



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Johanna Lanser und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Freisinger, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach über die Berufungen der Fa. X-GmbH, Anschrift, vertreten durch Vertreter, Steuerberater, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 (Ausfertigungsdatum 29. Mai 2008), Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 (Ausfertigungsdatum 24. April 2009) sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 (Ausfertigungsdatum 12. April 2010) nach der am 14. Dezember 2010 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen die insoweit einen Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine im Bereich der Neuerstellung, Reparatur und Wartung von Klima- und Kälteanlagen tätige GmbH, machte in den, den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Umsatzsteuererklärungen den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Aufwendungen für das am 12. April 2007 auf sie zugelassene, geleaste Fahrzeug der Marke "Volvo XC90 D5/275" geltend.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich einer am 27. Mai 2008 durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO wurden unter der Tz 1 und Tz 2 nachstehende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Volvo XC90 D5/275

In der Beilage zur Umsatzsteuervoranmeldung 1/08 teilte die Firma X-GmbH dem Finanzamt Innsbruck mit, dass für das Fahrzeug VOLVO XC90 D5/275 (Lastkraftwagen N1) Vorsteuerbeträge aus Leasingaufwendungen sowie den laufenden Betriebskosten geltend gemacht wurden.

Die Firma X-GmbH bezieht sich auf die Liste „Kleinlastkraftwagen gem. § 3 der Verordnung aus 2002“ des BMF, in der all jene Fahrzeuge angeführt sind, die als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen anerkannt wurden, u.a. auch der Volvo XC90 Van (4 Seitentüren).

Da in dieser Liste aber das Nachfolgemodel "Volvo XC90 D5/275" nicht als vorsteuerabzugsberechtigtes Fahrzeug aufscheint, ist zu prüfen, ob das Fahrzeug die in der VO des BMF, BGBI II 193/2002, angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweist.

Laut der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBI II 193/2002, können als Kleinlastkraftwagen 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. Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- und Kombinationskraftwagen gefertigt werden, können nur bei Vorliegen folgender Mindesterfordernisse als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden:

1. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktür aufweisen.
2. Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
3. Hinter der Sitzreihe muss ein mit der Bodenplatte und Karosserie fest verbundenes Trengitter oder eine Trennwand angebracht sein.
4. Der Laderaum muss seitlich verblecht sein und darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen.
5. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnahmungen unbenützbar gemacht worden sein.
6. Der Laderaumboden muss aus einer durchgehenden, ebenen Stahlverblechung bestehen.

Im Detail wird auf die o.a. Verordnung verwiesen.

Tz. 2 Umsatzsteuer 1-3/2008

Im Zuge der USO-Prüfung 1-3/2008 wurde der Volvo XC90 D5/275 besichtigt und festgestellt, dass das Fahrzeug über eine zweite Sitzreihe (5 Sitzplätze), welche auch im Zulassungsschein eingetragen ist, verfügt.

Da das Fahrzeug weder in der Liste "Kleinlastkraftwagen gem. § 3 der Verordnung aus 2002" des BMF aufscheint, noch den Mindestfordernissen der VO des BMF, BGBI II 193/2002 entspricht, waren die in den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis März 2008 geltend gemachten Vorsteuerbeträge um die Vorsteuer aus Leasingaufwand und den laufenden Betriebskosten zu kürzen."

Nachfolgend wurde die Kürzungen der Vorsteuerbeträge aus dem KFZ-Kosten sowie den Leasingaufwendungen zahlenmäßig dargestellt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ jeweils mit Ausfertigungsdatum 29. Mai 2008 entsprechend den Prüfungsfeststellungen von den Erklärungen abweichende Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 sowie betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner, Februar und März 2008 sowie einen erklärungsgemäßen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2007. Gegen diese Bescheide wurde jeweils mit gesonderten Schreiben vom 20. Juni 2008 Berufung erhoben.

