

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 14.5.2009, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 nach der am 14. Juni 2016 in 1030 Wien durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden GmbH (im Folgenden Bf), die mit Notariatsakt vom 12.9.2005 errichtet wurde, ist die Erstellung von Gutachten als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Verkehrssicherheit, Autoreparatur und Havarieschäden.

Die Bf wurde seit 16.9.2005 vom Gründungsgesellschafter B als Geschäftsführer (nunmehr Prokurist) vertreten, seit 14.2.2011 vertritt C die Bf selbständig.

Im Rahmen einer die Jahre 2005 bis 2007 betreffende Betriebsprüfung wurde im Bp-Bericht vom 11.5.2009 ua Folgendes festgestellt:

"Tz 3 Vorsteuerabzug Leasingfahrzeug Cadillac SRX

Steuerliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei Kfz, die nicht in Liste aufscheinen

VwGH vom 24.9.2008, 2007/15/0161

- Kastenwagenförmiges Aussehen*
- annähernd flache Dachlinie*
- annähernd senkrechtes Heck*
- annähernd senkrechte Seitenwände*
- für Bus erforderliche Fahrzeuginnenhöhe*

-Beförderungskapazität von zumindest 7 Personen mit einem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsabstand (nicht bloß Hilfs- u Notsitze)
 -Raum für Gepäckstücke, der der Beförderungskapazität entspricht
 Aufgrund der vorgelegten Kfz-Prospekte bzw der bei der Betriebsbesichtigung angefertigten Bilder ergibt sich folgender Sachverhalt:
 -Das Kfz ist tatsächlich nur für max 5 Personen zugelassen.
 -Die Ausstattungsvariante bis max 7 Personen wurde nicht bestellt bzw geliefert.
 -Keine annähernd flache Dachlinie
 -Kein annähernd senkrechtes Heck u Seitenwände
 -Das Kfz sieht optisch wie ein "Großer Kombi" bzw ein "SUV" aus.
 -Keine Fußfreiheit bei 3. Sitzreihe (ca 10 cm lt Bild im Prospekt) und daher kein entsprechender Komfort bzw Sicherheitsabstand.
 -Kein entsprechender Gepäcksraum bei Variante mit 3. Sitzreihe
 Auskunft bei Tel. Anruf bei der Fa D (Cadillac Händler) auf Frage ob VSt-Abzug:
 Leider kein Vorsteuerabzug, wie auch bei allen anderen SUV anderer Händler.
 Steuerliche Konsequenzen:

Storno Vorsteuerabzug aus Leasing	netto	Vorsteuer	brutto
Vorauszahlung	4.166,67	833,33	5.000,00
laufende Raten	5.912,15	1.182,43	7.094,58
Summen 2007	10.078,82	2.015,76	12.094,58
Storno Vorsteuerabzug aus Leasingraten	netto	Vorsteuer	brutto
laufende Raten	9.009,68	1.801,94	10.811,62
Summen 2008 Nachschauzeitraum	9.009,68	1.801,94	10.811,62
Storno Vorsteuerabzug aus Treibstoffen Gesamter Aufwand 2007 (f 3 Kfz-Cadillac, Phedra, Wohnmob) davon Vorsteuer Storno VSt aus Treibstoff (geschätzt 1/3 für Cadillac)		4.726,19 945,24 315,08	
Storno Vorsteuerabzug aus Winterreifenkauf			
10.12.2007 BK 232 netto 706,00	Vorsteuer	141,20	
Berechnung Aktivposten	833,33		
Lt. Berechnung Hypo Leasing	593,75		
Tilgungsbetrag pro Monat	239,58		

Afa pro Monat	1.916,64		
Differenz			
x 8 Monate für das Jahr 2007			
Berechnung Luxustangente	57.000,00	100 %	
Kaufpreis lt Leasingvertrag (brutto)	40.000,00	70,18 %	
Grenze Luxustangente	17.000,00	29,82 %	
Differenz			
	brutto		
Leasingraten Cadillac SRX	7.094,58		
+Auflösung Vorausz (8/54 v 5.000,00)	740,74		
abz Aktivposten	-1.916,64		
Bem.Grundlage für Luxustangente	5.918,68		
davon 29,82 % Luxustangente	1.765,22		
...
Tz 9 Ertragsteuerliche Auswirkungen			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			2007
lt Erklärung			129.132,99
...			...
nicht anerk Vorsteuer Cadillac SRX Tz 3			-2.472,04
Aktivposten Cadillac SRX Tz 3			1.916,64
Luxustangente Cadillac SRX Tz 3			1.765,22
...			...
lt Prüfung			142.097,87

..."

