

Opel Zafira und die Vorsteuer – eine unendliche Geschichte

VwGH-Kriterien für vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse unionsrechtswidrig?

Ob beim Kauf eines Opel Zafira Vorsteuerabzug zusteht oder nicht, beschäftigt bereits seit über sieben Jahren die österreichischen Verwaltungsbehörden und Gerichte.¹⁾ Vorübergehend dachte man bereits 2007,²⁾ es sei nun endgültig, dass für den Opel Zafira Vorsteuerabzug zustehe.³⁾ Diese Hoffnungen erwiesen sich aber als falsch. Erst mit dem VwGH-Erkenntnis vom 25. 11. 2009⁴⁾ scheint es nun besiegelt, dass der Opel Zafira kein Kleinbus iSd Verordnung BGBl II 2002/193 ist. Für Ausgaben in Zusammenhang mit diesem Kraftfahrzeug kann daher kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Dieses Erkenntnis wirft unter anderem einige unionsrechtliche Fragen auf, die im vorliegenden Beitrag näher beleuchtet werden.

1. Rechtliche Grundlagen

1.1. Stand-Still-Klausel

Seit dem Beitritt zur Europäischen Union am 1. 1. 1995 ist Österreich verpflichtet, im Bereich der Umsatzsteuer die Harmonisierungsmaßnahmen der Europäischen Union und insbesondere die Mehrwertsteuer-Richtlinie (im Folgenden kurz „MwSt-RL“)⁵⁾ zu berücksichtigen. Ziel der MwSt-RL ist insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer Steuerneutralität herzustellen.⁶⁾ Es gilt daher der Grundsatz der Abziehbarkeit der Beträge, die dem Steuerpflichtigen für die ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen als Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden.⁷⁾ Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt als integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Ausnahmen vom Vorsteuerabzug sind nur in den ausdrücklich in der MwSt-RL vorgesehenen Fällen zulässig.⁸⁾ Zudem sind Bestimmungen, die Ausnahmen vom Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug vorsehen, immer eng auszulegen.⁹⁾

Art 176 MwSt-RL (ehemals Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL) enthält eine derartige Ausnahmebestimmung in Form einer „Stand-Still“-Klausel: Die Mitgliedstaaten sind berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der MwSt-RL bereits bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerab-

zugsrechts beizubehalten. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs muss daher auf Bestimmungen beruhen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie – für Österreich der 1. 1. 1995 – bereits bestanden haben. Den Mitgliedstaaten ist es untersagt, nach EU-Beitritt neue Ausschlussstatbestände einzuführen oder bestehende Ausschlussstatbestände zu erweitern, da sich der Mitgliedstaat dadurch vom Ziel der Richtlinie – dem Grundsatz der Abziehbarkeit der Beträge für gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen – entfernt.¹⁰⁾ Auch lediglich marginale Änderungen in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht, die nicht dem Ziel der Richtlinie entsprechen, sind nicht zulässig.¹¹⁾

Schon seit 1978 und somit auch zum Zeitpunkt des EU-Beitritts besteht in Österreich der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts bei Ausgaben für „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“. Diese Begriffe wurden durch einen Erlass (Erlass Z 09 1202/4-IV/9/87 vom 18. 11. 1987, AÖF 1987/330, im Folgenden kurz „Erlass“) näher definiert. Der Erlass sah vor, dass Kleinbusse und Kleinlastkraftwagen nicht zu den „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“ zählen und damit zum Vorsteuerabzug berechtigen. Gemäß dem Erlass ist unter einem Kleinbus ein „Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist“. Weiters ist im Erlass angeführt, dass bei der Beurteilung der Personenkapazität auf die „maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit“ abzustellen ist. Zur näheren Bestimmung und leichteren Handhabung führt das BMF Listen mit Fahrzeugen, die nach Ansicht des BMF als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse und Kleinlastkraftwagen anzusehen sind.

1.2. Das EuGH-Urteil *Metropol Treuhand und Stadler*¹²⁾

Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts für Kraftfahrzeuge darf in Österreich nach EU-Beitritt aufgrund Art 176 MwSt-RL nicht weiter ausgedehnt werden. Der Erlass aus 1987 wurde

1) Die erste Entscheidung des UFS zum Vorsteuerabzug beim Opel Zafira stammt vom 28. 2. 2003, RV/3744-W/02.
2) So zB Hilber, VwGH ergänzt Liste der Fiskal-LKW, ecolo 2007, 135, nach dem VwGH Erkenntnis vom 21. 9. 2006, 2003/15/0036.
3) In der Literatur wird ein Vorsteuerabzugsrecht für den Opel Zafira immer wieder verlangt: zB Prodinge, BMF will weiterhin – zu Unrecht – Vorsteuerabzug für „Mini-Mini-Vans“ nicht zugestehen, SWK 2007, 272; Prodinge, UFS gesteht Vorsteuerabzug für „Mini-Minivans“ zu, SWK 2007, 579; Prodinge, Neue VwGH-Entscheidung zum Vorsteuerabzug beim Opel Zafira, SWK 2008, 942; Tumpel, „Kleinbus“ Opel Zafira: Der vierte Akt, taxlex 2008, 449 (449 ff).
4) VwGH 25. 11. 2009, 2009/15/0184.
5) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden „MwSt-RL“), ehemals Sechste Richtlinie 77/388/EWG, gültig bis 31. 12. 2006 (im Folgenden „6. MwSt-RL“).
6) Vgl Begründungserwägung 5 der Richtlinie 2006/112/EG; weiters vgl zB EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, RN 24, mwN; EuGH 18. 12. 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, RN 15.
7) Art 176 MwSt-RL (ehemals Art 17 Abs 2); vgl auch EuGH 14. 6. 2001, C-345/99, *Kommission vs Frankreich*, RN 18.
8) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 42, mwN.
9) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 59.

10) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 46, mwN.
11) Generalanwalt Geelhoed, Schlussanträge 4. 11. 2001, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 45.
12) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*.

1996 – also nach dem EU-Beitritt – durch eine Verordnung ersetzt, die eine andere, engere Definition des Kleinbusses vorsah (Verordnung vom 20. 6. 1996, BGBl 1996/273). Im EuGH-Urteil *Metropol Treuhand und Stadler* brachte die Kommission vor, dass diese Verordnung von 1996 Kleinbusse „viel enger“ als der Erlass von 1987 definiere und daher zu einer Änderung der Rechtslage führe. Die im Verfahren in Rede stehenden Fahrzeuge würden aufgrund der engeren Kriterien in der 1996 erlassenen Verordnung nicht mehr wie zuvor (also bei EU-Beitritt) als Kleinbusse betrachtet.¹³⁾ Die österreichischen Verwaltungsbehörden wandten ein, dass der Erlass keine bindende Rechtsvorschrift und daher nicht als Maßstab für die bestehende Rechtslage zum Zeitpunkt des EU-Beitritts heranzuziehen sei. Der EuGH stellte fest, dass als innerstaatliche Rechtsvorschriften iSd Richtlinie auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie zu verstehen sind.¹⁴⁾ Weiters führte der Gerichtshof aus, dass es einem Mitgliedstaat untersagt ist, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der MwSt-RL vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn der Vorsteuerabzug nach ständiger Verwaltungspraxis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der MwSt-RL gewährt worden ist.¹⁵⁾ Als Leitsatz aus dem EuGH-Urteil *Metropol Treuhand und Stadler* ergibt sich daher, dass ein Mitgliedstaat den Vorsteuerabzug für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem EU-Beitritt nicht verwehren darf, wenn zum EU-Beitritt für diese Kraftfahrzeuge nach ständiger Verwaltungspraxis Vorsteuerabzug gewährt worden war.

Im Anschluss an das EuGH-Urteil erließ das BMF im Jahr 2002 eine neue Verordnung (BGBl II 2002/193, im Folgenden kurz „Verordnung“), die die Definition des Kleinbusses aus dem Erlass von 1987 wörtlich übernahm und somit wieder einen gemeinschaftrechtskonformen Zustand herstellte.

