



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0245-L/10,
miterledigt RV/0904-L/10,
RV/0905-L/10, RV/1058-L/11
und RV/1059-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. GmbH & Co KG, inXY, vertreten durch Deloitte Oberösterreich Wirtschaftsprüfungs GmbH, 4060 Leonding, Stadtplatz 16, vom 16. April 2009, 28. Juni 2010 sowie vom 8. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels

>> vom 24. August 2011, betreffend **Umsatzsteuer 2007**,
>> vom 27. Juni 2011, betreffend **Umsatzsteuer 2008** sowie **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008**,
>> vom 11. Juli 2011 betreffend **Umsatzsteuer 2009** sowie
>> vom 21. Juli 2011 betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009**

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin, eine im Bereich der Herstellung und des Vertriebes von AB tätige Gesellschaft, besaß in den berufungsanhängigen Jahren Fahrzeuge der Marke/Type „Opel Zafira“, welche für unternehmerische Zwecke verwendet wurden. Im Zusammenhang mit deren laufenden Aufwendungen wurde der Vorsteuerabzug geltend gemacht.

2. Mit den angefochtenen Bescheiden versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug und korrigierte dementsprechend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In den dagegen erhobenen **Berufungen** machte die Berufungswerberin einen Verstoß gegen unionsrechtliche Vorgaben geltend.

In der **Berufungsvorentscheidung** betreffend Umsatzsteuer 2007 vom 2. Oktober 2009 wies das Finanzamt die Berufung, unter Verweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.09.2008, 2007/15/0161, als unbegründet ab.

Im **Vorlageantrag** vom 3. November 2009 wendete die Berufungswerberin im Wesentlichen ein, dass an die Vorsteuerabzugsberechtigung von Fahrzeugen keine höheren Anforderungen gestellt werden könnten, als die im Erlass des BMF genannten. Ansonsten wäre darin eine gemeinschaftsrechtlich unzulässige Verschärfung der Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung zu sehen. Genau solche höheren Anforderungen habe der Verwaltungsgerichtshof aber formuliert, indem er nicht nur – wie im für die Beurteilung maßgeblichen, zum 1. Jänner 1995 geltenden Erlass – auf das kastenförmige Äußere und die maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen abgestellt habe, sondern zusätzliche Voraussetzungen (Sitzkomfort und die Möglichkeit einer Reisegepäckmitnahme) verlangt habe.

3. Auf Grund der im Zuge einer Außenprüfung getätigten Feststellungen, nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 wieder auf und erließ neue Sachbescheide (Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 1. Juli 2011, Umsatzsteuerbescheid 2008 und Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2008 vom 27. Juni 2011).

In Entsprechung einer Anregung der Berufungswerberin hob das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2007 sowie den Feststellungbescheid (§ 188 BAO) für das Jahr 2009 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit Datum vom 24. August 2011 (Umsatzsteuer 2007) sowie vom 21. Juli 2011 (Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) neue Sachbescheide.

4. Die Berufungen wurden sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 274 BAO die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Folglich gilt die Berufung vom 16. April 2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 6. März 2009 als auch gegen den - im Zuge der Aufhebung gemäß § 299 BAO ergangenen - neuen Sachbescheid vom 24. August 2011 gerichtet. Ebenso gilt die Berufung vom 28. Juni 2010 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 sowie gegen den Feststellungsbescheid 2008 vom 26. Mai 2010 als auch gegen die (im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen) neuen Sachbescheide vom 27. Juni 2011 gerichtet.

B. Im vorliegenden Fall ist ausschließlich die Frage des Vorsteuerabzuges für Fahrzeuge der Marke/Type „**Opel Zafira**“ strittig.

I. Gesetzliche Grundlagen

1. Gemäß **§ 12 Abs 1 UStG 1994** 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, als Vorsteuern abziehen.

§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 normiert einen **Vorsteuerausschluss** für bestimmte Kraftfahrzeuge. Demnach gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen – von im vorliegenden Fall nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen – als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Von den unter diese Bestimmung fallenden Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen sind u.a. **Kleinbusse** zu unterscheiden. Diese fallen nach **§ 1 der Verordnung BGBI.**

II 193/2002 nicht unter die Begriffe „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“ und sind somit auch nicht von der Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b leg.cit. erfasst.

Der **Begriff des Kleinbusses** wird im **§ 5 der genannten Verordnung** wie folgt umschrieben:

„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 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.“

2. Nach der „**Stand-still-Klausel**“ des **Art 176 Abs 2 der MwSt-SystRL** können die Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten gemeinsamer Bestimmungen iSd Art 176 Abs 1 alle

(Vorsteuer-)Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Beitrittsdatum bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind, wobei der EuGH (Urteil vom 08.01.2002, Rs. C-409/99, „*Metropol & Stadler*“) unter innerstaatliche Rechtsvorschriften iSd Richtlinie auch **Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken** zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie subsumiert.

Mitgliedstaaten dürfen folglich nach Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht weder neue Vorsteuerausschlüsse einführen noch bereits bestehende Ausschlussstatbestände erweitern. Daher ist 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 wurde (Rn 51).

§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur Europäischen Union (1. Jänner 1995) geltenden Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit c UStG 1972 übernommen. Die Definition des Begriffes „*Kleinbus*“ in § 5 der Verordnung BGBl. II 193/2002 entspricht (wortgleich) der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL in Österreich maßgeblichen und im Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987 (AÖF 1987/330) geregelten Verwaltungspraxis. Beide Bestimmungen sind somit von der *Stand-still-Klausel* des Art 176 Abs 2 der MwSt-SystRL erfasst und damit unionsrechtskonform.

