

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vertreten durch Rechtsanwälte, vom 28. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch A., vom 18. Februar 2005 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10/2004 nach der am 19. September 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid unter Bedachtnahme auf die Feststellungen einer Außenprüfung (vgl. Niederschrift vom 14. Februar 2005) das von der Berufungsverberberin (in der Folge: Bw.) betrieblich genutzte, geleaste Kraftfahrzeug der Marke Porsche Cayenne S - zum Verkehr zugelassen als Lastkraftwagen der Klasse N1 - als Personenkraftwagen qualifiziert, da es nicht den Voraussetzungen der Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse entspreche (wohl gemeint VO BGBl. II Nr. 193/2002) und demgemäß entsprechend der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 die geltend gemachten Vorsteuern aus den Leasingraten und den laufenden Betriebskosten für die Zeiträume September 2004 bis November 2004 (mit Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 10/2004) gekürzt. Als Klein-LKW könnten nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug

unterscheiden würden. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor (insbes. VO § 3 Abs. 1, Z 2-7 und Abs. 2), daher sei das gegenständliche Kfz als Personenkraftwagen einzustufen.

Gegen die Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit dem Porsche Cayenne wurde Berufung erhoben und seitens der Bw. ausgeführt:

Ein Bescheid habe gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen werde oder wenn er von Amts wegen erlassen werde.

Da den vorliegenden Bescheiden eine gesetzeskonforme bzw. nachvollziehbare Begründung, welche jeweils den Bescheidsprüchen Rechnung trage, nicht zu entnehmen sei und daher deren Überprüfbarkeit nicht gegeben sei, seien sie mangelhaft und rechtswidrig und daher schon aus diesem Grund aufzuheben.

Es sei festzustellen, dass es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug keineswegs um einen Personen- oder Kombinationskraftwagen handle, sondern um ein Fahrzeug, das bereits vom Lieferanten als Lastkraftwagen geliefert worden sei.

Es müsse darauf hingewiesen werden, dass der Zustand des Fahrzeuges als Lastkraftwagen seitens der Steiermärkischen Landesregierung im Rahmen der Umtypisierung festgestellt worden sei.

Der Hinweis in der Niederschrift, wonach der umtypisierte PKW nicht die Anforderungen der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, erfülle, könne nicht zutreffen, da die Bw. das gegenständliche Fahrzeug bereits vom Lieferanten zum Lastkraftwagen umgebaut und von der Behörde als solchen typisiert, übernommen hätte, weshalb es keinesfalls unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 falle.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes bzw. ein allfälliger diesbezüglicher österreichischer Normenbestand widerspreche der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern insoweit, als im gegenständlichen Fall die Berechtigung für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Lastkraftwagen Porsche Cayenne 9PA/EC22/01 in Abrede gestellt werde.

In der zitierten Richtlinie werde unter anderem festgelegt, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar sei. Auf jeden Fall seien diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter hätten, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um Anschaffungen, die im betrieblichen Interesse lägen, weshalb daher die Umsatzsteuer abgezogen werden könne.

Die Bw. hätte einen Lastkraftwagen bestellt bzw. gekauft und es sei dieses Fahrzeug vor der Erstzulassung im Oktober 2004 vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung als LKW N1 umtypisiert worden, was der steuerlichen Qualifikation eines Lastkraftwagens gleichkomme. Die Umtypisierung habe jedenfalls die rechtsverbindliche Wirkung, dass auch die Steuerbehörde nicht mehr von einem Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen ausgehen könne.

Der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, die jene des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 ab 1. Jänner 1995 ersetze, könnten keine Definition der Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen bzw. keine Abgrenzungsmerkmale gegenüber dem Begriff der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Lastkraftwagen und Kleinbusse entnommen werden.

Es sei daher in erster Linie auf gemeinschaftsrechtliche Grundlagen Bezug zu nehmen und wie bereits ausgeführt ein Vorsteuerabzugsrecht zu bejahen.