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen am 14.5.2009 für das Jahr 2007 Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide, gegen die mit Schreiben der steuerlichen Vertreter in vom 17.6.2009 **Beschwerde** (Berufung) eingelegt und wie folgt begründet wurde:

"Die Berufung wurde bereits im Betriebsprüfungsverfahren angekündigt und richtet sich ausschließlich gegen die Tz 3 des Berichtes und die sich daraus ergebenden Konsequenzen (kein Vorsteuerabzug, Aktivposten, Luxustangente).

Im Jahr 2007 wurde von der Klientin ein Cadillac SRX angeschafft bzw geleast. Vom verkaufenden Händler wurde bezüglich der Einstufung/des Vorsteuerabzuges ausgeführt, dass wegen der geringen Stückzahl dieses Typs vom Hersteller keine Aufnahme in die Liste angestrebt wurde. Es gäbe jedoch auch andere Käufer, welche den Vorsteuerabzug

bekommen hätten (letzteres ist jedoch für uns und vermutlich auch für die Behörde nicht verifizierbar). Es wurde weiters auf die Ausstattungsvariante mit 7 Sitzen verwiesen.

Vom Prüfer wurden nun folgende Argumente vorgebracht:

-das Kfz ist tatsächlich nur für maximal 5 Personen zugelassen

-die Ausstattungsvariante bis maximal 7 Personen wurde nicht bestellt bzw geliefert.

Beides erkennen wir als nicht relevant. Es gibt eine baugleiche Ausstattungsvariante für maximal 7 Personen, die kraftfahrrechtlich zugelassen ist.

-keine annähernd senkrechten Heck- und Seitenwände

-das Kfz sieht optisch wie ein "großer Kombi" bzw ein "SUV" aus.

Annähernd ist leider ein relativer Begriff. Eine Änderung in der Neigung der Seitenwände mit Beginn der Fenster ist absolut üblich. Ein Vergleich mit anderen in der Liste angeführten Kfz lässt uns keine Unterschiede erkennen. Die Maße des Cadillac SRX sind durchwegs vergleichbar.

-keine Fußfreiheit bei der 3. Sitzreihe (ca 10 cm lt Bild in Prospekt) und daher kein entsprechender Komfort bzw Sicherheitsabstand.

Wir zitieren hier aus dem uns vorliegenden Prospekt:

Kopffreiheit 2. Reihe: 975 mm

Kopffreiheit 3. Reihe: 889 mm

Fußraum 2. Reihe: 1041 mm

Fußraum 3. Reihe: 615 mm

Die Sitzmöglichkeit für eine durchschnittliche erwachsene Person sollten damit mit ausreichendem Komfort und Sicherheitsabstand gegeben sein. Von "Notsitzen" kann damit nicht gesprochen werden.

-kein entsprechender Gepäcksraum bei Variante mit 3. Sitzreihe

Aus dem Prospekt lassen sich hierzu 238 Liter ablesen.

-telefonische Auskunft bei der FaD (Kfz-Händler)

Da sich dieser an der vom BMF veröffentlichten Liste orientiert, hilft uns diese nicht weiter.

Antrag

Wir beantragen die sich aus der Tz 3 ergebenden steuerlichen Konsequenzen wieder zu stornieren. Konkret wird beantragt:

-der Vorsteuerabzug für den laufenden Aufwand (Leasing, Treibstoff und Winterreifenkauf), in Summe 1.638,71

-daraus ergibt sich in der Folge eine Gewinnerhöhung von 1.638,71

-der Vorsteuerabzug für die Leasingvorauszahlung iHv 833,33

-daraus ergibt sich in der Folge eine Gewinnerhöhung von 123,47 (der Rest ist auf 46 Monate zu aktivieren)

-Wegfall des Aktivpostens und damit eine Gewinnminderung von 1.916,64

-Wegfall der Luxustangente und damit eine Gewinnminderung von 1.765,22.

In der Folge ist der Privatanteil von 25 % anzupassen:

-von den 2007 zuzuordnenden Vorsteuern für den (1.638,71 und 123,47) sind 440,55 nicht anzuerkennen

-von der sich in Summe ergebenden Gewinnminderung (1.919,68) sind 479,92 wieder gewinnerhöhend anzusetzen.

Damit ergeben sich in Summe gegenüber dem jetzigen Umsatzsteuerbescheid zusätzliche Vorsteuern iHv 2.031,49 und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb verringern sich um 1.439,76 auf 140.658,11."

Die am 3.9.2009 ergangene abweisende **Beschwerdevorentscheidung** (Berufungsvorentscheidung) wurde wie folgt begründet:

"In der Berufung wird die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Anschaffung und den Betrieb eines Cadillac SRX bekämpft.

