



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 9. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 3. April 2002 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Unternehmensberater. Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 machte er u.a. den Vorsteuerabzug für ein geleastes Fahrzeug der Marke „Opel Zafira Comfort 2,0 DTI“ in Höhe von 1.121,43 € (15.431,23 S) mit dem Hinweis auf die Entscheidung des EuGH vom 8.1.2002, Rs. C-409/99, Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler, geltend.

Das Finanzamt versagte diesen Vorsteuerabzug mit Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 3. April 2002 mit der Begründung, das in Rede stehende Fahrzeug sei nicht in der vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) geführten Liste der vorsteuerabzugsbegünstigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse angeführt.

Gegen diesen Bescheid berief der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 9. April 2002 mit der Begründung, der Vorsteuerabzug für den Opel Zafira stehe zu, weil beide Voraussetzungen - Kastenwagenförmiges Aussehen, mindestens 7 Sitzplätze inkl. Lenker - vorlägen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2002 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2002 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er darin aus, laut EuGH sei für die Vorsteuerabzugsberechtigung eines Kraftfahrzeuges nicht die Eintragung in eine Liste, sondern das Vorliegen der geforderten Kriterien maßgeblich. Diese würden im vorliegenden Fall aber zweifelsohne erfüllt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Berufung mit der Begründung ab, der Opel Zafira weise nicht das typische Erscheinungsbild eines Kleinbusses auf. Zum einen sei er mit einer Länge von 431,7 cm und einer Höhe von 168,4 cm kürzer und niedriger als die von der Verwaltung zum 1.1.1995 als Kleinbusse anerkannten Fahrzeuge ("Mindestlänge" 450 cm, "Mindesthöhe" 170 cm). Zum anderen spreche auch die Präsentation des Opel Zafira auf der WebSite der Opel Austria gegen eine Einstufung dieses Fahrzeuges als Kleinbus.

Gegen diese Entscheidung er hob der Berufungswerber Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob die angefochtene Entscheidung mit Erkenntnis vom 22. November 2006, Zl. 2003/15/0050, mit der Begründung auf, ein Abstellen auf Mindestmaße wie Länge, Breite oder Höhe sei bei der Beurteilung eines Aussehens als "kastenwagenförmig" unzulässig. Auch die Präsentation des Fahrzeuges durch den Hersteller biete keine Grundlage, ein kastenwagenförmiges Aussehen zu verneinen.

Der UFS beschäftigte sich in der im fortgesetzten Verfahren erlassenen Entscheidung vom 9. Mai 2007, RV/0295-F/06, hauptsächlich mit der Auslegung des Begriffs „kastenwagenförmiges Äußeres“ und orientierte sich dabei an dem in den 50er Jahren auf den Markt gekommenen VW-Bus, der durch das grundlegende VwGH Erkenntnis vom 20. Juni 1958, Zl. 1019/57, überhaupt erst zur Differenzierung zwischen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Personenkraftwagen und zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kleinbussen geführt habe. Zu berücksichtigen sei selbstverständlich auch, dass sich seit dieser Zeit bedingt durch technischen Fortschritt und gewandelte Konsumentenbedürfnisse die Verkehrsauffassung, was unter einem Kleinbus zu verstehen sei, geändert habe. Dabei sei eine Entwicklung von einer im strengen Sinne rechteckigen bzw. kastenförmigen Form, wie sie der „Prototyp“ des VW-Busses noch aufgewiesen habe, zu einer eher weicheren und runderen, nurmehr näherungsweise kastenförmigen Form zu erkennen. Unter Berücksichtigung der auch in zahlreichen Erlässen des BMF zum Ausdruck gelangten Verwaltungs- und Anerkennungspraxis seien unter „kastenwagenförmig“ Fahrzeuge zu verstehen, die, abgesehen von der Größe, eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senrektes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände aufwiesen. In diesem Sinne sei

auch der Terminus „kastenwagenförmiges Äußeres“ in § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 zu verstehen.