Zu dem komme, dass das gegenständliche Fahrzeug von der Zulassungsbehörde als LKW N1 zugelassen worden sei. Die Klassifizierung LKW N1 basiere auf einer gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie, nämlich 72/306/EWG idF 89/491, und es sei im KFG idgF ausdrücklich normiert, dass Fahrzeuge der Klasse N1 Lastkraftwagen und nicht Personen- oder Kombinationskraftwagen seien.

Gemäß § 20b KDV gelte entsprechend der EG-Richtlinien die internationale Klasseneinteilung der Fahrzeuge, wonach die Klasse N1 Fahrzeuge für Güterbeförderung mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht bis zu 3,5t seien (ebenso § 3 Abs. 1 2.2.1 KFG).

Eine Klassifizierung als Lastkraftwagen nach gemeinschaftsrechtlichen, bindenden Richtlinien müsse auch eine Bindungswirkung für die Abgabenbehörde haben.

Aber selbst die auf Grund des § 3 der VO BGBl. II Nr. 193/2002 erstellte Liste für Kleinlastkraftwagen weise zahlreiche Fahrzeuge aus, welche mit dem gegenständlichen Fahrzeug sowohl hinsichtlich des Erscheinungsbildes als auch hinsichtlich der Ausstattung als ident zu bezeichnen seien. In dieser Liste seien unter anderem ein Chrysler Grand Voyager 4Cargo Doppelkabiner (mit zwei Sitzreihen) und andere Fahrzeuge aufgelistet, für die sehr wohl ein Mehrwertsteuerabzug eingeräumt werde.

Jedenfalls erfülle das gegenständliche Fahrzeug alle bzw. zumindest einen Großteil der Beurteilungskriterien der zitierten Verordnung, sodass auch für dieses Fahrzeug ein Mehrwertsteuerabzug zugestanden werden müsse, damit es zu keiner Wettbewerbsverzerrung komme. Weiters sei noch zu berücksichtigen, dass in der vorgenannten Liste des Jahres 2002

---

das streitgegenständliche Fahrzeug gar nicht aufgelistet hätte sein können, da es erst zu einem späteren Zeitpunkt in Produktion gegangen sei.

Eine konsequente Weiterverfolgung der derzeitigen Spruchpraxis des Verwaltungsgerichtshofes sowie der derzeitigen Auslegung durch die Steuerbehörden könnten dazu führen, dass die Sechste Richtlinie in der Form unterlaufen werde, dass in Zukunft die Gestaltungsfreiheit wiederum den innerstaatlichen Behörden und nicht der Europäischen Union zufallen würde.

Auch ein Nichttätigwerden (keine neuerliche Aufnahme von Fahrzeugen, die ab dem Jahr 2002 produziert werden) in die Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinautobusse würde dazu führen, dass die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Sechsten Richtlinie entfernen würden. Es könnte nicht sein, dass ein Einzelstaat einseitige, wettbewerbsverzerrende Maßnahmen setzen könne.

Jene Kriterien der zitierten Verordnung, welche normierten, dass Fahrzeuge, welche eine ordnungsgemäße Zulassung als Lastkraftwagen aufweisen, als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen zu werten und somit von der Vorsteuerabzugsberechtigung auszuschließen seien, würden als gemeinschaftsrechtswidrig zu bezeichnen sein. Die Verordnung werde aber wohl gemeinschaftsrechtskonform auszulegen sein.

Selbst eine allenfalls anzustellende Angemessenheitsprüfung käme zum Ergebnis, dass das gegenständliche Fahrzeug Anschaffungskosten aufweise, welche jenen Anschaffungskosten von Fahrzeugen entsprechen, die in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge angeführt seien.

Das Vorsteuerabzugsrecht in den Artikeln 17ff der Sechsten Richtlinie sei ein integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuerregelung und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Eine Einschränkung dieses elementaren Rechtes auf Vorsteuerabzug wirke sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und müsse in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten.