Begründet wird das Berufungsbegehren damit, dass

-es sich bei dem Wort "annähernd" (iZm dem in einer Entscheidung des UFS bzw VwGH verwendeten Begriffes "annähernd senkrecht") leider um einen relativen Begriff handelt,
-eine Änderung in der Neigung der Seitenwände mit Beginn der Fenster absolut üblich ist,
-ein Vergleich mit anderen in der Liste (gemeint ist hier wohl vermutlich die vom BMF veröffentlichte Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kfz) angeführten Kfz, für die die [Bf] keine Unterschiede erkennen lässt und dass die Maße des Cadillac SRX durchwegs vergleichbar sind.

Ferner wurden in der Berufung auch noch die Maße des betreffenden Fahrzeuges, die Fußfreiheit bei der 3. Sitzreihe, die Kopffreiheit und der Gepäcksraum hinter der 3. Sitzreihe (laut Prospekt mit 238 Liter) als Argument für die Vorsteuerabzugsberechtigung angeführt.

Diesen Einwendungen kann aus folgenden Gründen kein Erfolg beschieden sein:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG gelten Lieferungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen, nicht für das Unternehmen ausgeführt, berechtigen somit nicht zum Vorsteuerabzug. Entsprechend dieser Gesetzesstelle kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Diese Ermächtigung hat der Bundesminister für Finanzen in Anspruch genommen und hat dazu die Verordnung BGBl II Nr 193/2002 (=Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse) erlassen.

Gemäß § 1 dieser Verordnung fallen Kleinkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen. § 5 bestimmt weiters, dass unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen ist, das

-ein kastenwagenförmiges Äußeres und

-Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist.

Nach Ansicht des Finanzamtes hat der im Mittelpunkt der Betrachtung stehende Cadillac SRX kein kastenwagenförmiges Äußeres.

Weder das Umsatzsteuergesetz noch die besagte Verordnung definieren den Begriff "kastenwagenförmig". Da eine Legaldefinition des Begriffes des "kastenwagenförmig"

durch den Steuergesetzgeber fehlt, ist davon auszugehen, dass der Begriff dem Sprachgebrauch gemäß zu verstehen ist.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0161, grundsätzlich nicht beanstandet hat, könne der Begriff des "kastenwagenförmigen" Äußeren dahingehend ausgelegt werden, dass es auf eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senkrechtes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände des betreffenden Fahrzeuges ankomme. Zudem komme auch der Höhe des Fahrzeuges Bedeutung zu. Der Berufungswerberin ist dahingehend beizupflichten, dass der dabei verwendete Begriff "annähernd" relativ ist.

Nach Ansicht des Finanzamtes kommt jedoch in diesem Zusammenhang dem Wort "annähernd senkrecht" jedoch die Bedeutung "fast" senkrecht oder "nur minimal von senkrecht abweichend" bzw jene Bedeutung, die im allgemeinen Sprachgebrauch von der Mehrzahl verständiger und unvoreingenommener Menschen verwendet wird, zu. Keinesfalls kann jedoch in diesem Zusammenhang aus der Verwendung des Wortes "annähernd" abgeleitet werden, dass die Seitenwände oder das Heck nicht oder aber auch nur ungefähr senkrecht beschaffen sein müssen, geschweige denn auch wenn dies bei manchen Fahrzeugtypen üblich ist, gewölbt oder deutlich erkennbar abgeschrägt sein dürfen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu in seinem Erkenntnis vom 8.7.2009, ZI 2009/15/0114, im Zusammenhang mit einem Chevrolet Captiva festgestellt, dass beispielsweise ein Chevrolet Captiva kein kastenwagenförmiges Äußeres aufweist, da der Heckbereich deutlich abgeschrägt und auch keine annähernd senkrechten Seitenwände vorhanden sind.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist das Äußere des vom VwGH beurteilten Chevrolet Captiva mit jenem eines Cadillac SRX hinsichtlich der maßgebenden äußeren Merkmale und seines Erscheinungsbildes absolut vergleichbar. Wie der Chevrolet Captiva besitzt auch der Cadillac SRX keine annähernd senkrechten Seitenwände und auch kein annähernd senkrechtes Heck. Vielmehr weisen Seitenwände und Heck eine so deutliche Wölbung bzw Abweichung von einer geraden von oben nach unten gedachten senkrechten Linie auf, dass diese auch im allgemeinen Sprachgebrauch weder als "senkrecht" noch als "annähernd senkrecht" geschweige denn als kastenwagenförmig bezeichnet werden. Zudem verfügt der Cadillac SRX auch über eine deutlich abgesetzte und vorgezogene Motorhaube und eine deutlich schräge Windschutzscheibe.