Weiters hat das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum vom 24. April 2009 für das Jahr 2008 einen erklärungsgemäßen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer sowie einen von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer erlassen. Die Differenz zwischen der Umsatzsteuerzahllast laut Erklärung und laut Bescheid resultiert entsprechend der Begründung des Bescheides unter Verweis auf die USO-Prüfung 01-03/2008 aus der Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuern für den Volvo XC 90 D5/275.

Auch gegen diese Bescheide wurde mit gesonderten Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11. Mai 2009 Berufung erhoben.

Mit Ausfertigungsdatum vom 12. April 2010 erließ das Finanzamt für das Jahr 2009 einen erklärungsgemäßen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer sowie wiederum einen von der Erklärung abweichenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer. In der Begründung zu diesem Bescheid wurde wiederum auf die USO-Prüfung 01-03/2008 verwiesen und ergänzend angemerkt, dass die erklärte Eigenverbrauchsbesteuerung außer Ansatz geblieben sei.

Gegen diese Bescheide wurde wiederum mit gesonderten Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11. Mai 2010 Berufung erhoben.

In sämtlichen Berufungen wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt. Die Berufungen wurden der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Vorweg ist sachverhaltsbezogen festzuhalten, dass das streitgegenständliche Fahrzeug seiner äußereren Form nach dem Typus eines Geländefahrzeuges bzw. eines „SUV“ (Sport Utility Vehicle) entspricht, eine deutlich abgesetzte Motorhaube aufweist und über zwei Sitzreihen für insgesamt 5 Personen verfügt.

Das Fahrzeug unterscheidet sich vom Serienmodell insoweit als zwischen der zweiten Sitzreihe und dem Kofferraum eine Trennwand eingezogen wurde, die Seitenfenster im Kofferraumbereich verblecht wurden und die serienmäßigen Stoßdämpfer gegen solche getauscht wurden, die eine schwerere Beladung erlauben.

#### **I. Umsatzsteuer:**

##### **1. Unionsrechtswidrigkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastwagen und Kleinbusse, BGBl II 193/2002 vom 17. Mai 2002 (im Folgenden kurz VO 193/2002):**

Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters erweiterte sowohl die VO 193/2002 als auch die vom Bundesminister für Finanzen im BGBl. Nr. 273/1996 veröffentlichte Verordnung vom 20. Juni 1996 (im Folgenden kurz VO 273/1996) entgegen dem Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL (bzw. nunmehr Art. 176 Abs 2 der MwSt-Systemrichtlinie) die bestehenden Vorsteuerabzugausschlussstatbestände gegenüber der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 4. Februar 1993, BGBl. Nr. 134/1993 (im Folgenden kurz VO 134/1993) für Kastenwagen, weshalb die VO 193/2002 hinsichtlich jenes Teilbereiches als unionsrechtswidrig zu qualifizieren sei, daher durch Unionsrecht verdrängt werde und für die Klärung der anstehenden Rechtsfrage sohin § 4 der VO 134/1993 als maßgebliche Rechtsgrundlage heranzuziehen sei. Insofern sei zu prüfen, ob das streitgegenständliche Fahrzeug alle Voraussetzungen als **Kleinlastwagen (im weiteren Sinne) nach § 4 erster Teilstrich 2 Absatz der VO 134/1993** erfülle und somit der Vorsteuerabzug für dieses Fahrzeug zustehe.

In dieser Bestimmung werde der Kastenwagen als solcher definiert und seien nach dessen 2. Absatz als Kastenwagen auch solche Fahrzeuge anzusehen, welche die äußere Form eines Kleinbusses aufweisen würden, jedoch bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) als Fahrzeuge zur Güterbeförderung konstruiert seien. Diese Fahrzeuge dürften - falls sie nicht die für einen Kleinbus geforderten Voraussetzungen erfüllen würden (z.B. infolge einer zu geringen potenziellen Personenbeförderungskapazität) - keine seitlichen Laderaumfenster aufweisen.

