

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N.GmbH**,  
Adresse1,  
Postleitzahl1, vertreten durch Z.Z. GmbH, Adresse2,  
Postleitzahl2, über die Beschwerden vom 09. Juni 2016 gegen die Bescheide der  
belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 12. Mai  
2016, betreffend *Wiederaufnahme des Verfahrens* hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 bis  
2015 sowie *Umsatzsteuer 2010 bis 2015* zu Recht erkannt:

**I.** Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer  
2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

**II.** Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2010 wird abgeändert.  
Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit: 59.779,95 EUR  
(bisher war vorgeschrieben: 65.513,25 EUR)

Die Bemessungsgrundlagen der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der  
Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen  
und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

**III.** Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des  
Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 bis 2015 sowie Umsatzsteuer 2011 bis  
2015 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133  
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Februar 2000  
errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Geschäftszweig laut Firmenbuch:  
Bauplanungsbüro).

Anlässlich einer die Jahre 2010 bis 2015 umfassenden Außenprüfung - Prüfungsbeginn  
laut Prüfungsauftrag 12. April 2016 - stellte der Prüfer in der Niederschrift gem. § 149  
Abs. 1 BAO und im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom  
28. April 2016 in der Beilage zur Textziffer (Tz.) 1 fest, dass sich seit dem Jahr 2009 im

Betriebsvermögen der Bf. ein Land Rover Freelander 2 S 2 2TD e befinde. Für dieses KFZ sei der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden.

Der Prüfer hält sodann fest:

*"Gemäß § 3 der Verordnung aus 2002 müssen gewisse Voraussetzungen erfüllt sein, um als Kleinkraftwagen eingestuft zu werden. Unter anderem darf das Fahrzeug nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein. Weiters muss der Laderaum seitlich verblecht sein. Ebenfalls muss das Fahrzeug kraftfahrtrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen einzustufen sein.*

*Laut Zulassung handelt es sich bei dem Fahrzeug um einen Personenkraftwagen.*

*Ebenfalls verfügt dieses Kfz laut Zulassung um fünf Sitzplätze. Laut Kaufvertrag befindet sich ab der B-Säule eine Verglasung mit Privacy Glass. Da die Voraussetzungen des § 3 der Verordnung aus 2002 nicht erfüllt werden, steht für dieses Kfz kein Vorsteuerabzug zu. Aus diesem Grund wird der beantragte Vorsteuerabzug für die laufenden Kfz Kosten im Prüfungszeitraum (2010, 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015) nicht anerkannt.*

*Eine Vorsteuerberichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend berichtigt werden kann. Aus diesem Grund werden auch die für den Kauf des PKW abgezogenen VSt aus dem Jahr 2009 berichtigt. Die Vorsteuerkürzung aus dem Jahr 2009 erfolgt im Jahr 2010."*

Daran anschliessend wurden jahresweise die einzelnen Vorsteuersummen und Vorsteuerkürzungen tabellarisch dargestellt.

Bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2010 bis 2015 wird im Bericht auf Seite 4 hinsichtlich Umsatzsteuer auf die Tz. 1 verwiesen und ausgeführt, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung des Prüfers nahm die belangte Behörde mit Bescheiden vom 12. Mai 2016 die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 bis 2015 wieder auf und setzte mit Sachbescheiden vom selben Tag die Umsatzsteuer ohne Berücksichtigung der im Zusammenhang mit dem Kfz geltend gemachten Vorsteuern wie folgt neu fest:

Umsatzsteuer 2010: EUR 65.513,25 (bisher EUR 58.037,78)

Umsatzsteuer 2011: EUR 54.773,05 (bisher EUR 54.440,28)

Umsatzsteuer 2012: EUR 59.950,44 (bisher EUR 59.446,28)

Umsatzsteuer 2013: EUR 77.147,19 (bisher EUR 76.618,19)

Umsatzsteuer 2014: EUR 80.207,17 (bisher EUR 79.397,02)

Umsatzsteuer 2015: EUR 80.157,45 (bisher EUR 79.587,05)

Gegen die Bescheide erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 9. Juni 2016 Beschwerde und begründete diese wie folgt:

Zum Vorsteuerabzug für Kleinlastkraftwagen: Im Kalenderjahr 2009 sei ein Land Rover Freelander 2 angeschafft worden und sei vom Jaguar & Land Rover Center Graz (namens A.B.) als Verkäufer als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinlastkraftwagen angeboten worden. Dieser Einschätzung sei insbesondere deswegen vertraut worden, weil sich dieses Modell auf der vom BMF veröffentlichten Liste der Klein-LKW gemäß § 3 der Verordnung aus 2002 befunden habe. Das sei vor Kauf von der Beschwerdeführerin überprüft und von der Steuersachbearbeiterin des Steuerberaters bestätigt worden. Aus der Verordnung aus 2002 gehe auch hervor, wie die Komplexität der Rechtssituation beim Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge zu handhaben sei:

In den §§ 2 und 3 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 seien die für die Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen erforderlichen Voraussetzungen angeführt. Der Nachweis, ob diese Voraussetzungen für ein bestimmtes Fahrzeug erfüllt seien, wäre grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der die steuerlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen möchte (Vorsteuerabzug, keine verlängerte Afa-Nutzungsdauer, keine Angemessenheitsprüfung), zu erbringen. Im Interesse der Rechtssicherheit und einer Verwaltungsvereinfachung entfällt diese Nachweispflicht für Fahrzeugtypen, die auf Antrag des Erzeugers, bei ausländischen Erzeugern auf Antrag des gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrzeuggesetz 1967 Bevollmächtigten, von der Finanzverwaltung als Kleinlastkraftwagen im Sinne der Verordnung anerkannt worden seien.

Ausdruck dieser Anerkennung sei gegenständliche Liste und nach der Bestätigung durch Importeur und Steuerberater hätte die Beschwerdeführerin keinen Zweifel gehabt, dass für gegenständliches Fahrzeug ein Vorsteuerabzug zustehe. Daran ändere auch die von der Betriebsprüfung kritisierte fälschliche Zulassung als Personenkraftwagen nichts, denn eine formell falsche Eintragung in den Zulassungsschein vermöge am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vorliegens eines Klein-LKWs im Sinne der Verordnung nichts zu ändern.

Zur Verjährung: Für die Anschaffung in 2009 sei ein Vorsteuerbetrag von EUR 5.500 geltend gemacht worden. Um die Verjährungsbestimmungen der §§ 207 ff BAO zu umgehen sei von der Betriebsprüfung rechtswidrig ein Vorsteuerbetrag von EUR 5.733,30 (der einerseits die Vorsteuer aus der Anschaffung 2009 und andererseits Vorsteuern aus dem laufenden Betrieb 2009 enthält) einfach in das Jahr 2010 verschoben worden - und zwar mit dem lapidaren Hinweis in der Begründung: „Die Vorsteuerkürzung aus dem Jahr 2009 erfolgt im Jahr 2010“. Doch auch diese rechtswidrige Verschiebung des Vorsteuerabzuges aus 2009 nach 2010 greife zu kurz, denn die Verjährungsfrist beginnt auch für das Kalenderjahr 2010 am 1. Jänner 2011 zu laufen und ende am 31. Dezember 2015 noch vor Beginn der Betriebsprüfung (12. April 2016). Ohne die unbegründete Verschiebung der Vorsteuer 2009 in das Jahr 2010 trete bereits zum 31. Dezember 2014 Verjährung ein. Die vorliegende Verjährung wäre bereits von amtswegen zu beachten gewesen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens: Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2011 bis 2015 sei als Ermessensentscheidung nicht innerhalb der vom Gesetz gezogenen

Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände erfolgt, denn die steuerlichen Auswirkungen seien mit EUR 332,77 (entspreche 0,61% der Zahllast) in 2011, EUR 504,16 (entspreche 0,85% der Zahllast) in 2012, EUR 529,00 (entspreche 0,69% der Zahllast) in 2013, EUR (entspreche 1,02% der Zahllast) in 2014 und EUR 570,40 (entspreche 0,72% der Zahllast) als absolut und relativ geringfügig anzusehen. Bei gesamtheitlicher Betrachtung verringere sich die steuerliche Auswirkung insbesondere noch dadurch, dass die Vorschreibung der ohnehin schon geringfügigen Vorsteuerkorrektur auch noch als ertragssteuermindernde Betriebsausgabe zu berücksichtigen seien.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 06. Juli 2016 betr. die Jahre 2010 bis 2013 wies die belangte Behörde die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmen der Verfahren ab. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide wurden abgeändert und die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt:

Umsatzsteuer 2010: EUR 60.879,95 (nach Bescheid vom 12. Mai 2016 EUR 65.513,25)

Umsatzsteuer 2011: EUR 53.673,05 (nach Bescheid vom 12. Mai 2016 EUR 54.773,05)

Umsatzsteuer 2012: EUR 61.050,44 (nach Bescheid vom 12. Mai 2016 EUR 59.950,44)

Umsatzsteuer 2013: EUR 75.518,19 (nach Bescheid vom 12. Mai 2016 EUR 77.147,19)