Das äußere Erscheinungsbild des Cadillac SRX ist daher nach Ansicht des Finanzamtes weder im Front- noch im Heck- oder Seitenbereich kastenwagenförmig, sondern ähnelt vielmehr jenem Erscheinungsbild, welches die Mehrzahl verständiger und unvoreingenommener Personen einem Personenkraft-, Kombinationskraftwagen oder einem Sport Utility Vehicle, nicht jedoch einem kastenwagenförmigen Fahrzeug (Kleinbus) zuordnen würden.

Auch bei noch so großzügiger Rücksichtnahme auf den technischen Fortschritt und die Weiterentwicklung der Fahrzeugformen kann daher beim vorliegenden Cadillac SRX auch bei einer dynamischen Auslegung (Interpretation) des Wortes "kastenwagenförmig"

bei Bedachtnahme auf die historischen Bezugs- und Ausgangspunkte (VW-Bus, VwGH vom 20.6.1958, 1919/57, Erlass des BMF vom 18.11.1987, 09 1202/4-IV/9/87, AÖFV Nr 330/1987), dem allgemeinen Sprachgebrauch und dem Verständnis allgemein verständiger unvoreingenommener Personen nicht von einem kastenwagenförmigen Äußeren gesprochen werden.

Die in der Berufung angeführte Vergleichbarkeit mit anderen in der Liste des Bundesministeriums für Finanzen angeführten Fahrzeugen führt auch zu keinem anderen Ergebnis und ist nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht zielführend, da es sich bei dieser Liste nur um die (eine) Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen hinsichtlich der Einstufung von bestimmten dort taxativ aufgezählten Fahrzeugen handelt und aus dieser Liste, welche weder in Gesetzesform noch im Verordnungswege erlassen wurde, keine Rechte (Gewohnheitsrechte) abgeleitet werden können, ihr somit auch keine Maßstabsfunktion zukommt und sie deshalb auch nicht als Auslegungsbehelf herangezogen werden kann. Siehe dazu beispielsweise UFSG, GZ RV 0037-G/06 vom 31.3.2006, hinsichtlich Vorsteuerabzug betreffend einen Porsche Cayenne S (die dazu erhobene VfGH-Beschwerde zur ZI B 912/06 wurde mit Beschluss vom 21.6.2006 an den VwGH abgetreten. Die VwGH-Beschwerde zur ZI 2006/15/0235 wurde mit Erk vom 22.4.2009 als unbegründet abgewiesen.

Bei Fehlen eines kastenwagenförmigen Äußeren sind die Voraussetzungen eines Kleinbusses im Sinne des § 5 der Verordnung BGBl II Nr 193/2002 nicht erfüllt. Auf die Frage der Beförderungskapazität (Gepäckbeförderungsmöglichkeit) war daher nicht mehr einzugehen.

Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen."

Im mit Schreiben vom 5.10.2006 dagegen eingebrachten **Vorlageantrag** wurde auf die Ausführungen in der Berufung vom 17.6.2006 verwiesen und gleichzeitig ein Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

In der am 14. Juni 2016 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** gab der im Beschwerdejahr selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer an, dass seines Erachtens aus dem ihm vorliegenden (und auch im Arbeitsbogen unter „Cadillac SRX“ abgelegtes) Prospektmaterial ein Sitzabstand von 10 cm zwischen der zweiten und dritten Sitzreihe nicht nachvollziehbar sei. Der nunmehrige Geschäftsführer führte aus, dass es kaum für sieben Personen ausgelegte Fahrzeuge gebe, die einen entsprechenden Komfort bieten, kraftfahrrechtlich müsse aber immer ein gewisser Sicherheitsstandard vorgesehen sein.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf seine bisherigen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sowie auf das einen Opel Zafira betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.2009, 2009/15/0184, wonach die Innenraumhöhe von 97 cm im Vergleich zur Innenraumhöhe des streitgegenständlichen Fahrzeuges von 97,5 cm nicht wesentlich abweiche. Weiters sei die Möglichkeit, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitzubefördern, bei 238 Liter kaum gegeben.

Das Volumen von 238 Liter ergebe ein Platzangebot von ungefähr 95x50x50cm für das Gepäck.

Der ehemalige Geschäftsführer hob in diesem Zusammenhang hervor, dass zwischen dem Ende der dritten Sitzreihe und dem Heck aufgrund der Fahrzeuglänge von 5 m beim streitgegenständlichen Fahrzeug wesentlich mehr Raum zur Verfügung stehe als bei einem Opel Zafira (mit 4,5 m Fahrzeuglänge).