Auf Grund der innerstaatlichen Gepflogenheit, auch Fahrzeugen mit zwei Sitzreihen, wie z.B. dem Chrysler Grand Voyager 4Cargo Doppelkabine (mit zwei Sitzreihen), einen Vorsteuerabzug zu gewähren, hätte konsequenterweise (sofern das Fahrzeug damals schon erzeugt worden wäre) auch dazu führen müssen, dass das streitgegenständliche Fahrzeug in die Liste aufgenommen hätte werden müssen. Somit wäre ein Vorsteuerabzug jedenfalls zuzugestehen. Da jedoch grundsätzlich in der Europäischen Union für Lastkraftfahrzeuge der Vorsteuerabzug gewährt werde, müsse auch für das streitgegenständliche Fahrzeug schon aus diesem Grund dieser Anspruch gegeben sein.

Die Bestimmung des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie sehe ein in der Richtlinie geregeltes Verfahren zur Genehmigung von Ausnahmeregelungen vor, indem den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt werde, vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konsultation, Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung auszuschließen. Die Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses erweise sich als Vorbedingung für den Erlass jeder auf dieser Bestimmung beruhenden Maßnahme. Tatsache sei, dass die österreichischen Behörden entgegen dieser Bestimmung den Mehrwertsteuer Ausschuss nicht konsultiert hätten.

Die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen würden insbesondere der Wettbewerbsneutralität Rechnung tragen. Würde für das gegenständliche Fahrzeug eine Vorsteuerabzugsberechtigung tatsächlich verneint werden, so würde dies im Hinblick auf allgemein gegen teilige europaweit geltende Regelungen zu einer gemeinschaftsrechtswidrigen Wettbewerbsverzerrung führen. Somit bestehe entsprechend der Sechsten Richtlinie jedenfalls ein Vorsteuerabzugsrecht.

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen werde bereits jetzt die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH angeregt bzw. beantragt. In diesem Verfahren wäre zu klären, ob die vom Finanzamt offensichtlich angewandten Normen im Widerspruch zu gemeinschaftsrechtlichen Normen stehen bzw. ob die Nichtberücksichtigung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit dem Lastkraftwagen Porsche Cayenne rechtskonform ist.

Aufgrund der anlässlich der Betriebsprüfung aufgenommenen Fotos ergibt sich folgendes Erscheinungsbild des berufungsgegenständlichen Fahrzeugs: Es entspricht dem Aussehen eines PKW, hat einen einzigen umschlossenen Innenraum (eine Gittertrennung hinter der zweiten Sitzreihe ist zwar eingebaut, jedoch liegt kein klimatisch abgetrennter Hinterraum vor), zwei Sitzreihen, auch Fenster an den hinteren beiden Seitenteilen und keine seitliche Verbleichung des Laderaumes.

Aus der Kopie der Kfz-Versicherungspolizze ergibt sich, dass das Fahrzeug (inkl. Lenker) für fünf Personen zugelassen ist (eine diesbezügliche Eintragung ist aus der Kopie des Zulassungsscheines nicht zu entnehmen).

Diese Feststellungen zum äußeren Erscheinungsbild wurden auch anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 19. September 2006 von der Vertretung der Bw. im Wesentlichen bestätigt, Weiters wurde eine Kopie des Zulassungsscheines vorgelegt, aus welchem sich die Typisierung und Zulassung als LKW N1 ergibt und ergänzend zur Rechtslage ausgeführt:

Aufgrund der Umsatzsteuerrichtlinien sei ein Vorsteuerabzug für gewerbliche Anschaffungen, insbesondere für Lastkraftwagen jedenfalls gerechtfertigt und sei ein Abgehen von dieser generellen Norm ein gravierender Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauenschutzes.

Vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 sei keine Unterscheidung im Bereich der Lastkraftwagen getroffen worden und sei diese Unterscheidung mit BGBI. II Nr. 193/2002 ausgeführt und diese Regelung im gegenständlichen Fall für die Mehrwertsteuerberechnung bzw. Ablehnung herangezogen worden. Vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie sei somit ein Vorsteuerabzug für einen Lastkraftwagen sowohl vom Gesetz als auch durch tatsächlich geübte Praxis der Verwaltungsbehörden uneingeschränkt gegeben gewesen. Erst unmittelbar vor dem EU-Beitritt Österreichs und zwar mit Verordnung BGBI. Nr. 663/1994, welche jedoch gleichzeitig mit dem EU-Beitritt 1.1.1995 in Kraft getreten sei, sei eine steuerliche Begriffsdefinition "Kleinlastkraftwagen" eingeführt und näher beschrieben worden, welche jedoch den übergeordneten Begriff des Lastkraftwagens nunmehr einschränkte, sodass eine umsatzsteuerliche Absetzbarkeit damit gezielt verhindert werden sollte. Diese Maßnahme stehe gegen herrschendes EU-Recht, insbesondere verstöße sie gegen die "Stand-Still"-Klausel aus dem Jahre 1977. Der Vorsteuerabzug durch die Bw. sei berechtigt vorgenommen worden, da es sich beim streitgegenständlichen Porsche Cayenne S um einen Lastkraftwagen handelt, der als solcher jedenfalls vor dem Inkrafttreten der Sechsten EU-Richtlinie vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sei und der Staat Österreich den Mehrwertsteuerausschuss gar nicht konsultiert hätte. Aus den vorerwähnten Gründen sei durch die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt die Bw. schlechter gestellt worden als vor dem Beitritt des Staates Österreich zur EU.

Es sei evident, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug in Bauart, Aussehen und Ausstattung jenen Fahrzeugen gleiche, welche in der Verordnung BGBI. II Nr. 193/2002 als vorsteuerabzugsberechtigt angeführt seien.

Tatsache sei, dass vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie Fahrzeuge, welche als Lastkraftwagen typisiert worden seien, jedenfalls von den Finanzbehörden als vorsteuerabzugsberechtigt angesehen wurden.

Das Fahrzeug sei als LKW typisiert nach dem KFG und sei diese Norm höherwertig als die Verordnung der Finanzbehörde, die auf einem Gesetz beruhe. Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung käme es dazu, dass eine Verordnung der Finanzverwaltung ein Gesetz, nämlich das KFG, abändern bzw. unterlaufen würde.

Der Finanzamtsvertreter führte im Zuge der mündlichen Verhandlung aus, dass es zum Zeitpunkt des Beitrittes von Österreich zur EU (1. Jänner 1995) in Bezug auf Fahrzeuge wie das verfahrensgegenständliche zu keinen nachteiligen rechtlichen Betrachtungen gekommen sei. Es sei also insbesondere zu keinen weiteren Vorsteuerausschlüssen in Bezug auf diese Fahrzeuge gekommen. Beim Vergleich der Rechtslage zum 1. Jänner 1995 mit der Rechtslage vor dem EU-Beitritt müsse angemerkt werden, dass die entsprechende gesetzliche

Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2b in das UStG 1994 im Vergleich zum UStG 1972 nahezu ident übernommen worden sei. Richtig sei, dass der Begriff des PKW im UStG nicht explizit geregelt ist und einer Begriffsbestimmung in einer Verordnung vorbehalten werde.

Die Verordnung BGBl. Nr. 134/1993 habe bereits den Begriff des Klein-LKW gekannt. Hier seien ausgehend vom äußeren Erscheinungsbild im § 3 jene Merkmale eines Klein-LKW postuliert worden, welche später in der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 wieder aufscheinen.

Hinzuweisen sei auch auf die Rechtsprechung des VwGH, der sehr wohl auf das äußere Erscheinungsbild eines Kraftfahrzeuges abstelle und nicht so sehr auf die Einstufung nach dem KFG (zB. Entscheidungen des VwGH vom 12.12.1995, 92/14/0031 (Isuzu Trooper); VwGH 2.4.1990, 89/15/0020 (Jeep); VwGH 4.10.1983, 83/14/0114 (Toyota Landcruiser)).

