

Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzug für „Mini-MiniVans“

Einschränkungen des Vorsteuerabzugs für bestimmte MiniVans

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Nach der EuGH-Judikatur ist der Vorsteuerabzug für MiniVans im Sinne der Rechtslage vor 1996 wieder herzustellen gewesen. Fraglich ist jedoch, ob auch für kleinere siebensitzige Modelle, die neu entwickelt wurden (z. B. Opel Zafira), der Vorsteuerabzug zusteht.

1. Einleitung Wie bekannt hat der EuGH¹⁾ entschieden, dass die Einschränkungen des Strukturangepassungsgesetzes 1996²⁾ hinsichtlich des Vorsteuerabzuges für Kleinbusse EU-widrig seien.

Vor dem Strukturangepassungsgesetz bestand Vorsteuerabzug für Fahrzeuge (unter anderem) dann, wenn sie ein kastenwagenförmiges Aussehen haben und für mindestens sieben Personen kraftfahrrechtlich zugelassen sind. Die tatsächliche Sitzanzahl war nicht entscheidend.

Nachdem sich die Einschränkungen durch das Strukturangepassungsgesetz 1996³⁾ als EU-widrig erwiesen haben, hat das BMF den Vorsteuerabzug für jene Kleinbusse, die vor EU-Beitritt bereits vorsteuerabzugsberechtigt waren, per VO⁴⁾ wieder zugelassen.

Begrüßenswerterweise wurde diese Verordnung auch auf das EStG erstreckt, sodass hinsichtlich der AfA und der Bildung von Aktivposten nunmehr ein Gleichklang mit der Umsatzsteuer erzielt wird.

2. Problemstellung

Für jene Modelle, die nach der alten Rechtslage vorsteuerabzugsberechtigt waren und die noch am Markt erhältlich sind, wurde der Vorsteuerabzug wieder eingeführt. Jene Modelle, die zwischenzeitig ausgelaufen sind, sind pro futuro nicht mehr interessant; im Rahmen der Rückwirkung des EuGH-Urteils können diese jedoch durchaus noch problematisch sein⁵⁾.

Fraglich ist jedoch, wie jene Fahrzeuge einzustufen sind, die erst unlängst neu auf den Markt gekommen sind, für die daher nach der alten Rechtslage damals noch kein Vorsteuerabzug bestehen konnte.

Das BMF hat zwischenzeitig auf Basis der Verordnung eine aktualisierte Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Kraftfahrzeuge⁶⁾ herausgegeben⁷⁾.

In Diskussion stehen jene MiniVans, die zwar auf sieben Plätze zugelassen sind, aber ein noch kompakteres Aussehen als manch andere MiniVans haben.

Nach der kolportierten Meinung des BMF und nach *Caganek*⁸⁾ soll es bei derartigen Fahrzeugen auf eine Mindestlänge von 450 cm und eine Mindesthöhe von 170 cm ankommen, wobei ein geringfügiges Unterschreiten eines dieser Maße toleriert werden kann.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

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

2) BGBl. Nr. 201/1996.

3) Zulassung für neun Personen oder aber mindestens sieben Personen mit bestimmtem Laderaum.

4) VO BGBl. II Nr. 193/2002.

5) Vgl. zur Rückwirkung und zum EuGH-Judikat hiezu auch *Tumpel/Gaedke*, SWK-Heft 4/2002, Seite S 92.

6) Eingeoronet nach den Kategorien der Verordnung.

7) Abrufbar im Internet unter der Homepage des BMF (www.bmf.gv.at).

8) ÖStZ 2002, 398.

Nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien daher beispielsweise Fahrzeuge wie Honda Stream, Mercedes Vaneo, Mercedes E T-Modell, Nissan Prairie, Opel Zafira, Peugeot 307, Toyota Picnic, Volvo V 70 und dgl.

Es handle sich dabei durchwegs um Fahrzeuge, die vom äußeren Erscheinungsbild der Fahrzeugkategorie Kombinationskraftwagen zuzuordnen sind und auch mit den Fahrzeugen dieser Kategorie in Konkurrenz treten. Laut *Caganek*⁹⁾ wäre es abgesehen von budgetären Gründen schon aus Gründen der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nicht gerechtfertigt, derartige Fahrzeuge als Kleinbusse anzuerkennen.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Allgemeine Rechtsgrundlage

Zunächst ist festzuhalten, dass die ursprüngliche Begriffsdefinition in einem Erlass des BMF zu finden ist. Da insofern kein Gesetz im materiellen Sinne vorliegt, können die Interpretationsmethoden auch nur insofern indirekt angewendet werden, als hier eine bloße Rechtsmeinung interpretiert wird.