1.3. Die bisherige VwGH-Rechtsprechung zum Opel Zafira¹⁶⁾

Unstrittig ist, dass der Opel Zafira nicht in der vom BMF herausgegebenen Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse angeführt ist. Für die Vorsteuerabzugsberechtigung ist aber nicht die Eintragung in diese Liste, sondern die Erfüllung der Kriterien der vom BMF herausgegebenen Verordnung maßgeblich. Da einige Steuerpflichtige der Meinung waren, dass der Opel Zafira diese Voraussetzungen erfülle, gingen sie gegen Umsatzsteuerbescheide vor, in denen ihnen dieses Abzugsrecht verweigert worden war. Auf den ersten Blick scheint es unstrittig, dass der Opel Zafira die erforderlichen Voraussetzungen der Verordnung – kastenwagenförmiges Äußeres und Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen – erfüllt. Der Opel Zafira wirkt nämlich optisch tatsächlich einem „Kastenwagen“ ähnlich (wie nun auch vom UFS festgestellt)¹⁷⁾ und ist kraftfahrrechtlich für die Beförderung von sieben Personen zugelassen. Im Jahr 2006 wandte sich ein Steuerpflichtiger mittels Beschwerde an den VwGH. Dies führte zum ersten von insgesamt drei bedeutsamen Erkenntnissen zum Vorsteuerabzug beim Opel Zafira:

VwGH-Erkenntnis vom 21. 9. 2006 zur Kastenwagenform¹⁸⁾

In diesem ersten Erkenntnis zum Opel Zafira führt der VwGH an, dass das Kriterium der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen beim in Rede stehenden Opel Zafira „unbestritten gegeben“ ist. Weiters stellt der VwGH fest, dass das Abstellen auf Mindestmaße in Länge, Breite und Höhe zur Beurteilung der Kastenwagenform, wie vom UFS vorgenommen, verfehlt ist. Der Gerichtshof hob daher den Bescheid des UFS auf.

VwGH-Erkenntnis vom 24. 9. 2008 zur Beförderungskapazität¹⁹⁾

In weiterer Folge gelangte im Jahr 2008 eine Amtsbeschwerde betreffend den Vorsteuerabzug beim Opel Zafira erneut vor den VwGH. In diesem Erkenntnis widmet sich der VwGH nicht mehr primär dem Kriterium der Kastenwagenform, das vom UFS als gegeben gewertet worden war, sondern hauptsächlich dem zweiten Kriterium der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen. Der VwGH verweist hierzu auf ein altes Erkenntnis aus dem Jahr 1958,²⁰⁾ welches überhaupt erst zur Differenzierung zwischen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Personenkraftwagen und zum Vorsteuerabzug berechtigten Kleinbussen geführt hatte. Dieses Erkenntnis handelt vom Volkswagenomnibus, auf den der Begriff des Kleinbusses zurückzuführen ist. Der Volkswagenomnibus als erste Form des Kleinbusses dient nach Ansicht des VwGH im Allgemeinen dem Zweck der Personenbeförderung. Hinsichtlich der Merkmale eines Kleinbusses – Kastenwagenform sowie Beförderungskapazität – ist auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Gemäß VwGH können keine Zweifel daran bestehen, dass unter einer Beförderungsmöglichkeit für zumindest sieben Personen Sitze in dieser Anzahl mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen sind. Zudem müssen die Sitzmöglichkeiten dazu geeignet sein, Erwachsene über einen längeren Zeitraum und damit über eine längere Distanz zu befördern. Weiters ist nach Ansicht des VwGH dem Begriff des Kleinbusses immanent, dass im Fahrzeug ein Mindestmaß an Gepäckstücken der sieben Personen mitbefördert werden kann.

VwGH-Erkenntnis vom 25. 11. 2009 zu unionsrechtlichen Fragen²¹⁾

Derselbe Rechtsfall gelangte nach anschließender neuer Behandlung durch den UFS unter Berücksichtigung der Rechtsansicht des VwGH erneut mittels Beschwerde vor den VwGH. In diesem Erkenntnis, welches vorläufig auch den letzten Akt der Verfahrensgeschichte vor dem VwGH zum Vorsteuerabzug beim Opel Zafira darstellt, widmet sich der Gerichtshof insbesondere den vom Beschwerdeführer vorgebrachten unionsrechtlichen Argumenten. Zunächst bestätigt der VwGH die Ansicht des UFS, dass der geforderte Sitzkomfort für sieben Personen im Opel Zafira nicht gegeben und auch die Mitbeförderung eines Mindestmaßes an Gepäckstücken für diese

13) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 38 ff.

14) Bestätigt in EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, RN 42.

15) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 51.

16) Auf die Vielzahl der UFS-Entscheidungen zu diesem Thema wird aus Platzgründen nicht näher eingegangen.

17) UFS 9. 5. 2007, RV/0295-F/06.

18) VwGH 21. 9. 2006, 2003/15/0036; erledigt in Serie im gleichen Sinn auch VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0050.

19) VwGH 24. 9. 2008, 2007/15/0161; erledigt in Serie im gleichen Sinn auch VwGH 24. 9. 2008, 2007/15/0195.

20) VwGH 20. 6. 1958, 1019/57.

21) VwGH 25. 11. 2009, 2009/15/0184; Der VfGH hatte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 7. 10. 2009, B 1118/09, abgelehnt und die Beschwerde gemäß Art 144 Abs 3 BVG an den VwGH zur Entscheidung abgetreten.

Personen nicht möglich ist. Der Opel Zafira stellt daher nach Ansicht des VwGH keinen Kleinbus iSd Verordnung dar und berechtigt damit nicht zum Vorsteuerabzug.

Der Vorsteuerauschluss für Fahrzeuge der Marke Opel Zafira stellt aus Sicht des VwGH keinen Verstoß gegen das unionsrechtliche Verbot dar, das Vorsteuerabzugsrecht gegenüber der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der MwSt-RL geltenden Rechtslage einzuschränken. Der VwGH betont als Begründung hierfür, dass er „keine Ausdehnung, sondern eine Auslegung der generell und abstrakt formulierten Regelungen“ des Erlasses vorgenommen hat. Weiters führt der Gerichtshof aus, dass es dahingestellt bleiben kann, „ob – sollte sie tatsächlich vorgekommen sein – die (behauptete) Aufnahme eines anderen konkreten Fahrzeuges in die ‘BMF-Liste’, obwohl jenes Fahrzeug die Kriterien des Erlasses (...) nicht erfüllt (...) eine Praxis der Verwaltungsbehörden iSd Urteiles des EuGH (...) *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler* (...) begründen könnte“. Dies deshalb, da „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 erlangen können, wenn das Fahrzeug den im Erlass generell und abstrakt festgelegten Kriterien nicht entsprochen hat“.

2. VwGH-Kriterien unionsrechtswidrig?

2.1. Anforderungen an einen vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbus

Die Voraussetzungen, die ein Kraftfahrzeug aufweisen muss, um als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus zu gelten sind in § 5 der Verordnung (entspricht wörtlich dem Erlass) aufgelistet: „Unter einem Kleinbus ist ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeughlenkers) aufweist. Bei der Beurteilung der Personenbeförderungskapazität ist (...) auf die (...) maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen.“

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24. 9. 2008 im Rahmen einer Auslegung der Voraussetzung „Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen“ zwei bisher in der Öffentlichkeit nicht bekannte Anforderungen (im Folgenden „VwGH-Kriterien“) an die Qualifizierung von Kraftfahrzeugen als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse angeführt:

- das Vorhandensein von Sitzen mit einem dem Stand der Technik entsprechendem Komfort und Sicherheit für sieben Erwachsene, die eine Beförderung über einen längeren Zeitraum und eine längere Distanz ermöglichen, und
- genügend Laderaum für die Mitbeförderung eines Mindestausmaßes an Gepäckstücken für diese sieben Personen.²²⁾

In der Literatur stießen diese Kriterien für die Qualifizierung als Kleinbus auf Kritik. So sieht *Tumpel* die „neuen und zusätzlichen Anforderungen“ an die Eigenschaft eines Kleinbusses als schlicht „erfunden“ an.²³⁾ *Hilber* ist ebenfalls der Meinung, dass die Kriterien eher „überraschend“ als Prüfkriterien zum Einsatz

22) Vgl auch die Merkmale aufgelistet bei *Sarnthein*, Vorsteuerabzug – Verwaltungsgerichtshof präzisiert Kriterien für Kleinbus, ÖStZ 2008, 505 (507).