Es gäbe daher keine Schlechterstellung hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Kfz im Vergleich zur Rechtslage vor dem EU-Beitritt. Auch vor dem EU-Beitritt wäre das Fahrzeug Porsche Cayenne S, hätte es dieses damals schon gegeben, von der Finanzverwaltung nicht als vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug anerkannt worden.

Weiters müsse es dem Gesetzgeber frei überlassen bleiben, nach welchen Anknüpfungspunkten er hinsichtlich der Frage der steuerlichen Einstufung als LKW vorgehe und es sei eine absolute Bindung an die Regelungen des KFG nicht gegeben.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen (ausgenommen 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) berechtigen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug, auch wenn das Fahrzeug für das Unternehmen angeschafft und betrieblich genutzt wird. Die genannte Gesetzesbestimmung wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 übernommen.

Der EuGH hat mit Urteil vom 8. Jänner 2002, "Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler", C-409/99, CELEX-Nr. 61999J0409, - auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes - ausgeführt:

Die Regelung eines Mitgliedstaates, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG, (CELEX-Nr. 31977L0388), im Folgenden Richtlinie (für Österreich ist die Richtlinie zum Zeitpunkt des Beitrittes zur EU am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten), die bestehenden Vorsteuerausschlusstatbestände erweiterte und sich damit vom Ziel der Richtlinie entferne, verstöße gegen deren Art. 17 Abs. 2 und stelle keine nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 zulässige Ausnahme dar. Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie enthalte eine „Stand-still“-Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsehe, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in Geltung gestanden seien. Mit dieser Bestimmung sollten die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des innerstaatlichen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich angewandt hätten. Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates (Rz 49).

Der EuGH betont im genannten Urteil, es sei einem Mitgliedstaat nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Richtlinie verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie für solche Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Mitgliedstaates gewährt worden sei.

Auch der Verwaltungsgerichtshof anerkennt in ständiger Rechtsprechung Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen (bzw. "Stationswagen") entsprechen, nicht als Kleinbusse, sondern ordnet diese den gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Personen- bzw. Kombinationskraftwagen zu" (vgl. VwGH 25.2.2003, 99/14/0336 betreffend die Anschaffung und den Betrieb eines Kraftfahrzeuges der Marke Opel Monterey, LTD, und das dort für viele zitierte Erkenntnis VwGH 12.12.1995, 92/14/0031).

Dieser Judikatur wurde von der Verwaltungspraxis stets gefolgt, auch zum 1.1.1995, sodass sie auch unter Beachtung des EuGH-Urteils vom 8. Jänner 2002 unverändert gilt. Dies gilt auch dann, wenn es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder neun Personen handelt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 12, Anm. 320/21 bis 320/24; Caganek, Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen mit Erläuterungen sowie Anmerkungen zu den Begriffen "Kleinbus" und "Bestattungsfahrzeug" in ÖStZ 1989, 105ff; Caganek, Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen

---

und Kleinbusse mit Anmerkungen in ÖStZ 1991, 154ff und Caganek, Geländefahrzeuge und dergleichen mit zwei Sitzreihen - kein Vorsteuerabzug und keine NoVA-Befreiung in ÖStZ 2005, 79).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren hinsichtlich des gegenständlichen Kraftfahrzeuges der Marke Porsche Cayenne S aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung in der Autobranche bestehen für den UFS wohl keine Zweifel, dass das strittige Fahrzeug dem Marktsegment der "SUV-Cars" (Sport Utility Vehicles), "Off-Road Fahrzeuge" oder "Geländefahrzeuge" zuzuordnen ist. Auf der Homepage "www.porsche.at" wird die "Offroad-Performance" des Cayenne auszugsweise wie folgt beschrieben:

"Können Sie im Cayenne der Versuchung widerstehen, alle Serpentinen Europas testen zu wollen? Dann hätten wir einen Vorschlag für Sie: eine Fahrt im Gelände. Im extrem unwegsamen Gelände, wohlgemerkt.

