

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerden der X-GmbH, vertreten durch die Lampert – Kanzlei für Steuerberatung GmbH, Hauptplatz 14, 8010 Graz, vom 03.03.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 02.02.2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 bis 2012 sowie Umsatzsteuer 2009 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin ist eine im Jahr 1991 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleingesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer ist X. Der Gegenstand des Unternehmens umfasst den Vertrieb von [Handelswaren], die [Leistungserbringung], den Handel mit Waren aller Art und die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 22.10.2015 führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für 2009 bis 2014 durch. Dabei traf der Prüfer ua. die die Umsatzsteuer der Streitjahre einzig betreffende Feststellung, dass der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug für die Leasingraten und die laufenden Kosten seines Audi Q7 zu versagen sei, weil es sich nicht um einen Kleinbus handle (Vorsteuerkürzung: 2009 - 4.859,40 Euro, 2010 - 5.105,53, 2011 - 5.456,30, 2012 - 2.618,55 Euro).

Aufgrund dieser Feststellung nahm die belangte Behörde für die Jahre 2009 bis 2012 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer wieder auf und setzte die Umsatzsteuer unter Außerachtlassung der mit dem Audi Q7 zusammenhängenden Vorsteuern für die Streitjahre neu fest. Zur Begründung der Verfahrenswiederaufnahmen wird in den (hier beschwerdegegenständlichen) Wiederaufnahmebescheiden vom 02.02.2016 auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.01.2016 verweist zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens auf Tz. 3, der dazu zu entnehmen ist:

*"Tz. 3 Audi Q7 - kein Vorsteuerabzug*

*In den Jahren 2009-2012 wurde Vorsteuer (auf Leasingraten, laufende Kosten) im Zusammenhang mit einem Audi Q7 geltend gemacht, da er als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus eingestuft wurde.*

*Beim Audi Q7 handelt es sich um ein Sport Utility Vehicle (SUV), mit 7 Sitzen.*

*Ein 'Sports Utility Vehicle' ist ein PKW mit ähnlichem Fahrkomfort wie eine Limousine, jedoch mit erhöhter Geländegängigkeit und optischen Anleihen an einen Geländewagen.*

*Gem. § 5 der Verordnung des BMF (BGBl. II Nr. 193/2002) ist unter einem Kleinbus 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 nicht maßgebend, ob ein nach diesen Kriterien als Kleinbus anerkanntes Fahrzeug Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird.*

*Das Bundesministerium für Finanzen hat auf seiner Homepage Fahrzeugtypen angeführt, die nach seiner Ansicht, unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, als vorsteuerabzugsberechtigzte Kleinbusse anzusehen sind.*

*Der Audi Q7 befindet sich nicht in dieser Liste.*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes berechtigten Fahrzeuge mit dem typischen Erscheinungsbild eines Geländefahrzeuges (Stationswagen) nicht zum Vorsteuerabzug, selbst wenn es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder mehr Personen handle (Hinweis auf die Erkenntnisse vom 26. November 1985, 84/14/0114, vom 12. Dezember 1995, 92/14/0031, betreffend einen Isuzu Trooper; sowie vom 25. Februar 2003, 99/14/0336, betreffend einen Opel Monterey).*

*Auch im Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0185, weist der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass Fahrzeuge mit einer deutlich abgesetzten Motorhaube (wie dies beim Q7 eindeutig der Fall ist) das Kriterium des 'kastenwagenförmigen Äußeren' nicht erfüllen.*

*Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen, könnten nicht als Kleinbusse im Sinn des § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2003 eingestuft werden (hier SsangYong Rexton). Auch in seinem Erkenntnis vom 24.*

*September 2008, 2007/15/0161, zum Opel Zafira habe der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsansicht wiederholt.*

*Da der Audi Q7 die erforderlichen Kriterien (u.a. das kastenförmige Äußere) nicht erfüllt und nicht in der Liste des Bundesministerium für Finanzen aufscheint, war der Vorsteuerabzug zu versagen."*

Weiters enthält der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.01.2016 in Tz. 7 eine eigene Begründung zur Wiederaufnahme der Verfahrens, die - jenseits der rechtlichen Ausführungen - wie folgt lautet:

*"Im vorliegenden Fall geht weder aus den Abgabenerklärungen noch aus den Beilagen der Jahre 2009 bis 2012 hervor, dass (...). Auch die Tatsache, dass Vorsteuer im Zusammenhang mit dem Audi Q7 geltend gemacht worden ist, war aus den Erklärungen der Jahre 2009 - 2012 nicht ersichtlich."*

Die Beschwerdeführerin erhob durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 03.03.2016 (Beschwerdeschriftsatz) ua. Beschwerden sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Sachbescheide und beantragte das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung. Zur Begründung der Beschwerden ist dem Beschwerdeschriftsatz zu entnehmen:

*"Die genannten Bescheide beruhen auf den Feststellungen Teilziffer 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. 149 Abs. 1 BAO, anlässlich der Außenprüfung der X-GmbH.*

