



VwGH Erkenntnis vom 21.9.2006, 2003/15/0036 – Opel Zafira als Fiskal-LKW

Fundstelle: SWK 2007, S 71 (Tumpel) = SWK 2007, 101 (Tumpel)

**1. § 5 der sog. Fiskal-LWK Verordnung setzt ein kastenwagenförmiges Aussehen voraus. Die Form eines Fahrzeuges als Kastenwagen ist jedoch von der absoluten Länge, Breite und Höhe allein nicht bestimmbar. Das Abstellen auf Mindestmaße von Länge, Breite und Höhe bei der Beurteilung eines Aussehens als „kastenwagenförmig“ ist daher unzutreffend.**

**2. Das weitere im Erlass des Finanzministeriums und in § 5 der Fiskal-LKW Verordnung genannte Erfordernis der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen bedingt technisch ohnehin eine bestimmte Größe.**

Leitsätze verfasst von Dr. Clemens Thiele, LL.M.

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Weiss, über die Beschwerde der B in R, vertreten durch Schneider & Schneider Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Stephansplatz 8a, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. Februar 2003, GZ. RV/3744-W/02, betreffend Umsatzsteuer für April 2002, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Die Beschwerdeführerin machte mit ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für April 2002 u.a. eine Vorsteuer aus der Anschaffung eines Kraftfahrzeuges Opel Zafira geltend.

Mit Bescheid vom 27. Mai 2002 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für April 2002 fest und erkannte diese von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuer nicht an, weil es sich um ein "nicht vorsteuerabzugsberechtigtes Kraftfahrzeug" handle.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, zur Abgrenzung von "vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen" gegenüber "nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen" sei nach dem Urteil des EuGH vom 8. Jänner 2002 in der Rs. C-409/99 wieder nach der Erlassregelung vorzugehen, wie sie zum 1. Jänner 1995 bestanden habe. Das konkrete Fahrzeug Opel Zafira sei zum Zeitpunkt des "zitierten Erlasses" noch nicht gebaut worden und schon aus diesem Grunde nicht in den Listen der steuerlich anerkannten Kleinbusse zu finden gewesen. Der Opel Zafira besitze allerdings dieselbe Bauart wie die "vorsteuerabzugsberechtigten" Fahrzeuge Seat Alhambra, Ford Galaxy, VW Sharan und Opel Sintra. Alle diese Fahrzeuge würden einen Hochoaufbau, ein Steilheck, eine abgeschrägte Front besitzen und seien "Siebensitzer". Der einzige Unterschied bestehe in geringfügig anderen Außenmaßen, bei denen der Opel Zafira 7 cm schmaler sowie 10 cm niedriger sei. Dennoch habe dieses Fahrzeug das größte maximale Gepäckraumvolumen, was auf eine gesteigerte Innenraumeffizienz zurückzuführen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Schilderung des Verwaltungsverfahrens führte die belangte Behörde aus, das in Rede stehende Kraftfahrzeug sei nach der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 nicht "als vorsteuerabzugsfähiges Kraftfahrzeug" zu beurteilen. Nachdem der EuGH mit seinem Urteil vom 8. Jänner 2002 in der Rs. C-409/99 aus Anlass der Prüfung der

"Vorsteuerabzugsberechtigung der Kraftfahrzeuge Pontiac Transport und Fiat Ulysse" entschieden habe, dass es Österreich verwehrt sei, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem 1. Jänner 1995 vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zu diesem Zeitpunkt für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden gewährt werde, habe der Bundesminister für Finanzen zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 die erwähnte Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, erlassen.

Nach Wiedergabe des Verordnungstextes stellte die belangte Behörde fest, es sei unbestritten, dass das Kraftfahrzeug Opel Zafira zum Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 noch nicht "käuflich zu erwerben" gewesen sei und somit die Beurteilung dieses Kraftfahrzeuges "als vorsteuerabzugsberechtigt" aus "dem Erlass" nicht direkt abgeleitet werden könne.