Schalten Sie in den Low Range-Modus. Das Porsche Traction Management (PTM) und das PSM stellen nun mehrere Systeme automatisch auf optimierten Geländeeinsatz um. Auf Geländeunterstützung mit dem Reduktionsgetriebe, auf ein traktionsorientiertes Gelände-programm mit Gelände-ABS und -ABD sowie auf eine Bodenfreiheit von 243 mm. Sperren Sie die Längssperre des Vierradantriebs zu 100%. Jetzt stehen Ihnen alle Eigenschaften eines reinrassigen Porsche auch für Ihren Ausflug in die Wildnis zur Verfügung: exzellente Traktion und hervorragendes Handling. Fahrstabil und sicher.

Durch die erhöhte Bodenfreiheit und die besondere Konstruktion des Bugteils bewältigt der Cayenne im Sondergeländeniveau Böschungswinkel bis zu 320 vorn und etwa 270 hinten. Der Rampenwinkel beträgt 240. Eine starke Steigung hochzuklettern ist danach nur noch Formsache.

Felsbrocken auf dem Weg, tiefe Furchen, Schlamm - der Vierradantrieb und die zugeschalteten Systeme zeigen ihr volles Potential.

Eine Besonderheit: die Wattiefe. 500 mm Wassertiefe sind eine leichte Übung. Ein besonderes Dichtigkeitskonzept sowie ein hochgelegter Ansaugschnorchel, eine hochgelegte Getriebeentlüftung und der voll gekapselte ‚trockene Schweller‘ machen es möglich".

Mit dieser Darstellung der Fahrzeugtechnik wird die Geländetauglichkeit des streitgegenständlichen Fahrzeuges durch den Autohersteller so eindrucksvoll dargetan, dass nähere Hinweise auf die unzähligen Testberichte in den diversen Autozeitschriften, die alle die absolute Geländetauglichkeit bescheinigen ("Der Porsche Cayenne ist ein waschechter Offroader", "Der Einstieg in das Geländewagensegment hat sich für den Sportwagenhersteller

---

Porsche gelohnt. Der Offroader aus Stuttgart-Zuffenhausen beeindruckte - wie nicht anders zu erwarten - in allen Geländelagen"), jedenfalls entbehrlich sind.

Da, wie eingangs ausgeführt wurde, Geländefahrzeuge nach der herrschenden Verwaltungspraxis in Entsprechung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch bereits vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union - im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 - nicht als Kleinbusse oder Kleinlastkraftwagen, sondern als Personen- bzw.

Kombinationskraftwagen qualifiziert worden sind [vgl. beispielsweise VwGH 12.12.1995, 92/14/0031 betr. Streitjahre 1987 und 1988 (Isuzu Trooper) und VwGH 2.4.1990, 89/15/0020 betr. Streitjahre 1984 bis 1986 (Jeep CJ 7)], erweist sich die Versagung des Vorsteuerabzuges auch unter Bedachtnahme auf das Gemeinschaftsrecht, wonach die Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabs. der Sechsten Richtlinie bis zum Erlass einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht alle Ausschlüsse beibehalten können, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie - für Österreich am 1. Jänner 1995 - tatsächlich angewendet haben, jedenfalls als rechtmäßig (vgl. auch UFS 21.4.2005, RV/1510-W/04 betreffend Volvo XC90 T6 Geratronic, UFS 31.3.2006, RV/0037-G/06 und vom 24.4.2006, RV/0529-G/05 zum Porsche Cayenne). Der VwGH hat seine diesbezügliche Rechtsprechung betreffend Geländefahrzeuge mittlerweile - bereits unter Berücksichtigung des EuGH Urteils vom 8.1.12002, C-409/99 – bestätigt (VwGH vom 25.2.2003, 99/14/0336).