Vom Vertreter des Finanzamtes wurde ein das strittige Fahrzeug behandelte ADAC Autotest vom März 2005 vorgelegt, wonach zum Raumangebot hinten Folgendes ausgeführt wird: *„Der SRX bietet serienmäßig 5 Sitzplätze und gegen Aufpreis 2 Notsitze im Kofferraum. Auf der Rückbank können Personen bis 1,85 m Größe bequem sitzen, trotz durchschnittlicher Ellenbogenfreiheit ergibt sich ein großzügiges Raumgefühl, vor allem durch das optionale Glasdach. Die Notsitze können nur Kindern auf kurzen Strecken zugemutet werden.“*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

1) Umsatzsteuer für das Jahr 2007:

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall, ob das Fahrzeug Cadillac SRX als Personenkraftwagen bzw Kombinationskraftwagen einzustufen ist und somit kein Vorsteuerabzug zulässig ist, oder ob ein sogenannter Kleinbus mit Vorsteuerabzugsberechtigung vorliegt.

Aus den vorgelegten Fahrzeugpapieren bzw Prospektmaterial gehen ua folgende Daten und Maße für das streitgegenständliche Fahrzeug hervor:

Fahrzeugart/Klasse: Personenkraftwagen/M1, Handelsbezeichnung Cadillac SRX 4,6 V8 Sport Luxury, Länge: 4.950 mm, Breite: 1.845 mm, Höhe mit/ohne Dachreling: 1.721/1.685 mm, Radstand: 2.957 mm, Innenhöhe (vorne): 1.024 mm, Innenhöhe (hinten): 975 mm, Laderaumvolumen hinter der 3. Sitzreihe: 238 Liter.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 können Unternehmer die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für ihr Unternehmen ausgeführt wurden, abziehen.

Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 nicht als für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. 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.

Von den unter die genannte Gesetzesstelle fallenden Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen sind ua Kleinbusse zu unterscheiden.

In Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99 "Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler", hat der Bundesminister für Finanzen im Jahr 2002 die generell abstrakte Festlegung der Voraussetzungen eines - nicht vom Vorsteuerauschluss erfassten - Kleinbusses in der Verordnung BGBl II Nr 193/2002 geregelt.

Nach § 1 dieser Verordnung fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen" und berechtigen daher zum Vorsteuerabzug.

§ 5 dieser Verordnung, die in Bezug auf die Umsatzsteuer nach ihrem § 6 Abs 1 in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden ist, lautet:

"Unter einem Kleinbus ist ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazitäten ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungskapazität abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird."

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

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

- die Kastenwagenförmigkeit (in Anlehnung an die Form des seinerzeitigen VW-Busses),
- eine Innenraumhöhe, die nach der Verkehrsauffassung einem Kleinbus zugemessen werde,
- sowie die Möglichkeit der Beförderung von (zumindest) sieben erwachsenen Personen über einen längeren Zeitraum und über eine längere Distanz mitsamt der Möglichkeit, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Passagiere mitzubefördern (ebenso VwGH-Erkenntnis vom 25.11.2009, 2009/15/0184, wonach hinsichtlich des Fahrzeuges

der Marke Opel Zafira Comfort 2,0 DTI die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 zur Anwendung gebracht worden ist).

A. Zum "kastenwagenförmigen Äußeren":

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Rechtsmeinung, dass es für die Beurteilung eines Kraftfahrzeuges nicht auf den Verwendungszweck im Einzelnen, sondern auf den Zweck, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, dh nach der werkseitigen Konstruktion, zu dienen bestimmt ist. Im Zweifel ist auf den optischen Eindruck und die Verkehrsauffassung abzustellen (vgl VwGH 20.1.1988, 97/13/0022; 14.9.1992, 92/15/0139).

Ob ein PKW oder ein Kombinationskraftwagen vorliegt, ist in wirtschaftlicher Sichtweise, nach der Verkehrsauffassung, nach dem optischen Eindruck und der werkseitigen Zweckbestimmung zu beurteilen (Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12 Rz 193/1).

Der Begriff des "kastenwagenförmigen" Äußeren, also der typischen Form eines als Kastenwagen einzustufenden Fahrzeuges, wurde im VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0161, im Zusammenhang mit dem geleasteten Fahrzeug der Marke „Opel Zafira Comfort 2,0 DTI“ dahingehend ausgelegt, dass es auf eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senkrechtes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände des Fahrzeuges ankomme. Zudem kommt der Höhe des Fahrzeuges Bedeutung zu, was sich daraus ergibt, dass im Begriff "Kleinbus" das Merkmal einer gegenüber gewöhnlichen Personenkraftwagen erhöhten Karosserie (also Innenraumhöhe) enthalten ist.

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt diese Interpretation des Begriffes des „kastenwagenförmigen“ Äußeren (iSd Erlasses AÖFV 330/1987 und der Verordnung BGBl II 193/2002) als nicht rechtswidrig. Zutreffend hat das Finanzamt seine Interpretation auf die geometrische Form des aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 20.6.1958, 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 hat (VwGH 24.9.2008, 2007/15/0161). Des Weiteren wird auch eine deutlich abgesetzte Motorhaube als schädlich angesehen (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0185).