Im Vergleich mit "anderen kastenwagenähnlichen und vorsteuerabzugsberechtigten Kraftfahrzeugen anderer Hersteller" stelle sich das Erscheinungsbild des Opel Zafira in einer von der belangten Behörde durch Zahlenangaben in Tabellenform beschriebenen Art folgendermaßen dar:

	Opel Zafira	Ford Galaxy	VW Sharan	Renault Espace	Fiat Ulysse	Mercedes V-Klasse	Mazda MPV	Opel Sintra	Seat Alhambra
Länge (in mm)	4317	4641	4634	4787	4719	4640	4775	4670	4634
Breite (in mm)	1742	2142	1810	1810	1863	1880	1830	2170	1810
Höhe (in mm)	1684	1759	1730	1700	1752	1844	1785	1750	1762
Radstand (in mm)	2694	2835	2841	2874	2823	3000	2840	kA	2835
Spurweite vorne (in mm)	1470	1520	1530	kA	1570	kA	1540	kA	1520
hinten (in mm)	1489	1532	1524		1548		1545		1506

Nach der Eigenbeschreibung und Eigenwerbung für den Opel Zafira durch die A AG "entsprechen die Außenmaße denen eines kompakten Kombi". Dies bestätigt sich auch aus dem obigen Vergleich. Danach sei der Opel Zafira das kleinere und kürzere unter den oben verglichenen Kraftfahrzeugen. Mit 4,32 m Länge und 1,74 m Breite sei der Opel Zafira nur marginal größer als der viertürige Opel Astra (4,25 x 1,71 m), der dem Opel Zafira als "Technik- und Ausstattungsspende" diene. Der Opel Zafira stelle somit nach Ansicht der belangten Behörde ein Kraftfahrzeug dar, das zur volumsstarke Kompaktklasse zähle und im marktwirtschaftlichen Wettbewerb u.a. zum wirtschaftlichen Rivalen Renault Scenic treten solle. Diese Beurteilung als kompakter Kombi erhöhe sich auch im Vergleich mit anderen Kombinationskraftfahrzeugen, welche gleichfalls als "nicht vorsteuerabzugsberechtigt" beurteilt worden seien, wofür die belangte Behörde abermals eine Tabelle mit Zahlenangaben heranzieht:

	Opel Zafira	Opel Omega Caravan	Mazda 6 Sport Combi	Mitsubishi Galant Station	Audi A4 Avant	Passat Variant	Mazda Premacy	Citroen C5 Break
Länge (in mm)	4317	4898	4700	4680	4544	4682	4340	4756

Breite (in mm)	1742	1776	1780	1740	1766	1746	1705	1770
Höhe (in mm)	1684	1545	1480	1445	1453	1498	1600	1516
Radstand (in mm)	2694	2730	2675	2635	2650	2703	2670	2750
Spurweite vorne hinten (in mm)	1470 1489	1514 1528	1550 1550	kA	1528 1526	1515 1515	1475 1480	kA

An Hand dieses Vergleiches sei ersichtlich, dass der Opel Zafira das kleinste unter den verglichenen Kraftfahrzeugen sei. Die belangte Behörde sehe keine Veranlassung von der durch den Hersteller getroffenen Bewertung als "kompakter Kombi" abzugehen. Diese Beurteilung ergebe sich auch aus dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Vergleich mit anderen im "Compact Van Segment" produzierten Kraftfahrzeugen, wie z.B. dem Renault Scenic, dem Mazda Premacy, dem CitroEn Xsara Picasso und dem Fiat Multipla, wie aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ersichtlich sei. All diesen Kraftfahrzeugen sei die "Vorsteuerabzugsberechtigung" gleichfalls nicht zuteil geworden, weil diese Kombinationskraftwagen darstellten. Unter Bedachtnahme auf diese Ausführungen handle es sich beim in Rede stehenden Opel Zafira auch nicht um einen Kleinbus im Sinne des § 5 der zitierten Verordnung, der ein kastenwagenförmiges Äußeres aufweise.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach Art. 17 Abs 2 Buchstabe a der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie, im Folgenden: 6. MwSt-RL) ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldete 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 und soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

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

Art. 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL lautet:

"(6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihrem zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. b UStG 1994 idF des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, 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. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 8. Jänner 2002 in der Rs. C-409/99 (Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH 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 6. MwSt-RL näherkommen, durch die Ausnahmegvorschrift 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 6. MwSt-RL zulässige Ausnahme dar, wenn sie nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL die bestehenden Ausschlussstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel dieser Richtlinie entfernt (Rn 46). Daher ist es einem Mitgliedstaat verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger, auf einem Ministerialerlass beruhenden Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde (Rn 51).

Bei Inkrafttreten der 6. MwSt-RL für Österreich am 1. Jänner 1995 richtete sich die Verwaltungspraxis nach dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. November 1987, Zl. 09 1202/4-IV/9/87, veröffentlicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung - AÖFV - Nr. 330/1987. Dieser Erlass lautet auszugsweise:

"Kleinbusse fallen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht unter die für Personen- und Kombinationskraftwagen geltenden einschränkenden steuerlichen Bestimmungen. Für Kleinbusse besteht daher grundsätzlich die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges unter Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen.

