



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vertreten durch Übelher, SteuerberatungsGmbH, 6874 Bizau, Kirchdorf 69, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 24. April 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 18. April 2007 beehrten die Berufungswerber (Bw.) die Aufhebung der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerveranlagungen (richtig Umsatzsteuerbescheid und Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) für das Jahr 2005 gemäß § 299 BAO.

Begründend wurde ausgeführt, der Gesellschafter b habe im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens am 6. Mai 2005 einen VW Touran angeschafft. Nunmehr habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. September 2006, 2003/15/0036, ausgesprochen, dass unter einem Kleinbus nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ein Fahrzeug zu verstehen sei, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen einschließlich des Fahrzeuglenkers aufweise. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität sei nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des

Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Das in § 5 der Verordnung BGBL. II Nr. 193/2002 angeführte Merkmal, dass das zu prüfende Fahrzeug Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen einschließlich des Fahrzeuglenkers aufweise, sei beim in Rede stehenden Opel Zafira unbestritten gegeben.

Dieses VwGH-Erkenntnis beziehe sich auf den Opel Zafira, zu welchem der VW Touran hinsichtlich Bauart, Aussehen und Sitzplätzen große Ähnlichkeiten aufweise. Der VW Touran passe somit genau in dieses VwGH-Erkenntnis, was die selben Konsequenzen mit sich bringen müsse, d.h. Vorsteuerabzug und umsatzsteuerliche Zuordnungsmöglichkeiten zum Unternehmensbereich.

Auf Grund des zitierten VwGH-Erkenntnisses erweise sich der Inhalt der angefochtenen Bescheide als nicht richtig.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 24. April 2007 diesen Antrag abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21. September 2006, 2003/15/0036, nicht die Frage entschieden habe, ob der Opel Zafira eine Kastenwagenform aufweise. Nach Ansicht der Finanzverwaltung weise der Opel Zafira wie auch das angesprochene siebensitzige Fahrzeug VW Touran keine Kastenwagenform auf. Indizien hiezu seien die vorgezogene Motorhaube, die abfallende Dachlinie und die abgeschrägte Heckpartie. Diese Fahrzeuge seien daher unverändert nicht als Kleinbusse anzusehen und somit nicht vorsteuerberechtigt. Demzufolge sei der Antrag als unbegründet abzuweisen.

In der gegen diesen Abweisungsbescheid erhobenen Berufung wird angeführt, dass die von der Finanzverwaltung aufgezeigten Indizien, welche begründeten, dass der VW Touran keine Kastenwagenform habe, sehr dehnbar seien. Vermutlich deshalb habe das zitierte VwGH-Erkenntnis ausschließlich Bezug auf die Anzahl der vorhandenen Sitzplätze genommen, welche genau und zweifelsfrei feststellbar seien. Der VW Touran habe zweifellos mehr als sechs Sitzplätze und entspreche somit dem Sinne nach der VwGH Rechtsprechung, weshalb der Vorsteuerabzug im betrieblichen Bereich grundsätzlich zu gewähren sei.

Das Finanzamt hat hierauf am 1. Juni 2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen.

Der Vorlageantrag vom 22. Juni 2007 wird gleich wie die o.a. Berufung begründet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Finanzamt den Aufhebungsantrag nach § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides 2005 sowie des Bescheides über die einheitliche und gesonderte

Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2005, jeweils vom 21. Dezember 2006, zu Recht abgewiesen hat.

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

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

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

Gemäß 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt werden, als Vorsteuer abziehen.

Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), 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. Ausgenommen davon sind Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

Eine erste Definition des Begriffes "Kleinbus" wurde von der Verwaltung bereits mit dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, Zl. 09 1202/4-IV/9/87, AÖFV Nr. 300/1987, vorgenommen. Darin hieß es u.a.: *"Kleinbusse fallen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht unter die für die Personen- und Kombinationskraftwagen geltenden einschränkenden steuerlichen Bestimmungen. Für Kleinbusse besteht daher grundsätzlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges unter Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen. Unter einem Kleinbus ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen. Es ist auch unmaßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist allerdings die nachweislich überwiegende unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung eines Fahrzeuges".*

Mit der auf Grund der Verordnungsermächtigung des 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 erlassenen und am 15. Februar 1996 in Kraft getretenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 273/1996, wurde der Kreis der vorsteuerabzugsberechtigten Kraftfahrzeuge gegenüber der vorherigen Verwaltungspraxis etwas enger gezogen. Diese geänderte Verwaltungspraxis wurde vom EuGH mit Urteil vom 8. Jänner 2002 in der Rechtssache C-409/99 Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler als

gemeinschaftswidrig eingestuft. Unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung sprach dieser darin aus, Regelungen eines Mitgliedstaates, welche bestehende Tatbestände zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach dem Inkrafttreten der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (6. MwSt-RL) änderten, indem sie diese Tatbestände einschränkten und dadurch dem Ziel der 6. MwSt-RL näher kämen, seien durch die Ausnahmegvorschrift des Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL gedeckt. Dagegen stelle eine nationale Regelung keine nach Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitere und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entferne. Angesichts des besonderen Zweckes der Stand-Still-Klausel umfasse der Begriff "innerstaatliche Rechtsvorschriften" im Sinne des Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates (vgl. EuGH 1.8.2002, C-409/99, Rz 49). Daher sei es einem Mitgliedstaat verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhenden Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt worden sei.

