



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Steuerberater, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 2. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 12. Februar 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. stellte mit Schriftsatz vom 24.1.2007 ein *Ersuchen um Wiederaufnahme* der Umsatzsteuerveranlagung 2004. Begründend führte er aus, er habe seit 30.1.2004 einen Opel Zafira geleast, welches er überwiegend betrieblich verwende. Nach der bislang geltenden Verwaltungspraxis und Rechtsprechung sei der Vorsteuerabzug für dieses Fahrzeug nicht möglich gewesen. Nach der neueren Rechtsprechung des VwGH gelte der Opel Zafira als Kleinbus im Sinne des § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002. Der Bw. ersuche daher um *Wiederaufnahme* der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2004 im Sinne des § 299 BAO. Der Bw. halte das Fahrzeug im Sonderbetriebsvermögen. Als Gesellschafter der b Rechtsanwälte Partnerschaft (OEG), habe er von der OEG die für die Gesellschaft gefahrenen betrieblichen Kilometer nach Kilometergeldsätzen vergütet erhalten. Auf diese Kilometergelder werde nunmehr Umsatzsteuer zwischen ihm und der Gesellschaft verrechnet. Die betrieblich verursachten tatsächlichen Kosten des Fahrzeuges setze er andererseits als

Sonderbetriebsausgaben im Zuge der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der OEG ab.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 12.2.2007 diesen Antrag auf Aufhebung abgewiesen und dies wie folgt begründet:

„Gemäß § 12 (2) UStG gelten u.a. Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, ausgenommen Fahrschulfahrzeuge, Vorführfahrzeuge 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, als nicht für das Unternehmen angeschafft. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Für die Anerkennung eines Fahrzeuges als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus ist neben dem Vorliegen von Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen erforderlich, dass das Fahrzeug ein kastenwagenförmiges Äußeres aufweist. Betreffend der Abweisung ihres Antrages wird auf das mit ihrem steuerlichen Vertreter am 09.02.07 geführte Telefonat und auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 01.02.07 (BMF-010219/0024-VI/4/2007) verwiesen.“

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen vorgebracht, der Bw. nutze als Rechtsanwalt seit 2004 betrieblich ein KFZ Opel Zafira. Gestützt auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2006, 2003/15/0036, habe er am 24.1.2007 gemäß § 299 BAO um Wiederaufnahme der Umsatzsteuerveranlagung 2004 angesucht, um für das geleaste Fahrzeug Opel Zafira noch den Vorsteuerabzug geltend machen zu können. Das Finanzamt habe den Antrag mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesen. Das Bundesministerium vertrete unverändert die Ansicht, dass der Opel Zafira nicht als Kleinbus anzusehen und damit auch nicht vorsteuerabzugesberechtigt sei. Nach dem zitierten VwGH Erkenntnis könne der Opel Zafira als Kleinbus eingestuft werden. Dr. Christian Prodinger habe in seiner Abhandlung „Vorsteuerabzug für Mini-Vans“ dargelegt, dass auf Grund der Judikatur des EuGH nunmehr jene Kleinbusse, für die vor 1996 Vorsteuerabzug bestanden habe, seit 2002 wieder vorsteuerabzugsberechtigt seien.

Das Finanzamt hat von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgesehen und die Berufung unmittelbar dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Finanzamt die begehrte Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Die hier maßgebliche Bestimmung des § 299 Abs. 1 bis 3 BAO lautet wie folgt:

- (1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.
- (2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.
- (3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Der neue § 299 gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (§299 Abs.1 lit a aF) ist ab 1. Jänner 2003 nicht mehr zulässig. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten; dies in Konkurrenz zur Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. zur Abänderung gemäß § 295 a (vgl Tanzer/Unger, in Althuber/Toifl, Rückforderung, 115 f). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich (etwa iSd § 293 b) sein (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; Ritz, ÖStZ 2003, 145). Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Absch 3; vgl zu § 299 aF zB Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH 5.8.1993, 91/14/0127, 0128M Stoll, BAO, 2888). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl zu § 299 aF zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 der den angefochtenen Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist. (Ritz, BAO³, § 299 Tz 9,10,11,12,13)

Der unabhängige Finanzsenat hat 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 Einführen, 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.

Die kraftfahrrichtliche Einordnung eines Fahrzeuges ist nach der Judikatur und der Verwaltungspraxis für die Abgrenzung von Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen von den vorsteuerbegünstigten Kraftfahrzeugen im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend (VwGH 4.5.1983, 82/14/0005). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob ein Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen vorliegt, aus wirtschaftlicher Sicht, wie sie nach dem optischen Eindruck und der nicht zuletzt darauf beruhenden Verkehrsauffassung zum Ausdruck kommt, zu beurteilen (VwGH 16.12.1980, 1681/80).