Bereits nach der auf dem Erlass des BM für Finanzen vom 18.11.1987, AÖF 330/1987 beruhenden Praxis der Finanzbehörden wurden Geländefahrzeuge, die dem Erlass nicht entsprachen, weil sie kein kastenförmiges Aussehen und überdies keine Beförderungsmöglichkeiten für mehr als 6 Personen (einschließlich des Lenkers) aufwiesen, nicht als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse eingestuft,

An dieser Beurteilung vermögen auch die weiteren Ausführungen der Bw. schon deshalb nichts zu ändern, da, wie vorhin ausgeführt wurde, Geländefahrzeuge auch im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1972 von der Verwaltungspraxis, gestützt auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, niemals als Lastkraftwagen oder Kleinlastkraftwagen, sondern stets als Personenkraftwagen bzw. als Kombinationskraftwagen qualifiziert worden sind. Da sich demnach in der umsatzsteuerlichen Behandlung von Geländekraftfahrzeugen *nach* dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union im Vergleich zur Vorgangsweise *vor* dem EU-Beitritt keine Änderung ergeben hat, erweist sich der von der Bw. gerügte Verstoß gegen die „Stand-still“-Klausel und die behauptete Schlechterstellung als unzutreffend.

Auch die von der Bw. vor allem unter Hinweis auf die Typisierung und kraftfahrrechtliche Zulassung geforderte steuerliche Qualifikation des Fahrzeuges als Lastkraftwagen vermag der Berufung aus folgenden Erwägungen nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nach § 3 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, nur bei Vorliegen folgender Mindestfordernisse als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

1. ....
2. Das Fahrzeug darf nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
3. Hinter der Sitzreihe muss ein Trengitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trengitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung, siehe Punkt 6) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder einer Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.
4. Der Laderaum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (zB. Kleber auf Polyurethanbasis) herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für die Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtungen ist nicht ausreichend.
5. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenützbar (zB. durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde) gemacht worden sein.
6. ....
7. ....
8. Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeug für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

Da ein Kraftfahrzeug für die steuerliche Einstufung als Kleinlastkraftwagen **sämtliche** in der vorhin zitierten Verordnung normierten Mindestfordernisse erfüllen muss und das streit-

gegenständliche Kraftfahrzeug lt. aktenkundigem Zulassungsschein Sitzplätze in zwei Sitzreihen aufweist, ist die Voraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 2 nicht erfüllt, weshalb sich jede weitere Prüfung der übrigen zwingenden Voraussetzungen (wie die nicht vorhandene seitliche Verblechung des Laderaumes) bereits erübrigert. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass die Bw. mit ihren Berufungsausführungen, wonach "das gegenständliche Fahrzeug zumindest einen Großteil der Beurteilungskriterien der zitierten Verordnung erfüllt", selbst einräumt, dass jedenfalls nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Dem Vorwurf, die angefochtenen Bescheide würden unter Verletzung der Bestimmung des § 93 Abs. 3 lit. a BAO keine gesetzeskonforme bzw. nachvollziehbare Begründung enthalten, weshalb sie mangelhaft und daher schon aus diesem Grund aufzuheben wären, ist Folgendes zu entgegnen:

Eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. VwGH 17.8.1998, 97/17/0401). Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117) [vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 93, Tz 27 und 16].

Die Argumentation der Bw., wonach mit der Versagung des Vorsteuerabzuges jedenfalls das Gemeinschaftsrecht verletzt werde, zumal der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 keine Definition der Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen bzw. keine Abgrenzungsmerkmale gegenüber den Begriffen der zum Vorsteuerabzug berechtigten Lastkraftwagen und Kleinbusse entnommen werden könne, erweist sich aus folgenden Erwägungen als verfehlt:

Die Bw. übersieht dabei nämlich, dass Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie eine „Stand-still“-Klausel enthält, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlusstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsieht, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in Geltung gestanden sind. Mit dieser Bestimmung werden die Mitgliedstaaten ermächtigt, bis zum Erlass der gemeinschaftlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle Regelungen des innerstaatlichen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie tatsächlich angewandt haben. Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff innerstaatliche Rechtsvorschriften im Sinne von Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaates (vgl. EuGH 8.1.2002, C-409/99, "Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler, Rz 49). In

