

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.11.2009

Geschäftszahl

2009/15/0184

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des K B in A, vertreten durch Dr. Markus Fink, Rechtsanwalt in 6870 Bezaun, Brugg 36, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 28. Juli 2009, Zl. RV/0471-F/08, betreffend Umsatzsteuer 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und der vorgelegten Kopie des angefochtenen Bescheides ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer, ein Unternehmensberater, machte in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 Vorsteuern von ca. 1.100 Euro im Zusammenhang mit einem geleasteten Fahrzeug der Marke "Opel Zafira Comfort 2,0 DTI" (Länge 4.317 mm, Breite 1.742 mm, Höhe 1.684 mm) geltend. Strittig ist, ob dieses Fahrzeug von der Vorsteuerausschlussregelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 erfasst wird.

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2001 versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug unter Hinweis auf § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 und führte begründend aus, das gegenständliche Fahrzeug sei nicht in der "vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse" angeführt.

Der Beschwerdeführer brachte Berufung ein.

Die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 9. Mai 2007, mit der über die Berufung entschieden wurde, hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

In der Folge wies die belangte Behörde mit Bescheid vom 3. April 2009, RV/0637-S/08 (Außenstelle Salzburg), die Berufung einer Steuerpflichtigen gegen deren Umsatzsteuerbescheid, mit welchem ein Finanzamt ein Fahrzeug der Marke "Chevrolet Captiva" (Länge: 4.635 mm, Breite 1.870 mm, Höhe 1.755 mm, abgesetzte Motorhaube) der Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 subsumiert hatte, als unbegründet ab. Die Steuerpflichtige hatte in der Berufung eingewendet, ihr Fahrzeug habe das Äußere eines Kastenwagens. Seine Karosserie gleiche der Karosserie des Opel Zafira, es sei daher als Kleinbus einzustufen. Die belangte Behörde gelangte zur Auffassung, ein "kastenwagenförmiges Äußeres" liege nicht vor, weshalb es sich um einen - unter den Vorsteuerausschluss fallenden - Pkw oder Kombi handle.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde sodann (im fortgesetzten Verfahren) auch die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Begründend verwies sie in ihrer Entscheidung unter anderem auch darauf, dass die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen zu den Voraussetzungen eines (Klein)Busses gehöre. Für die Beurteilung der Beförderungskapazität sei nach der Rechtsprechung nicht (allein) auf die behördliche Zulassung des Fahrzeuges abzustellen, sondern auch auf die Verkehrsauffassung. Solcherart müsse die Beförderungsmöglichkeit für zumindest sieben Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard gegeben sein. Um von einem Bus sprechen zu können, müssten die Sitzmöglichkeiten dafür geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit eine längere Distanz zu befördern, wobei auch die räumlichen Voraussetzungen vorhanden sein müssten, um in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Passagiere mitbefördern zu können.

Diese Voraussetzungen seien beim streitgegenständlichen Fahrzeug nicht erfüllt. Der im Sinne der vorstehenden Ausführungen für den Transport auf längeren Strecken erforderliche Sitzkomfort sei nicht für sieben Personen gegeben. Auch die Voraussetzung, ein Mindestmaß an Gepäckstücken der beförderten Personen im Fahrzeug mitbefördern zu können, sei nicht erfüllt. Hinter der dritten Sitzreihe (die beiden Sitze in der dritten Sitzreihe seien nicht, auch nicht hinsichtlich der Rückenlehne "verstellbar") bestehe ein ca 102 cm breiter Gepäckraum mit einem Volumen von ca 150 l. Der Gepäckraum mittelgroßer Pkw betrage demgegenüber bereits 250 l bis 500 l. Dazu komme im gegenständlichen Fall, dass das Ladevolumen deshalb nicht optimal genutzt werden könne, weil der Laderaum wegen der Schräge der Rückenlehnen der hinteren Sitze nach oben stetig abnehme. Somit stehe fest, dass die Mitnahme größerer oder auch nur mittlerer Reisetaschen oder Reisekoffer unmöglich sei. Selbst unter der Annahme, dass die beförderten Personen für ihr Gepäck "Reiserucksäcke" verwendeten, müsse festgestellt werden, dass der Gepäckraum "vier, maximal fünf kleinere Reiserucksäcke mit den Maßen 15 x 30 x 50 cm" aufnehmen könne, "wobei weitere Gegenstände, wie Mäntel etc bei einer derartigen Beladung keinen Platz mehr fänden".