Die Größe des zu beurteilenden Fahrzeuges sei insofern zu berücksichtigen, als im Begriff "Kleinbus" bereits implizit das Merkmal einer gegenüber gewöhnlichen Personenkraftwagen erhöhten Karosserie enthalten sei und daher nur Fahrzeuge mit einer solchen erhöhten Karosserie als Kleinbus anerkannt werden könnten und bisher auch anerkannt worden seien. Zudem sei die Größe bis zu einem gewissen Grad bereits durch die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen bedingt. Ein Abstellen auf Mindestmaße wie Länge oder Höhe sei für die Beurteilung dieser Frage aber unzulässig.

Der Opel Zafira gleiche in seiner Bauform bereits anerkannten „Vans“ der Marken VW Sharan, Hjundai Trajet, Kia Carnival, Mazda MPV oder Toyota Avensis. Ebenso wie diese weise er eine gegenüber „normalen“ PKWs erhöhte Karosserie, eine annähernd flache Dachlinie, ein Steilheck sowie senkrechte Außenwände auf. Der einzige Unterschied zu den anerkannten "Vans" bestehe darin, dass er kleiner als diese sei. Die Außenmaße könnten aber keinen Einfluss auf die Einstufung eines Fahrzeuges als Kastenwagen haben. Der Opel Zafira sei daher als Fahrzeug mit kastenwagenförmigem Äußeren anzusehen.

Die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen war für den UFS, wie schon bisher, unbestritten gegeben.

Da auch die ausschließlich unternehmerische Verwendung des berufungsgegenständlichen Opel Zafira außer Streit stand, gab der UFS der Berufung statt.

Gegen diese Entscheidung er hob das Finanzamt Amtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Dieser hob die angefochtene Entscheidung mit Erkenntnis vom 24. September 2008, ZI. 2007/15/0161, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Hatte der VwGH im Erkenntnis vom 21.9.2006, ZI. 2003/15/0036 die Annahme betreffend das Vorliegen des Kriteriums der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen im Falle des Opel Zafira noch unbeantwortet gelassen, zog er diese Eigenschaft im aktuellen Erkenntnis in Zweifel:

Der Begriff des Kleinbusses als Sonderform des Omnibusses gehe auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1958, 1019/57, zurück, in welchem betont werde, ein Omnibus diene im allgemeinen dem Transport einer größeren Zahl von Personen im Rahmen seiner beruflichen Verwendung; ein Volkswagenomnibus (als erste Form eines Kleinbusses) diene im allgemeinen dem Zwecke der Beförderung nach der für einen Omnibus typischen Art

und Weise.

In gleicher Weise wie hinsichtlich des Merkmals der einem Kastenwagen entsprechenden äußeren Form sei auch hinsichtlich des Merkmals der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Omnibus einerseits und Personenkraftwagen sowie Kombinationskraftwagen andererseits könne kein Zweifel daran bestehen, dass unter Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen sei. Die Sitzmöglichkeiten müssten dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Zudem sei dem Begriff "Kleinbus" immanent, dass ein Fahrzeug über die räumlichen Voraussetzungen für die Mitbeförderung von Gepäckstücken für die beförderten Personen in einem Mindestausmaß verfüge. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- und Notsitze biete, werde nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im Allgemeinen nicht vorliegen. Laut einer Äußerung des BMF eigneten sich bei streitgegenständlichem Fahrzeugtyp nur fünf Sitze für längere Fahrten. Die belangte Behörde sei zu Unrecht davon ausgegangen, jede wie immer geartete (zulässige) Möglichkeit, mit einem Fahrzeug mehr als sechs Personen zu befördern, sei ausreichend und habe es unterlassen, Sachverhaltsfeststellungen im vorgenannten Sinne anzustellen. Der angefochtene Bescheid sei daher mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet und schon aus diesem Grund aufzuheben.

Auf die Frage, ob der Opel Zafira ein „kastenwagenförmiges Äußeres“ im Sinne des Erlasses AÖFV 330/1987 und der VO BGBI. II 193/2002 aufweist oder nicht, ging der VwGH nicht (mehr) ein. Er stellte lediglich fest, dass die Definition des Begriffes „kastenwagenförmiges Äußeres“ iSd Erlasses AÖFV 330/1987 und der Verordnung BGBI. II Nr. 193/2002 durch den UFS richtig sei. Zutreffend habe dieser seine Interpretation auf die „geometrische Form des auf Grund des hg Erkenntnisses vom 20. Juni 1958, 1019/57, Slg 1851/F, an der Wiege des Ausdruckes "Kleinbus" stehenden seinerzeitigen VW Busses sowie auf die Verkehrsauffassung zu den Begriffen (Klein)Bus und Kastenwagen aufgebaut und darauf Bedacht genommen, dass sich nach dem Jahr 1958 in der Verkehrsauffassung zu den Begriffen eine moderate Änderung ergeben habe.