23) *Tumpel*, taxlex 2008, 451.

kamen.²⁴⁾ Demgegenüber meint allerdings *Sarnthein*, dass die „ergänzend erfolgte Präzisierung bestehender Kriterien (...) iS von Erlass, Verwaltungspraxis und Verordnung (...) keine ‘Erfindung zusätzlicher Kriterien’ dar[stellt]“.²⁵⁾

2.2. Unionsrechtswidrige Auslegung der Verordnung?

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung, welche einander gegenseitig ergänzen sollen.²⁶⁾ Bei „Verwaltungsgesetzen“ ist laut VwGH in erster Linie eine Wortinterpretation in Verbindung mit einer grammatikalischen und auch systematischen Auslegung vorzunehmen. Dabei ist grundsätzlich zunächst zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Zur Feststellung des Wortsinns kann, sofern eine Legaldefinition fehlt, auch eine gängige Enzyklopädie herangezogen werden.²⁷⁾ Es bleibt dabei jedoch zu bedenken, dass sich die Bedeutung eines Wortlauts oft erst aus dem Kontext, in die die Regelung eingebettet ist, ergibt. Rechtsentwicklung, Systematik und Teleologie einer Vorschrift sind daher wohl bei jeder Auslegung ebenfalls zu berücksichtigen. Der Wortlaut einer Bestimmung bildet somit zugleich den Ausgangspunkt²⁸⁾ und – in Form des äußerst möglichen Wortsinns – grundsätzlich auch die Grenze jeder Auslegung.²⁹⁾ Der Wortlaut einer Vorschrift erscheint bei längerer Betrachtung in vielen Fällen jedoch häufig nicht klar, sondern äußerst schillernd,³⁰⁾ sodass eine eindeutige Wortlautgrenze oft nicht erkennbar ist. Der VwGH hat in der Vergangenheit zudem auch manchmal berichtende Auslegungen trotz eines eindeutigen Wortlauts für zulässig erachtet.³¹⁾ Dies zB wenn eine Berufung auf den üblichen Wortsinn „systemwidrig ist und dem Zweck der Regelung widerspricht“.³²⁾ In der Literatur wird dementsprechend auch vertreten, dass gewichtige historische, systematische oder teleologische Elemente auch einen in eine gegenteilige Richtung deutenden Wortlaut in den Hintergrund treten lassen können.³³⁾

Bei der Auslegung der Verordnung hat der VwGH auch Unionsrecht und im vorliegenden Fall insbesondere die MwSt-RL zu berücksichtigen. Der EuGH hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass die nationale Behörden verpflichtet sind, natio-

24) *Hilber*, Opel Zafira – dritte Runde beim VwGH brachte noch keine endgültige Klärung, UFS wieder am Zug, UFSaktuell 2009, 20 (21).

25) Vgl *Sarnthein*, ÖStZ 2008, 507.

26) Vgl *Ritz*, BAO³ (1994) § 21 Tz 1 und 2 mwN.

27) VwGH 23. 2. 2001, 98/06/0240; VwGH 26. 9. 2002, 2001/06/0047; VwGH 20. 2. 2003, 2001/06/0059.

28) Vgl zB *Lang*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (68); *Lang*, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco?, SWI 2009, 216 (223).

29) Vgl zB VwGH 25. 10. 1990, 89/16/0029; VwGH 23. 6. 2009, 2006/13/0183; weiters vgl auch *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht Band I¹³ (2006) 23, mwN.

30) Vgl *Lang*, ÖStZ 2001, 68.

31) Vgl insbesondere die Nachweise bei *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 66 ff.

32) VwGH 5. 11. 1985, 85/04/0090; weiters auch, wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden könnte, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist (zB VwGH 5. 9. 2008, 2005/12/0029 mwN) oder wenn eine Berufung auf den üblichen Wortsinn „zu offenkundig widersinnigen Ergebnissen käme“ (zB VwGH 12. 5. 1964, 2261/63).

33) Vgl zB *Lang*, ÖStZ 2001, 68; so wohl auch *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht 68 ff, der dies aus der Rechtsprechung des EuGH, VfGH und VwGH ableitet.

nales Recht richtlinienkonform zu interpretieren. Dabei ist eine nationale Norm soweit wie möglich im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auszulegen.³⁴⁾ Da das Ziel der MwSt-RL insbesondere die Herstellung von Steuerneutralität ist,³⁵⁾ darf es bei Auslegung der Verordnung im Rahmen einer richtlinienkonformen Interpretation zu keiner Erweiterung des Vorsteuerauschlusses gegenüber der zum 1. 1. 1995 bestehenden Verwaltungspraxis kommen.³⁶⁾

Fraglich ist im vorliegenden Fall insbesondere, warum das BMF in der Verordnung – und auch in dem zum Zeitpunkt des EU-Beitritts gültigen Erlass von 1987, dem die Verordnung wörtlich entspricht – das Wort „zulässig“ verwendet und ob darin ein bewusster Verweis auf die Zulassung nach Kraftfahrzeuggesetz (im Folgenden „KFG“) zu sehen ist. *Caganek*, Mitarbeiter im BMF, hat 1989 (und damit kurz nach Veröffentlichung des Erlasses) darauf hingewiesen, dass für die Beurteilung der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen grundsätzlich die kraftfahrrechtliche Zulassung entscheidend ist. Lediglich Sitzplätze mit bloßem Notsitzcharakter sollen für die steuerrechtliche Beurteilung außer Betracht bleiben.³⁷⁾ Dies lässt erkennen, dass das Wort „zulässig“ tatsächlich auf die Zulassung gemäß KFG verweisen soll. Diese Ansicht wird bei Vornahme einer Wortinterpretation auch dadurch gestützt, dass als Synonyme für „zulässig“ im Duden unter anderem folgenden Adjektive angeführt werden: zugänglich, bewilligt, erlaubt, genehmigt, gestattet, zugelassen. Auch in der gängigen freien Enzyklopädie Wikipedia ist „Zulässigkeit“ als das rechtliche Erlaubtsein einer Handlung definiert.³⁸⁾ Der Wortsinn der verwendeten Wortgruppe „maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit“ spricht daher für die Interpretation, dass zur Bestimmung der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen auf die Zulassung gemäß KFG abzustellen ist. Auch *Prodinger* vertritt die Meinung, dass unter der in der Verordnung und dem Erlass verwendeten Wortgruppe „maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit“ im allgemeinen Sprachgebrauch nichts anderes verstanden werden kann, als die Beachtung gesetzlicher Vorschriften hinsichtlich der Beförderung von Personen und damit die Zulässigkeit gemäß KFG.³⁹⁾ *Prodinger* geht sogar so weit, die Auslegung des VwGH als „rechtswidrig“ zu bezeichnen, da sie seiner Ansicht nach gegen Denkgesetze verstoße und aus der Verordnung nicht ableitbar sei.⁴⁰⁾