Unter einem Kleinbus ist nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen 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. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist allerdings die nachweislich überwiegende unternehmerische bzw. betriebliche Nutzung des Fahrzeuges.

Von der vorstehenden Beurteilung zu unterscheiden ist die Frage des Umsatzsteuersatzes für Kleinbusse, die von der zolltarifarisches Eingliederung abhängt."

Diese beim Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 und damit bei Inkrafttreten der 6. MwSt-RL für Österreich bestehende Erlasspraxis wurde hinsichtlich Kleinbusse durch die Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 eingeschränkt und der Tatbestand der Ausnahme vom Vorsteuerabzug für Personen- und Kombinationskraftwagen damit erweitert.

Mit Hinweis auf das erwähnte Urteil des EuGH vom 8. Jänner 2002 hob der Verwaltungsgerichtshof angefochtene Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf, mit denen auf Grund der Kriterien nach der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 der Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge versagt worden war, für die nach der zum 1. Jänner 1995 bestehenden Verwaltungspraxis (vgl. die "Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse" in SWK 1995/31, 660ff) der Vorsteuerabzug für Kleinbusse aber noch in Anspruch genommen werden konnte (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 2002, 99/14/0288, betreffend die Fahrzeuge Seat Alhambra, VW Sharan, Pontiac und Renault Espace, vom 29. Jänner 2002, 99/14/0292, betreffend einen Honda Shuttle, vom 31. Jänner

2002, 2002/15/0003 und 0004, VwSlg 7679/F, betreffend einen Pontiac TransSport, vom 31. Jänner 2002, 2002/15/0005, und vom 28. Februar 2002, 99/15/0269, jeweils betreffend einen Fiat Ulysse, vom 19. März 2002, 99/14/0334, betreffend einen Chrysler Voyager, vom 19. März 2002, 2000/14/0012, betreffend einen Peugeot 221 und vom 25. Februar 2003, 99/14/0337, betreffend einen Renault Espace).

Auf Grund des erwähnten Urteils des EuGH vom 8. Jänner 2002 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002, mit deren § 6 Abs 3 er die insoweit gemeinschaftsrechtswidrige Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 aufhob.

Nach § 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 fallen u.a. Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen".

§ 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 lautet:

"§ 5. 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."

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 war.

Die belangte Behörde hat dem in Rede stehenden Kraftfahrzeug Opel Zafira die Eigenschaft als Kleinbus im Sinne des § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 (und damit im Sinne des erwähnten Erlasses vom 18. November 1987) deshalb versagt, weil es im Vergleich zu den Abmessungen "anerkannter" Kleinbusse das "Kleinere und Kürzere", nämlich um 32 cm kürzer als der kürzeste, um 7 cm schmaler als der schmalste und um 1,6 cm niedriger als der niedrigste der "anderen kastenwagenähnlichen und vorsteuerabzugsberechtigten" Kleinbusse sei. Weiters stützte sich die belangte Behörde darauf, dass der in Rede stehende Opel Zafira nur um 7 cm länger und um 3 cm breiter sei als der "viertürige Opel Astra", der dem Opel Zafira als "Technik- und Ausstattungsspende" gedient habe. Daraus leitete die belangte Behörde ab, dass der Opel Zafira zur "volumsarken Kompaktklasse" zähle und kein Kleinbus sei.

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.

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"). § 5 der zitierten Verordnung setzt ein kastenwagenförmiges Aussehen voraus. Die Form eines Fahrzeuges als Kastenwagen ist jedoch von der absoluten Länge, Breite und Höhe allein nicht bestimmbar. Das der belangten Behörde offensichtliche Abstellen auf Mindestmaße von Länge, Breite und Höhe (vgl. Caganek, Begriff Kleinbus iSd EuGH-Urteils vom 8. Jänner 2002, Rs. C-409/99, in ÖStZ 2002/16, 398) bei der Beurteilung eines Aussehens als "kastenwagenförmig" ist daher verfehlt. Das weitere im Erlass vom 18. November 1987 und in § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 genannte Erfordernis der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen bedingt technisch ohnehin eine bestimmte Größe.