Zur Größe eines Kleinbusses führte der VwGH aus, die belangte Behörde habe zwar 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. Die Frage, ab

welcher Fahrzeug-Innenraumhöhe nach der Verkehrsauffassung von einem „Kleinbus“ gesprochen werden könne, ließ der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls offen.

Mit Schreiben vom 10. November 2008 nahm der Berufungswerber zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zusammengefasst wie folgt Stellung:

Der Opel Zafira habe unbestritten eine maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers). In § 5 der Verordnung BGBI. II 193/2002 sei nicht die Rede davon, dass sich ein als Kleinbus zu bezeichnendes Fahrzeug für die gleichzeitige Beförderung von 7 Personen und Gepäck in einem bestimmten Ausmaß eignen müsse. Aber auch hier brauche der Opel Zafira keinen Vergleich zu scheuen. Beim der in die Liste des BMF aufgenommenen VW Caddy mit kurzem Radstand oder einem Fiat Doblo oder einem Toyota Avensis Verso sei das Kofferraumvolumen im selben Ausmaß nicht mehr gegeben. Beim VW Caddy komme noch erschwerend hinzu, dass bei einer siebensitzigen Ausführung eine Montage einer Anhängevorrichtung nicht mehr genehmigt sei, was diesen Typ für den Gebrauch durch Unternehmen wieder sehr einschränke.

Die Verordnung stelle auch nirgendwo auf die "Bequemlichkeit" ab, sondern nur auf die "maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit" und die sei beim Opel Zafira unbestritten gegeben. Bei einem Praxistest falle auf, dass die 3. Sitzreihe eines VW Caddy, eines Toyota Avensis Verso oder gar eines Fiat Doblo nicht mehr Bequemlichkeit biete als bei einem Opel Zafira. Was den Einstieg in diese dritte Reihe anlange, biete der Opel Zafira durch die verschiebbare zweite Reihe subjektiv mehr Bequemlichkeit als ein VW Caddy oder ein Fiat Doblo. Auch könne davon ausgegangen werden, dass der mittlere Sitz der zweiten Reihe der unbestritten sei, so wie bei einem Fiat Doblo oder einem VW Caddy oder auch einem ganz normalen PKW. Der Opel Zafira sei und bleibe ein vollwertiger Siebensitzer, als solches werde er auch verkauft und als solcher sei er auch zugelassen. Produkthaftungsklagen habe er auch noch nicht vernommen.

Dass die beiden Sitze in der hintersten Reihe im Boden versenkbar seien, sei eine sehr gelungene Innovation von Opel mit obigen Vorteilen und habe schon viele Nachahmer gefunden wie nicht zuletzt den neuen Chrysler Voyager, bei dem sogar die 2. und 3. Sitzreihe im Boden versenkt werden könne und der natürlich in der Liste des BMF geführt werde. Es könne also nicht davon ausgegangen werden, dass versenkbare Sitze automatisch Notsitze seien. Eine "rudimentäre" Sitzbank eines Fiat Doblo biete nicht mehr Komfort als ein ausklappbarer Einzelsitz im Opel Zafira, dennoch sei der Fiat Doblo in der Liste aufgeführt. Eine Fußraumheizung gebe es auch bei anderen Fahrzeugtypen für die dritte Reihe nicht und sei dies auch nicht nötig. Es sei auch nirgendwo von einer automatischen Klimaanlage für alle Sitzreihen die Rede, eine solche sei weder notwendig noch vorgeschrieben, um der Verordnung zu entsprechen. Abschließend könne also festgehalten werden, dass der Opel

Zafira äußerlich wie viele andere Vans auch ein kastenwagenförmiges Äußeres besitze und dieses Fahrzeug von gesetzlicher Seite ohne jede Einschränkung hinsichtlich Bequemlichkeit oder Sicherheit oder Länge der Fahrtstrecke zur Personenbeförderung von 7 Personen zugelassen sei. Mehr fordere die oben angeführte Verordnung nicht - und mehr leisteten auch andere aufgelistete Fahrzeuge wie der VW Caddy oder der Fiat Doblo nicht, auch nicht in Hinsicht auf die mögliche Beförderung von Gepäck.