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge einer Betriebsprüfung im April 2016 festgestellt worden sei, dass 2009 der Vorsteuerabzug für ein Fahrzeug sowie aus den laufenden Kosten des Fahrzeuges geltend gemacht worden sei, welches nicht zum Vorsteuerabzug berechtige. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 27. Juni 2010 seien diese Tatsache dem Finanzamt nicht bekannt gewesen und stelle dies daher jene neue Tatsache dar, welche das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige. Bezüglich Vorsteuer wurde begründet, dass bei Personen- und Kombinationskraftwagen grundsätzlich (mit Ausnahmen) keine Vorsteuer geltend gemacht werden könne. Für bestimmte Kraftfahrzeuge (Fiskal-Lkw) bestehe die Möglichkeit Vorsteuer geltend zu machen, wenn sie entsprechend einer dazu ergangenen Verordnung als Kleinlastkraft-, Kasten- und Pritschenwagen oder Klein-Autobus eingestuft seien. Die für das strittige Fahrzeug in Frage kommende Verordnung - BGBl. II Nr. 193/2002 - regle die Voraussetzungen unter welchen ein Fahrzeug als Kleinlastkraftwagen angesehen werde. Demnach würden als Kleinlastkraftwagen nur solche Fahrzeuge gelten, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug müsse so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre. Weiters müssten gem. § 3 der VO für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen (und somit für die Vorsteuerabzugsberechtigung) noch weitere Voraussetzungen gegeben sein.

Nach Zitierung des § 3 der VO wurde weiter ausgeführt:

*"Das konkrete Fahrzeug - ein Land Rover Freelander 2 2,2 TD4\_e Exp S - ist lt.*

*Typenschein als Personenkraftwagen eingestuft. Weiters ist aus der Rechnung des*

*Fahrzeuges ersichtlich, dass das Fahrzeug lediglich eine Privacy Verglasung aufweist, aber weder eine seitliche Verblechung noch die von der Verordnung geforderte Trennwand. Weiters weist das Fahrzeug lt. Typenschein 5 Sitze auf, von der Verordnung wird aber gefordert, dass das Fahrzeug nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein darf. Somit erfüllt das gegenständliche Fahrzeug nicht die Kriterien der VO um eine Vorsteuerabzugsberechtigung zu erlangen. Auch ist das Fahrzeug nicht auf der Liste der von der VO umfassten Fahrzeuge - dort befinden sich lediglich der Land Rover Freelander Td4 3DR-LKW (2 Seitentüren) sowie der Land Rover LF/LKW (Freelander 2 LKW) (4 Seitentüren). Diese beiden Modelle sind explizit angeführt. Dies bedeutet nicht, dass sämtliche Modellvarianten des Freelanders als vorsteuerabzugsberechtigt gelten! Da es sich bei dem strittigen Fahrzeug zwar um einen Land Rover Freelander handelt, nicht aber um die vorsteuerabzugsfähige LKW-Variante steht für das konkrete Fahrzeug kein Vorsteuerabzug zu.*

*Gem. § 12 UStG ist sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten eines Steuerpflichtigen eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen, wenn sich die Verhältnisse geändert haben. Auch im Fall, dass ein Vorsteuerabzug unberechtigt in Anspruch genommen wurde, ist eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen. Der Vorsteuerabzug für das gegenständliche Fahrzeug ist im Abzugsjahr rechtsfehlerhaft beurteilt worden. Aus verfahrensrechtlichen Gründen kann dieser Vorsteuerabzug nicht mehr im Jahr des tatsächlichen Anfallens berichtigt werden. Allerdings kann die unzutreffende Beurteilung des Vorsteuerabzugs im Erstjahr in den Folgejahren durch eine Vorsteuerberichtigung korrigiert werden, wenn die Steuerfestsetzung für das Erstjahr nicht mehr änderbar ist. Daher wird im konkreten Fall wie folgt der unzulässige Vorsteuerabzug korrigiert.*

*Die gesamte Vorsteuer betrug 5500,00 EUR, es hat eine anteiligen Korrektur über 5 Jahre zu erfolgen, d.h. dass in den noch verfahrensrechtlich zugänglichen Jahren (2010 - 2013) jeweils eine Vorsteuerberichtigung um 1100,00 EUR erfolgt.*

*Die Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass es sich beim Jahr 2010 um ein verjährtes Anlagejahr handelt wird von der Steuerbehörde nicht geteilt. Grundsätzlich tritt die Festsetzungsverjährung nach Ablauf von 5 Jahren ab Entstehung des Abgabenanspruches ein. Da im konkreten Fall eine Verlängerungshandlung - nämlich eine Bescheiderlassung (Erstbescheid Umsatzsteuer 28.06.2011) im Jahr 2011 erfolgt ist, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Durch die Betriebsprüfung und Wiederaufnahme des Verfahrens wurde wiederum eine Verlängerungshandlung gesetzt, sodass sodass die Verjährung nun erst 31.12.2017 eintritt und somit das Jahr 2010 noch nicht von einer Verjährung betroffen ist."*