Nicht als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen gelten nach der Verwaltungspraxis seit der Einführung des Vorsteuerausschlusses für diese Kraftfahrzeuge mit dem Abgabenänderungsgesetz 1977 mit Wirksamkeit seit dem 1.1.1978 stets Kleinbusse. Die Ausnahme vom Vorsteuerausschluss für Kleinbusse geht auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.6.1958, Z 1019/57, zurück, worin dieser u.a. ausführte: "Personenkraftwagen wie auch Omnibusse dienen der Personenbeförderung. So vielfältig nun auch die Bauart und Ausstattung der von der Kraftfahrzeugindustrie hergestellten und auf den Markt gebrachten Personenkraftwagen und Omnibusse ist, so unterscheiden sich diese Fahrzeugkategorien doch unverkennbar deutlich nach der Art und Weise, in der sie diesem Zweck zu dienen bestimmt sind. Während der Personenkraftwagen nach seine Bauart und Ausstattung vorwiegend privater oder beruflicher Nutzung durch eine beschränkte Zahl von Personen (in der Regel weniger als sechs) zu dienen bestimmt ist, dient der Omnibus nach den angeführten Merkmalen im allgemeinen dem Transport einer größeren Zahl von Personen

im Rahmen seiner beruflichen Verwendung. Ein Volkswagenomnibus gleicht schon äußerlich mehr einem Omnibus als einer der üblichen Typen eines Personenkraftwagens. Unzweifelhaft dient er aber im allgemeinen dem Zwecke der Personenbeförderung nach der für einen Omnibus typischen Art und Weise. Es wird daher im gewöhnlichen Sprachgebrauch unter einem Personenkraftwagen regelmäßig ein Volkswagenomnibus nicht verstanden. Vielmehr wird dieser, worauf die belangte Behörde mit Recht hinwies, VW-Bus genannt. Bezeichnenderweise spricht auch die Beschwerde von dem vom Mitbeteiligten angeschafften Kleinibus".

Ein Kleinbus gleicht somit schon rein äußerlich mehr einem Omnibus als einem PKW und gilt deshalb nicht als PKW iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UStG.

Eine erste Definition des Begriffes "Kleinbus" wurde von der Verwaltung mit dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, Zi. 09 1202/4-IV/9/87, AÖFV Nr. 300/1987, vorgenommen. Darin heißt 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 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) ändern, indem sie diese Tatbestände einschränken und dadurch dem Ziel der 6. MwSt-RL näher kommen, 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 wurde.

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 Personbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personbeförderungsmöglichkeit 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 Person- und Kombinationskraftwagen wieder jene Abgrenzungsmerkmale eingeführt, wie sie zum 1.1.1995 nach der Verwaltungspraxis bereits gegolten haben. Aufgrund der In-Kraft-tretens-Regelung des § 6 Abs. 3 UStG 1994 ist die VO BGBl. II Nr. 193/2002 auch auf gegenständlichen Fall anzuwenden.

Unbestritten ist, dass der Opel Zafira eine Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen bietet. Fraglich ist aber, ob der Opel Zafira ein "kastenwagenförmiges Äußeres" im

Sinne des § 5 der VO BGBI. II Nr. 193/2002 hat. Der Inhalt des Begriffs "kastenwagenförmiges Äußeres" ist durch Auslegung zu ermitteln.

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften der §§ 6 und 7 ABGB anzuwenden. Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, maßgebend. Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatischen, die systematischen, die teleologischen und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich (vgl. Ritz, BAO³, § 21 Tz 1 und 2 mit den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Auslegung von Verwaltungsgesetzen in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die Materialien zurückgegriffen werden (VwGH 23.3.2001, 98/06/0240).

Eine Grenze der Interpretation ergibt sich jedenfalls aus dem Grundsatz, dass erzeugungsmäßig niedrigere Rechtserscheinungen unter Beachtnahme auf die ihre Erzeugung regelnden oder determinierenden Rechtsvorschriften auszulegen sind. Verordnungen sind daher gesetzeskonform auszulegen (vgl. Ritz, BAO³, § 21 Tz 4 sowie VwGH 25.9.1991, 90/16/0152). Eine Interpretation des Begriffs "Kleinbus" mit Hilfe des Begriffes "kastenwagenförmiges Äußeres" muss daher immer zu einer Abgrenzung eines als Kleinbus definierten Fahrzeuges von Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen bereits aufgrund äußerer Merkmale führen.