Nunmehr ist diese Rechtsmeinung aber in einer Verordnung¹⁰⁾ wieder erlassen worden. Nach § 5 VO ist unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers) aufweist.

Insofern sind die Kriterien dieselben geblieben; nunmehr ist allerdings ein Gesetz im materiellen Sinn vorhanden.

Zu diskutieren sind also zwei Voraussetzungen:

- Beförderungsmöglichkeiten für mindestens sieben Personen,
- kastenwagenförmiges Äußeres.

3.2. Beförderungsmöglichkeiten

Nach der VO ist – wie bisher – nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl der Sitzplätze, sondern auf die aufgrund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen.

Hier verweist der Ordnungsgeber nun indirekt auf Zulassungsbestimmungen nach dem KFG. Es ist evident, dass die maximal zu befördernde Personenanzahl (auch) von der Größe des Fahrzeuges abhängt. Anders formuliert muss ein Fahrzeug, das der ordnungsmäßigen Bedingung der Beförderungskapazität von mindestens sieben Personen genügt, bereits eine entsprechende Größe aufweisen.

Das BMF verweist ja selbst auch auf die Bauart und Größe des Fahrzeuges.

Sohin ergibt sich aber als erster Zwischenschritt, dass das Kriterium der Beförderungsmöglichkeiten bereits direkte Ausstrahlung auf die Größe des Fahrzeuges hat. Insofern sind also die Kriterien der Mindestlänge und die Kriterien der Mindesthöhe, die *Caganek*¹¹⁾ als Kriterien für einen Kleinbus dargestellt hat, bereits indirekt durch dieses Kriterium erfüllt.

Schon § 26 KFG bringt¹²⁾ Regelungen über die Sitze, wonach die Sicherheit der beförderten Personen gegeben sein muss. Ex logo bringt schon diese Regelung die Notwendigkeit einer bestimmten Größe, da anderenfalls die Sicherheit nicht gewährleistet wäre. Nunmehr erfolgt die Grundtypisierung eines Fahrzeuges europaweit einheitlich auf

⁹⁾ A. a. O.

¹⁰⁾ BGBl. II Nr. 193/2002.

¹¹⁾ A. a. O.

¹²⁾ I. V. m. der KDV.

Basis der entsprechenden EU-Richtlinien¹³⁾. Auch hiernach¹⁴⁾ sind genaue Regelungen über die Sitze nach deren Form, Funktion, Material usw. einzuhalten. Die Genehmigung ist also letztlich unabhängig davon, in welchem Lande die Typengenehmigung erteilt wurde¹⁵⁾. Sie bedingt auch die Größe der Sitze und sohin auch die Größe des Fahrzeuges.

Weiters ist hinsichtlich der Zulassung auf eine bestimmte Personenanzahl zu bedenken, dass manche Fahrzeuge eine eingeschränkte Sitzzulassung erhalten, also bspw. zwei Personen normal für die Vordersitze und für die hinteren (Not-)Sitze eine Einschränkung nach Größe oder Gewicht der beförderten Personen. Daraus ergibt sich aber, dass schon die uneingeschränkte Zulassung auf sieben Personen auf eine gewisse Größe des Fahrzeuges schließen lässt. Unter Personen sind hier erwachsene Personen mit Durchschnittsgröße zu verstehen¹⁶⁾. Plätze, die nur für Kinder geeignet wären, sind im Bescheid extra anzuführen¹⁷⁾. Sohin ergibt sich aber sowohl aus EU-Recht als auch aus nationalem Recht, dass im Sinne der Sicherheit und der Genehmigung des Fahrzeuges auf eine bestimmte Personenanzahl die Größe des Fahrzeuges eine direkte Einflussgröße ist. Mag diese Größe zwar nicht unbedingt in der Form eines Kastenwagens gegeben sein, so ist doch die zusätzliche Einführung eines Größenkriteriums für dem Aussehen nach kastenwagenförmige Fahrzeuge aus den geschilderten Argumenten entbehrlich.