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 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. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist allerdings die nachweislich überwiegende unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung eines Fahrzeuges".

Mit der aufgrund 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 Rechtsetzungsakte 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.

Aufgrund 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 BGBI. 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 BGBI. II Nr. 193/2002 auch auf gegenständlichen Fall anzuwenden.

1. Kastenwagenförmiges Äußeres:

In seiner Entscheidung vom 9. Mai 2007, RV/0295-F/06, bejahte der Unabhängige Finanzsenat das kastenwagenförmige Äußere des Opel Zafira im Sinne des Erlasses AÖFV 330/1987 und der Verordnung BGBI. 193/2002 (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen weiter oben). Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, von dieser Beurteilung abzugehen. Denn der VwGH hat im erwähnten Erkenntnis die Interpretation des Begriffs des „kastenwagenförmigen“ Äußeren eines Fahrzeuges durch den Unabhängigen Finanzsenat ausdrücklich nicht als rechtswidrig erkannt. Zwar hat er die Frage, ob nun der Opel Zafira als Fahrzeug mit einem „kastenwagenförmigen“ Äußeren im Sinne dieser Interpretation einzustufen ist oder nicht, nicht beantwortet, das Vorliegen dieses Kriteriums aber auch nicht verneint.

Auch weist der Opel Zafira als „MiniVan“ unstrittig nicht die Form eines Geländewagens auf, welcher nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stets den Personenkraftwagen zuzuordnen ist (vgl. VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0185, vom 24.9.2008, 2007/15/0161 und vom 8.7.2009, 2009/15/0114).

2. Personenbeförderungskapazität:

Die Frage ist aber, ob der Opel Zafira auch die nach § 5 der VO BGBI. II 193/2002 erforderliche Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen einschließlich des Fahrzeuglenkers aufweist. Gemäß § 5 der zitierten VO ist bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität nicht auf die vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen.

Der Opel Zafira ist kraftfahrrechtlich auf die Beförderung von maximal sieben Personen (inklusive Fahrer) zugelassen. Die erforderliche Beförderungskapazität für einen Kleinbus scheint daher im Falle des Opel Zafira erfüllt.

Nun genügt aber nach dem genannten Erkenntnis des VwGH die kraftfahrrechtliche Zulassung für die Beurteilung der Beförderungskapazität eines Fahrzeuges nicht. Für die Beurteilung der Beförderungskapazität ist nunmehr nicht (allein) auf die behördliche Zulassung eines Fahrzeuges, sondern (auch) auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Darunter ist nach dem erwähnten VwGH-Erkenntnis eine Beförderungsmöglichkeit für zumindest sieben Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen. Die Sitzmöglichkeiten müssen dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Zudem müssen die räumlichen Voraussetzungen vorhanden sein, um in einem Mindestmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können.

Gem. § 63 Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, BGBl. Nr. 10/1985 idF BGBl. Nr. 470/1995, sind die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde nach Art. 131 B-VG stattgegeben hat, verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher im fortgesetzten Verfahren an diese Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes gebunden.

Das Erkenntnis bedarf einiger Konkretisierungen. Zunächst ist zu klären, was unter „erwachsenen Personen“, was unter einem „längeren Zeitraum“ bzw. einer „längeren Distanz“ zu verstehen ist und ob sich der Opel Zafira zur Beförderung des zuvor bestimmten Personenkreises über den definierten „längeren Zeitraum“ bzw. die „längere Distanz“ eignet. Dann ist zu klären, was unter „Gepäckstücken in einem Mindestmaß“ zu verstehen ist und ob der Opel Zafira die Mitbeförderung dieses „Mindestgepäcks“ zulässt.

In diesem Sinne wurde erwogen:

Unter „Erwachsenen“ werden nach der Verkehrsauffassung Personen von durchschnittlicher Größe und durchschnittlichem Gewicht zu verstehen sein. Das sind Frauen und Männer mit einer Körpergröße zwischen 1,60 m und 1,80 m und einem Körpergewicht zwischen 60 kg und 90 kg.

