



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 1

GZ. RV/0535-G/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatung & Wirtschaftsprüfung Zotter GmbH, 8041 Graz, Paul-Ernst-Gasse 31, vom 6. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 entschieden:

1. Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.
2. Die **Umsatzsteuer 2005** wird festgesetzt mit € **10.963,74** (*bisher* laut angefochtenem Bescheid: € *11.963,74*).
3. Die **Einkommensteuer 2005** wird mit € **3.114,77** festgesetzt (*bisher* € *2.509,10*).

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

### Entscheidungsgründe

Strittig ist im Berufungsfall die Frage, ob es sich bei dem Kfz der Marke „BMW X5 4,8 is“ um einen vorsteuerabzugsfähigen Kleinbus handelt oder nicht.

Laut den im Veranlagungsakt befindlichen „Dauerbelegen“ betrieb der – im Mai 2009 verstorbene - Berufungswerber (Bw.) einen Handel mit Booten. Mit der gegenständlichen Berufung begehrte er – erstmals – „*die abzugsfähige Vorsteuer um die auf die Aufwendungen für obiges Fahrzeug entfallende Vorsteuer iHv. € 2.218,74 zu erhöhen*“ sowie der Umsatzsteuer-

bemessungsgrundlage einen 20%-igen Privatanteil iHv. € 987,78 hinzuzurechnen. Hinsichtlich der Einkommensteuer beantragte er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die oa. Vorsteuer zu erhöhen bzw. einen Privatanteil von € 5.211,19 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. Ertragsteuerlich entfalle dadurch die Einschränkung auf Anschaffungskosten iHv. € 40.000,-, zudem komme für das Fahrzeug auch nur eine Nutzungsdauer von höchstens fünf Jahren in Betracht. 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 iHv. € 1.523,06 bzw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend zu erhöhen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2007 führte das Finanzamt aus, dass es sich laut amtlicher Ermittlung (Anruf bei der zuständigen Haftpflichtversicherung) bei gegenständlichem Fahrzeug um einen „*5-Sitzer*“ und somit nicht um einen Kleinbus iSd. Gesetzes handle.

Während des laufenden Berufungsverfahrens ersuchte der Bw. mit beim Finanzamt eingereichter Eingabe vom 16. März 2009 um „*Berichtigung der Steuererklärung*“ für das Streitjahr.

Über Vorhalt des UFS wurden 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](http://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 besorgt, 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:***

In Streit steht, ob das Fahrzeug BMW X5 4,8is steuerlich als Kleinbus anzusehen ist oder nicht. Der Bw. begründete seinen Standpunkt damit, dass das gegenständliche Fahrzeug mit bis zu sieben Sitzplätzen ausgestattet werden könne und daher sämtliche Merkmale eines Kleinbusses erfülle.

Dazu ist wie folgt auszuführen:

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 Krafträder 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 Fahrzeughalters) 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 Kleinbusse, 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 Geländefahrzeugs 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 auch unter Bedachtnahme auf die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte (EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99).

Ein Kleinbus (im steuerlichen Sinne) ist sohin schon seiner äußeren Form nach von solchen Fahrzeugen abzugrenzen, die äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen und als solche steuerlich 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 Fahrzeugs 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 Notsitze 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 is 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](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 (insbesondere zB deutlich abgesetzte Motorhaube) 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 versenkbar „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 berufungsgegenständliche 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 versagt.

---

Auch mit dem Hinweis in der Berufung, dass „*der EuGH eine Umsatzsteuer auf Leasingraten für im Ausland geleasezte 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 Einführen, 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.

Eine Änderung der Abgabenfestsetzung ergibt sich gegenüber jener in den angefochtenen Bescheiden jedoch auf Grund der mit Eingabe vom 16. März 2009 begehrten „*Berichtigung der Steuererklärung*“. Dieser Eingabe zufolge waren einerseits die gewerblichen Einkünfte um € 5.000,- zu vermindern, andererseits jedoch bislang unberücksichtigt gebliebene selbständige Einkünfte iHv. € 6.580,- in Ansatz zu bringen. Da das Finanzamt dieses Anbringen des Bw. an den UFS weiter geleitet hat, ohne dagegen inhaltliche Einwendungen zu erheben, waren die vorangeführten Beträge bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen und der Abgabenberechnung antragsgemäß zu berücksichtigen (s. dazu die beiliegenden Berechnungsblätter).

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 22. Oktober 2009