Für diese Kategorie von Kleinlastwagen im weiteren Sinne sei die Anzahl der Sitzreihen unmaßgeblich. Dies lasse sich auch insofern nachweisen, als die Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinautobusse auf Basis der späteren VO 273/1996 diverse Kastenwägen unterschiedlicher Hersteller mit dem Zusatz (auch mit zwei Sitzreihen) beinhalten würde. Die VO 273/1996 schränke gem. § 6 diese Art von Kastenwagen auf Kraftfahrzeuge ein, die die Karosserieform eines Klein-Autobusses im Sinne des § 10 aufweisen würden; sofern sie mit einer 2. Sitzreihe ausgestattet seien, müsse die Länge des Laderaumes mindestens 1000 mm betragen, wobei dieses Ausmaß sowohl im unteren als auch im oberen Bereich des Laderaumes erreicht werden müsse. Die VO 193/2002 kenne diese Art von Kleinlastwagen überhaupt nicht mehr, womit auch die optionale 2. Sitzreihe bei den Kleinlastwagen völlig wegfallen.

Nach Art. 17 Abs. 2 lit a der 6. MwSt-RL (bzw. nunmehr Art. 168 lit a der MwSt-Systemrichtlinie) ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 176 Abs 2 der MwSt-Systemrichtlinie statuieren für die Mitgliedstaaten ein Beibehaltungsrecht für Vorsteuerabzugsausschlüsse, wie sie zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL bzw. zum Zeitpunkt des Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren, bis der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festlegt, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 8. Jänner 2002 in der Rechtssache C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler, unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung ausgesprochen, dass Regelungen eines Mitgliedstaates, welche bestehende Tatbestände zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL ändern, indem sie diese Tatbestände einschränken und dadurch dem Ziel der RL näher kommen, durch die Ausnahmeverordnung des Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL gedeckt sind (Rn. 45). Dagegen stellt eine nationale Regelung keine nach Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der RL zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der RL die bestehenden Ausschlussstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser RL entfernt (Rn. 46). Daher ist es einem Mitgliedstaat verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der RL vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser RL für diese Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach

ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde (Rn. 51).

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 (in der Stammfassung und auch in der Fassung BGBl. I 1999/106) besteht für Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder den Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder entstehen, von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen, ein Vorsteuerausschluss. Diese Bestimmung wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU (am 1. Jänner 1995) geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 (in der Fassung BGBl. Nr. 410/1988) übernommen.

Nach dieser Gesetzesstelle sind vom Vorsteuerausschluss Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder betroffen. Von den Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen sind zu unterscheiden: Omnibusse (Kleinbusse) und Lastkraftwagen (Kleinlastkraftwagen). Eine Definition der Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen oder Abgrenzungsmerkmale gegenüber dem Begriff Omnibus (Kleinbus) und Lastkraftwagen (Kleinlastkraftwagen) können dieser Gesetzesbestimmung nicht entnommen werden.

Die für die Anerkennung von Kraftfahrzeugen als Kleinbusse maßgeblichen Kriterien wurden in dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, Z 09 1202/4-IV/9/87, AÖF 1987/330, aufgestellt.

Die für die Anerkennung von Kraftfahrzeugen als Kleinlastkraftwagen maßgeblichen Kriterien wurden in den Erlässen des Bundesministers für Finanzen vom 16. Juni 1981, Z 06 1001/15-IV/6/81, AÖF 1981/198, und vom 11. November 1986, Z 14 0551/2- IV/14/86, AÖF 1986/329, aufgestellt. Sodann wurde die steuerliche Einstufung von Kraftfahrzeugen als Kleinlastkraftwagen mit der VO 134/1993 und in einem Erlass des Bundesministers für Finanzen zu dieser VO vom 9. Februar 1993, Z 09 1202/3- IV/9/93, AÖF 1993/79, festgelegt. Die Verordnung gilt gemäß § 28 Abs. 5 Z. 5 UStG 1994 als auf Grund des UStG 1994 ergangen; sie trat zufolge dieser Bestimmung mit 14. Februar 1996 außer Kraft.

In Art. 44 Z. 4 des Strukturanpassungsgesetzes 1996 vom 30. April 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde dem § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 folgender Unterabsatz angefügt:

"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."

Auf dieser Grundlage erließ der Bundesminister für Finanzen die VO 273/1996, die rückwirkend mit 15. Februar 1996 in Kraft getreten ist.