Der VwGH lässt in seinem Erkenntnis vom 24. 9. 2008 offen, was unter der in § 5 der Verordnung angeführten „maximal zulässigen Personenbeförderungsmöglichkeit“ zu verstehen ist und worauf sich insbesondere das Wort „zulässig“ konkret bezieht. Der Gerichtshof widmet sich vor allem der Entstehungsgeschichte des Begriffs „Kleinbus“ und leitet aus dem Erkenntnis zum Volkswagenomnibus⁴¹⁾ ab, dass ein Kleinbus allgemein dem Zweck der Personenbeförderung dient und der Begriff „Beförderungsmöglichkeit“ in der Verordnung daher

die Mitnahme von Gepäck und entsprechenden Sitzkomfort über längere Strecken für zumindest sieben Personen inkludiert. Diese Auslegung des VwGH scheint auf den ersten Blick tatsächlich im Widerspruch zum Wortlaut der Verordnung zu stehen, der lediglich davon spricht, dass für die Beurteilung der Personenbeförderungskapazität auf die „maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit“ abzustellen ist. Allerdings wäre es mE auch möglich, die Wortgruppe „maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit“ zwar auf die kraftfahrrechtliche Zulassung abstellt – in dem Sinne, dass eine Zulassung für mindestens sieben Personen jedenfalls notwendig ist –, der Ausdruck „Personenbeförderungsmöglichkeit“ aber zusätzlich darauf hinweisen soll, dass im Kraftfahrzeug faktisch zumindest sieben Personen über einen längeren Zeitraum befördert werden können müssen.⁴²⁾

Die Auslegung des VwGH kann, da der Wortlaut der Verordnung wie ausgeführt auf den ersten Blick in eine gegenteilige Richtung deutet, kritisch betrachtet werden. Wie aber der VwGH (ebenso wie der VfGH und EuGH) in seiner Rechtsprechung zu erkennen gegeben hat,⁴³⁾ können gewichtige historische, systematische oder teleologische Elemente auch einen in eine gegenteilige Richtung deutenden Wortlaut in den Hintergrund treten lassen.⁴⁴⁾ Der Rückgriff des VwGH auf den historischen Ursprung des Begriffs „Kleinbus“ ist wohl als ein solch gewichtiges Element zu qualifizieren. Die vorgenommene Auslegung der Verordnung durch den VwGH scheint daher nach der bisherigen Analyse vertretbar.

Es muss allerdings weiters noch geprüft werden, ob durch die vom VwGH vorgenommene Auslegung der Verordnung eine Erweiterung des Vorsteuerauschlusses gegenüber der zum 1. 1. 1995 bestehenden Verwaltungspraxis bewirkt wird. Eine Auslegung mit derartigen Konsequenzen wäre aufgrund der Verpflichtung zur richtlinienkonformen Interpretation unzulässig.⁴⁵⁾ Gemäß EuGH stellt jede Änderung nach dem Inkrafttreten der 6. MwSt-RL, die die unmittelbar vor dieser Änderung geltenden Ausschlussstatbestände erweitert, einen Verstoß gegen die „Stand-Still“-Klausel dar.⁴⁶⁾ Das Hinzufügen von „neuen“ Kriterien nach EU-Beitritt mittels Auslegung ist im Hinblick auf Art 176 MwSt-RL daher kritisch zu sehen. Eine Einengung der Definition des vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusses durch zusätzliche Kriterien – wie Gepäckmitnahmemöglichkeit und Sitzkomfort – hat eine Ausdehnung des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts gegenüber der Verwaltungspraxis zum EU-Beitritt zur Folge und verstößt gegen die MwSt-RL.⁴⁷⁾ Hat der VwGH daher im Rahmen seiner Auslegung „neue“ Kriterien entwickelt, die zuvor und insbesondere zum EU-Beitritt von der Finanzverwaltung bei der Einordnung von Kraftfahrzeugen nicht angewendet worden sind, verstößt er gegen seine Verpflichtung zur richtlinienkonformen Interpretation nationaler Vorschriften.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass die Voraussetzungen der Gepäckmitnahme und des Sitzkomforts zur Qualifizierung als Kleinbus das erste Mal im

34) Vgl zB EuGH 10. 4. 1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, RN 26; vgl *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rn 291.

35) Vgl Begründungserwägungen 5, 13, 30 und 34 der Richtlinie 2006/112/EG; weiters vgl zB EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, RN 24, mwN; EuGH 18. 12. 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, RN 15.

36) Ähnlich auch UFS 9. 5. 2007, RV/0295-F/06.

37) Vgl *Caganek*, Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen mit Erläuterungen sowie Anmerkungen zu den Begriffen „Kleinbus“ und „Bestattungsfahrzeug“, ÖStZ 1989, 105 (107).

38) <http://de.wikipedia.org/wiki/Zulässigkeit>, Zugriff am 2. 6. 2010 um 11:00 Uhr.

39) Vgl *Prodinger*, SKW 2010, 332.

40) Vgl *Prodinger*, SWK 2010, 333.

41) VwGH 20. 6. 1958, 1019/57.

42) Ähnlich könnte auch *Caganek*, ÖStZ 1989, 107, verstanden werden, der anmerkt, dass „Sitzplätze mit bloßem Notsitzcharakter für die steuerrechtliche Beurteilung außer Betracht bleiben“ und somit zu erkennen gibt, dass ein alleiniges Abstellen auf die Zulassung gemäß KFG nicht ausreichend ist.

43) Vgl insbesondere die Nachweise bei *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht, 68 ff.

44) Vgl *Lang*, ÖStZ 2001, 68.

45) Ähnlich auch UFS 9. 5. 2007, RV/0295-F/06.

46) EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, RN 33 f, mwN.

47) Ähnlich auch *Tumpel*, taxlex 2008, 451; *Hilber*, UFSaktuell 2009, 22.

VwGH-Erkenntnis vom 24. 9. 2008 explizit erwähnt wurden. Noch im Erkenntnis vom 21. 9. 2006 war der Gerichtshof hingegen der Meinung gewesen, dass das „in der Verordnung (...) angeführte Merkmal, dass das zu prüfende Fahrzeug Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweise, (...) beim in Rede stehenden Opel Zafira unbestritten gegeben [ist].“⁴⁸⁾ Es ist daher fraglich, ob der VwGH, hätte es das Modell „Opel Zafira“ schon zum EU-Beitritt 1995 gegeben, das Vorsteuerabzugsrecht ebenfalls unter Heranziehung derselben Kriterien verweigert hätte. Da der VwGH allerdings nicht zur Feststellung des Sachverhalts zuständig ist, kann die Aussage, dass das Merkmal der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen „unbestritten gegeben“ ist, keine Bindungswirkung entfalten und somit allenfalls nur als Indiz dafür gewertet werden, dass der VwGH das Kriterium der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen beim Opel Zafira zum damaligen Zeitpunkt als erfüllt ansah.⁴⁹⁾

Weiters ist auch anzumerken, dass der VwGH in seinem früheren Erkenntnis vom 21. 9. 2006 zwar die Kriterien der Gepäckmitnahme und des Sitzkomforts mit keinem Wort erwähnt, andererseits aber darauf hinweist, dass das Erfordernis der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen „technisch ohnehin eine bestimmte Größe bedingt.“⁵⁰⁾ *Sarnthein* schließt aus dieser Aussage des VwGH, dass darunter „unzweifelhaft – wie auch die Verwaltungspraxis gezeigt hat – eine ausreichende räumliche Voraussetzung für die erforderliche Beförderungskapazität an Personen und Gepäckstücken“ zu verstehen ist.⁵¹⁾ Dem kann entgegengehalten werden, dass BMF-Mitarbeiter *Caganek* vor EU-Beitritt darauf hingewiesen hat, dass für die Beurteilung der Beförderungsmöglichkeit grundsätzlich die kraftfahrrechtliche Zulassung entscheidend ist und lediglich Notsitze außer Betracht zu bleiben haben. Die Notwendigkeit eines genügend großen Ladevolumens zur Mitbeförderung von Gepäck aber nicht erwähnt.⁵²⁾ Die Kriterien der erforderlichen Möglichkeit der Gepäckmitnahme und des notwendigen Sitzkomforts über längere Strecken waren zudem vor dem VwGH-Erkenntnis vom 24. 9. 2008 in Rechtsprechung⁵³⁾ und Literatur⁵⁴⁾ nicht zu finden. Dies spricht für die Annahme, dass die VwGH-Kriterien als „neu“ und damit als unionsrechtswidrig anzusehen sind.⁵⁵⁾