*In dieser Teilziffer 3 stellen Sie fest, dass es sich beim Audi Q7 um ein Sport Utility Vehicle (SUV) mit 7 Sitzen handle. Ein 'Sports Utility Vehicle' sei ein PKW mit ähnlichem Fahrkomfort wie eine Limousine, jedoch mit erhöhter Geländegängigkeit und optischen Anleihen an einen Geländewagen.*

*Des Weiteren wird § 5 der Verordnung des BMFO (BGBl. II Nr. 193/2002) zitiert, wonach das Fahrzeug ein kastenförmiges Äußeres sowie eine Beförderungsmöglichkeit für mehr als 6 Personen haben muss. Mehr ist der Verordnung nicht zu entnehmen.*

*Es wird ferner darauf verwiesen, dass sich der Q7 nicht in der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse des Bundesministeriums für Finanzen befindet.*

*Weiters wird festgestellt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (26.11.1985, 12.12.1995, 25.02.2003) Fahrzeuge mit dem typischen Erscheinungsbild eines Geländefahrzeuges (Stationswagen) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, selbst wenn es sich um sehr große Fahrzeuge mit Beförderungsmöglichkeiten für sieben oder mehr Personen handle.*

*Fahrzeuge, die schon äußerlich den üblichen Typen von Geländefahrzeugen entsprechen, könnten nicht als Kleinbusse im Sinne des § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 eingestuft werden (hier SsangYong Rexton). Auch in seinem Erkenntnis vom 24.09.2008 zum Opel Zafira habe der VwGH diese Rechtsansicht wiederholt.*

*Fahrzeuge mit einer deutlich abgesetzten Motorhaube (wie dies bei Q7 eindeutig der Fall sei) das Kriterium des kastenwagenförmigen Äußeren nicht erfüllten.*

*Da der Audi Q7 die erforderlichen Kriterien (im speziellen das kastenförmige Äußere) nicht erfülle und nicht in der Liste des BMF aufscheint wurde der Vorsteuerabzug versagt.*

*Dem halte ich entgegen:*

*Nach meiner Meinung ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht daraus abzuleiten, ob sich das KFZ auf der genannten Liste des BMF befindet, sondern vielmehr, ob es den Kriterien der Verordnung vom 17.05.2002 entspricht. Diese Verordnung besagt, dass unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen ist, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen aufweist.*

*Dabei ist auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässigen Personenbeförderungsmöglichkeiten abzustellen. Aus dem beigelegten Zulassungsschein dieses KFZ kann entnommen werden, dass das Fahrzeug zur Beförderung von 7 Personen geeignet ist. Dabei ist zu beachten, dass die aktuelle Zulassung auf X lautet, da das Auto zwischenzeitlich von Herrn X persönlich erworben wurde.*

*Der Audi Q7 verfügt über ein kastenförmiges Äußeres (siehe technische Details unten).*

*In der Niederschrift steht, dass es sich beim Audi Q7 um ein SUV mit 7 Sitzen handelt. Bei Durchsicht der Audi-Homepage konnten wir jedoch keinen Hinweis darauf finden, dass es sich beim Audi Q7 tatsächlich um ein 'Sport-Utility-Vehicle' handelt. Abgesehen davon kann es für die Einkommen- und Umsatzsteuer nicht relevant sein, ob ein Fahrzeug als Sportwagen, oder SUV oder Personenkraftfahrzeug beworben wird. Ausschlaggebend für das Steuerrecht ist, dass die Kriterien laut Verordnung erfüllt sind.*

*Im Folgenden lege ich einen Auszug aus dem VGH—Urteil vom 21.09.2006 (GZ 2003/15/0036) bei, welchen ich um die Vergleichsdaten des Q7 erweitert habe.*

*[Tabelle Q7 / Ford Galaxy / VW Sharan / Renault Espace / Fiat Ulysse / Mercedes V-Klasse / Mazda MPV / Opel Sintra / Seat Alhambra]*

*Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass der Q7 im Vergleich zu allen anderen genannten KFZ in der Länge, im Radstand, der Spurweite vorne und der Spurweite hinten jeweils das größte Ausmaß hat. Allein daraus ist abzuleiten, dass der Q7 genügend Platz bietet, um Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz mit dem Fahrzeug zu befördern. Im Gegensatz zu vielen anderen Fahrzeugen verfügt die dritte Sitzreihe ebenfalls über manuell bedienbare Heizungsschlitze und hat individuelle Getränkehalter, was für den Insassen einen entsprechenden Komfort darstellt.*

*In der Niederschrift wird auch festgestellt, dass im Erkenntnis vom 21.09.2006, auf Fahrzeuge mit einer deutlich abgesetzten Motorhaube hingewiesen würde, wonach das Kriterium des kastenförmigen Äußeren nicht erfüllt wäre. Dazu möchte ich entgegen, dass der technische Fortschritt sowie auch ändernde Ansprüche der Konsumenten die äußere Gestalt von Fahrzeugen beeinflussen. So hatte der im Jahr 1984 auf dem*

*Markt erschienene Chrysler Voyager eine schräge Frontscheibe und eine vorgezogene Motorhaube und befähigte bis heute zum Vorsteuerabzug.*