Der Bundesminister für Finanzen erließ sodann die VO 193/2002, mit deren § 6 Abs. 3 er die VO 273/1996 aufhob. Damit hat der Verordnungsgeber den Vorsteuerausschluss für Personen- und Kombinationskraftwagen hinsichtlich der nicht vom Vorsteuerausschluss umfassten Kleinlastkraftwagen insoweit wortgleich gefasst, wie er zum 1. Jänner 1995 in der VO 134/1993 für Kleinlastkraftwagen geregelt war. Die VO 134/1993 unterscheidet sich allerdings im § 4 betreffend die Regelungen für den Kastenwagen (erster Teilstrich) insoweit als diese VO anders als die VO 193/2002 hinsichtlich der Regelung bezüglich den Kastenwagen über einen weiteren zweiten Absatz verfügt.

Unbestritten ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, dass sowohl nach der VO 193/2002 als auch nach der VO 273/1996 der Vorsteuerabzug für das streitgegenständliche Fahrzeug ausgeschlossen wäre bzw. ist.

Zu der von der Berufungswerberin vertretenen Rechtsauffassung, wonach die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 4 erster Teilstrich zweiter Absatz der VO 134/1993 zu prüfen wäre, ist Folgendes anzumerken:

§ 4 erster Teilstrich dieser VO lautet wie folgt:

„Nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen sind unter den im § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen weiters folgende Fahrzeuge anzusehen (Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn):

— Kastenwagen; das sind Fahrzeuge, die bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie einen vom Führerhaus abgesetzten kastenförmigen Laderaum aufweisen. Die Fahrzeuge sind mit hinteren Flügeltüren ausgestattet und dürfen außer einem kleinen rechtsseitigen Sichtfenster (Höchstmaß 38 cm X 38 cm), das mit einem Innenschutzgitter versehen sein muss, keine seitlichen Laderaumfenster aufweisen.

Als Kastenwagen sind auch Fahrzeuge anzusehen, die die äußere Form eines Kleinbusses aufweisen, jedoch bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) als Fahrzeuge zur Güterbeförderung konstruiert sind. Diese Fahrzeuge dürfen — falls sie nicht die für einen Kleinbus geforderten Voraussetzungen erfüllen (zB infolge einer zu geringen potentiellen Personenbeförderungskapazität) — keine seitlichen Laderaumfenster aufweisen.

Kastenwagen müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.“

Nach dieser Bestimmung sind als Kastenwagen (im weiteren Sinn) sohin auch Fahrzeuge anzusehen, die die Form eines Kleinbusses aufweisen, jedoch bereits werkseitig (§ 3 Abs. 2) als Fahrzeuge zur Güterbeförderung konstruiert sind.

In der Berufung wird diesbezüglich vorgebracht, dass § 4 der VO 134/1993 als erste Voraussetzung für das Vorliegen eines Kleinlastwagen statuiere, dass die äußere Form eines Kleinbusses vorliegen müsse und diesbezüglich nach AÖF 330/1987 auf ein kastenförmiges äußereres Erscheinungsbild abzustellen sei; dem habe der VwGH im Erkenntnis vom 21.9.2006, 2003/14/0036, jedoch entgegnet, dass die Form eines Fahrzeuges als „kastenwagenförmig“ von der absoluten Länge, Breite und Höhe allein nicht bestimmbar sei. Der VwGH habe klargestellt, dass „hinsichtlich der äußeren Form eines Kleinbusses der Umstand ausreicht, dass prinzipiell die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen besteht“. In der Vorhaltsbeantwortung vom 2.12.2010 und in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vorgebracht, der in der VO 134/1993 verwendete Begriff „äußere Form eines Kleinbusses“ sei weiter auszulegen als „kastenförmiges Äußeres“.