Für diese Personen muss nun nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes eine Beförderung über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz möglich sein.

Auch die Begriffe „längerer Zeitraum“ bzw. „längere Distanz“ richten sich nach der jeweiligen Verkehrsauffassung. Damit sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Fahrten gemeint, die über gewöhnliche und alltägliche Fahrten hinausgehen und Körper wie Konzentration aufgrund der Dauer der Fahrt besonders beanspruchen. In einer Gesellschaft

mit hoher Mobilität und generell hohem Fahrkomfort aufgrund immer besserer Fahrzeuge und Straßen ist dabei jedenfalls von einer mehrstündigen Fahrzeit bzw. einer dementsprechend über den regionalen Nahebereich hinausgehenden Strecke auszugehen.

Die Frage ist nun, ob sich der Opel Zafira für die Beförderung von sieben Personen über eine solche Strecke eignet.

Der Opel Zafira verfügt über sieben Sitze, 2 vorne, 3 in der Mitte und zwei hinten. Die Sitze in der 3. Sitzreihe können im Boden versenkt werden. Damit kann eine größere Ladefläche geschaffen werden, es kann damit aber auch mehr Platz für die 2. Sitzreihe gewonnen werden, weil diese Reihe dann nach hinten verschoben werden kann. Die Sitze in der dritten Reihe sind nicht verstellbar.

Um einigermaßen bequem zu sitzen, bedarf es für längere Fahrtstrecken einer wenn auch geringen Bein- und Bewegungsfreiheit. Diese setzt u.a. eine Mindestbreite der Sitze und einen Mindestabstand zwischen den Sitzen voraus.

Zur Beurteilung des Mindestabstands zwischen den Sitzen können hilfsweise die Kriterien, die für den Flugverkehr und für Busreisen gelten, herangezogen werden.

Laut einer Liste der Sitzabstände und Sitzbreiten in der Economy-Class der bekanntesten Airlines (www.fairliners.com) beträgt der Sitzabstand zwischen 76 cm (zB LTU oder Martinair) und 87 cm (Malaysia Airlines) bzw. 89 cm (Lufthansa).

Für Busreisen gibt es in Deutschland ein (freiwilliges) Kategorisierungsverfahren des Buskomforts durch die „Gütegemeinschaft Buskomfort E.V.. Dabei werden zwischen einem Stern (Standard-Class, „Der Bus für den kurzen Trip“) und fünf Sternen (Luxus-Class, „Der Bus für höchste Ansprüche“) vergeben. Ein Klassifizierungskriterium ist der Mindestabstand zwischen den Sitzen. Bei der Vergabe von einem Stern muss der Abstand zwischen den beiden Rückenlehnen auf einer Höhe von 62 cm mindestens 68 cm betragen (die Messmethode folgt der EU-Richtlinie 2001/85/EG). Dieser Abstand muss jedenfalls vorliegen, um durchschnittlich großen erwachsenen Personen eine Mindest-Beinfreiheit zu bieten. Der Mindestsitzabstand in der höchsten Kategorie beträgt 81 cm (vgl. die Angaben unter www.buskomfort.de).

Der Opel Zafira weist von der nicht verstellbaren Rückenlehne der 3. Sitzreihe bis zum Armaturenbrett eine Länge von ca. 2,50 m (gemessen jeweils auf einer Höhe von 62 cm) auf. Abzüglich der Sitzstärke (die Sitze der 1. und 2. Reihe sind ca. 10 cm stark) verbleiben ca. 2,30 m. Damit stehen bei gleichmäßiger Raumaufteilung für alle drei Sitzreihen ca. 76 cm zur Verfügung. Eine solche gleichmäßige Raumaufteilung ist freilich nicht möglich, da der