Eine weitere Grenze der Interpretation bildet das Gemeinschaftsrecht, denn es darf, wie oben ausgeführt, bei der Auslegung zu keiner Erweiterung des Vorsteuerausschlusses gegenüber der zum 1.1.1995 bestehenden Verwaltungspraxis kommen.

Der Begriff "Kleinbus" ist in den 50er Jahren mit dem damals auf dem Markt gekommenen VW-Bus aufgekommen. Dieser als klassisch zu bezeichnenden VW-Bus hatte zum Zeitpunkt des zitierten Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnisses vom 20.6.1958 eine Kastenform im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauchs, d.h., sechs rechteckige Seiten, ein weitgehend flaches Dach, senkrecht dazu verlaufende Seitenwände, ein senkrechtes Heck und eine senkrechte Frontseite (zum Begriff Kasten vgl. Brockhaus Enzyklopädie in zwanzig Bänden, 21. Auflage).

Selbstverständlich unterliegt auch die Auffassung, was unter einem Kleinbus zu verstehen ist, dem Wandel der Zeit. Technischer Fortschritt sowie laufend sich ändernde Ansprüche der Konsumenten fließen in die äußere Gestalt von Fahrzeugen ein. So waren bereits zum Zeitpunkt des Erlasses vom 18. November 1987 die ersten als "Vans" bezeichneten Fahrzeuge auf dem Markt, die, wie etwa der Renault Espace, bereits kleiner als der VW-Bus waren und nicht wie dieser eine senkrechte, sondern eine schräge durchlaufende Frontpartie hatten (vgl. http://de.wikipedia.org/wiki/Renault_Espace). Der im Jahr 1984 auf dem Markt erschienene Chrysler Voyager hatte eine schräge Frontscheibe und eine vorgezogene Motorhaube (vgl. z.B. http://de.wikipedia.org/wiki/Chrysler_Voyager). Beide, von der Verwaltung als Kleinbusse anerkannte Fahrzeuge hatten somit keine Kastenform im strengen Sinne wie der ursprüngliche VW-Bus.

Dementsprechend wurde der Kleinbus im Erlass vom 18. November 1987 auch nicht als Fahrzeug mit "kastenförmigem", sondern mit "kastenwagenförmigem" Äußeren definiert. Der Begriff "kastenwagenförmiges Äußeres" ist nur teilweise bestimmt. Eine Wortinterpretation führt daher nicht in jedem Fall zu einem eindeutigen Ergebnis. Nur der Begriffskern des Begriffs "kastenwagenförmiges Äußeres" kann bestimmt werden, an den Rändern ist der Begriff aber unscharf, sind die Übergänge zu den Bereichen, in denen von einem kastenwagenförmigen Aussehen nicht mehr gesprochen werden kann, fließend.

Das Adjektiv "kastenwagenförmig" meint wörtlich "die Form eines Kastenwagens". Ein Kastenwagen ist nach Wikipedia, die freie Enzyklopädie (<http://de.wikipedia.org/wiki/Kastenwagen>) eine Aufbauvariante bei Nutzfahrzeugen mit einem nach allen Seiten hin fest umschlossenen Laderaum. ...Die Karosserie des kastenförmigen Aufbaus bildet dabei eine durchgehende bauliche Einheit mit dem Fahrerhaus bzw. Fahrerarbeitsplatz (im Gegensatz zum Kofferaufbau, der auf einem Fahrzeugrahmen als getrennte Einheit aufgebaut ist), ist aber innen durch Zwischenwände oder Gitter trotzdem häufig von diesem abgetrennt. § 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 definiert einen Kastenwagen wie folgt: "Kastenwagen: das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie einen vom Führerhaus abgesetzten kastenförmigen Laderaum aufweisen....".

Ein Kastenwagen ist somit ein Fahrzeug mit einem kastenförmigen Laderaum. Bezogen auf den Zwecken der Personenbeförderung dienenden Kleinbus ist mit der Umschreibung "kastenwagenförmiges Äußeres" somit offensichtlich ein Fahrzeug mit einer bis auf die Frontseite kastenförmigen Karosserie gemeint.

