



GZ. RV/0410

miterledigt RV/0411-G/09,

RV/0412-G/09, RV/0413-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Steuerberatung & Wirtschaftsprüfung Zotter GmbH, 8041 Graz, Paul-Ernst-Gasse 31, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. April 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2006 und 2007 entschieden:

1. Die Berufungen werden als unbegründet *abgewiesen*.
2. Die **Umsatzsteuer 2006** wird – *endgültig* - festgesetzt mit **€ 22.191,72** (*bisher* laut angefochtenem vorläufigen Bescheid: *€ 23.651,73*).

Die **Einkommensteuer 2006** wird – *endgültig* - mit **€ 0,-** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Ermittlung der Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen (diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches).

3. Die **Umsatzsteuer- und Einkommensteuerfestsetzung 2007** wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für *endgültig* erklärt.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob es sich bei dem Kfz der Marke „BMW X5 4,8 i“ um einen vorsteuerabzugsfähigen Kleinbus handelt oder nicht. Dieselbe Sach- und Rechtsfrage war bereits Gegenstand eines das Veranlagungsjahr 2005 betreffenden Berufungsverfahrens

mit der GZ RV/0535-G/07. Hinsichtlich der Darstellung des maßgeblichen Sachverhaltes sowie der rechtlichen Begründung kann daher im Wesentlichen auf die Begründung der im vorangeführten Verfahren ergangenen ha. Berufungsentscheidung vom 22. Oktober 2009 verwiesen werden.

Am 15. April 2008 bzw. am 17. März 2009 langten die Umsatzsteuer- sowie die Einkommensteuererklärungen für 2006 bzw. 2007 auf elektronischem Wege beim Finanzamt ein. Mit den hier berufungsgegenständlichen – gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen - Bescheiden (jeweils vom 30. April 2009) nahm das Finanzamt erklärungskonforme Veranlagungen vor. In der Begründung führte das Finanzamt aus, die Veranlagung erfolge vorläufig, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines offenen Rechtsmittelverfahrens (gemeint war jenes für 2005) abhängig sei.

Mit den dagegen erhobenen Berufungen begehrte der Bw. – erstmals – *„die abzugsfähige Vorsteuer um die auf die Aufwendungen für obiges Fahrzeug entfallende Vorsteuer zu erhöhen“* sowie der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einen (betragsmäßig bestimmten) 20%-igen Privatanteil hinzuzurechnen. Hinsichtlich der Einkommensteuer beantragte er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die Vorsteuer zu erhöhen bzw. einen Privatanteil in Abzug zu bringen. Da das vorliegende Fahrzeug mit bis zu sieben Sitzplätzen ausgestattet werden könne, weise es sämtliche Merkmale eines Kleinbusses auf. Da dem Gesetz keine näheren Beschreibungen betreffend das Aussehen eines Kleinbusses zu entnehmen seien, sondern im Rahmen einer Verordnung lediglich auf die Notwendigkeit des Vorhandenseins von mehr als sechs Sitzplätzen hingewiesen werde, erfülle das in Frage stehende Kfz alle Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer. Des Weiteren werde darauf hingewiesen, dass der EuGH eine Umsatzsteuer auf Leasingraten für im Ausland geleaste Fahrzeuge als EU-widrig eingestuft habe. Wenn daher *„PKW-Leasing im Ausland umsatzsteuerfrei erfolgen“* könne, müsse dies auch für den rein inländischen Fall Geltung haben. Sollte das Fahrzeug nicht ohnehin als vorsteuerabzugsfähiger Kleinbus behandelt werden, werde in eventu ersucht, die abzugsfähige Vorsteuer um die auf die Leasingraten entfallende Vorsteuer bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend zu erhöhen.

Über Vorhalt des UFS wurden im das Jahr 2005 betreffenden Rechtsmittelverfahren seitens des Bw. einige ergänzende Unterlagen vorgelegt, ua. der Typenschein des zur Beurteilung stehenden Fahrzeuges. Diesem zufolge handelt es sich um einen PKW (Limousine) mit insgesamt fünf Sitzplätzen.

