, sieben Personen über eine längere Distanz und einen längeren Zeitraum „komfortabel“ zu befördern. Auch bestehe keine Möglichkeit, für sieben erwachsene Personen ein Mindestgepäck mitzunehmen. Der Opel „Zafira“ erfülle somit das Kriterium der Personenbeförderungskapazität für mehr als sechs Personen im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, ZI. 2007/15/0161, nicht. Er könne aus diesem Grunde auch nicht als Kleinbus eingestuft werden und berechtheite daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Gegen diese Entscheidung wurde eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Der Gerichtshof hat mit Beschluss vom 7. Oktober 2009 die Behandlung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (GZ: 2009/15/0184) abgetreten.

Die Entscheidung über die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid bzw. den diesen ersetzenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 (10. bzw. 16. Juli 2007) wurde

bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof unter der vorhin angeführten Geschäftszahl anhängigen Verfahrens gemäß § 281 BAO ausgesetzt.
Die Fortsetzung des Verfahrens wurde nach Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes dem Parteienvertreter fermündlich am 11. Jänner 2010 mitgeteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 besteht für Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen, ein Vorsteuerausschluss.

Busse, auch Kleinbusse, werden nach der Rechtsprechung von der Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 nicht erfasst. Bei Inkrafttreten der 6. MwSt-Richtlinie für Österreich am 1. Jänner 1995 hat die Verwaltungspraxis den Begriff "Kleinbus" nach den im Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, AÖFV 1987/330, – auf der Grundlage einer durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Definition – abstrakt festgelegten Bestimmungen ausgelegt.

Der EuGH führt im Tenor seines Urteils vom 8. Jänner 2002, C- 409/99, Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler, ÖStZB 2002/768, aus:

"Einem Mitgliedstaat ist es nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde."

In Reaktion auf das angeführte Urteil des EuGH hat der Bundesminister für Finanzen im Jahr 2002 die generell abstrakte Festlegung der Voraussetzungen eines – nicht vom Vorsteuerausschluss erfassten – Kleinbusses in der Verordnung BGBI. II Nr. 193/2002 geregelt.

§ 5 der Verordnung BGBI. II Nr. 193/2002, die in Bezug auf die Umsatzsteuer nach ihrem § 6 Abs. 1 in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden ist, lautet:

"Unter einem Kleinbus ist 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 oder kombiniert eingesetzt wird."

Damit hat der Verordnungsgeber den Vorsteuerausschluss für Personen- und Kombinationskraftwagen hinsichtlich der nicht vom Vorsteuerausschluss umfassten Kleinbusse insoweit wortgleich gefasst, wie er zum 1. Jänner 1995 im erwähnten Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987 geregelt gewesen ist.

Im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, hat der Verwaltungsgerichtshof in Interpretation des Erlasses AÖFV 1987/330 und damit auch der Verordnung BGBI. II 2002/193 ausgesprochen, ein Kleinbus – als Gegensatz zu Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen – erfordere kumulativ folgende Merkmale:

- die Kastenwagenförmigkeit (in Anlehnung an die Form des seinerzeitigen VW-Busses),
- eine Innenraumhöhe, die nach der Verkehrsauffassung einem Kleinbus zugemessen werde,
- sowie die Möglichkeit der Beförderung von (zumindest) sieben erwachsenen Personen über einen längeren Zeitraum und über eine längere Distanz mitsamt der Möglichkeit, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Passagiere mitzubefördern.

Der Parteienvertreter bringt in seiner Berufung bzw. weiter ausführend im Vorlageantrag unter anderem vor, dass die Größe eines Fahrzeuges nach der VO insofern eine Rolle spielt, als ausdrücklich normiert sei, dass sieben Sitzplätze bestehen müssten und es in der Natur der Sache liege, dass sich sieben Plätze nicht in einem jeden x-beliebigen Fahrzeug unterbringen lassen würden. Ob diese sieben Sitzplätze nur durch "Umbau" geschaffen werden könnten oder nicht habe keinerlei Bedeutung, da es eben darauf ankomme, dass das Fahrzeug für sieben Plätze zugelassen sei, wie dies bereits mit dem Zulassungsschein nachgewiesen worden sei.