Dazu ist auf die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.2.2010, 2008/15/0290, zu verweisen. Darin hat er unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 24.9.2008, 2007/15/0161, ausgesprochen, dass der Begriff des "kastenwagenförmigen" Äußeren, also der typischen Form eines als Kastenwagen einzustufenden Fahrzeuges, dahingehend ausgelegt werden kann, dass es auf eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senkrechttes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände des Fahrzeuges ankomme. Zudem komme der Höhe des Fahrzeuges Bedeutung zu, was sich daraus ergibt, dass im Begriff "Kleinbus" das Merkmal einer gegenüber gewöhnlichen Personenkraftwagen erhöhten Karosserie (also Innenraumhöhe) enthalten sei.

Weiters hat er darin unter Verweis auf das Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0185 ausgeführt, dass der Kleinbus seiner äußeren Form nach zudem von solchen Fahrzeugen abzugrenzen ist, die äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen und als solche stets den Personenkraftwagen zuzuordnen sind.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung, stellt der VwGH somit keineswegs klar, dass hinsichtlich der Klärung der äußeren Form eines Kleinbusses der Umstand ausreicht, dass prinzipiell die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen besteht.

Nach den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Fotos und dem im Verwaltungsakt befindlichen Prospektmaterial, weist das streitgegenständliche Fahrzeug eine deutlich abgesetzte Motorhaube auf und hat damit kein kastenwagenförmiges Äußeres. Zudem entspricht das streitgegenständliche Fahrzeug unbestritten äußerlich den üblichen Typen von

Geländefahrzeugen bzw. von sogenannten „SUV`s“ und hat somit nicht die äußere Form eines Kleinbusses.

Damit erweist sich aber das Schicksal der Berufung als entschieden, da bei Fehlen eines kastenwagenförmigen Äußen weder die Voraussetzungen eines Kleinbusses im Sinn des § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, noch die Voraussetzungen eines Kastenwagen, im Sinne des § 4 der Verordnung BGBl. 134/1993 erfüllt sind, weil auch ein Kastenwagen (als Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn) jedenfalls schon im Sinne der Wortbedeutung ein annähernd kastenwagenförmiges äußeres Erscheinungsbild aufweisen muss, um als solcher beurteilt werden zu können.

Damit wäre auch nach § 4 erster Teilstrich zweiter Absatz der VO 134/1993 mangels Erfüllung der ersten Tatbestandsvoraussetzung schon aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Ergänzend wird diesbezüglich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.9.2010, 2005/13/0081, verwiesen, in welchem ausgesprochen wurde, dass das Fahrzeug vom Typ „Volvo XC90 T6 A Geartronic“ (welches dem streitgegenständlichen vom äußeren Erscheinungsbild und von den Abmessungen nahezu gleicht: Abmessungen (LängexBreitexHöhe) des Modells T6 4798x1898x1743 sowie des D5 4807x1898x1748), kein kastenwagenförmiges Äußeres aufweist und nicht als Kleinbus zu werten ist.

Soweit in der Berufung bzw. in der mündlichen Verhandlung seitens des steuerlichen Vertreters darauf verwiesen wird, dass § 4 der VO 134/1993 weiters voraussetze, dass das Fahrzeug werkseitig als Fahrzeug zur Güterbeförderung konstruiert sei und das streitgegenständliche Fahrzeug werkseitig als Doppelkabinenfahrzeug (getrennter Fahrgast- und Lastenraum) geliefert worden sei, was sich im übrigen aus der Typenbezeichnung „D5/275“ („D“ stehe dabei für Doppelkabinenfahrzeug) ableiten lasse, ist anzumerken, dass selbst die Erfüllung dieses zweiten Tatbestandsmerkmals des § 4 erster Teilstrich zweiter Absatz der VO 134/1993 bei fehlender Erfüllung des ersten Tatbestandsmerkmals nicht ausreichen würde, um das Fahrzeug als ein solches zu beurteilen, das als Kastenwagen zum Vorsteuerabzug berechtigt, da die für die Einstufung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens als Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn in der Verordnung geforderten Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden müssen.

Dasselbe gilt für die Ausführungen in der Berufung, wonach das streitgegenständliche Fahrzeug - wie in der Verordnung gefordert - keine seitlichen Laderaumfenster aufweise, da die vorgesehenen Fenster werkseitig verblecht worden seien.