Als gewichtiges Argument gegen diese Annahme ist allerdings anzuführen, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung

betont, dass die Zulassung gemäß KFG für die steuerliche Einordnung von Kraftfahrzeugen keine entscheidende Rolle spielt. Vielmehr ist darauf abzustellen, für welche Zwecke der Kraftwagen nach seiner Bauart und Ausstattung allgemein zu dienen bestimmt ist.⁵⁶⁾ Diese Ansicht hat er immer wieder bestätigt.⁵⁷⁾ Die Einstufung der Kraftfahrzeuge nach dem KFG stellt laut VwGH lediglich ein Indiz für die Zuordnung eines Kraftwagens zu der einen oder anderen Fahrzeugkategorie dar.⁵⁸⁾ Demgemäß kann man annehmen, dass für die Feststellung der „Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen“ entgegen des Wortlauts der Verordnung in der Verwaltungspraxis schon immer nicht auf die Zulassung gemäß KFG, sondern auf andere Merkmale abgestellt wurde. Der EuGH hat bisher noch keine Aussage dazu getroffen, ob auch die bis zum EU-Beitritt ergangene Rechtsprechung als Teil der „nationalen Rechtsvorschriften“ iSd Art 176 MwSt-RL zu sehen ist und damit als Maßstab für die zulässigen Ausschlussstatbestände gilt. Es ist wohl aber davon auszugehen, dass wenn der EuGH Ministerialerlässe als Teil der innerstaatlichen Rechtsvorschriften ansieht,⁵⁹⁾ ergangene Rechtsprechung erst recht als relevant angesehen werden müsste. Selbst dann bleibt aber weiters offen, welche Kriterien, wenn nicht nur die Zulassung gemäß KFG, konkret zur Qualifizierung als Kleinbus bei EU-Beitritt von der Finanzverwaltung herangezogen wurden. Insbesondere ist mE zweifelhaft, ob die doch restriktiven VwGH-Kriterien der Gepäckmitnahme und des Sitzkomforts über längere Strecken damals schon Bestandteil der Verwaltungspraxis waren. Gemäß EuGH-Rechtsprechung dürfen aber nur jene Ausschlussstatbestände beibehalten werden, die die Behörden zum EU-Beitritt auch „tatsächlich anwandten“.⁶⁰⁾

Aufgrund dieser bestehenden Unsicherheiten und der Verpflichtung nationale Vorschriften soweit wie möglich im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auszulegen,⁶¹⁾ ist die Auslegung des VwGH aus unionsrechtlicher Sicht kritisch zu betrachten. ME spricht einiges dafür, dass die strittigen Kriterien in dieser Form zum EU-Beitritt noch nicht Bestandteil der Verwaltungspraxis waren und die Auslegung des VwGH daher gegen die MwSt-RL verstößt.

48) VwGH 21. 9. 2006, 2003/15/0036; ähnlich auch UFS 9. 5. 2007, RV/0295-F/06, welcher formuliert: „Unbestritten ist, dass der Opel Zafira eine Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen bietet.“

49) Es muss auch in Betracht gezogen werden, dass der VwGH mit „unbestritten gegeben“ womöglich lediglich festhalten wollte, dass das Kriterium der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen unter den Verfahrensparteien nicht strittig war und er sich deshalb in seinem Erkenntnis im Jahr 2006 nicht näher damit auseinandersetzen wollte.

50) VwGH 21. 9. 2006, 2003/15/0036.

51) Vgl *Sarnthein*, ÖStZ 2008, 507, welcher zusätzlich aber auch kritisch anmerkt, dass den Steuerpflichtigen Wesentliches erspart geblieben wäre, wenn der VwGH diese ergänzenden Präzisierungen bereits in früheren Erkenntnissen vorgenommen hätte.

52) Vgl *Caganek*, ÖStZ 1989, 107.

53) ZB VwGH 12. 12. 1995, 92/14/0031; VwGH 22. 9. 1999, 98/15/0136; VwGH 21. 9. 2006, 2003/15/0036.

54) Vgl zB *Ruppe*, UStG¹ (1995) § 12 Tz 130 ff; *Kolacny/Caganek*, UStG³ (2005) § 12 Anm 17; *Payerer in Bergerl/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG¹ (2006) § 12 Rz 192 ff.

55) Vgl *Prodingger*, SWK 2008, 943, der ebenfalls annimmt, dass die Bestimmung vor dem VwGH-Erkenntnis „stets“ so ausgelegt wurde, dass unter Beförderungskapazität nur die Zulassung gemäß KFG zu verstehen ist; ähnlich auch *Herbst*, eolex 2009, 75, welcher die VwGH-Kriterien als „neu hinzukommende, noch restriktivere Klassifizierungsmerkmale“ bezeichnet; aA *Sarnthein*, ÖStZ 2008, 507.

56) So auch schon VwGH 20. 6. 1958, 1019/57.

57) Vgl zB zur Abgrenzung Personenkraftwagen zum Lastkraftwagen: VwGH 30. 4. 1964, 1102/63; VwGH 4. 2. 1970, 420/69; VwGH 4. 5. 1982, 82/14/0005; zur Abgrenzung Personenkraftwagen zum Kleinbus: VwGH 26. 11. 1985, 84/14/0114.

58) VwGH 4. 5. 1982, 82/14/0005; in diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass auch Geländewagen nach ständiger Rechtsprechung nicht als Kleinbusse iSd Verordnung gelten, selbst wenn sie für sieben Personen zugelassen sind. Hierzu grundlegend VwGH 9. 11. 1982, 82/14/0276, weiters zB VwGH 26. 11. 1985, 84/14/0114, mwN; VwGH 2. 4. 1990, 89/15/0020; VwGH 12. 12. 1995, 92/14/0031. Da die Einstufung eines Geländewagens als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus mE allerdings bereits an der optischen Voraussetzung der „Kastenwagenform“ zu scheitern scheint (Geländewagen sind nach Ansicht des VwGH aufgrund ihres „typischen Erscheinungsbilds“ einem Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen ähnlich und daher nicht als Kleinbus oder Lastkraftwagen anzusehen. Der VwGH widmet sich in seinen Erkenntnissen zu den Geländewagen insbesondere dem äußeren Erscheinungsbild des Kraftfahrzeugs und den Abbildungen im Einzelgenehmigungsbescheid.) lässt sich aus den VwGH-Erkenntnissen zum Vorsteuerabzug bei Geländewagen keine eindeutige Aussage zur Auslegung des anderen Kriteriums der „Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen“ gewinnen.

59) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*.

60) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*, RN 48; EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, RN 31.

61) Vgl zB EuGH 10. 4. 1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, RN 28.