Fahrersitz mindestens 80 cm, gemessen von der Sitzlehne zum Armaturenbrett, entfernt sein muss, um dem durchschnittlich großen Fahrer genügend Raum zur Fahrzeugbedienung zu lassen. Damit reduzieren sich die Sitzabstände der 2. und 3. Sitzreihe auf ca. 75 cm. Der Sitzabstand liegt somit beim Opel Zafira, zumindest bei der 2. und 3. Sitzreihe, unter den Mindeststandards der Fluglinien und in etwa bei jenem von Reisebussen der unteren und mittleren Kategorien. Dabei ist aber noch zu berücksichtigen, dass der mittlere Sitz der 2. Sitzreihe nicht die Möglichkeit bietet, die Beine auf den Boden und die Füße unter den vorderen Sitz zu geben, weil sich zwischen den beiden Vordersitzen die Mittelkonsole befindet. Dies bedeutet aber bei einem ohnehin geringen Sitzabstand eine erhebliche Komfortbeeinträchtigung, weil dadurch kaum noch eine Beinfreiheit besteht und zudem die ganze Sitzhaltung nachteilig beeinflusst wird.

Auch für die Sitzbreite kann auf die Standardmaße bei Fluglinien zurückgegriffen werden. Diese beträgt laut der obangeführten Liste (www.fairliners.com) in der Economy-Class zwischen 42 cm (Quatar Airlines) und 47 cm (Malaysia Airlines).

Beim Opel Zafira sind die beiden Sitze in der hinteren Reihe je 50 cm (sowohl die Sitzfläche als auch die Sitzlehne) breit und in einem Abstand von ca. 10 cm voneinander postiert. Sie bieten ebenso wie die Sitze der vorderen Reihe eine ausreichende Sitzbreite. Die mittlere Sitzreihe besteht aus drei nicht voneinander getrennten Sitzen mit einer Gesamtbreite von 124 cm, was eine Sitzbreite von ca. 41 cm pro Person ergibt. Damit befindet sich der Opel Zafira bei der mittleren Sitzreihe hinsichtlich der Sitzbreite ebenfalls an der unteren Grenze des Sitzkomforts. Weil diese Sitze aber nicht voneinander getrennt sind und auch keine Armlehnen aufweisen, wird durch die geringe Sitzbreite die Bewegungsfreiheit der Reisenden auf der mittleren Sitzreihe stark eingeschränkt.

Nicht zu folgen vermag der Unabhängige Finanzsenat aber der Auffassung des BMF, wonach es sich bei den Sitzen in der dritten Reihe lediglich um Hilfs- oder Notsitze handle. Diese Sitze sind jenen der zweiten Reihe hinsichtlich Stärke der Rücklehne, Härte der Sitze oder Stabilität durchaus gleichwertig. Auch verfügen diese ebenfalls über Sicherheitsgurte sowie über Kopfstützen. Bei einer Belegung des Opel Zafira mit sieben Personen sind diese sogar bequemer als jene der zweiten Sitzreihe, sind sie doch breiter als diese und in einem Abstand voneinander postiert. Gegenüber den anderen Sitzen sind sie lediglich insofern von minderer Qualität, als sie nicht verstellbar sind (auch nicht die Rücklehnen). Sie sind gleichwohl als vollwertige Sitze anzuerkennen und erfüllen wie die anderen Sitze den dem Stand der Technik entsprechenden Sicherheitsstandard, zumal ja auch schon im Rahmen des Zulassungsverfahrens nach dem Kraftfahrzeuggesetz bzw. den für die Grundtypisierung einschlägigen EU-Richtlinien Sicherheitsstandards für Sitze einzuhalten sind.

Insgesamt ist daher zu sagen, dass der Opel Zafira bei Belegung mit sieben Erwachsenen zwar den Sicherheitsstandards genügt, hinsichtlich des Sitzkomforts sich aber allenfalls sechs Sitze für längere Fahrten einigermaßen eignen. Für sieben Personen ist eine komfortable Fahrt über eine längere Strecke hingegen nicht möglich. Insbesondere der mittlere Sitz der zweiten Sitzreihe ist für eine längere Fahrt aufgrund des dann nur noch geringen zur Verfügung stehenden Platzes und der dadurch kaum mehr gegebenen Bewegungs- und Beinfreiheit ungeeignet.

Der Verwaltungsgerichtshof verlangt weiters, 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.

Diese Möglichkeit bietet der Opel Zafira nicht.