Da die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage die Beurteilung, ob der in Rede stehende Opel Zafira ein kastenwagenförmiges Aussehen gemäß § 5 der Verordnung BGBl. II

Nr. 193/2002 habe, ausschließlich an Hand eines Vergleiches absoluter Zahlen der Außenmaße vorgenommen hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

## **Anmerkung\***

### **I. Das Problem**

Die belangte Behörde hat dem Kraftfahrzeug Opel Zafira die Eigenschaft als Kleinbus im Sinne des § 5 der VO<sup>1</sup>, deshalb versagt, weil es im Vergleich zu den Abmessungen „anerkannter“ Kleinbusse das „Kleinere und Kürzere“ sei, nämlich um 32 cm kürzer als der kürzeste, um 7 cm schmaler als der schmäleste und um 1,6 cm niedriger als der niedrigste der „anderen kastenwagenähnlichen und vorsteuerabzugsberechtigten“ Kleinbusse. Weiters stützte sich die belangte Behörde darauf, dass der Opel Zafira nur um 7 cm länger und um 3 cm breiter sei als der „viertürige Opel Astra“, der dem Opel Zafira als „Technik- und Ausstattungsspende“ gedient habe. Daraus leitete die belangte Behörde ab, dass der Opel Zafira zur „volumsstarken Kompaktklasse“ zähle und kein Kleinbus sei. Die geltend gemachte Vorsteuer wurde somit nicht anerkannt.

Der betroffene Abgabepflichtige trat den Gang durch die Instanzen und letztlich zum fiskalen Höchstgericht an, um die Verwaltungspraxis prüfen zu lassen.

### **II. Die Entscheidung des Gerichts**

Der VwGH gab der Beschwerde Folge.

Das in § 5 der eingangs zitierten VO angeführte Merkmal, dass das zu prüfende Fahrzeug Beförderungsmöglichkeiten für mehr als 6 Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweise, war beim Opel Zafira unbestritten gegeben.

Mit dem weiteren Merkmal, dass ein solches Fahrzeug ein „kastenwagenförmiges Äußeres“ aufzuweisen hätte, hatte sich die belangte Behörde lediglich durch einen Vergleich absoluter Zahlen von Länge, Breite und Höhe auseinandergesetzt („der Kleinere und Kürzere“). § 5 der zitierten Verordnung setzte ein kastenwagenförmiges Aussehen voraus. Die Form eines Fahrzeuges als Kastenwagen war jedoch von der absoluten Länge, Breite und Höhe allein nicht bestimmbar. Das offensichtliche Abstellen der belangten Behörde auf Mindestmaße von Länge, Breite und Höhe bei der Beurteilung eines Aussehens als „kastenwagenförmig“ war daher nach Auffassung des VwGH verfehlt. Das weitere im Erlass vom 18.11.1987 und in § 5 der zitierten VO genannte Erfordernis der Beförderungsmöglichkeit für mehr als 6 Personen bedingte technisch betrachtet nämlich ohnehin eine bestimmte Größe.

Da die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage die Beurteilung, ob der Opel Zafira ein kastenwagenförmiges Aussehen gemäß § 5 der eingangs zitierten Verordnung hätte, ausschließlich an Hand eines Vergleiches absoluter Zahlen der Außenmaße vorgenommen hatte, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

---

\* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), *Anwalt.Thiele@eurolawyer.at*, Rechtsanwalt in Salzburg; Näheres unter <http://www.cybertax.at>.

1 BGBl II 2002/193 („Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kfz“).

### III. Kritische Würdigung und Ausblick

Einmal mehr gilt: „*Size does not matter!*“ Das vorliegende Erkenntnis zeichnen inhaltliche Richtigkeit und eine subtile Begründung aus. Die von der Finanzverwaltung herangezogenen Abgrenzungskriterien sind zu oberflächlich und halten einer genaueren juristischen Prüfung nicht Stand.

**Allerdings:** die letztlich auch wirtschaftsbelebenden Wirkungen bleiben auf den Anlassfall beschränkt, da **nach veröffentlichter Ansicht des BMF<sup>2</sup>** der Opel Zafira trotz des Erkenntnisses keine Kastenwagenform aufweist; Indizien hierfür sind seine vorgezogene Motorhaube, abfallende Dachlinie und abgeschrägte Heckpartie. Der Opel Zafira ist nach Ansicht der Finanzverwaltung somit unverändert nicht als Kleinbus anzusehen und daher auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Begründet wird diese bemerkenswerte Rechtsauffassung mit **fiskal-budgetären Argumenten:**