Schon deshalb sei die Berufung abzuweisen. Die belangte Behörde brauche nicht mehr auf die Frage einzugehen, welches Ausmaß an "Innenraumhöhe" (als weiteres Erfordernis) zumindest vorliegen müsse, damit nach der Verkehrsauffassung von einem Kleinbus gesprochen werde.

Der Vorsteuerauschluss für Fahrzeuge der Marke Opel Zafira stelle keinen Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtsrechtliche Verbot, das Vorsteuerabzugsrecht gegenüber der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (für Österreich: 1. Jänner 1995) geltenden Rechtslage einzuschränken, dar. Der Opel Zafira unterscheide sich von der größeren Klasse ("Vans") dadurch, dass er eben kleiner sei als diese. Diese kleineren Maße des Opel Zafira "implizierten" einen dementsprechend geringeren Fahrkomfort und geringere Gepäckmitnahmemöglichkeiten. Die zum 1. Jänner 1995 "vorsteuerabzugberechtigten Vans", wie der Renault Espace, der Fiat Ulysse oder der Chrysler Voyager, wiesen gegenüber dem Opel Zafira größere Außenmaße auf. Diese größeren Außenmaße bedingten entsprechend mehr Platz im Inneren des Fahrzeugs und damit einen größeren Abstand zwischen den Sitzen sowie breitere Sitze und infolgedessen einen höheren Sitzkomfort. Weiters resultiere aus den größeren Maßen ein größerer Gepäckraum hinter der dritten Sitzreihe und damit die Möglichkeit, ein Mindestgepäck im oben angeführten Sinne mitzuführen. Die belangte Behörde habe daher hinsichtlich des Opel Zafira keine strengeren Anforderungen an die Beförderungskapazität gestellt, als sie für die zum 1. Jänner 1995 als Kleinbusse "anerkannten Vans" bestanden hätten.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 7. Oktober 2009, B 1118/09, ab. Unter einem trat er die Beschwerde gemäß Art 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 besteht für Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen, ein Vorsteuerauschluss.

Busse, auch Kleinbusse, werden nach der Rechtsprechung von der Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 nicht erfasst. Bei Inkrafttreten der 6. MwSt-Richtlinie für Österreich am 1. Jänner 1995 hat die Verwaltungspraxis den Begriff "Kleinbus" nach den im Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, AÖFV 1987/330, - auf der Grundlage einer durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Definition - abstrakt festgelegten Bestimmungen ausgelegt.

Der EuGH führt im Tenor seines Urteils vom 8. Jänner 2002, C- 409/99, *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler*, ÖStZB 2002/768, aus:

"Einem Mitgliedstaat ist es nach Artikel 17 Absatz 6

Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... verwehrt, die

Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde."

In Reaktion auf das angeführte Urteil des EuGH hat der Bundesminister für Finanzen im Jahr 2002 die generell abstrakte Festlegung der Voraussetzungen eines - nicht vom Vorsteuerauschluss erfassten - Kleinbusses in der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 geregelt.

§ 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, die in Bezug auf die Umsatzsteuer nach ihrem § 6 Abs. 1 in allen nicht rechtskräftigen Fällen anzuwenden ist, 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."

Damit hat der Verordnungsgeber den Vorsteuerauschluss für Personen- und Kombinationskraftwagen hinsichtlich der nicht vom Vorsteuerauschluss umfassten Kleinbusse insoweit wortgleich gefasst, wie er zum 1. Jänner 1995 im erwähnten Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987 geregelt gewesen ist.