Der Opel Zafira verfügt über einen Gepäckraum hinter der dritten Sitzreihe mit einer Breite von ca. 102 cm, einer Tiefe von ca. 34 cm, einer Höhe bis zur Sitzkante von ca. 60 cm und einem Ladevolumen von 150 l. Mit einem Ladevolumen von 150 l liegt die Gepäckmitnahmemöglichkeit deutlich hinter jener eines mittelgroßen Pkw's, dessen Ladevolumen hinter der Rückbank zwischen 250 und 500 l beträgt (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Kofferraum>). Da der freie Laderaum durch die Schrägen der

Rücklehnen der hinteren Sitze nach oben stetig abnimmt, kann das angegebene Ladevolumen des Opel Zafira zudem nicht optimal ausgenutzt werden.

Im solcherart zur Verfügung stehenden Laderraum ist die Mitnahme größerer oder auch nur mittlerer Reisetaschen oder -koffer gänzlich unmöglich. Es können aber auch nicht mehr als vier, maximal fünf kleinere 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.

Zusammengefasst ist daher festzustellen: Der Opel Zafira weist ein kastenwagenförmiges Äußeres auf. Er ist auch zur Beförderung von sieben (erwachsenen) Personen zulässig und weist hinsichtlich der Sitze die üblichen Sicherheitsstandards auf. Der Opel Zafira bietet aber nicht die Möglichkeit, sieben Personen über eine längere Distanz und einen längeren Zeitraum *komfortabel* zu befördern. Auch besteht keine Möglichkeit, für sieben erwachsene Personen ein Mindestgepäck mitzunehmen. Der Opel Zafira erfüllt 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 kann aus diesem Grunde auch nicht als Kleinbus eingestuft werden und berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Auf die Frage, ab welcher konkreten Innenraumhöhe nach der Verkehrsauffassung noch von einem Kleinbus gesprochen werden kann, musste daher nicht mehr eingegangen werden.

An dieser Entscheidung ändert auch der vom Berufungswerber in der Stellungnahme aufgezeigte Umstand nichts, dass andere, auf der BMF-Liste der vorsteuerabzugsbegünstigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse befindliche Fahrzeuge dieses Kriterium möglicherweise ebensowenig wie der Opel Zafira erfüllen, kann doch aus einer unrichtigen Verwaltungspraxis kein Anspruch auf Gleichbehandlung abgeleitet werden.

Im Vorsteuerausschluss des Opel Zafira 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. Wie bereits in der aufgehobenen Entscheidung vom 9. Mai 2007, RV/0295-F/06, festgestellt wurde, unterscheidet sich der Opel Zafira von der größeren Klasse der „Vans“ nur dadurch, dass er kleiner als diese ist. Diese kleineren Maße des Opel Zafira implizieren allerdings einen dementsprechend geringeren Fahrkomfort und geringere Gepäckmitnahmemöglichkeiten.

Die zum 1.1.1995 vorsteuerabzugberechtigten Vans wie der Renault Espace, der Fiat Ulysse oder der Chrysler Voyager weisen gegenüber dem Opel Zafira größere Außenmaße hinsichtlich Länge, Breite und Höhe auf (Renault Espace: 4787/1760/1675; Fiat Ulysse: 4719/1854/1745; Chrysler Grand Voyager: 5143/1954/1651). Diese größeren Außenmaße bedingen entsprechend mehr Platz im Inneren des Fahrzeugs und damit einen größeren Abstand zwischen den Sitzen sowie breitere Sitze und infolgedessen einen höheren Sitzkomfort. So weist etwa der Chrysler Grand Voyager eine Beinfreiheit von 1.083 mm vorn, 923 mm in der 2. Reihe und 808 mm in der 3. Reihe und damit einen hohen Sitzkomfort für alle 7 mitreisenden Personen auf. Weiters resultiert aus den größeren Maßen ein größerer Gepäckraum hinter der dritten Sitzreihe (Grand Voyager: 638 l; Fiat Ulysse: 324 l; Renault Espace: 275 l) und damit die Möglichkeit, ein Mindestgepäck im oben angeführten Sinne mitzuführen.

Es wurden daher keine strengeren Anforderungen an die Beförderungskapazität des Opel Zafira gestellt als an die zum 1.1.1995 als Kleinbusse anerkannten Vans.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juli 2009