*Da der Audi Q7 die gleichen Voraussetzungen hat wie ein Ford Galaxy oder ein VW Sharan, ist er auch steuerrechtlich gleich zu behandeln wie die beiden anderen Kfz.*

*Details sind den folgenden Darstellungen zu entnehmen:*

*[Darstellungen VW Sharan / Audi Q7]*

*Aus den genannten Gründen komme ich zu dem "Schluss, dass für den Audi Q7 die Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht und begehre daher die entsprechende Berichtigung der Bescheide.*

*Im Übrigen rege ich an, den Audi Q7 in die Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse aufzunehmen."*

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 10.03.2016 zur Entscheidung vor. Der Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht ist zu entnehmen:

*"VW Scharan läuft unter Kleinbusse gem § 5 der Verordnung (und nicht unter Kastenwagen gem § 5 der VO)"*

Mit Schriftsatz vom 15.03.2016 brachte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter beim Bundesfinanzgericht ergänzend vor:

*"Aus der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, Entscheidungsdatum: 21.09.2006: § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 1 93/2002 lautet:*

*'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 zu Zwecken des Personentransportes oder des Lastentransportes dient oder kombiniert eingesetzt wird.'*

*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, ist beim in Rede stehenden Opel Zafira unbestritten gegeben.*

*Der Audi Q7 verfügt über einen größeren Innenraum als der Opel Zafira, weshalb die Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen als erwiesen angenommen werden muss.*

*Mit dem weiteren Merkmal, dass ein solches Fahrzeug ein 'kastenwagenförmiges Äußeres' aufzuweisen habe, hat sich die belangte Behörde lediglich durch einen Vergleich*

*absoluter Zahlen von Länge, Breite und Höhe auseinandergesetzt ("der Kleinere und Kürzere"). Die Form eines Fahrzeuges als Kastenwagen ist jedoch von der absoluten Länge, Breite und Höhe allein nicht bestimmbar.*

*Ich weise ausdrücklich darauf hin, dass der Audi Q7 im technischen Aufbau und im äußeren Erscheinungsbild dem Chrysler Grand Voyager entspricht. Dieser aber befindet sich auf der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kraftfahrzeuge:*

*[Aufstellung Klein-Autobusse]*

*Aus den beiden Argumenten ergibt sich, dass der Chrysler Grand Voyager und der Audi Q7 steuerrechtlich gleich zu behandeln sind."*

Von Seiten der Beschwerdeführerin wurde die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:***

Wiederaufnahmebescheide:

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 BAO).

Im Beschwerdefall ist es von Seiten der Beschwerdeführerin unbestritten geblieben, dass Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (hier: Vornahme des Vorsteuerabzugs für die Leasingraten und die laufenden Kosten eines Audi Q7).

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid im Abgabenverfahren führt (VwGH 04.12.1969, 0859/69).

Für die Beurteilung, ob die die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder

sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern 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.

Im gegenständlichen Fall kommt es darauf an, ob das streitgegenständliche Fahrzeug die Kriterien eines Kleinbusses, wie sie in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II 193/2002, genannt sind, erfasst.

§ 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II 193/2002, lautet:

"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."

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits für den Volvo XC90 T6 A Geartronic entschieden, dass damit zusammenhängend der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, weil das Fahrzeug kein "kastenwagenförmiges Äußeres" hat (vgl. VwGH 29.09.2010, 2005/13/0081).

Schon der optische Vergleich des Audi Q7 mit dem Volvo XC90 T6 A Geartronic zeigt, dass beide Fahrzeuge ein weitestgehend gleiches Äußeres der Form aufweisen, weshalb auch beim Audi Q7 ein "kastenwagenförmiges Äußeres" zu verneinen ist. Daher ist auch im Zusammenhang mit dem Audi Q7 der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Daran vermag auch der Hinweis von Seiten der Beschwerdeführerin auf in der vom Bundesminister für Finanzen veröffentlichten Liste enthaltene Fahrzeuge nichts zu ändern (vgl. nochmals VwGH 29.09.2010, 2005/13/0081).

Da somit im Beschwerdefall auch die Gewissheit getreten ist, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu anders lautenden Bescheiden im Abgabenverfahren führen, waren die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abzuweisen.

Sachbescheide:

Da - wie vorangehend dargestellt - mangels eines "kastenwagenförmiges Äußeren" im Zusammenhang mit dem Audi Q7 der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist und die Höhe der Kürzungsbeträge an sich nicht bestritten wurde, waren auch die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidungen hatten durch den Einzelrichter zu erfolgen, weil gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung nur dann dem Senat obliegt, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird. Im Beschwerdefall wurde der Antrag jedoch im (gesonderten) Schriftsatz vom 15.03.2016 gestellt und war somit unwirksam.

Die Entscheidungen konnten ohne mündliche Verhandlung erfolgen, weil gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung nur dann stattzufinden hat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird. Im Beschwerdefall wurde der Antrag jedoch im (gesonderten) Schriftsatz vom 15.03.2016 gestellt und war somit unwirksam.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall im Hinblick auf das oben genannte Erkenntnis nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 24. Jänner 2017