Ebenfalls mit 6. Juli 2016 wurde eine Beschwerdeentscheidung für die Jahre 2014 und 2015 erlassen. In der - sowohl die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren, als auch gegen die Sachbescheide - abweisenden Entscheidung wird, nach Bezugnahme auf die Betriebsprüfung im April 2016, festgestellt, dass der Vorsteuerabzug für den Land Rover Freelander 2 S 2,2 TD\_e sowie sämtliche damit in Zusammenhang stehenden laufende Kosten nicht zustünden. Da dieses Fahrzeug nicht den Voraussetzungen der VO BGBL II Nr. 193/2002 entspreche (u.a. keine Zulassung als LKW (kraftfahrrechtlich und

zolltarifarisch), keine Laderaumverblechung, mehr als eine Sitzreihe) falle das konkrete Fahrzeug nicht unter die Ausnahmen der Fahrzeuge, für die ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden könne. Dies sei auch aus der Aufzählung jener Fahrzeuge zu entnehmen, die zu einem Vorsteuerabzug berechtigen würden. Dort würden explizit 2 Landrover Freelander angeführt, wobei es sich bei diesen um andere Modelle handle und nicht um das gegenständliche. (Land Rover LF/LKW Freelander 2 LKW, 4 Seitentüren sowie Land Rover Freelander Td43 DR-LKW mit 2 Seitentüren). Dies bedeute nicht, dass sämtliche Modellvarianten des Freelanders als vorsteuerabzugsberechtigt gelten würden. Daraus resultiere auch, dass die laufenden Kosten für das konkrete Fahrzeug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Mit Schreiben vom 01. August 2016 brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ein. Ergänzend zur Beschwerde wird zur Vorsteuerberichtigung gem. § 12 UStG für das betriebliche KFZ darauf verwiesen, dass der Satz in der Niederschrift *"Eine Vorsteuerberichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend berichtigt werden kann"* aus den UST-Richtlinien zu § 12 Abs. 10 UStG stamme und sich auf die Vorsteuerberichtigung aufgrund einer Veränderung des Verwendungszweckes eines vorsteuerberechtigten Anlagegutes und dies noch eingeschränkt auf eine etwaige Veränderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse im Unternehmensbereich beziehe.

Da es seit 2009 keine Veränderung der für einen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse beim Verwendungszweck des KfZ und es auch keine Änderungen der Verhältnisse im Unternehmensbereich (Liebhaberei, Kleinunternehmerregelung oä.) gebe, war zunächst unklar, mit welcher Überlegung die Behörde die Versagung des Vorsteuerabzuges aus 2009 in das Jahr 2010 verschoben habe. Die erste Vermutung sei gewesen, dass die belangte Behörde generell eine Vorsteuerkürzung sowie eine Richtigstellung der Vorsteuer mit einer Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG begrifflich gleich setze und damit rechtswidrig Verjährungsbestimmungen außer Kraft setzen möchte.

Und weiter:

*"Klar wird dieser Verdacht nunmehr durch den letzten Absatz Seite 3 von 4 ff der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung:*

*'Gem. § 12 UStG ist.... eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse geändert haben.... Daher wird im konkreten Fall wie folgt der unzulässige Vorsteuerabzug korrigiert. Die gesamte Vorsteuer betrug 5.500 EUR, es hat eine anteilige Korrektur über 5 Jahre zu erfolgen, d.h. dass in den noch verfahrensrechtlich zugänglichen Jahren (2010 bis 2013) jeweils eine Vorsteuerberichtigung um 1.100 EUR erfolgt.'*

*Abweichend von den beschwerten Sachbescheiden hält die Behörde nun folgende 'Berichtigung' der Vorsteuern für richtig:*

2009 Null

2010 -1.100

2011 -1.100

2012 -1.100

2013 -1.100

*Damit ist klargestellt, dass die Behörde in Verkennung des Sachverhaltes die Geltendmachung der Vorsteuer von 5.500 in 2009 durch Anwendung des § 12 Abs. 10 UStG berichtigen möchte, da das Jahr 2009, in welchem die Vorsteuer bei fehlender Vorsteuerabzugsberechtigung eigentlich richtig zu stellen gewesen wäre, verfahrensrechtlich unstrittig nicht mehr zugänglich ist.*

*Dafür hätten sich aber die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse beim Gegenstand (KfZ) im Unternehmensbereich ändern müssen, was aber unstrittig nicht der Fall ist.*

*Die Vorsteuer wäre bei Nichtvorliegen eines vorsteuerabzugsberechtigten KFZ zur Gänze im Jahr 2009 richtig zu stellen, aber es liegt keine Änderung der Verhältnisse vor, die es zu einem Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 UStG machen könnte.*

*Die von der Behörde zitierten Ausführungen in den USt-RL zu § 12 Abs. 10 UStG taugen auch nicht zur Umqualifizierung einer Vorsteuerkürzung zu einer Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs. 10 UStG, die immer eine Änderung der Verhältnisse voraussetzt: 'Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, muss die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eingetreten sein.'*

Schließlich werden die Ausführungen der belangten Behörden zur Verjährung des Jahres 2010 außer Streit gestellt, "das Jahr 2010 ist noch nicht von einer Verjährung betroffen."