Auf der Homepage von BMW Österreich (<http://www.bmw.at/at/de/>) wird der BMW X5 ua. wie folgt beschrieben: *„In der Serienausstattung bietet er fünf Personen großzügigen Platz. Der Stauraum von 620 Litern kann bei Bedarf durch Umlegen der zweiten Sitzreihe auf 1.750*

Liter vergrößert werden. Optional ist auch eine dritte Sitzreihe verfügbar, deren zwei zusätzliche Sitze sich nach Bedarf einzeln im Ladeboden versenken lassen.“ Im Internet finden sich zahlreiche Beschreibungen des BMW X5 4,8is, in denen er als SUV (*Sports Utility Vehicle*) bzw. SAV (*Sports Activity Vehicle*) bezeichnet wird (so zB unter www.spiegel.de/auto/aktuell). Auch auf <http://www.7-forum.com/>, einer Internetplattform für BMW-Fahrer und –Fans, wird das hier zu beurteilende Fahrzeug als SAV bezeichnet. Der UFS hat sich aus dem Internet auch ein das gegenständliche Kfz betreffendes Informationsprospekt der Fa. BMW herunter geladen, aus welchem ua. hervorgeht, dass das Fahrzeug über eine deutlich abgesetzte Motorhaube verfügt.

Der Bw. ist am 16. Mai 2009 verstorben, am 18. Juni 2009 wurde über seinen Verlass der Konkurs eröffnet. Zum Masseverwalter wurde die im „Adresskopf“ (links oben) angeführte Rechtsanwaltskanzlei bestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, – abgesehen von einigen hier nicht relevanten Ausnahmen – nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Von den unter § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 fallenden Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen sind ua. Kleinbusse zu unterscheiden. Nach § 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und Kombinationskraftwagen. Der Begriff des Kleinbusses wird im § 5 der Verordnung wie folgt definiert (hinsichtlich des gemeinschaftsrechtlichen Hintergrundes dieser Regelung, soweit sie Umsatzsteuer betrifft, siehe das VwGH-Erkenntnis vom 21. September 2006, 2004/15/0074, 0114):

"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 bei der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Zahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes oder kombiniert eingesetzt wird."

Der VwGH anerkennt in ständiger Rechtsprechung Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen bzw. Stationsfahrzeugen entsprechen, nicht als Klein-

busse, sondern ordnet diese den gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Personen- bzw. Kombinationskraftwagen zu, auch wenn einzelne kraftfahrrechtliche Merkmale eines Geländefahrzeuges nicht vorhanden sind oder es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder mehr Personen handelt (zB VwGH vom 12. Dezember 1995, 92/14/0031; sowie vom 25. Februar 2003, 99/14/0336). Dies gilt auch unter Bedachtnahme auf die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte (EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99).

Der Kleinbus ist sohin seiner äußeren Form nach von solchen Fahrzeugen abzugrenzen, die äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen und als solche im steuerlichen Sinne stets den PKWs zugeordnet werden (zB VwGH vom 21. September 2006, 2006/15/0185).

An die – teils oben zitierte - VwGH-Judikatur anknüpfend versagte der UFS auch für so genannte SUVs den Vorsteuerabzug (s. zB Berufungsentscheidung vom 21. April 2005, RV/1510-W/04; in dieser Entscheidung wird ua. der BMW X5 als Beispiel für ein SUV angeführt).

Neben dem äußeren Erscheinungsbild legt die Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 als weiteres Kriterium des Kleinbusses fest, dass das Fahrzeug Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist, wobei es für die Beurteilung der Personenbeförderungskapazität auf die nach Bauart und Größe des Fahrzeuges zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit ankommt. Der Begriff des Kleinbusses als Sonderform des Omnibusses geht auf das VwGH-Erkenntnis vom 20. Juni 1958, 1019/57, Slg 1851/F, zurück, in welchem betont wird, ein Omnibus diene im allgemeinen dem Transport einer größeren Zahl von Personen im Rahmen seiner beruflichen Verwendung; ein Volkswagenomnibus (als erste Form eines Kleinbusses) diene im Allgemeinen dem Zwecke der Personenbeförderung nach der für einen Omnibus typischen Art und Weise (vgl. VwGH vom 24. September 2008, 2007/15/0161).

In gleicher Weise wie hinsichtlich des Merkmals der einem Kastenwagen entsprechenden äußeren Form ist auch hinsichtlich des Merkmals der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Omnibus einerseits und Personenkraftwagen sowie Kombinationskraftwagen andererseits kann kein Zweifel daran bestehen, dass unter einer Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen sind. Die Sitzmöglichkeiten müssen dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Soweit ein Fahrzeug bloß Raum für Hilfs- oder Not-sitze bietet, wird nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen

in Bussen im Allgemeinen nicht vorliegen. In diesem Sinne wies der VwGH im Erkenntnis vom 21. September 2006, 2003/15/0036, darauf hin, dass das Erfordernis der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen technisch eine bestimmte Größe des Fahrzeuges bedinge.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist dem Begriff des "(Klein)Busses" zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können (VwGH vom 24. September 2008, 2007/15/0161).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage konnte der vorliegenden Berufung kein Erfolg beschieden sein:

Wie aus den eingangs dargelegten (ergänzenden) Ermittlungen des UFS hervorgeht, ist der BMW X5 4,8 in die Kategorie der so genannten SUVs einzuordnen. Bei SUVs handelt es sich um PKWs mit einem ähnlichen Fahrkomfort wie bei einer Limousine, jedoch mit einer erhöhten Geländegängigkeit sowie mit einer Karosserie, die an das Erscheinungsbild von Geländewagen angelehnt ist (s. zB http://de.wikipedia.org/wiki/Sport_Utility_Vehicle).

Auf Grund der oa. Rechtsprechung ist das gegenständliche Fahrzeug daher als so genanntes SUV schon allein auf Grund seiner äußeren Erscheinungsform nicht als Kleinbus im Sinne der oa. steuerlichen Bestimmungen anzusehen.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht darüber hinaus hervor, dass der hier zu beurteilende PKW auch nicht über die für eine Anerkennung als Kleinbus erforderliche Beförderungskapazität verfügt: Im Bedarfsfalle kann zwar die Anzahl der grundsätzlich vorhandenen und auf Grund der Zulassung vorgesehenen fünf Sitzplätze auf sieben erhöht werden. Doch handelt es sich bei den beiden Zusatzplätzen um zwei im Boden versenkbare „Notsitze“, die mit einer entsprechenden Beförderungsmöglichkeit in einem (Klein)Bus nicht vergleichbar sind. Diese Sitze sind weder dafür geeignet, Erwachsene über einen längeren Zeitraum mit dem entsprechenden Komfort und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern, noch bestehen bei Beförderung von sieben Personen die räumlichen Voraussetzungen, in einem Mindestausmaß auch noch Gepäckstücke der beförderten Personen mitführen zu können.

Da der berufsgegenständliche PKW weder seiner äußeren Erscheinungsform noch seiner Beförderungskapazität nach als steuerlicher Kleinbus qualifiziert werden kann, hat das Finanzamt völlig zu Recht, die Vornahme der mit der Berufung begehrten steuerlichen Konsequenzen (insbesondere den Vorsteuerabzug) versagt.

Auch mit dem Hinweis in der Berufung, dass *„der EuGH eine Umsatzsteuer auf Leasingraten für im Ausland geleaste Fahrzeuge als EU-widrig eingestuft“* habe, ist für den Standpunkt des Bw. nichts gewonnen, hat doch der Bw. den gegenständlichen PKW im Inland geleast.

Wenn schließlich vorgebracht wird, dass *„PKW-Leasing im Ausland umsatzsteuerfrei erfolgen“* könne und dies daher auch für den rein inländischen Fall gelten müsse, so ist klar zu stellen, dass das Leasing von PKWs im Regelfalle auch im Ausland der Umsatzsteuer unterliegt, einige Staaten jedoch (wie zB Deutschland) den Abzug von mit der Anschaffung, dem Betrieb, etc. von PKWs zusammenhängenden Vorsteuern – im Gegensatz zu Österreich – zulassen. Auf Grund der oben dargelegten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen stehen, grundsätzlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt, und sind daher die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nach der innerstaatlichen Rechtslage nicht abzugsfähig.

Hinsichtlich des Jahres 2006 legte der Bw. mit Eingabe vom 16. März 2009 berichtigte Abgabenerklärungen vor. Da diese von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz inhaltlich unbeanstandet gelassen wurden, waren die damit gegenüber den ursprünglichen Erklärungen begehrten Änderungen (Erhöhung des gewerblichen Verlustes bzw. damit einhergehende Verminderung der steuerpflichtigen Umsätze einerseits, Ansatz selbständiger Einkünfte andererseits) nunmehr bei Erlassung der vorliegenden Berufungsentscheidung entsprechend zu berücksichtigen. Ertragsteuerlich ergibt sich dadurch jedoch hinsichtlich der Abgabenhöhe keine Änderung (s. Berechnungsblatt).

Da die in den angefochtenen Bescheiden zur Begründung der Vorläufigkeit angeführten Umstände durch Ergehen der das Jahr 2005 betreffenden ha. Berufungsentscheidung vom heutigen Tag weggefallen sind, konnte die Abgabenfestsetzung mittels vorliegender Berufungsentscheidung nunmehr endgültig erfolgen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 22. Oktober 2009