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass der Kleinbus seiner äußeren Form nach zudem von solchen Fahrzeugen abzugrenzen ist, die äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen und von der Einstufung als Kleinbusse ausgeschlossen sind, auch wenn es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder mehr Personen handelt (VwGH 26.11.1985, 84/14/0114 und die dort angeführte Vorjudikatur; weiters zB VwGH 12.12.1995, 92/14/0031). Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Rechtsprechung zum Geländefahrzeug mittlerweile - bereits unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 8.1.2002 - bestätigt (VwGH 25.2.2003, 99/14/0336; 21.9.2006, 2006/15/0185; 2.2.2010, 2008/15/0290).

Aus dem im Akt vorgelegten Prospektmaterial sowie den im Rahmen der Betriebsbesichtigung angefertigten Fotos ist zu entnehmen, dass das Fahrzeug der Marke Cadillac SRX eine Kombilimousine ist. Es weist eine Fahrzeughöhe von 1721/1685 mm (mit/ohne Dachreling) auf, die nach hinten leicht abgeschrägt ist (Innenhöhe vorne 1024 mm, hinten 975 mm). Weiters weist der Cadillac SRX eine erheblich gestreckte, gegenüber der Windschutzscheibe vorgezogene Motorhaube in Verbindung mit einer abgeschrägten Frontscheibe auf. Auch die Seitenwände fallen nicht senkrecht, sondern schräg bis auf Höhe der Radkästen ab, was besonders bei einer Vorderansicht ersichtlich ist.

Der Cadillac SRX verfügt weder über ein "annähernd senkrechtes Heck" noch "annähernd senkrechte Seitenwände", weshalb der Bauform nach kein "kastenwagenförmiges" Äußeres anzunehmen ist.

Der Cadillac SRX ist mit seiner Außenhöhe von 1685 mm (laut Datenblatt) wesentlich niedriger als vergleichbare als "Kleinbusse" anerkannte Fahrzeuge (wie Ford Galaxy: 1811 mm oder Fiat Ulysee 1745 mm), wodurch eine eingeschränkte Innenhöhe bedingt ist. Die Höhe des Innenraumes nimmt von vorne (1024 mm) bis nach hinten (975 mm) hin ab.

Die Innenraumhöhe von 975 mm weicht nach den Ausführungen des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung nicht wesentlich von der des Opel Zafira von 970 mm ab, dessen kastenwagenförmiges Äußeres jedoch vom Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnis vom 25.11.2009, 2009/15/0184) verneint wurde.

Eine eingeschränkte Innenraumhöhe führt auch dazu, dass das Erreichen eines Sitzplatzes in der dritten Reihe für einen Erwachsenen (mit durchschnittlicher Größe) bei jedem Ein- und Aussteigen aus dem Fahrzeug wesentlich erschwert ist (vgl. Urteil des BFG vom 17.6.2014, RV/3100681/2010, wonach für ein Fahrzeug der Marke Ford S-Max Titanium bei einer Außenhöhe von 1.658 mm eine eingeschränkte Innenraumhöhe angenommen wurde).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist festzustellen, dass das Fahrzeug Cadillac SRX das typische Erscheinungsbild eines SUV (Sports Utility Vehicle) aufweist und nach einer Internetrecherche (www.wikipedia.org/wiki/Cadillac_SRX) auch als mittelgroßer SUV bezeichnet wird („Der Cadillac SRX ist ein Pkw-Modell der US-amerikanischen General Motors-Division Cadillac, die gehobene Fahrzeugklassen produziert. Seit Anfang 2004 wird er als mittelgroßes Sport Utility Vehicle unterhalb des Cadillac Escalade vermarktet. Bis Mitte 2007 wurden in Deutschland mit knapp 250 verkauften Fahrzeugen nur sehr geringe Absatzzahlen erreicht.“).

Ins Deutsche übersetzt heißt "Sports Utility Vehicle" Sportnutzfahrzeug. Ein "Sports Utility Vehicle" ist ein PKW mit ähnlichem Fahrkomfort wie eine Limousine, jedoch mit erhöhter Geländegängigkeit und optischen Anleihen an einen Geländewagen.