Ein Fahrzeug mit kastenförmiger Karosserie wäre demnach ein Fahrzeug mit einem flachen Dach, senkrechten Heck und senkrechten Außenwänden. Wie weiter oben ausgeführt, ist der

Begriff "kastenwagenförmig" nur in seinem Kern bestimmt, im Grenzbereich aber unscharf. In diesem Grenzbereich kann die Bestimmung des Begriffes "kastenwagenförmiges Äußeres" auch mithilfe der vom BMF veröffentlichten und ständig aktualisierten Liste über die als Kleinbusse anerkannten Fahrzeuge erfolgen. Aus dieser Verwaltungspraxis lässt sich am deutlichsten erschließen, was nach dem Willen des Verordnungsgebers noch als "kastenwagenförmig" angesehen werden kann.

Nach der Verwaltungspraxis war der Begriff "kastenwagenförmig" nicht (nur) im strengen Sinne des Wortes (siehe vorhin) zu verstehen. Als Kleinbusse im Sinne der steuerrechtlichen Bestimmung waren Fahrzeuge nach der Verwaltungspraxis nur dann nicht (mehr) anzusehen, wenn sie nicht einmal annähernd ein kastenwagenförmiges Äußeres (eine einem Bus ähnliche Form) aufwiesen (vgl. etwa Caganek, Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse mit Anmerkungen, ÖStZ 1991, S 156), wenn von einem "kastenwagenförmigen" bzw. "kastenförmigen" Aussehen auch im äußersten Wortsinn nicht mehr gesprochen werden konnte.

Der im Jahr 1994 auf den Markt gebrachte und ebenfalls anerkannte Fiat Ulysse z.B. hatte ebenfalls keine durchlaufende Frontseite, sondern eine gegenüber der Windschutzscheibe vorgezogene Motorhaube. Bei diesem Fahrzeug war auch die Heckseite nicht im strengen Sinne senkrecht, d.h. sie stand nicht im rechten Winkel zum Fahrzeugdach, sondern war leicht nach außen gebogen (vgl. Bild auf www.auto-mobil-forum.de).

Die nächste Generation der "Vans" (VW-Sharan und Ford Galaxy, beide seit 1.5.1995, sowie der Seat Alhambra, seit dem Frühjahr 1996 auf dem Markt) wies gegenüber der vorhergehenden eine noch flachere durchlaufende Frontpartie auf, hatte eine leicht abfallende Dachlinie und somit eine weniger kantige Form der Karosserie (vgl. http://de.wikipedia.org/wiki/VW_Sharan). Auch diese Fahrzeuge wurden von der Verwaltung als Kleinbusse anerkannt (vgl. Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, Stand 30.9.1995, SWK 1995, A 660). Auch die unter Bedachtnahme auf das Urteil des EuGH, Rs. C-409/99, von der Verwaltung neu anerkannten "Vans" der Marken Hyundai Trajet, Kia Carnival, Mazda MPV oder Toyota Avensis Verso weisen diese weniger kantige, kompaktere Form der Karosserie auf (vgl. http://de.wikipedia.org/wiki/Hyundai_Trajet, http://de.wikipedia.org/wiki/Kia_Carnival, http://de.wikipedia.org/wiki/Mazda_MPV, http://de.wikipedia.org/wiki/Toyota_Avensis).

Als "kastenwagenförmig" wurden demnach Fahrzeuge anerkannt, die, abgesehen von der Größe, eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senkrechttes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände aufwiesen. In diesem Sinne ist auch der Begriff "kastenwagenförmiges Äußeres" in § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 zu verstehen.

Eine engere Auslegung des Begriffes "kastenwagenförmiges Äußeres" verbietet sich auch aufgrund der sog. Stand-still-Klausel des Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL, zumal auch alle nach dem 1.1.1995 (erstmals) anerkannten Fahrzeuge bereits zum 1.1.1995 anerkannt worden wären, wären sie zu diesem Zeitpunkt bereits auf dem Markt gewesen (vgl. BMF-Information vom 1.2.2007, BMF-010219/0024-VI/4/2007, SWK 6/2007, S 270).

Was die Größe anlangt, so ist diese nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes bis zu einem gewissen Grad bereits durch die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen bedingt (VwGH 21.9.2006, 2003/15/0036). Ein Abstellen auf Mindestmaße wie Länge oder Höhe ist daher für die Beurteilung des Aussehens eines Fahrzeuges als "kastenwagenförmig" unzulässig. Die Größe des zu beurteilenden Fahrzeuges ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates aber auch insofern zu berücksichtigen, als im Begriff "Kleinbus" bereits implizit das Merkmal einer gegenüber gewöhnlichen Personenkraftwagen erhöhten Karosserie enthalten ist und daher nur Fahrzeuge mit einer solchen erhöhten Karosserie als Kleinbus anerkannt werden können und bisher auch anerkannt wurden.