„Der VwGH hat nicht ausgeführt, dass die Außenmaße eines Fahrzeuges, dessen Kleinbuseigenschaft zu prüfen ist, gänzlich unbeachtlich sind. Die Einbeziehung von Mindestmaßen bei der Prüfung der Kleinbuseigenschaft hat ihren Grund darin, dass nach dem Urteil des EuGH<sup>3</sup> Österreich verpflichtet ist, bei der Anerkennung von Fahrzeugen als Kleinbusse auf die diesbezügliche Verwaltungspraxis zum 1.1.1995 Bedacht zu nehmen. Österreich muss somit alle Fahrzeuge, die zum 1.1.1995 als Kleinbusse anerkannt waren, auch weiterhin als solche anerkennen. Allerdings entspricht es dem EuGH-Urteil, Fahrzeuge, die zum 1.1.1995 nicht als Kleinbusse anerkannt waren, auch weiterhin nicht als solche anzuerkennen.“

Der VwGH hat jedoch nicht die Frage entschieden, ob der Opel Zafira eine Kastenwagenform aufweist. Nach Ansicht des BMF weist der Opel Zafira keine Kastenwagenform auf. Indizien hierfür sind die vorgezogene Motorhaube, die abfallende Dachlinie und die abgeschrägte Heckpartie. Dasselbe gilt zB für die siebensitzigen Fahrzeuge Citroen C4 Picasso, Ford S-Max, Honda Stream, KIA Carens, Mazda Premacy, Mazda 5, Mercedes R-Klasse, Peugeot 307, Renault Grand Scénic, Toyota Corolla Verso und VW Touran.

Diese **Fahrzeuge sind daher unverändert** nicht als Kleinbusse anzusehen und somit **nicht vorsteuerabzugsberechtigt**. Würde man für derartige Fahrzeuge (kleine Minivans) den Vorsteuerabzug zulassen, käme es zu einer Aushöhlung der Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG. Unternehmer würden in diesem Fall in großem Maße anstelle „normaler“ PKWs und Kombis diese Minivans einsetzen, zumal diese Fahrzeuge zwar auf 7 Personen zugelassen werden können, im tatsächlichen Einsatz jedoch vielfach – wie „normale“ PKWs und Kombis – als fünfsitzige Fahrzeuge verwendet werden und sich die hinteren Sitzplätze für längere Fahrten meist kaum eignen. Der budgetären Zielsetzung der Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG und somit dem Willen des Gesetzgebers könnte bei Zulassung derartiger Fahrzeuge als Kleinbusse nicht mehr entsprochen werden.“

**Ausblick:** Traurig, aber wahr: ein Sieg des Steuerbürgers vor dem Höchstgericht wird durch eine Verwaltungsanweisung des BMF in ihr Gegenteil verkehrt, denn es kann nicht sein, was nicht sein darf. Da bleibt nur noch still schweigend ins Gespräch vertieft den inneren Monolog der Betroffenheit anzustimmen:

*Mit Narren leben wird dir gar nicht schwer,  
Versammle nur ein Tollhaus um dich her.*

---

2 BMF 1.2.2007, BMF-010219/0024-VI/4/2007.

3 8.1.2002, C-409/99 – *Metropol Treuhand*, wbl 2002/82, 125 = ARD 5282/23/2002 = ZER 2002/2, 84 = ecolex 2002, 631 = SWI 2002, 102 = ÖStZB 2002/768, 963 = FJ 2002, 112 (*Kilches*) = SWK 2002, R 79 = SWK 2002, 1305.

*Bedenke dann, das macht dich gleich gelind,  
Dass Narrenwärter selbst auch Narren sind.*

.....

*Im Auslegen seid frisch und munter!  
Legt ihr's nicht aus, so legt was unter.*<sup>4</sup>

#### **IV. Zusammenfassung**

Nach Ansicht des VwGH ist die Form eines Kfz als Kastenwagen von seiner absoluten Länge, Breite und Höhe allein nicht bestimmbar. Diejenige Verwaltungspraxis, wonach ein Fahrzeug (hier: Opel Zafira) eine Mindestlänge von 450 cm und eine Mindesthöhe von 170 cm aufweisen müsse, um als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus anerkannt zu werden, entspricht nicht den gesetzlichen Grundlagen.

---

<sup>4</sup> J.W. Goethe, *Zahme Xenien*, 24. Erste Reihe I., abrufbar unter <http://www.wissen-im-netz.info/literatur/goethe/gedichte/24.htm#Im%20Auslegen%20seid%20frisch%20und%20munter!> (18.6.2007).