Nach dem Verwaltungsgerichtshof fallen unter Personenkraftwagen auch so genannte SUV, Cross-over-Fahrzeuge und dergleichen, die optische Anleihen an ein Geländefahrzeug nehmen (so VwGH 8.7.2009, 2009/15/0114 hinsichtlich eines Chevrolet

Captiva; VwGH 2.2.2010, 2008/15/0290 hinsichtlich eines Chevrolet Tahoe). Ob ein konkretes Fahrzeugmodell tatsächlich für den Einsatz im Gelände "gedacht" ist, ist nach der Rechtsprechung nicht von Belang (siehe VwGH 2.2.2010, 2008/15/0290).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.9.2006, ZI 2006/25/0185, (unter Hinweis auf VwGH-Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0336) ausgeführt hat, erfüllen Fahrzeuge mit einer deutlich abgesetzten Motorhaube das Kriterium des „kastenwagenförmigen Äußeren“ nicht. Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen, könnten nicht als Kleinbusse eingestuft werden (ua VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0185 hinsichtlich eines Kraftfahrzeuges der Marke Ssang Yong Rexton 27 XDI Premium).

Wie aus den im Akt befindlichen Fotos dieses Fahrzeuges zu ersehen ist, weist das streitgegenständliche Fahrzeug aufgrund einer deutlich abgesetzten Motorhaube sowie der eingeschränkten Innenraumhöhe kein kastenwagenförmiges Äußeres auf. Dies entspricht auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben), die bei sogenannten SUVs ein kastenwagenförmiges Äußeres verneint.

Da die Karosserieversion die Form eines Kombis (lt Zulassungsschein Aufbau: Kombilimousine) aufweist, ist das strittige Fahrzeug zwar im hinteren Bereich deutlich "eckiger" ausgeprägt, es nimmt dem Fahrzeug aber nicht seinen Charakter als Geländewagen.

Auch nach dem ADAC Autotest vom März 2005 wird er als "eine Mischung aus komfortablem Geländewagen und Familienkombi" beschrieben.

Der Hersteller beschreibt das Fahrzeug in seinem Verkaufsprospekt als "aufregenden neuen Cross-over-4x4 von Cadillac" (KSt-Akt/2007, S 32), meint damit einen SUV im Sinne von "gekreuzt mit einem PKW".

Da beim Cadillac SRX bereits das Tatbestandselement des kastenwagenförmigen Äußeren nicht erfüllt und somit kein Kleinbus gegeben ist, war der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

B. Zur Frage der Beförderungskapazität:

Im Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0161 wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass auch hinsichtlich des in der Verordnung BGBl. II 193/2002 genannten Merkmals der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist. Unter einer Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen seien Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen. Die Sitzmöglichkeiten müssten dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- und Notsitze biete, werde nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im Allgemeinen nicht vorliegen. Zudem sei dem Begriff des

Kleinbusses immanent, dass die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können.

Das streitgegenständliche Fahrzeug ist kraftfahrrechtlich auf die Beförderung von 5 Personen zugelassen.

Für die Beurteilung der Beförderungskapazität ist jedoch nicht allein auf die behördliche Zulassung eines Fahrzeuges zu achten, hat doch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.9.2008, 2007/15/0161, betreffend den PKW Opel Zafira festgestellt, dass - vergleichbar mit dem Merkmal der einem Kastenwagen entsprechenden äußeren Form- auch hinsichtlich des Merkmals der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist, wobei darunter für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen sind. Die Sitzmöglichkeiten müssen daher geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- oder Notsitze (Nach ADAC Autotest vom März 2005 zum Raumangebot hinten: *"Die Notsitze können nur Kindern auf kurzen Strecken zugemutet werden."*) bietet, wird nach der Verkehrsauffassung die Beförderungskapazität im erforderlichen Ausmaß nicht erreicht sein. Weiters ist diesem Begriff immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen sollten, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können.

Nach den vorliegenden technischen Daten (siehe auch Beschwerde vom 17.6.2009) beträgt das Laderaumvolumen hinter der 3. Sitzreihe 238 Liter.

Bei der Quantifizierung des Mindestausmaßes der Mitbeförderungsmöglichkeit von Gepäckstücken der beförderten Personen 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 (BFG vom 17.6.2014, RV/3100681/2010 und die dort zitierte Judikatur, sowie UFS 28.7.2009, RV/0471-F/08; Bilger, UFS Journal 8/2009, S 287 ff).

Da der Laderaum durch die Schräge der Rückenlehne der hinteren Sitze sowie des Heckbereiches (Kofferraumdeckel) nach oben stetig abnimmt, kann das angegebene Ladevolumen nicht optimal ausgenutzt werden. Die Mitnahme größerer oder mehrerer nur mittlerer Reisetaschen oder -koffer ist vollkommen ausgeschlossen.

Wenn man für die zur Unterbringung der Gepäckstücke vorgesehenen 238 Liter betrachtet, somit ein mögliches Ladevolumen mit den Maßen 950x500x500 mm angenommen werden kann, könnte die Mitnahme von vier bis fünf Reiserucksäcken möglich sein, keineswegs können jedoch die bei einer Vollbesetzung erforderliche Anzahl von Gepäckstücken verstaut werden, wobei weitere Gegenstände wie Mäntel oder Jacken auch keinen Platz mehr fänden.