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 3. November 2016 durch elektronische Übermittlung vor. In der Stellungnahme hält das Finanzamt weiterhin seine Rechtsmeinung aufrecht und verweist dazu auf die Begründung in der Beschwerdeverentscheidung.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen**

#### **I. Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2010-2015:**

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Beschwerde bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Nach § 303 Abs. 4 BAO vor FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Neufassung des § 303 BAO ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift, sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 13). Die Begriffe „Tatsachen und Beweismittel“ wurden durch das FVwGG 2012 nicht geändert (vgl. *Ritz*, a.a.O., § 303 Tz 12).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung anzuführen, weil sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann (zB VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187). Eine - allenfalls auch erst im Beschwerdeverfahren erfolgte - Ergänzung einer offensichtlich mangelhaften Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt allerdings noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067).

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2010 bis 2015 ausschließlich auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel im Rahmen der diesen Zeitraum betreffenden



abgabenbehördlichen Prüfung gestützt und zur näheren Erläuterung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und den darüber verfassten Bericht bzw. die aufgenommene Niederschrift verwiesen. Ein derartiger Verweis auf den Inhalt des Prüfungsberichtes ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Wie aus dem im Bericht erfolgten Verweis auf Tz. 1 bzw. der Beilage zur Tz. 1 und den dieser Textziffer zugeordneten Feststellungen hervorgeht, erblickte die belangte Behörde den die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden Grund in dem Umstand, dass es sich laut Angaben im Zulassungsdokument und im Kaufvertrag um einen Personenkraftwagen handle und damit die Voraussetzungen des § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbussen, BGBl. II 193/2002 (VO BGBl. II Nr. 193/2002) nicht erfüllt seien. In der Beschwerdevorentscheidung wurde weiters ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 27. Juni 2010 die Tatsache der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs für ein Fahrzeug, welches nicht zum Vorsteuerabzug berechtige, sowie aus den laufenden Kosten des Fahrzeuges, dem Finanzamt nicht bekannt gewesen sei und dies jene neue Tatsache darstelle, welche das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige.

Die belangte Behörde setzte sich im Bericht zur Außenprüfung in der Tz. 1 sowohl mit rechtlichen Erwägungen betreffend Vorliegens der Voraussetzungen des § 3 VO BGBl. II Nr. 193/2002 als auch mit den neu hervorgekommenen Tatsachen betreffend die Zulassungs- und Kaufvertragsurkunden auseinander, und wurden diese Feststellungen in der Beschwerdevorentscheidung ergänzt.

Das Vorliegen des Tatbestandes einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens war daher im gegenständlichen Verfahren zu bejahen. Im Übrigen ist im Beschwerdefall von Seiten der Bf. unbestritten geblieben, dass Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Strittig ist jedoch, ob die belangte Behörde ihr Ermessen dem Gesetz entsprechend geübt hat.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Bei Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens ist insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu beachten. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. *Ritz*, a.a.O. § 303, Tz 67, mwN zur Rechtsprechung).

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind (vgl. *Ritz*, a.a.O, Tz 71, und die dort angeführten höchstgerichtl. Judikatur).

Keine Geringfügigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

dann gegeben, wenn die betragliche Änderung in der Abgabenhöhe weder absolut noch relativ gering ist (vgl. zB VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Da beide Merkmale kumulativ erfüllt sein müssen, ist es nicht ausreichend, wenn bloß eines erfüllt ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind, insbesondere wenn die Auswirkungen auf den gleichen Wiederaufnahmsgrund zurückzuführen sind (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159). Die steuerlichen Auswirkungen sind dabei innerhalb einer Abgabenart zu saldieren (vgl. *Ritz*, a.a.O, Tz 76).

Als weder relativ noch absolut geringfügig hat der Verwaltungsgerichtshof bei mehrjährigen Wiederaufnahmeverfahren eine Vorsteuerkürzung für vier Jahre iHv gesamt 4.691,34 EUR (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0015) und eine Einkommensteuernachforderung für vier Jahre iHv gesamt 2.616 EUR (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016) angesehen.

Im Beschwerdeverfahren wurde für den Zeitraum 2010 bis 2015 die gesamte Steuerlast der Umsatzsteuer in den Erstbescheiden mit 407.526,60 EUR festgesetzt. Im Zuge der Außenprüfung wurde für die Jahre 2010 bis 2015 eine Vorsteuerkürzung iHv 5.500,00 EUR aus der Anschaffung des PKWs und 4.721,95 EUR aus dem laufenden Betrieb des PKWs vorgenommen. Der Gesamtbetrag der Vorsteuerkürzung iHv 10.221,95 EUR und damit die Erhöhung der Umsatzsteuerzahllast in eben dieser Höhe ist im Sinn der höchstgerichtlichen Judikatur weder als absolut noch als relativ gering zu beurteilen.

Ergänzend wird bezüglich des weiteren Verfahrensganges ausgeführt: In der Beschwerdevorentscheidung für die Jahre 2010 bis 2013 erfolgte eine Abänderung dahingehend, dass - neben der Vorsteuerkürzung aus dem laufenden Betrieb - die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung des PKWs in den Jahre 2010 bis 2013 gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 um jeweils 1.100,00 EUR, gesamt 4.400,00 EUR (statt bisher 5.500,00 EUR), gekürzt wurden.