Ergänzend wird zum geforderten Tatbestandsmerkmal, wonach das Fahrzeug werkseitig als Fahrzeug zur Güterbeförderung konstruiert sein muss, jedoch angemerkt, dass unter Punkt 7 des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 9. Februar 1993, Z 09 1202/3- IV/9/93, AÖF 1993/79, zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 4. Februar 1993 über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen festgehalten ist, dass die in der Verordnung angeführten Kastenwagen, die die äußere Form eines Kleinbusses aufweisen, „als Fahrzeuge zur Güterbeförderung konstruiert sein (sie dürfen somit nur mit einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein)“ müssen.

Da das streitgegenständliche Fahrzeug aber über eine zweite Sitzreihe verfügt, erweist es sich auch nach den Vorgaben im Erlass nicht als Fahrzeug, das zur Güterbeförderung konstruiert ist und ist somit auch das in der VO geforderte zweite Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt.

Wenn hinsichtlich der Erlässe des Bundesministers für Finanzen seitens des steuerlichen Vertreters insbesondere in der mündlichen Verhandlung grundsätzlich auf den Stufenbau der Rechtsordnung verwiesen wurde und diesbezüglich ins Treffen geführt wurde, dass Erlässe als solche lediglich eine Verwaltungsmeinung darstellen würden und insoweit der streitgegenständliche Fall ausschließlich nach bestehenden Gesetzen und Verordnungen zu beurteilen sei, so ist diesen Ausführungen grundsätzlich nichts entgegenzuhalten. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass in Bezug auf die zum Beitrittszeitpunkt eines Mitgliedstaates bestehenden innerstaatlichen Ausschlussstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht der EuGH in seinem bereits zitierten und vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Urteil vom 8. Jänner 2002 in der Rechtssache C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH und Michael Stadler, ausgesprochen hat, dass in diesem Zusammenhang der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ im Sinne von Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL nicht nur Rechtsetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats umfasst (Rn. 49).

Insoweit erweist sich auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.12.2010, wonach der EuGH in diesem Urteil unter Rn. 35 ausgesprochen habe, dass Erlässen keine normative Bedeutung zukommen würde, als unzutreffend, werden doch in der Rn. 35 vom EuGH lediglich die Ausführungen der österreichischen Regierung wiedergegeben.

Auch der Hinweis seitens des steuerlichen Vertreters, dass das Fahrzeug kraftfahrrrechtlich als Lastkraftwagen N1 zugelassen sei, vermag an der Beurteilung, dass das streitgegenständliche Fahrzeug nicht als Fahrzeug zur Güterbeförderung konstruiert ist, nichts zu ändern, weil die kraftfahrrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge im Hinblick auf die dem Steuerrecht

eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend und nicht entscheidend ist. Das Vorliegen eines PKW oder Kombinationskraftwagens ist nämlich in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an. Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge kann zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, ist aber nicht bindend (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0235).

Dass das streitgegenständliche Fahrzeug nach dem optischen Eindruck und der darauf beruhenden Verkehrsauffassung weder die äußere Form eines Kleinbusses aufweist noch den Eindruck vermittelt, dass es als Fahrzeug zur Güterbeförderung konstruiert ist, steht für den Senat außer Zweifel, unterscheidet es sich doch vom Serienmodell, welches als solches dem Typus eines Geländefahrzeuges bzw. SUV zuzuordnen ist, ausschließlich durch die zwischen zweiter Sitzreihe und Kofferraum eingebaute Trennwand sowie den im Kofferraumbereich verbleichten Seitenfenstern.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters der Volvo XC90 werde entsprechend der unterschiedlichsten Ausführungsoptionen auch als 7sitziges Fahrzeug geliefert, weshalb das Fahrzeug als Kleinbus im Sinne des § 4 der VO 134/1993 unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnisses 2003/14/0036 vom 21.09.2006 zu beurteilen sei, wird angemerkt, dass im vorliegenden Fall in Bezug auf das streitgegenständliche Fahrzeug zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für eine Vorsteuerabzugsberechtigung erfüllt werden und nicht in Bezug auf ähnliche Fahrzeugtypen. Im übrigen wird nochmals auf das Erkenntnis des VwGH 29.9.2010, 2005/13/0081, verwiesen, in welchem festgestellt wurde, dass dieses Fahrzeug nicht als Kleinbus zu beurteilen ist.