II. Rechtliche Würdigung

Vorauszuschicken ist, dass der streitgegenständliche Fahrzeugtyp „*Opel Zafira*“ zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL noch nicht am Automarkt gehandelt wurde und folglich auch nicht in der am 1. Jänner 1995 geltenden und vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen „*Liste der Kleinbusse*“ aufscheinen konnte. Eine gezielt auf den Fahrzeugtyp „*Opel Zafira*“ gehandhabte Verwaltungspraxis iS der Judikatur des EuGH scheidet somit definitiv aus. Auch hinsichtlich Größe vergleichbare Fahrzeuge schienen auf dieser Liste nicht auf. Es erübrigt sich daher näher darauf einzugehen, ob die „***Liste der Kleinbusse***“ eine „*ständige Verwaltungspraxis*“ iSd EuGH-Rechtsprechung begründet hat oder nicht.

Ob nun der streitgegenständliche Fahrzeugtyp als Kleinbus zu würdigen ist, ist anhand der Tatbestandselemente des § 5 der zitierten Verordnung zu beurteilen. Die Formulierungen „*kastenförmiges Äußeres*“ sowie „*Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen*“ sind unbestimmte und abstrakte Normenbegriffe, deren präzise Bedeutung allein nach dem Wortsinn von vornherein nicht jedermann klar ist und deren Sinn durch **Auslegung** erforscht werden muss.

Hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 25.11.2009 (2009/15/0184) sowie vom 24.09.2008 (2007/15/0161) eine Auslegung dieser unbestimmten Normenbegriffe durch Rückgriff auf die **ursprüngliche Form** des Transports mehrerer Personen vorgenommen (siehe VwGH vom 20. Juni 1958, 1019/57). So dient ein **Omnibus** im Allgemeinen dem Transport einer größeren Zahl von Personen im Rahmen seiner beruflichen Verwendung, wobei dies naturgemäß auch die Überwindung größerer Distanzen über einen längeren Zeitraum impliziert. Dass dieses Verständnis von Personentransport auch ein **Mindestmaß an Gepäck** sowie an **Komfort** miteinschließt, liegt auf der Hand und entspricht seit je her der allgemeinen Verkehrsauffassung.

Dementsprechend dient auch der **Kleinbus**, als **Sonderform des Omnibusses** (hier ein Volkswagen (VW-) Bus, der als erste Form eines Kleinbusses erst zu den strittigen Differenzierungen zwischen Kleinbus und Personenkraftwagen geführt hat), im Allgemeinen dem Zwecke der Personbeförderung nach der für **einen Omnibus typischen Art und Weise** (siehe auch VwGH vom 26.11.1985, 84/14/0114). Damit wurde also schon vor 1. Jänner 1995 durch höchstgerichtliche Interpretation klargestellt, dass auch ein Kleinbus hinsichtlich seines Verwendungszweckes, seiner Bauart und seiner Mindestausstattung am größeren Omnibus zu messen ist und nicht (allein) auf die behördliche Zulassung des Fahrzeuges abzustellen ist.

Bislang hat der EuGH noch keine Aussage dahingehend getroffen, ob auch die bis zum Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung als Teil der „innerstaatlichen Rechtsvorschriften“ im Sinne des Art 176 Abs 2 der MwSt-SystRL zu sehen ist. Im Verhältnis zu Ministerialerlassen und Verwaltungspraktiken ist jedoch in einem Größenschluss (argumentum a minori ad maius) davon auszugehen, dass die höchstgerichtliche Rechtsprechung jedenfalls als Teil von innerstaatlichen Rechtsvorschriften anzusehen ist. Strengere Anforderungen an die Eigenschaften eines Kleinbusses wurden somit durch die jüngere (nach 1.1.1995 ergangene) Rechtsprechung des VwGH nicht gestellt.

In diesem Sinne wies der Verwaltungsgerichtshof (25.11.2009, 2009/15/0184; 24.09.2008, 2007/15/0161) in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „**Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen**“ darauf hin, dass im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Omnibus einerseits und Personenkraftwagen sowie Kombinationskraftwagen andererseits kein Zweifel daran bestehen kann, 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 (Anmerkung: Der VwGH beanstandete dabei nicht die Sachverhaltsfeststellung des UFS, wonach mit dem Fahrzeug „Opel Zafira“ eine einigermaßen komfortable Fahrt über eine längere Strecke allenfalls für sechs, nicht aber für sieben erwachsene Personen möglich ist). Außerdem ist dem Begriff des „(Klein)Busses“ immanent, dass im Fahrzeug die räumlichen Voraussetzungen dafür bestehen, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Personen mitbefördern zu können.

In den angeführten Erkenntnissen kam der Gerichtshof schließlich zu dem Ergebnis, dass zwar das Tatbestandsmerkmal „kastenförmigen“ Äußeres aufgrund einer annähernd flachen Dachlinie, eines annähernd senkrechten Heckes sowie annähernd senkrechter Seitenwände und einer erhöhten Karosserie für das Fahrzeug „Opel Zafira“ als erfüllt anzusehen ist, allerdings eine Beförderungs- und Gepäckmitnahmemöglichkeit (im Sinne obiger Ausführungen) für mehr als sechs Personen nicht möglich ist.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass Kraftfahrzeuge der Marke/Type „Opel Zafira“ nicht sämtliche Kriterien des § 5 der Verordnung BGBl. II 193/2002 erfüllen und folglich vom Vorsteuerausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 erfasst sind.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 24. August 2012