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

Zusammengefasst ist daher festzustellen, dass dem in Rede stehenden Kraftfahrzeug Cadillac SRX die Eigenschaft als Kleinbus im Sinne des § 5 der Verordnung, BGBl II Nr 193/2002, zu versagen ist, weil dieses Fahrzeug - weder ein kastenwagenförmiges Äußeres noch die erforderliche Innenraumhöhe aufweist, noch die Möglichkeit bietet, die Mitnahme von Gepäckstücken für sieben Personen zu gewährleisten.

Es wird darauf hingewiesen, dass bei der Beurteilung als Kleinbus die oben angeführten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

Der Beschwerde war schon deshalb der Erfolg zu versagen, weil der Cadillac SRX das Tatbestandsmerkmal des kastenwagenförmigen Äußeren nicht erfüllt.

C.

Zum Hinweis des Bf auf vergleichbare Fahrzeugtypen (insbesondere auf solche der sogenannten BMF-Liste) hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals befasst (ua 25.11.2009, 2009/15/0184; 2.2.2010, 2008/15/0290) und dazu ausgeführt:

"Zu diesem Vorbringen ist zunächst darauf zu verweisen, dass im gegenständlichen Verfahren nicht geprüft werden kann, ob andere, nicht verfahrensgegenständliche Fahrzeugtypen die Voraussetzungen des Erlasses AÖFV 1987/330 und damit auch der Verordnung BGBl. II 2002/193 erfüllen und ob es tatsächlich zutrifft, dass im Einzelfall Fahrzeuge zu Unrecht in eine 'sogenannten BMF-Liste' der Kleinbusse auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen aufgenommen worden sind. Für den Beschwerdefall ist entscheidend, ob das verfahrensgegenständliche Fahrzeug die Kriterien des Erlasses AÖFV 1987/330 und damit auch der Verordnung BGBl. II 2002/193 erfüllt.

Unter den in die 'sogenannte BMF-Liste' aufgenommenen Fahrzeugen scheint der streitgegenständliche Fahrzeugtyp jedenfalls nicht auf. Es kann daher auch im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben, ob - sollte tatsächlich solches vorgekommen sein

- die (behauptete) Aufnahme eines anderen konkreten Fahrzeuges in die 'BMF-Liste', obwohl jenes Fahrzeug die Kriterien des Erlasses AÖFV 330/1987 nicht erfüllt, (für jenes andere Fahrzeug) eine Praxis der Verwaltungsbehörden iSd Urteiles des EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99 "Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler", ÖStZB 2002/768, begründen könnte. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, ausgesprochen hat, steht für Zeiträume vor und ab dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL fest, dass ein Unternehmer in Bezug auf einen Fahrzeugtyp, der nicht konkret von der Finanzverwaltung als Kleinbus beurteilt (und in die Liste aufgenommen) worden ist, den Vorsteuerabzug nach der Verwaltungspraxis nicht hat erlangen können, wenn das Fahrzeug den im Erlass generell und abstrakt festgelegten Kriterien nicht entsprochen hat."

Bei den in der Liste aufscheinenden Fahrzeugtypen handelt es sich um die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen (wie im ersten Absatz dieser Liste auch ausgeführt).

Das Bundesfinanzgericht ist nur an Gesetze und Verordnungen gebunden.

Erlässe oder Einzelerledigungen des Bundesministeriums für Finanzen sind für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlich.

Dessen ungeachtet, steht außer Streit, dass das streitgegenständliche Fahrzeug nicht auf der vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen "Liste der Kleinbusse" aufscheint.

Beim Cadillac SRX handelt es sich - wie aus dem aktenkundigen Prospektmaterial und Fotos ersichtlich - um ein Kraftfahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines SUV, das als Personen- bzw Kombinationskraftwagen zu beurteilen ist.

Ein Vorsteuerabzug konnte daher aus diesen Gründen nicht gewährt werden.

2) Körperschaftsteuer für das Jahr 2007:

Da auf Grund der unter 1) dargelegten Erwägungen das strittige Kraftfahrzeug steuerlich als Personenkraftwagen zu qualifizieren sind, konnte den begehrten Änderungen der festgestellten Gewinne, die ausschließlich auf der begehrten Behandlung des Kraftfahrzeuges als Kleinbus beruhen, nicht entsprochen werden.

Zur 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.

Die (ordentliche) Revision wird zugelassen, da der Verwaltungsgerichtshof bis dato noch nicht über die Frage abgesprochen hat, ob das Fahrzeug Cadillac SRX 4,6 V8 Sport Luxury zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht.

Wien, am 21. Juni 2016