2.3. Bindende Einschränkung des Vorsteueraus- schlusses durch die „BMF-Liste“?

Betrachtet man die BMF-Liste vom 31. 3. 1994⁶²⁾, so lässt sich auf den ersten Blick kein dem Opel Zafira ähnliches Modell entdecken. Der UFS führte dementsprechend in einer Entscheidung an, dass zum EU-Beitritt keine mit dem Opel Zafira vergleichbaren Kraftfahrzeuge zum Vorsteuerabzug berechtigt waren.⁶³⁾ Eine alleinige Betrachtung der Verwaltungspraxis zum EU-Beitritt ist allerdings nicht ausreichend. In die Untersuchung der Frage, ob ein Verstoß gegen die MwSt-RL vorliegt, sollte auch miteinbezogen werden, dass nach EU-Beitritt einige Modelle auf die BMF-Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse gesetzt wurden, die mit dem Opel Zafira vergleichbare Dimensionen aufweisen.⁶⁴⁾ Insbesondere ist auf das Modell VW Caddy Life hinzuweisen, das einerseits kürzer als der Opel Zafira (Länge 446,7 cm, Laderaum 140 l)⁶⁵⁾ ist und zudem auch nur über einen gering größeren Laderaum (190 l) verfügt.⁶⁶⁾ Weiters weist der auf der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse angeführte Citroen Berlingo bei sieben Sitzen sogar lediglich ein Ladevolumen von 100 l auf,⁶⁷⁾ welches noch um 40 l kleiner ist als jenes des Opel Zafira. Durch das Hinzufügen derartiger Fahrzeuge auf die BMF-Liste könnte eine Einschränkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts bewirkt worden sein, welche nicht wieder rückgängig gemacht werden darf.⁶⁸⁾ Es ist aus unionsrechtlicher Sicht nicht zulässig, einmal vorgenommene Lockerungen des Vorsteuerabzugsrechts nach EU-Beitritt wieder rückgängig zu machen. Nähert sich ein Mitgliedstaat einmal dem Ziel einer Richtlinie an, darf er sich in späterer Folge nicht wieder von diesem entfernen.⁶⁹⁾ Auch *Tumpel* führt demgemäß an, dass „jedenfalls keine höheren Anforderungen gestellt werden können, als an Fahrzeuge, die auf der Liste des BMF der Kleinbusse waren oder sind, weil ansonsten darin wiederum eine gemeinschaftsrechtlich unzulässige Verschärfung der Voraussetzungen gesehen werden müsste“.⁷⁰⁾

Es ist hierzu allerdings kritisch anzumerken, dass bisher noch nicht eindeutig geklärt ist, ob eine bindende Einschränkung des Vorsteuerauschlusses auch durch eine ständige Verwaltungs-

praxis bewirkt werden kann oder hierfür ein Rechtsetzungsakt im eigentlichen Sinn (zB Gesetz) notwendig ist. Laut EuGH erstreckt sich die Schutzwirkung des Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 176) auch auf behördliche Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken.⁷¹⁾ Diese Feststellung hat der EuGH allerdings bisher nur ausdrücklich für die Beurteilung der Rechtslage bei Inkrafttreten der MwSt-RL getroffen. ME wäre es allerdings nur konsequent, die Verwaltungspraxis, wenn man sie bei Beurteilung der Rechtslage zum EU-Beitritt heranzieht, auch bei Feststellung, ob eine Lockerung oder Verschärfung der Rechtslage bewirkt wurde, zu berücksichtigen.⁷²⁾ Insbesondere bei der Beurteilung, ob eine Verschärfung der Rechtslage vorliegt, ist es unbedingt erforderlich, auch Verwaltungspraktiken als relevant anzusehen. Die Mitgliedstaaten hätten sonst weiterhin unbegrenzt die Möglichkeit die Vorsteuerauschlüsse zu erweitern, indem sie statt der Rechtsakte lediglich die Verwaltungspraxis ändern würden. Dies würde dem Sinn und Zweck von Art 176 MwSt-RL widersprechen. Dass durch eine ständige Verwaltungspraxis auch eine Einschränkung des Vorsteuerauschlusses und damit die Aufgabe des Beibehaltungsrechts bewirkt werden kann, wird in der Literatur zudem nicht bezweifelt.⁷³⁾ *Aigner* geht zB davon aus, dass eine Gewährung des vollen Vorsteuerabzugs durch die Verwaltungspraxis mit der Änderung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften gleichzusetzen ist.⁷⁴⁾ Das Beibehaltungsrecht kann daher mE auch bereits durch Änderung der Verwaltungspraxis aufgegeben werden. Eine spätere Ausweitung auf das ursprüngliche Maß – egal, ob durch erneute Änderung der Verwaltungspraxis oder durch Erlassung neuer Rechtsakte – ist in weiterer Folge nicht mehr zulässig.

Es bleibt aber weiters fraglich, ob es überhaupt möglich ist, aus der BMF-Liste eine ständige Verwaltungspraxis iSd EuGH-Urteils *Metropol Treuhand und Stadler* abzuleiten. Eine „Verwaltungspraxis“ ist bei näherer Betrachtung des Worts im rechtlichen Sinn grundsätzlich nur ein Tun oder eine Handlung („Praxis“) der Exekutive („Verwaltung“). Auf den ersten Blick scheint es daher klar, dass auch die fragliche BMF-Liste darunter fällt, da diese jedenfalls als Handlung eines Verwaltungsorgans (Bundesministerium für Finanzen) zu qualifizieren ist. Die BMF-Liste selbst kann allerdings von den Steuerpflichtigen im Rechtsweg nicht bekämpft werden und soll daher wohl vor

62) Aktuelle Liste der Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse Stand 31. 3. 1994, SWK 1994, A 301.

63) Ähnlich UFS 28. 7. 2009, RV/0471-F/08. Es müsste in diesem Zusammenhang allerdings noch eingehender geprüft werden, ob zu EU-Beitritt überhaupt mit dem Opel Zafira vergleichbare Fahrzeugmodelle auf dem Markt erhältlich waren.

64) Vgl *Tumpel*, taxlex 2008, 451.

65) Vgl <http://www.opel.at/contents/2008063016381044IM7.pdf>, Zugriff am 30. 3. 2010.

66) Vgl Caddy Life Katalog unter http://www.vw-nutzfahrzeuge.at/grossraumlimousinen/caddy_life/zahlen_fakten/infomaterial_preise/, Zugriff am 30. 3. 2010.

67) Vgl Datenblatt zu Citroen Berlingo unter http://www.citroen.at/CWA/Citroen_at/Models/PrivateCar/neuerBerlingo/, Zugriff am 30. 3. 2010.

68) Vgl EuGH 14. 6. 2001, C-40/00, *Kommission vs Frankreich*: In dem Urteil *Kommission vs Frankreich* ging es um einen ähnlich gelagerten Sachverhalt: Frankreich hatte zum EU-Beitritt den Vorsteuerabzug für Dieselmotoren ausgeschlossen, wenn er für Kraftfahrzeuge und Maschinen verwendet wurde, die ihrerseits nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Später wurde dieses Verbot des Vorsteuerabzugs jedoch schrittweise gelockert, sodass im Jahr 1991 sogar 90 % der Vorsteuern abzugsfähig waren. 1998 führte Frankreich erneut den vollständigen Ausschluss vom Vorsteuerabzug für die betreffenden Dieselmotoren ein. Der EuGH stellte fest, dass Frankreich durch die Wiedereinführung des vollständigen Ausschlusses, nachdem sie vorher ein begrenztes Vorsteuerabzugsrecht geschaffen hatte, gegen ihre Verpflichtungen aus Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL verstoßen hat.

69) Vgl zB auch die ähnliche „Still-Stand-Klausel mit Eisberg“ betreffend die Gesellschaftsteuer in der Kapitalansammlungs-Richtlinie, siehe zB *Stefaner*, Österreichischer Sonderweg: Gesellschaftsteuer kann bestehen bleiben, SWK 2008, 39 (40).

70) Vgl *Tumpel*, taxlex 2008, 451.

71) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*; EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*; vgl *Bürgler/Trachta*, Geschäftsfreundebewirtung: Vorsteuerabzug wieder zu 100 Prozent möglich, SWK 2004, 319 (320).

72) Vgl in diesem Sinne wohl auch *Bürgler/Trachta*, SWK 2004, 320, welche anführen, dass „die Änderung der Rechtslage (bzw der Verwaltungspraxis) ... einen gegen die ‚Stand-still‘-Klausel verstoßenden (nachträglichen) Ausschluss vom Vorsteuerabzug darstellt.“ Ähnlich auch *Unterberger*, Richtlinienwidrige Einschränkung des Vorsteuerabzuges bei Geschäftsfreundebewirtung, UFS-aktuell 2003, 24 (24 ff).