Im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, auf welches gemäß § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof in Interpretation des Erlasses AÖFV 1987/330 und damit auch der Verordnung BGBl. II 2002/193 ausgesprochen, ein Kleinbus - als Gegensatz zu Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen - erfordere kumulativ folgende Merkmale: die Kastenwagenförmigkeit (in Anlehnung an die Form des seinerzeitigen VW-Busses), eine Innenraumhöhe, die nach der Verkehrsauffassung einem Kleinbus zugemessen werde, sowie die Möglichkeit der Beförderung von (zumindest) sieben erwachsenen Personen über einen längeren Zeitraum und über eine längere Distanz mitsamt der Möglichkeit, in einem Mindestausmaß Gepäckstücke der beförderten Passagiere mitzubefördern.

In der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof bringt der Beschwerdeführer zunächst vor, das Merkmal der Beförderungsmöglichkeit für zumindest sieben Personen über längere Zeit/Distanz samt der Möglichkeit der Mitnahme eines Mindestmaßes an Gepäck sei nicht aus der Verordnung BGBl. II 2002/193 ableitbar. Die Verordnung spreche lediglich von der zulässigen Personenbeförderungsmöglichkeit" und meine damit die kraftfahrrechtliche Zulassung; sie erwähne auch keine Gepäcksbeförderungsmöglichkeit. Die Ausdehnung der Anforderungen für den Vorsteuerabzug stelle einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht, nämlich gegen Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinie dar.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Der Tenor des Urteils des EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler*, ÖStZB 2002/768, schreibt die "auf einem Ministerialerlass", nämlich den Erlass AÖFV 1987/330, beruhende Verwaltungspraxis fest. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher zur Auslegung der generell und abstrakt formulierten Regelungen dieses Erlasses gehalten. In Auslegung dieser Erlassregelungen, welche der Abgrenzung der Kleinbusse einerseits von den Personenkraftwagen und den Kombinationskraftwagen andererseits dienen, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, ausgesprochen, dass ein Fahrzeug, um als Kleinbus eingestuft zu werden, die in Rede stehenden Merkmale aufweisen muss. Damit wurde keine Ausdehnung, sondern eine Auslegung der Regelungen des Erlasses vorgenommen. Vor diese Aufgabe war der Gerichtshof insbesondere vor dem Hintergrund gestellt, dass mittlerweile Fahrzeugtypen (insbesondere solche kleineren Ausmaßes) auf dem Markt sind, die im Zeitpunkt des Ergehens des Erlasses und im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-Richtlinie für Österreich noch nicht existiert haben. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ergibt sich aus dem Erlass AÖFV 1987/330 in keiner Weise, dass er auf kraftfahrrechtliche Regelungen abstellt. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen grundsätzlich ein Personenkraftwagen/Kombi vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass der Kategorisierung nach kraftfahrrechtlichen Vorschriften kein entscheidendes Gewicht zukommt (vgl Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur MwSt, § 12 Anm. 137k, Seite 56/1, Stand März 1994).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 8. Juli 2009, 2009/15/0114, die Beschwerde einer Steuerpflichtigen gegen die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 3. April 2009, RV/0637-S/08, mit der hinsichtlich eines Fahrzeuges der Marke Chevrolet Captiva die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 zur Anwendung gebracht worden ist - die Steuerpflichtige hat im Verwaltungsverfahren auf die Ähnlichkeit zum "Opel Zafira" verwiesen - als unbegründet abgewiesen. Der Gerichtshof hat es als nicht rechtswidrig erkannt, dass die belangte Behörde ein kastenwagenförmiges Äußere verneint hat und solcherart nicht von einem (Klein)Bus ausgegangen ist. Fehlt es an einem kastenwagenförmigen Äußeren, sind bereits die Voraussetzungen eines Kleinbusses im Sinn des § 5 der Verordnung BGBl. II 2002/193 nicht erfüllt.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid trifft die belangte Behörde unter anderem auch die Feststellung, dass sich das streitgegenständliche Fahrzeug zum entsprechenden Transport von mehr als sechs Personen über längere Strecken nicht eigne und insbesondere auch nicht das Gepäck einer solchen Anzahl beförderter Personen mitbefördert werden könne.

Dass diese Feststellungen unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen worden wären, zeigt die Beschwerde nicht auf. Bei dieser Sachlage ist der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid nicht in subjektiven Rechten verletzt worden.