Entsprechung der im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 enthaltenen Verordnungsermächtigung sind unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des EuGH im vorhin zitierten Urteil in den §§ 2 bis 4 der Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBI. II Nr. 193/2002 die für die steuerliche Anerkennung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen maßgeblichen Kriterien *wortgleich* aus der Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen, vom 4.2.1993, BGBI. Nr. 134/1993 (welche zum Zeitpunkt des EU-Beitrittes in Geltung war) übernommen worden. Damit ist sichergestellt, dass der Kreis der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union mit 1. Jänner 1995 keine Einschränkung erfährt.

Der Rechtsansicht der Bw., wonach die Typisierung des Fahrzeuges in LKW der Klasse N1 auch für die Abgabenbehörde rechtsverbindlich sei, vermag der UFS nicht zu teilen, da im Steuerrecht auf Grund der vorhin zitierten Rechtsvorschriften jedenfalls von einem eigenständigen Begriffsverständnis auszugehen ist. Insbesondere knüpft das Steuerrecht hier keineswegs an die gesetzlichen Bestimmungen des KFG an und hat es auch vor dem EU-Beitritt keine diesbezügliche Bindung an das KFG gegeben.

In Punkt 8 der Verordnung BGBI. II Nr. 193/2002 (entspricht Punkt 8 der Verordnung BGBI. 134/1993) wird (bzw. wurde auch vor dem 1. Jänner 1995) die kraftfahrrechtliche Einstufung als Lastkraftwagen für die steuerrechtliche Einstufung als Kleinlastkraftwagen unter anderem als unabdingbares Kriterium vorausgesetzt; umgekehrt ist (und war) die kraftfahrrechtliche Einstufung als LKW – für sich allein – nicht ausreichend für die steuerrechtliche Qualifikation als LKW.

Den Berufungsausführungen, die sich mit der Problematik der Aufnahme von Fahrzeugen in die vom BMF herausgegebene Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen befassen, ist entgegenzuhalten, dass diese einen bloßen Informations- und keinen Rechtscharakter besitzt. Vielmehr ist bei der steuerlichen Qualifikation eines Fahrzeuges im Einzelfall an Hand der zwingenden Kriterien der vorhin zitierten Verordnung zu beurteilen, welcher Fahrzeugkategorie es zuzuordnen ist. Die Verordnung selbst führt keine einzelnen Fahrzeugtypen im Besonderen an.

Zum von der Bw. angesprochenen „Chrysler Grand Voyager 4Cargo Doppelkabiner“, der sich in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge findet, ist zu bemerken, dass dieser im Gegensatz zum Porsche Cayenne ein kastenwagenförmiges Äußeres und im hinteren Seitenbereich, bzw. in der Ladezone, verblechte „Fenster“ aufweist, das von der Bw. angesprochene identische Erscheinungsbild der beiden Fahrzeuge somit für den UFS nicht erkennbar ist.

---

Zu der von der Bw. zitierten Bestimmung des Art. 17 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie bedarf es keiner weiteren Ausführungen, da die im gegenständlichen Fall maßgebliche gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage für den Vorsteuerausschluss, wie vorhin näher ausgeführt worden ist, sich in der Bestimmung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabs. der Sechsten Richtlinie findet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das berufungsgegenständliche Fahrzeug Porsche Cayenne S - wäre es vor oder zum EU-Beitrittszeitpunkt von Österreich, dem 1. Jänner 1995, bereits auf dem Markt gewesen - von der österreichischen Verwaltungspraxis gestützt auf die bestehenden Bestimmungen (nach der VO BGBl. Nr. 134/1993 nicht als Klein-LKW und nach dem Erlass AÖF 1987/330 nicht als Kleinbus) auch damals schon nicht als zum Vorsteuerabzug berechtigendes Fahrzeug eingestuft worden; dies im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. September 2006