73) Vgl *Beiser/Pülzl*, Seeling: UStG-Novelle 2004 als Stein der Weisen?, SWK 2004, 444, FN 11; *Proding*, Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden – erste Entscheidung des UFS, SWK 2005, 508 (508 ff); *Aigner/Prechtl*, Auffassung des UFS zum Vorsteuerabzug bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes grenzt an Rechtsverweigerung, SWK 2005, 955 (960 f); *Aigner*, VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 2009, 818 (824 f); *Pülzl/Pilgermair*, „Seeling-Altfälle“: Vorlagepflicht des UFS?, AFS 2010, 35 (37 f); so wohl auch UFS 2. 3. 2005, RV/1186-L/04, der die mögliche Aufgabe des Beibehaltungsrechts durch eine Verwaltungspraxis an sich nicht bestreitet, sondern lediglich beschränkend ausführt, dass seiner Ansicht nach im EuGH-Urteil *Metropol Treuhand und Stadler* Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken auf einen Ministerialerlass eingeschränkt seien.

74) Vgl *Aigner*, SWK 2009, 824 f; weiters auch *Pilgermair/Pülzl*, AFS 2010, 37 f; Aus verfassungsrechtlicher Sicht (insbesondere Rechtsschutz- und Gewaltentrennungsüberlegungen) ist eine derartige Auffassung allerdings problematisch zu sehen, da die Verwaltungsbehörden dann die Möglichkeit haben allein durch die Änderung ihrer Verwaltungspraxis den Anwendungsbereich der „Stand-Still“-Klausel zu verkleinern und der VwGH an die Rechtsansicht des BMF gebunden ist.

allem nur als Orientierung für die Bürger dienen.⁷⁵⁾ Um aus der BMF-Liste eine ständige Verwaltungspraxis abzuleiten, wäre Voraussetzung, dass man aus den konkret auf der BMF-Liste enthaltenen Fahrzeugen allgemeine Kriterien zur Qualifizierung als vorsteuerabzugsberechtigter Kleinbus ableitet. Da das Hinzufügen von Fahrzeugen auf die BMF-Liste nur in „Grenzfällen“ auf Ersuchen von „Autofirmen“ vorgenommen werden soll und die Aufzählung keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat,⁷⁶⁾ erscheint es fraglich, ob die Menge und Auswahl der Fahrzeuge auf der Liste dazu geeignet ist, allgemeine Kriterien zu abstrahieren. Der VwGH hat seine Annahme, dass kein Verstoß gegen Unionsrecht vorliegt, damit begründet, 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 erlangen konnte“.⁷⁷⁾ Der VwGH geht daher davon aus, dass eine Verwaltungspraxis jeweils nur für einen konkreten Fahrzeugtyp, sobald er auf der BMF-Liste aufscheint, begründet werden kann. Eine Ableitung von allgemeinen Kriterien aus den konkreten Fahrzeugen auf der BMF-Liste lehnt der Gerichtshof ab. *Tumpel* hingegen vertritt anscheinend die Ansicht, dass durch das Hinzufügen von bestimmten Fahrzeugen auf die BMF-Liste auch eine Verwaltungspraxis für ähnliche Fahrzeugmodelle, die sich nur unwesentlich von diesen unterscheiden, begründet werden kann.⁷⁸⁾

Vom EuGH wurde in diesem Zusammenhang bisher nur ausdrücklich bestätigt, dass die ständige auf einem Ministerialerlass beruhende Verwaltungspraxis als „innerstaatliche Rechtsvorschrift“ iSd Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 176) gilt.⁷⁹⁾ Der UFS schließt daraus, dass nur Ministerialerlässe bei der Beurteilung der Rechtslage relevant sind.⁸⁰⁾ Dies ist kritisch zu betrachten, da den EuGH-Urteilen eine derartige Einschränkung nicht zu entnehmen ist. Die Bezugnahme auf den Erlass ist lediglich Folge der Beantwortung der konkreten Vorlagefrage des VwGH.⁸¹⁾ Der vom UFS vorgenommenen Beschränkung der relevanten Verwaltungspraxis auf Ministerialerlässe ist daher wohl nicht zu folgen.⁸²⁾

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass die Aufgabe des Beibehaltungsrechts des Art 176 MwSt-RL mE auch durch eine ständige Verwaltungspraxis bewirkt werden kann.⁸³⁾ Strittig ist aber, ob durch die BMF-Liste eine derartige ständige Verwaltungspraxis begründet worden ist. Hierzu müsste man eine Ableitung von allgemeinen Kriterien aus den konkreten auf der Liste angeführten Fahrzeugen vornehmen, welche aufgrund der begrenzten Anzahl der Fahrzeuge auf der BMF-Liste nicht ohne Weiteres möglich erscheint.

Unabhängig von Beantwortung dieser Frage, sollte nicht gänzlich außer Acht gelassen werden, dass auf der BMF-Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse Fahrzeuge zu finden sind, die die VwGH-Kriterien nicht erfüllen.⁸⁴⁾ Auch *Tumpel* gibt zu bedenken, dass für die Kraftfahrzeuge auf der BMF-Liste „wohl die Vermutung [besteht], dass sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung die Beförderungskapazität eines Kleinbusses aufweisen, weil ansonsten das BMF diese nicht als solche betrachten würde“.⁸⁵⁾ Die BMF-Liste kann daher vor allem als ein Indiz dafür gesehen werden, dass die strittigen VwGH-Kriterien der Gepäckmitnahme und des Sitzkomforts nicht schon immer Teil der Verwaltungspraxis der Finanzbehörden waren und sind.

3. Fazit

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis im Jahr 2008⁸⁶⁾ bisher unbekannte Kriterien – Notwendigkeit der Mitbeförderungsmöglichkeit von Mindestgepäck für sieben Personen sowie entsprechender Sitzkomfort über längere Strecken – zur Qualifizierung eines vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusses genannt. Durch diese Kriterien wird der in Frage kommende Kreis der Kraftfahrzeuge als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse im Vergleich zur alleinigen Anwendung der in der Verordnung ausdrücklich genannten Kriterien eingegrenzt. Fraglich ist, ob die Kriterien der Gepäckmitnahme und des Sitzkomforts tatsächlich „neu“ sind oder in der ständigen Verwaltungspraxis der Finanzverwaltungsbehörden zum EU-Beitritt vielleicht bereits berücksichtigt wurden.

Für die Ansicht, dass diese Kriterien nicht als „neu“ anzusehen sind, spricht insbesondere, dass gemäß ständiger VwGH-Rechtsprechung die Zulassung gemäß KFG keine entscheidende Rolle für die umsatzsteuerliche Einordnung von Kraftfahrzeugen spielt.⁸⁷⁾ Dagegen ist allerdings anzuführen, dass einige Kraftfahrzeuge auf der BMF-Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse die VwGH-Kriterien nicht erfüllen und daher bei deren Einstufung die Kriterien der Gepäckmitnahme und des Sitzkomforts von der Finanzverwaltung anscheinend nicht herangezogen wurden. Zudem ist auch zu beachten, dass die strittigen Kriterien in der älteren Literatur und Rechtsprechung nicht zu finden sind. Sind die VwGH-Kriterien tatsächlich als „neu“ anzusehen, wofür mE einige gute Argumente sprechen, und werden sie von der Finanzverwaltung erst seit dem VwGH-Erkenntnis im Jahr 2008 angewendet, bewirkt die Auslegung des VwGH eine unzulässige Ausdehnung des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts iSd EuGH-Urteils *Metropol Treuhand und Stadler* und verstößt gegen die MwSt-RL.

Neben der Ausdehnung des Vorsteuerauschlusses im Vergleich zum EU-Beitritt, könnte ein Verstoß gegen Unionsrecht durch die Auslegung des VwGH zudem auch darin bestehen, dass durch die BMF-Liste bereits eine teilweise Aufgabe des Beibehaltungsrechts bewirkt worden ist, welche nicht wieder rückgängig gemacht werden darf. Diese Annahme unterliegt allerdings einigen strittigen Prämissen.⁸⁸⁾

75) Vgl UFS 26. 1. 2009, RV/1194-W/07, welcher ausführt, dass die BMF-Liste „einen bloßen Informations- und keinen Rechtscharakter besitzt“. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass auch Ministerialerlässe, welche laut EuGH-Rechtsprechung als „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ iSd Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL zu qualifizieren sind, grundsätzlich keine normative Wirkung zukommt.