Der Opel Zafira gleicht nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates in seiner Bauform den weiter oben genannten Fahrzeugen. Ebenso wie diese weist er eine erhöhte Karosserie, eine annähernd flache Dachlinie, ein Steilheck sowie senkrechte Außenwände auf. Der einzige Unterschied zu den anerkannten "Vans" besteht darin, dass er kleiner als diese ist. Die Außenmaße haben aber, wie bereits ausgeführt, keinen Einfluss auf die Form eines Fahrzeuges als Kastenwagen. Der Opel Zafira ist daher als Fahrzeug mit kastenwagenförmigem Äußeren anzusehen. Der vom BMF vertretenen Meinung (SWK 6/2007, 270), der Opel Zafira weise aufgrund der vorgezogenen Motorhaube, der abfallenden Dachlinie und der abgeschrägten Heckpartie keine Kastenwagenform auf, folgt der unabhängige Finanzsenat nicht. Wie bereits oben ausgeführt, weisen auch der VW-Sharan, der Ford Galaxy und der Seat Alhambra nur annähernd flache Dachlinien und senkrechte Hecks auf. Die leicht abfallende Dachlinie und die leichte Außenneigung des Hecks vermögen daher auch beim Opel Zafira am Gesamteindruck "kastenwagenförmiges Äußeres" nichts zu ändern. Auch die vorgezogene Motorhaube schadet der Beurteilung als kastenwagenförmig nicht, da auch der Fiat Ulysse, der Toyota Avensis oder der Kia Carnival eine solche aufweisen. Eine Aberkennung des "kastenwagenförmigen Äußeren" aufgrund dieser Merkmale würde im Widerspruch zur übrigen Verwaltungspraxis stehen und eine unsachliche Differenzierung darstellen, die einen Verstoß gegen den auch von der Vollziehung zu beachtenden Gleichheitsgrundsatz des Art 7 B-VG bedeuten würde. Ebensowenig wäre eine Aberkennung der Kleinbuseigenschaft des Opel Zafira aufgrund budgetärer Gründe sachlich nicht gerechtfertigt, da derartige Erwägungen keinen Einfluss auf die Frage haben können, ob ein Fahrzeug ein kastenwagenförmiges Äußeres hat oder nicht.

Da sich der Opel Zafira wie auch die übrigen anerkannten "Vans" nach der äußereren Form immer noch deutlich von üblichen PKWs oder Kombinationskraftwagen unterscheidet, ist eine Interpretation des "kastenwagenförmigen Äußeren" iSd § 5 der VO BGBI. Nr. 193/2002 wie gegenständlich vorgenommen und eine Anerkennung des Opel Zafira als Kleinbus iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 auch als gesetzeskonform einzustufen (siehe auch UFS vom 9.5.2007, RV/0295-F/06).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist daher die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 rechtswidrig, da es sich beim Opel Zafira um einen vorsteuerbegünstigten Kleinbus handelt.

Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgebepflichtigen.

Da im vorliegenden Fall der steuerliche Nachteil für den Bw. nicht nur geringfügig ist, ist dem Begehrten auf Bescheidaufhebung auch unter dem Blickwinkel des Ermessens zur Wahrung der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen.

Eine Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides erfolgte trotz des diesbezüglichen Antrages nicht, weil Gegenstand des Berufungsverfahrens lediglich der Bescheid war, mit dem der Antrag des Bw. auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO abgewiesen worden ist.

Da § 299 BAO lediglich den Abgabenbehörden erster Instanz das Recht einräumt, einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben und mit dem aufhebenden Bescheid der den angefochtenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist, ist eine Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides ohne Neufestsetzung nicht möglich und würde eine Neufestsetzung durch den unabhängigen Finanzsenat den Instanzenzug ohne gesetzliche Grundlage verkürzen.

Angemerkt wird abschließend, dass im Antrag bzw. der Berufung unrichtigerweise eine *Wiederaufnahme* gemäß § 299 BAO beantragt wurde, die *Wiederaufnahme des Verfahrens* jedoch in § 303 BAO normiert ist. § 299 BAO betrifft die *Aufhebung* eines Bescheides und haben das Finanzamt und der unabhängige Finanzsenat den Antrag bzw. die Berufung auch so gewertet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. Juli 2007