In den Korrekturspalten des Abgabensinformationssystems (Direktbearbeitungsmaske) der belangten Behörde sind dementsprechend folgende Beträge in der Kennziffer 060 "Vorsteuern (ohne EUST)" zum Steuerakt eingetragen:

Vorsteuern 2010: 23.536,16 (Kz 060 laut Erklärung 26.378,33 abzgl. 1.742,17 lfd. Kosten 2010, abzgl. 1.100,00 § 12 Abs. 10 UStG-Kürzung)

Vorsteuern 2011: 51.127,97 (Kz 060 laut Erklärung 52.560,74 abzgl. 332,77 lfd. Kosten 2011, abzgl. 1.100,00 § 12 Abs. 10 UStG-Kürzung)

Vorsteuern 2012: 33.112,10 (Kz 060 laut Erklärung 34.716,26 abzgl. 504,16 lfd. Kosten 2012, abzgl. 1.100,00 § 12 Abs. 10 UStG-Kürzung)

Vorsteuern 2013: 31.327,26 (Kz 060 laut Erklärung 32.956,26 abzgl. 529,00 lfd. Kosten 2013, abzgl. 1.100,00 § 12 Abs. 10 UStG-Kürzung)

Vorsteuern 2014: 47.164,42 (Kz 060 laut Erklärung 47.974,57 abzgl. 810,15 lfd. Kosten)

Vorsteuern 2015: 39.523,29 (Kz 060 laut Erklärung 40.093,69 abzgl. 570,40 lfd. Kosten)

Insgesamt erfolgte daher eine Vorsteuerkürzung für die Beschwerdejahre 2010 bis 2015 von 8.888,65 EUR.

Allerdings wurde in der Beschwerdeentscheidung vom 06. Juli 2016 btr. Zeitraum 2010 bis 2013 im Spruchpunkt 2. für das Jahr 2011 und das Jahr 2013 aus nicht nachvollziehbaren Gründen trotz Vorsteuerkürzung keine entsprechende Erhöhung der Umsatzsteuerzahllast ausgewiesen, sondern wurde eine Verringerung der Umsatzsteuerschuld in Höhe der Vorsteuerkürzung festgesetzt:

Jahr 2011: Umsatzsteuerschuld laut Erstbescheid vom 09. Mai 2012 iHv 54.440,28 EUR, Umsatzsteuerschuld laut Beschwerdeentscheidung iHv 53.673,05 EUR, damit "Gutschrift" iHv 1.432,77;

Jahr 2013: Umsatzsteuerschuld laut Erstbescheid vom 10. Juni 2014 iHv 76.618,19 EUR, Umsatzsteuerschuld laut Beschwerdeentscheidung iHv 75.518,19 EUR, damit "Gutschrift" iHv 1.629,00 EUR.

Der Gesamtbetrag der Umsatzsteuerzahllast errechnete sich laut den beiden Beschwerdeentscheidungen vom 06. Juli 2016 daher mit 3.959,65 EUR anstatt richtigerweise mit 8.888,65 EUR.

Gemäß § 264 Abs. 3 BAO gilt eine Bescheidbeschwerde, zu der eine Beschwerdeentscheidung ergangen ist, von der Einbringung eines Vorlageantrages an wiederum als unerledigt. Entsprechend hat die nachfolgende Entscheidung des Bundesfinanzgerichts über die Bescheidbeschwerde vom 09. Juni 2016 und nicht über die Beschwerdeentscheidung(en) abzusprechen. Abgesehen davon, dass im Beschwerdefall gem. § 264 Abs. 3 BAO mit dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag die Bescheidbeschwerde bzgl. der Vorsteuerkürzung iHv gesamt 10.221,95 EUR wieder als unerledigt gilt, sind im Lichte der oben angeführten höchstgerichtlichen Judikatur auch Beträge iHv 3.959,65 EUR bzw. iHv 8.888,65 EUR nicht als geringfügig anzusehen.

Das Rechtsmittel gegen die Verfügung der Wiederaufnahme war daher als unbegründet abzuweisen.

## *II. Sachbescheide - Umsatzsteuerbescheide 2010-2015:*

### *A. Beurteilung PKW:*

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 19 94 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt

sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beschränkt sich der Inhalt der Regelung auf eine Vorsteuerauschlussbestimmung (zuletzt VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0045). Der Vorsteuerauschluss für Pkw und Kombi nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 findet seine gemeinschaftsrechtliche Deckung in Art. 176 Abs. 2 MwStSystRL (früher Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b letzter Satz UStG 1994 bestimmt, dass der Bundesminister für Finanzen die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen durch Verordnung näher bestimmen kann.