Aufgrund dieses Urteiles des EuGH erließ der Bundesminister für Finanzen eine neue Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, mit deren Inkrafttreten die Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 außer Kraft trat. Nach § 1 der neuen Verordnung fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen". Unter einem Kleinbus ist nach § 5 der Verordnung ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl 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 dient. Nach § 6 Abs. 1 leg. cit. ist die Verordnung in Bezug auf die Umsatzsteuer in allen nichtrechtskräftigen Fällen anzuwenden.

Damit wurden mit der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 in Bezug auf die Abgrenzung der vorsteuerbegünstigten Kleinbusse von den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Personen- und Kombinationskraftwagen wieder jene Abgrenzungsmerkmale eingeführt, wie sie zum 1.1.1995 nach der Verwaltungspraxis bereits gegolten haben. Aufgrund der Inkrafttretensregelung des § 6 Abs. 3 UStG 1994 ist die VO BGBl. II Nr. 193/2002 ist diese auch auf den gegenständlichen Fall anzuwenden.

Was nun das verfahrensgegenständliche Fahrzeug VW Touran betrifft, so hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem "Opel Zafira" Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0195, festgestellt, dass in gleicher Weise wie hinsichtlich des Merkmals der einem Kastenwagen entsprechenden äußeren Form auch hinsichtlich des Merkmals der Beförderungskapazität auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist. Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Omnibus einerseits und Personenkraftwagen sowie Kombinationskraftwagen andererseits könne kein Zweifel 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 müssten 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 bietet, wird nach der Verkehrsauffassung die Möglichkeit der Beförderung auf Sitzplätzen in Bussen im allgemeinen nicht vorliegen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei dem Begriff des (Klein)Busses zudem immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestünden, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass selbst wenn er zum Schluss kommen würde, dass der VW Touran ein kastenwagenförmiges Äußeres besitzt, sowie ausreichend Sitzmöglichkeiten zur Beförderung von zumindest sieben Personen über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz vorhanden ist, der Berufung kein Erfolg beschieden wäre, weshalb eine Auseinandersetzung mit diesen Kriterien aus verfahrensökonomischen Gründen entfällt.

Kein Zweifel kann jedenfalls betreff des Umstandes bestehen, dass der VW Touran das Kriterium der räumlichen Voraussetzung zur Mitbeförderung von Gepäckstücken in einem Mindestausmaß für zumindest sieben Personen nicht erfüllt und wird hiezu ausgeführt wie folgt:

Der Verwaltungsgerichtshof verlangt, dass in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördert werden können. Dabei 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 (UFS vom 28. Juli 2009, RV/0471-F/08; Bilger, UFS Journal 8/2009, S 287 ff).

Diese Möglichkeit bietet der Opel Zafira nicht.

Der VW Touran verfügt im Zustand als Siebensitzer hinter der dritten Sitzreihe über einen Gepäckraum mit einem Ladevolumen – laut Prospekt – von lediglich 121 Litern (zum Vergleich Opel Zafira 150 Liter). Mit einem derart geringem Ladevolumen liegt die Gepäckmitnahmemöglichkeit in einem sehr deutlichen Ausmaß hinter jener eines mittelgroßen Pkw's, dessen Ladevolumen hinter der Rückbank zwischen 250 und 500 Liter beträgt (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Kofferraum>). Da der freie Laderaum durch die Schräge der Rücklehnen der hinteren Sitze nach oben stetig abnimmt, kann das angegebene Ladevolumen zudem nicht optimal ausgenutzt werden.

Im solcherart zur Verfügung stehenden Laderaum ist die Mitnahme größerer oder auch nur mittlerer Reisetaschen oder -koffer gänzlich ausgeschlossen. Es können aber auch nicht mehr als vier kleine Reiserucksäcke mit den Maßen 15 x 30 x 50 cm im Gepäckraum verstaut werden, wobei weitere Gegenstände wie Mäntel etc bei einer derartigen Beladung keinen Platz mehr fänden.

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

Im Vorsteuerausschluss des VW Touran ist auch kein Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtsrechtliche Verbot, das Vorsteuerabzugsrecht gegenüber der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL (für Österreich: 1.1.1995) geltenden Rechtslage einzuschränken (Stand-Still-Klausel des Art 17 Abs. 6 der 6. EG-RL 77/388/EWG), zu sehen.

Der VW Touran unterscheidet sich von der größeren Klasse der "Vans" nur dadurch, dass er kleiner als diese ist. Diese kleineren Maße des VW Touran implizieren allerdings einen dementsprechend neben einem geringeren Fahrkomfort einen geringere Gepäckmitnahmemöglichkeiten. Die zum 1. Jänner 1995 vorsteuerabzugsberechtigten Vans wie der Renault Espace, der Fiat Ulysse oder der Chrysler Voyager weisen gegenüber dem VW Touran einen größeren Gepäckraum hinter der dritten Sitzreihe (Grand Voyager: 638 Liter; Fiat Ulysse: 324 Liter; Renault Espace: 275 Liter) aus und damit die Möglichkeit, ein Mindestgepäck im oben angeführten Sinne mitzuführen.

Es wurden daher keine strengeren Anforderungen an die Gepäckbeförderungskapazität des VW Touran gestellt als an die zum 1.1.1995 als Kleinbusse anerkannten Vans.

Die vom Bw. behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit des vom Finanzamt erlassenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheides 2005 liegt somit nicht vor, weshalb die gesetzliche Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO nicht gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Oktober 2009