Auch der Hinweis in der Berufung bzw. in der mündlichen Verhandlung, wonach für diese Kategorie von Kleinlastwagen lt. der VO 134/1993 die Anzahl der Sitzreihen unmaßgeblich sei, mit der Begründung, in der Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinautobusse auf Basis der späteren VO 273/1996 seien diverse Kastenwagen unterschiedlicher Hersteller mit dem Zusatz „auch mit zwei Sitzreihen“ enthalten, vermag dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg zu verhelfen, wird doch dabei übersehen, dass auch diese in der Liste angeführten Fahrzeuge mit zwei Sitzreihen (im Sinne des § 6 der VO 273/1996) die Karosserieform eines Klein-Autobusses aufweisen müssen und sich sohin die äußere Form eines Geländefahrzeuges bzw. SUV's als schädlich erweisen würde.

Darüberhinaus ist im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht zu prüfen, ob andere, nicht verfahrensgegenständliche Fahrzeugtypen im Einzelfall zu Unrecht in die Liste der steuerlich anerkannten Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinautobusse auf Basis der späteren VO 273/1996 aufgenommen worden sind.

Da sohin auch gemäß der nach Auffassung der Berufungsverberin anzuwendenden Rechtslage nach der VO 134/1993 das streitgegenständliche Fahrzeug als PKW bzw. Kombinationskraftwagen zu beurteilen und daher der Vorsteuerabzug zu versagen wäre, ist die nach nationalem Recht maßgebliche Rechtsgrundlage, nämlich die VO 193/2002 nicht durch entgegenstehendes Gemeinschaftsrecht verdrängt bzw. sind die in der VO 193/2002 normierten Vorsteuerausschlüsse durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL (bzw. nunmehr Art 176 Abs. 2 der MwSt-Systemrichtlinie) gedeckt. Mit der Versagung des Vorsteuerabzuges ist das Finanzamt daher im Recht.

## **2. Verletzung von Verfahrensvorschriften:**

In den Begründungen zu den Berufungen wurde darauf hingewiesen, dass in der vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlichten Liste der Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der VO 193/2002 das streitgegenständliche Fahrzeug nicht aufscheine, wohl aber ein Fahrzeug mit der Bezeichnung Volvo XC90 Van (4 Seitentüren). Das Finanzamt habe im Zuge der Außenprüfung eingestehen müssen, dass es nicht möglich gewesen sei, zu eruieren, wie der in der Liste des BMF angeführte Volvo XC 90 Van (4 Seitentüren) aussehe, da es dieses Fahrzeug mit dieser Bezeichnung de facto gar nicht gäbe. Diese Vorgehensweise des Finanzamtes würde gegen § 115 Abs. 1 BAO verstößen, wonach die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hätten, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien. Dies sei bei gegenständlicher Außenprüfung insofern unterlassen worden, als das Finanzamt unter oben angeführten Umständen nicht ermittelt habe, ob gegenständliches Fahrzeug nicht doch der in der Liste des BMF befindliche Volvo XC90 Van (4 Seitentüren) sei, obwohl das Finanzamt selbst festgestellt habe, dass es kein Fahrzeug mit der Handelsbezeichnung Volvo XC90 Van gäbe.

Hiezu wird darauf hingewiesen, dass in der Liste der Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der VO 193/2002 ausschließlich Fahrzeuge angeführt sind, die die Voraussetzungen des § 3 dieser Verordnung erfüllen. Hiezu wurde dem Referenten vom Bundesministerium für Finanzen über Anfrage mitgeteilt, dass es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug nicht um das in der BMF-Liste der begünstigten Kleinlastkraftwagen gemäß § der VO 1993/2002 handeln könne, da es über eine zweite Sitzreihe verfüge.