Im gegenständlichen Fall kommt es darauf an, ob das streitgegenständliche Fahrzeug die Kriterien eines Kleinlastkraftwagens, wie sie in der VO BGBl. II Nr. 193/2002 genannt sind, erfüllt und damit abweichend vom generellen Vorsteuerauschluss ein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Gem. § 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002 können als Kleinlastkraftwagen nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

§ 3 Abs. 1 VO BGBl. II Nr. 193/2002 lautet:

*"Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nur bei Vorliegen folgender Mindestanforderungen als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:*

- 1.) Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.*
- 2.) Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.*
- 3.) Hinter der Sitzreihe muss ein Trenngitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trenngitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung, siehe Pkt. 6) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder einer Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.*
- 4.) Der Laderaum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (z.B. Kleber auf Polyuretanbasis) herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für das Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtungen ist nicht ausreichend.*

5.) Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurten müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenützbar (z.B. durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde) gemacht worden sein.

... [die Punkte 6.) - 9.) sind für den gegenständlichen Fall nicht entscheidungsrelevant]"

§ 3 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 193/2002 normiert, dass der Kleinlastkraftwagen die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen muss. "Werkseitig" bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrzeuggesetz (KFG) 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie auch als Personenkraftwagen gefertigt werden, müssen somit nach § 3 Abs. 1 VO BGBl. II Nr. 193/2002 bestimmte Mindestanforderungen erfüllen, damit sie als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden können. Da das gegenständliche Fahrzeug laut Typenschein als Personenkraftwagen eingestuft und mit mehr als einer Sitzreihe ausgestattet ist, hinter dieser ersten Sitzreihe weder ein Trenngitter noch eine Trennwand noch eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht, sondern lediglich ein "Privacy Glass", d.h. dunkel getönte Scheiben, ab der B-Säule angebracht und eine seitliche Verblechung nicht gegeben ist, liegen nicht sämtliche Mindestanforderungen zur Einstufung des gegenständlichen KFZ laut VO BGBl. II Nr. 193/2002 vor. Demnach ist das beschwerdegegenständliche KFZ nicht als Kleinlastkraftwagen einzustufen.

Zum Argument des Bf., dass sich das gegenständliche Modell auf der sogenannten "BMF-Liste" befunden habe, ist einerseits darauf zu verweisen, dass dort lediglich die Modelle "Land Rover Freelander Td4 3DR-LKW (2 Seitentüren)" und "Land Rover LF/LKW (Freelander 2 LKW) (4 Seitentüren)" aufscheinen, welche nicht dem gegenständlichen Modell "Land Rover Freelander 2 2,2 TD4\_e" entsprechen, und zum anderen darauf, dass es sich bei dieser Liste um die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen handelt. Das Bundesfinanzgericht ist nur an Gesetze und Verordnungen gebunden. Erlässe oder Einzelerledigungen des Bundesministeriums für Finanzen sind für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlich.

B. Beurteilung Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) UStG 1994:

Die belangte Behörde hat als Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung festgestellt, dass das streitgegenständliche Fahrzeug Land Rover Freelander 2 2,2 TD4\_e die Kriterien eines Kleinlastkraftwagen, wie sie in den §§ 2 und 3 VO BGBl. II 193/2002 genannt sind, nicht erfüllt. In Folge wurden die für den Kauf des PKWs und die aus den laufenden Kosten des Fahrzeuges abgezogenen Vorsteuer berichtigt, wobei die Vorsteuerkürzung aus dem Jahr 2009 im Jahr 2010 erfolgte. Eine nachvollziehbare Begründung für diese Vorgangsweise ist weder aus dem AP-Bericht, noch aus dem neu erlassenen Sachbescheid 2010 ersichtlich.

In der Beschwerdeentscheidung wurde mit der Begründung, dass eine unzutreffende Beurteilung des Vorsteuerabzugs im Erstjahr in den Folgejahren durch eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 UStG korrigiert werden kann, wenn die Steuerfestsetzung für das Erstjahr nicht mehr änderbar ist, in den noch verfahrensrechtlich zugänglichen Jahren 2010 bis 2013 eine anteiligen Vorsteuerberichtigung iHv je 1100,00 EUR vorgenommen.

§ 12 Abs. 10 Satz 1 UStG 1994 lautet: *"Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen."*

Die belangte Behörde ist in ihrer Beschwerdeentscheidung der Rechtsansicht, welche in den Umsatzsteuerrichtlinien Rz 2073 und von Teilen der Literatur (vgl. dazu auch *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> § 12 Anm. 56 lit. b) unter Berufung auf die Rechtsansicht des BFH (BFH 19.2.1997, XI R 51/93; 12.6.1997, V R 36/95) vertreten wurde gefolgt, und vermeint, dass ein in einem Vorjahr zu Unrecht vorgenommener Vorsteuerabzug, der in diesem Jahr nicht mehr korrigiert werden kann, in den Folgejahre gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 berichtigt werden kann.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof für die österreichische Rechtslage in seinem Erkenntnis vom 18. Dezember 2017, Ra 2016/15/0084, klargestellt, dass die für eine Korrektur der Vorsteuer erforderliche Änderung der Verhältnisse darin bestehen muss, dass sich die rechtliche Eigenschaft der Ausgangsleistungen, für die die fragliche Vorleistung bezogen wurde, als befreit bzw besteuert ändert (durch die tatsächliche Nutzung oder aufgrund einer Gesetzesänderung). Eine nur geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhaltes nach einer zunächst getätigten Fehlbeurteilung stellt jedoch keine geforderte Änderung der Verhältnisse dar:

*"Eine bloße geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhalts durch die Abgabenbehörde nach einer ursprünglichen rechtlichen Fehlbeurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung stellt allerdings keine Änderung der Verhältnisse dar, die zu einer Vorsteuerberichtigung in den Folgejahren nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 führt. In einem solchen Fall sind nämlich die für den Vorsteuerabzug grundsätzlich maßgeblichen Verhältnisse iSd § 12 Abs. 3 UStG 1994 im Zeitpunkt der Leistung sowohl in tatsächlicher als auch rechtlicher Hinsicht gerade unverändert geblieben, weshalb nach der bestehenden Gesetzeslage kein Raum für eine Vorsteuerberichtigung bleibt."*

*Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 dient nämlich nicht der (teilweisen) Korrektur fehlerhafter Entscheidungen betreffend die ursprüngliche Vorsteuerabzugsberechtigung, die aufgrund rechtskräftiger Veranlagung verfahrensrechtlich unabänderlich geworden sind und hinsichtlich derer gerade keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eingetreten ist"*

(VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084).

Eine solche „nachgeholte“ Berichtigung ist somit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs weder zugunsten noch zulasten eines Steuerpflichtigen möglich. Für den gegenständlichen Beschwerdefall bedeutet dies, dass die im Jahr 2010 vorgenommene Vorsteuerberichtigung betr. Vorsteuer aus dem im Jahr 2009 erfolgten Ankauf des PKWs iHv 5.500 EUR und die Vorsteuerkürzung iHv 233,30 EUR für die laufenden Kosten 2009 - gesamt 5.733,30 EUR - zu Unrecht erfolgten.

Die sonstigen geltend gemachten Vorsteuerbeträge für die laufenden Kosten des Fahrbetriebes 2010 bis 2015 wurden hingegen aufgrund der Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 zu Recht in folgender Höhe gekürzt:

Vorsteuerkürzung 2010: 1.742,17 EUR; Gesamtbetrag der Vorsteuern für 2010 danach: 24.636,16 EUR (Kz 060)

Vorsteuerkürzung 2011: 332,77 EUR; Gesamtbetrag der Vorsteuern für 2011 danach: 52.227,97 EUR (Kz 060)

Vorsteuerkürzung 2012: 504,16 EUR; Gesamtbetrag der Vorsteuern für 2012 danach: 34.212,10 EUR (Kz 060)

Vorsteuerkürzung 2013: 529,00 EUR; Gesamtbetrag der Vorsteuern für 2013 danach: 32.427,26 EUR (Kz 060)

Vorsteuerkürzung 2014: 810,15 EUR; Gesamtbetrag der Vorsteuern für 2014 danach: 47.164,42 EUR (Kz 060)

Vorsteuerkürzung 2015: 570,40 EUR; Gesamtbetrag der Vorsteuern für 2015 danach: 39.523,29 EUR (Kz 060)

Vorsteuerkürzung Jahre 2010 bis 2015 gesamt: 4.488,65 EUR

Die festgesetzte Umsatzsteuer für das jeweilige Beschwerdejahre beträgt daher (letzte Spalte in der Tabelle):

Übersicht	Erstbescheide	Bescheide vom 12.5.2016	BVE	BFG- Erkenntnis
2010	58.037,78	65.513,25	60.879,95	<b>59.779,95</b>
2011	54.440,28	54.773,05	53.673,05	<b>54.773,05</b>
2012	59.446,28	59.950,44	61.050,44	<b>59.950,44</b>

2013	76.618,19	77.147,19	75.518,19	<b>77.147,19</b>
2014	79.397,02	80.207,17	80.207,17	<b>80.207,17</b>
2015	79.587,05	80.157,45	80.157,45	<b>80.157,45</b>

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, wann im Rahmen der Ermessensprüfung bei Wiederaufnahmeverfahren Geringfügigkeit vorliegt oder nicht, wird auf die oben zitierte höchstgerichtliche Judikatur verwiesen.

Die Lösung der Frage, ob ein vorsteuerabzugsfähiger Kleinlastkraftwagen vorliegt, ergibt sich unmittelbar aus der VO BGBl. II 193/2002.

Die Beurteilung, dass eine Fehlerkorrektur nicht über die Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 möglich ist, folgt VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084.

Da somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht gegeben ist, war die Revision als unzulässig zu erklären.

Graz, am 8. März 2019