Mit diesem Vorbringen zeigen weder die Berufung noch die ergänzenden Ausführungen im Vorlageantrag eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Der Tenor des Urteils des EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99, Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler, ÖStZB 2002/768, schreibe die "auf einem Ministerialerlass", nämlich den Erlass AÖFV 1987/330, beruhende Verwaltungspraxis fest.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher zur Auslegung der generell und abstrakt formulierten Regelungen dieses Erlasses, wie diese der Verwaltungsgerichtshof vorgenommen, gehalten. In Auslegung dieser Erlassregelungen, welche der Abgrenzung der Kleinbusse einerseits von den Personenkraftwagen und den Kombinationskraftwagen andererseits dienen, hat der

Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, ausgesprochen, dass ein Fahrzeug, um als Kleinbus eingestuft zu werden, die in Rede stehenden Merkmale aufweisen müsse. Damit wurde keine Ausdehnung, sondern eine Auslegung der Regelungen des Erlasses durch den Verwaltungsgerichtshof vorgenommen. Vor diese Aufgabe war der Gerichtshof insbesondere vor dem Hintergrund gestellt, dass mittlerweile Fahrzeugtypen (insbesondere solche kleineren Ausmaßes) auf dem Markt sind, die im Zeitpunkt des Ergehens des Erlasses und im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-Richtlinie für Österreich noch nicht existiert haben. Entgegen dem Vorbringen des Parteienvertreters ergibt sich aus dem Erlass AÖFV 1987/330 in keiner Weise, dass auf kraftfahrrechtliche Regelungen abstellt wird (VwGH vom 25. November 2009, 2009/15/0184). Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen grundsätzlich ein Personenkraftwagen/Kombi vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass der Kategorisierung nach kraftfahrrechtlichen Vorschriften kein entscheidendes Gewicht zukommt (vgl Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur MwSt, § 12 Anm. 137k, Seite 56/1, Stand März 1994).

Im angefochtenen Bescheid trifft die Abgabenbehörde erster Instanz die Feststellung, dass mit dem streitgegenständliche Fahrzeug erst dann sieben Personen befördert werden können, wenn vorher ein "Umbau", von zwei im Fahrzeugsboden versenkter Sitze (Notsitze) bei gleichzeitiger maximalen Reduktion des Stauraumes, vorgenommen wird. Nach der Verkehrsauffassung – auf die der Gerichtshof in den zitierten Erkenntnissen mehrfach abstellt und so auch in seinem „Zafira-Erkenntnis“ vom 25. November 2009, 2009/15/0184 – ist es nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle in dem streitgegenständlichen Fahrzeug nicht möglich sieben erwachsene Personen über einen längeren Zeitraum und unter Mitnahme eines Mindestausmaßes an Gepäckstücken dieser (sieben) Personen diese „komfortabel“ zu befördern, sodass die Versagung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht vorgenommen wurde. Der Ansicht des Parteienvertreters, dass sämtliche Voraussetzungen der VO – ausgenommen der Anführung dieses Fahrzeugs im Erlass des BMF – zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges erfüllt seien, ist Folgendes zu erwidern:

Unter den in die "sogenannte BMF-Liste" aufgenommenen Fahrzeugen scheint der streitgegenständliche Fahrzeugtyp – unbestritten – nicht auf.

Es kann im gegenständlichen Verfahren daher dahingestellt bleiben ob der Opel „Zafira“ die Kriterien des Erlasses AÖFV 330/1987 erfüllt oder nicht, weil der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, ausgesprochen hat, dass ein Unternehmer in Bezug auf einen Fahrzeugtyp, der nicht konkret von der Finanzverwaltung als Kleinbus beurteilt (und in die Liste aufgenommen) worden ist, den Vorsteuerabzug nach der

Verwaltungspraxis nicht erlangen kann, wenn das Fahrzeug den im Erlass generell und abstrakt festgelegten Kriterien nicht entspreche, wies dies auf den Opel „Zafira“ zutreffe.

Die Berufung gegen Umsatzsteuerfestsetzungbescheid für Jänner 2005, die gemäß § 274 BAO auch gegen den diesen Bescheid ersetzen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 10. bzw. 16. Juli 2007 gilt, da in diesem Bescheid der Vorsteuerabzug versagt wurde, war daher abzuweisen.

Salzburg, am 15. Jänner 2010