Auch hat im Rahmen von weiteren Erhebungen des Finanzamtes der Verkaufsberater und Fuhrparkmanager der Fa. U GmbH &CoKG in diesem Zusammenhang über fernmündliche Anfrage mitgeteilt, dass jeder Volvo (z.B. Volvo C30 City Van, Volvo V40/50/70 Van etc), welcher in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der VO 193/2002 angeführt sei, die Bezeichnung „Van“ trage. Dies deshalb, da jeder Volvo, welcher

zum „Fiskal-Lkw“ umgebaut worden sei, die Bezeichnung „Van“ erhalte, so auch der Volvo XC90 VAN (4-Seitentüren) und bisher kein Volvo, welcher zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, mit einer zweiten Sitzreihe ausgeliefert worden sei. Wenn ein so genannter Kleinlastkraftwagen der Marke Volvo über eine zweite Sitzreihe verfüge, sei er lediglich NOVA-befreit.

Sachverhaltsbezogen ist der Senat daher zum Ergebnis gelangt, dass das streitgegenständliche Fahrzeug sich von jenem in der BMF-Liste der begünstigten Kleinlastkraftwagen (gemäß § 3 der VO 193/2002) angeführten Fahrzeug „Volvo XC90 Van (4 Seitentüren) insofern unterscheidet, als es eine zweite Sitzreihe aufweist und insoweit nicht in der BMF-Liste aufscheint.

### **3. Streichung der Vorsteuersteuer ohne Berichtigung der Eigenverbrauchsbesteuerung:**

In den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 wurde vorgebracht, dass das Finanzamt übersehen habe, dass bei einer Nichtanerkennung der Vorsteuer für das Fahrzeug auch die Eigenverbrauchsbesteuerung analog zu berichtigen sei. In den Umsatzsteuererklärungen für diese Jahre sei unter der KZ 001 jeweils ein Privatanteil im Ausmaß von 35 % in der Höhe von 4.163,89 € bzw. 4.565,04 € netto berücksichtigt worden, wodurch sich die Umsatzsteuerzahllast um 832,77 € bzw. 913,01 € erhöht habe. Sollte der Vorsteuerabzug beim Volvo XC90 D5/275 nicht anerkannt werden, wären die Zahllisten im Ausmaß von 832,77 € bzw. 913,01 € aufgrund der nicht berichtigten Eigenverbrauchsbesteuerung zu kürzen.

Da der Vorsteuerabzug für das streitgegenständliche Fahrzeug zu versagen war, ist dem Berufungsbegehren in diesem Punkt Folge zu geben.

### **II: Körperschaftsteuer:**

In den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 wurde vorgebracht, dass sich durch eine Versagung der Vorsteuerabzugsfähigkeit für dieses Fahrzeug die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen verringern würden, weil die Körperschaftsteuererklärungen jeweils unter Zugrundelegung der Vorsteuerabzugsberechtigung erstellt worden und die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide jeweils erklärungsgemäß erlassen worden seien. Die Bemessungsgrundlagen (Einkommen) für die Körperschaftsteuerbescheide seien daher um die jeweiligen Vorsteuerbeträge zu kürzen und daher für die einzelnen Jahre wie folgt festzusetzen:

	Vorsteuerbeträge	Körperschaftsteuer
2007	1.176,54 €	39.408,80 €
2008	1.695,58 €	30.954,20 €
2009	1.691,97€	38.548,86 €

Da der Vorsteuerabzug für das streitgegenständliche Fahrzeug zu versagen war, ist den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide Folge zu geben. Ergänzend wird angemerkt, dass die festgesetzte Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 dieser Berufungsentscheidung der Höhe nach von jener des Berufungsbegehrens abweicht und offensichtlich darauf zurückzuführen ist, dass vom steuerlichen Vertreter übersehen wurde, von der Körperschaftsteuer die einbehaltenen Steuerbeträge in Höhe von 44,49 € in Abzug zu bringen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 20. Dezember 2010