Daran ändert nichts, dass es die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unterlassen hat, eine Aussage zur Frage zu tätigen, welche Mindest-Innenraumhöhe die Verkehrsauffassung für einen (Klein)Bus voraussetzt, wiewohl eine solche Mindest-Innenraumhöhe nicht nur ein wesentliches Merkmal für das Erscheinungsbild als (Klein)Bus ist, sondern von ihr auch das Ausmaß der Beschwerlichkeit für das Erreichen des Sitzplatzes bei jedem Einsteigen der Passagiere in das Fahrzeug und für das Verlassen des Sitzplatzes bei jedem Aussteigen der Passagiere aus dem Fahrzeug abhängt.

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde weiters vor, dass derzeit auf der homepage des Bundesministeriums für Finanzen in einer "sogenannten BMF-Liste" der Kleinbusse (aktuelle) Fahrzeugtypen angegeben seien, welche die oben genannten Kriterien nicht erfüllten. Zu diesem Vorbringen ist zunächst darauf zu verweisen, dass im gegenständlichen Verfahren nicht geprüft werden kann, ob andere, nicht verfahrensgegenständliche Fahrzeugtypen die Voraussetzungen des Erlasses AÖFV 1987/330 und damit auch der Verordnung BGBl. II 2002/193 erfüllen und ob es tatsächlich zutrifft, dass im Einzelfall Fahrzeuge zu Unrecht in eine "sogenannte BMF-Liste" der Kleinbusse auf der homepage des Bundesministeriums für Finanzen aufgenommen worden sind. Für den Beschwerdefall ist entscheidend, ob das verfahrensgegenständliche Fahrzeug die Kriterien des Erlasses AÖFV 1987/330 und damit auch der Verordnung BGBl. II 2002/193 erfüllt.

Unter den in die "sogenannte BMF-Liste" aufgenommenen Fahrzeugen scheint der streitgegenständliche Fahrzeugtyp jedenfalls nicht auf. Es kann daher im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob - sollte tatsächlich solches vorgekommen sein - die (behauptete) Aufnahme eines anderen konkreten Fahrzeuges in die "BMF-Liste", obwohl jenes Fahrzeug die Kriterien des Erlasses AÖFV 330/1987 nicht erfüllt, (für jenes andere Fahrzeug) eine Praxis der Verwaltungsbehörden iSd Urteiles des EuGH vom 8. Jänner 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler*, ÖStZB 2002/768, begründen könnte. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, ausgesprochen hat, steht für Zeiträume vor und ab dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL fest, dass ein Unternehmer in Bezug auf einen Fahrzeugtyp, der nicht konkret von der Finanzverwaltung als Kleinbus beurteilt (und in die Liste aufgenommen) worden ist, den Vorsteuerabzug nach der Verwaltungspraxis nicht hat erlangen können, wenn das Fahrzeug den im Erlass generell und abstrakt festgelegten Kriterien nicht entsprochen hat.

Der Beschwerdeführer bringt schließlich vor, im gegenständlichen Verfahren sei bis zum Zeitpunkt der Einbringung der dem hg Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, zu Grunde liegenden Beschwerde vom 25. Juli 2007 nicht in Streit gestanden, dass der Opel Zafira als "7-Sitzer" einzustufen sei. Wenn die belangte Behörde nunmehr im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gelange, es handle sich bei diesem Fahrzeug nicht um einen "7-Sitzer", verstoße sie damit gegen das Neuerungsverbot.

Dieses Vorbringen vermag schon deswegen keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen, weil für das Verfahren nach der Bundesabgabenordnung vor der belangten Behörde ein Neuerungsverbot nicht besteht. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 9. Mai 2007 mit Erkenntnis vom 24. September 2008, 2007/15/0161, aufgehoben, weil im seinerzeitigen Rechtsgang Feststellungen darüber, ob sieben Personen in einer Art und Weise befördert werden können, wie sie die Verkehrsauffassung für eine Beförderung mit Bussen voraussetzt, nicht getroffen worden waren.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war sie gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. November 2009