76) Vgl *Caganeck*, ÖStZ 1989, 107.

77) VwGH 25. 11. 2009, 2009/15/0184.

78) Vgl *Tumpel*, taxlex 2008, 449, der davon ausgeht, dass „jedenfalls keine höheren Anforderungen gestellt werden können, als an Fahrzeuge, die auf der Liste des BMF der Kleinbusse waren oder sind“.

79) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol Treuhand und Stadler*; EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*.

80) Vgl zB UFS 2. 3. 2005, RV/1186-U/04.

81) Vgl *Pülzl*, Systematik des § 12 Abs 2 UStG: Gerichtsbarkeit auf neuen Interpretationspfaden, SWK 2005, 396, FN 11.

82) Vgl *Aigner/Prechtl*, SWK 2005, 955 ff; *Aigner/Prechtl*, SWK-Sonderheft „Gemischt genutzte Gebäude“ 2005, 116 ff; *Prodinger*, SWK 2005, 433 f; aA und für eine engere Definition der relevanten Verwaltungspraxis: *Sarnthein*, Nochmals: Vorsteuern bei gemischt genutzten Gebäuden?, SWK 2006, 51 (51 ff).

83) Dies wurde in der Literatur wiederholt ausgeführt (siehe FN 73).

84) Vgl insbesondere die Kleinbusse, die dem Opel Zafira ähnliche Dimensionen aufweisen, aufgelistet bei *Tumpel*, taxlex 2008, 451.

85) Vgl *Tumpel*, taxlex 2008, 451.

86) VwGH 24. 9. 2008, 2007/15/0161.

87) Siehe FN 56, 57 und 58.

88) Die Prämissen wären, dass

1. aus der BMF-Liste eine ständige Verwaltungspraxis abgeleitet werden kann (Ableitung allgemeiner Kriterien aus den konkreten Fahrzeugen auf der BMF-Liste) und
2. aus unionsrechtlicher Sicht eine bindende Einschränkung des Vorsteuerauschlusses auch durch eine Verwaltungspraxis wie die BMF-Liste bewirkt werden kann.

Da der VwGH in seinem letzten Erkenntnis bereits unmissverständlich zu erkennen gab, dass seiner Ansicht nach durch die genannten Kriterien kein Verstoß gegen Unionsrecht gegeben ist,⁸⁹⁾ bleibt die Lage für die Steuerpflichtigen unbefriedigend: Kraftfahrzeuge auf der BMF-Liste, die dem Opel Zafira in Form und Größe ähnlich sind, berechtigen zum Vorsteuerabzug, obwohl sie die VwGH-Kriterien nicht erfüllen. Für den Opel Zafira steht allerdings kein Vorsteuerabzug

zu.⁹⁰⁾ Es bleibt abzuwarten, ob der UFS in offenen Fällen zum Opel Zafira oder anderen Kraftfahrzeugen von seinem Recht Gebrauch macht, die offenen unionsrechtlichen Fragen⁹¹⁾ dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, um eine Klärung auf europarechtlicher Grundlage herbeizuführen.

89) VwGH 25. 11. 2009, 2009/15/0184.

90) Vgl. ähnlich auch zum Chevrolet Tahoe: *Dziurdz*, Kein Vorsteuerabzug für Chevrolet Tahoe ungeachtet ähnlicher Fahrzeuge auf der BMF-Liste der Kleinbusse!, *ecolx* 2010, 388.

91) ME bedürfte es insbesondere einer weiteren Klarstellung der Auslegung des Art 176 MwSt-RL (zB Kann die Aufgabe des Beibehaltungsrechts auch durch eine Verwaltungspraxis wie zB die BMF-Liste bewirkt werden?; Umfassen die „nationalen Rechtsvorschriften“ auch ergangene nationale Rechtsprechung?).

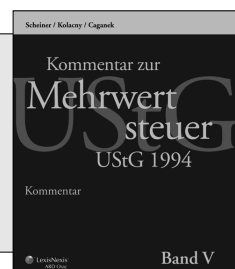


Die Autorin:

Mag. Karoline Spies ist Deloitte-Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr.Dr.h.c. *Michael Lang* und Mag. *Kasper Dziurdz* für die kritische Durchsicht des Beitrags.

Buchtipp:

Scheiner/Kolacny/Caganek (Hrsg)
Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994
 Wien 2010, Loseblattwerk
 Preis: 490,- €
 Bestellnummer: 21.01.00
 ISBN: 978-3-7007-4618-8



MR Dr. Emil Caganek
 BMF

■ ÖStZ 2010/566, 296

Anmerkung zum Beitrag von *Spies*, ÖStZ 2010/565, 289

Die Kriterien, die der VwGH in seinen Erkenntnissen zum Opel Zafira für die Einstufung eines Fahrzeugs als Kleinbus aufgestellt hat, sind völlig EU-konform. Wie im vorstehenden Artikel zutreffend ausgeführt wird, könnte eine Verletzung der so genannten „Stand-Still“-Klausel nur dann vorliegen, wenn die Kriterien für den Vorsteuerauschluss für PKW gegenüber der Rechtslage (einschließlich Verwaltungsanweisungen) zum 1. 1. 1995 verschärft würden, das heißt, Fahrzeuge, die zum 1. 1. 1995 als Kleinbusse anerkannt waren, in der Folge als PKW beurteilt würden. Dies erfolgte allerdings durch die vom VwGH aufgestellten Kriterien in keiner Weise. Schon bisher wurden und werden neu auf den Markt kommende Fahrzeuge nur dann in die BMF-Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse aufgenommen, wenn sie hinsichtlich Größe und Kastenwagenform den Fahrzeugen entsprechen, die bereits zum 1. 1. 1995 als Kleinbusse anerkannt waren. Die Sitzplatzanzahl allein (noch dazu unabhängig vom Platzangebot) war weder zum 1. 1. 1995 noch zu einem anderen Zeitpunkt für die Anerkennung als Kleinbus ausschlaggebend (darauf laufen jedoch die bisherigen Beschwerden hinaus). Vielmehr wurden bereits zum 1. 1. 1995 Fahrzeuge nur dann als Kleinbusse anerkannt, wenn sie eine sich von einem „normalen“ PKW unterscheiden-

de Fahrzeuggröße aufwiesen, woraus sich zwangsläufig die bequeme Sitzmöglichkeit für mindestens sieben Personen plus die Unterbringung von Gepäck ergab.

Diese Vorgangsweise entspricht exakt der Judikatur des VwGH, der ebenfalls für die Einstufung als Kleinbus im Sinne der VO BGBl II 2002/193 eine annähernde Kastenwagenform sowie eine bestimmte Fahrzeuggröße für erforderlich hält, wobei sich letztere aus der Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen ableitet.

Der Opel Zafira entspricht hinsichtlich der Fahrzeuggröße (Höhe des Fahrzeugs sowie ausreichender Raum für die Beförderung von zumindest sieben Personen einschließlich Gepäck) nicht den Fahrzeugen, die zum 1. 1. 1995 als Kleinbusse anerkannt waren. Für dieses Fahrzeug und vergleichbare Fahrzeuge ergibt sich daher nicht nur keine Notwendigkeit, sondern mE überhaupt keine Berechtigung, die Frage des Vorsteuerabzugs dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass die Erstellung und Veröffentlichung der Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbusse eine reine Serviceleistung des BMF darstellt, die der Rechtssicherheit dienen und zur Vermeidung aufwendiger, kostspieliger Rechtsstreitigkeiten beitragen soll.

www.lexisnexus.at – Ihr Verlag für Steuern, Recht & Wirtschaft