3.3. Kastenwagenförmiges Aussehen

Die historische Entwicklung dieses Kriteriums ergibt sich ganz grundlegend aus einem von der österreichischen Bundesregierung im EuGH-Verfahren angeführten VwGH-Erkenntnis vom 20. 6. 1958, wonach ein Volkswagenomnibus eher einem Omnibus gleiche als einem Personenkraftwagen¹⁸⁾.

Vergleicht man nun das kastenwagenförmige Aussehen eines klassischen VW-Busses mit dem eines klassischen MiniVans (mit Vorsteuerabzug nach der VO), etwa des VW Sharan¹⁹⁾, so zeigt sich, dass der VW-Bus gerade Seitenwände hatte, ein im Wesentlichen ebenes Dach und hinten eine senkrechte Rückwand. Genau diese Kriterien werden auch vom VW-Sharan eingehalten.

Der wesentliche Unterschied zwischen dem „klassischen“ Modell des Kleinbusses und den modernen MiniVans besteht in der Frontpartie. War diese beim VW-Bus im Wesentlichen auch senkrecht²⁰⁾, so zeigt der VW-Sharan eine sehr flach ansteigende Schnauze. Genau dieses Kriterium ist aber bei allen modernen MiniVans mehr oder weniger ähnlich ausgeführt, wobei hierfür wohl technische Belange eine Rolle gespielt haben.

Nochmals sei betont, dass diese – vom klassischen Bild des VW-Busses abweichende – Form bereits bei allen MiniVans im Wesentlichen existent war, für die vor dem Strukturangepassungsgesetz 1996 Vorsteuerabzugsmöglichkeit bestanden hat. Vergleicht man nun aber die neuen und angeblichen zu kleinen Modelle mit diesem Typusbild des Kleinbusses, so etwa den VW-Touran oder den Opel Zafira, so zeigt sich, dass diese zwar in Länge oder Höhe kleiner sind als die bisherigen Modelle, nichtsdestotrotz jedoch den identen Aufbau mit lauter senkrechten Wänden mit der Ausnahme einer sehr flachen Schnauze haben. Die problematisierten Modelle sind daher etwas kleiner, von der äußeren Gestalt her aber mit den bisherigen MiniVans identisch.

¹³⁾ Für die hier interessierenden Kraftfahrzeuge RL 70/156/EWG des Rates vom 6. 2. 1970.

¹⁴⁾ Vgl. etwa RL 9.10 insb. 9.10.3.

¹⁵⁾ Vgl. hierzu § 28 a und § 28 b KFG; weiters etwa *Grubmann*, Das Kraftfahrzeuggesetz 1967, zu § 28 a und § 28 b; ebenso *Grundtner*, KFG⁵, zu § 28 a und § 28 b.

¹⁶⁾ Z. B. *Grundtner*, KFG⁵, § 28 Anm. 5 mit Verweis auf die Erläuterungen.

¹⁷⁾ Vgl. *Grubmann*, Das Kraftfahrzeuggesetz 1967, § 28 Rz. 10.

¹⁸⁾ Vgl. EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99 *Metropol Treuhand und Stadler* RdNr. 34.

¹⁹⁾ Um den Vergleich leichter zu machen, werden hier Modelle des Volkswagen-Konzerns zitiert. Die Überlegungen gelten selbstverständlich für alle Marken gleichförmig.

²⁰⁾ Daraus ergibt sich das direkte kastenwagenförmige Aussehen, also letztlich eine quaderförmige Gestalt. Diese Struktur wird auch bei den modernen VW-Bussen im Wesentlichen noch weiterverfolgt.

Wenn aber nunmehr der Versuch unternommen werden soll, das kastenwagenförmige Aussehen dadurch nochmals zu definieren, dass Mindestgrößen eingeführt werden, so ist dieser Versuch – wie bereits angedeutet – insofern zum Scheitern verurteilt, als über die kraftfahrzeugrechtlich erlaubte Zulassung für sieben Personen eben bereits Mindeststandards geschaffen worden sind.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass die genannten neuen kleineren MiniVans (Mini-MiniVans) zum einen ex definitione das Kriterium der Beförderungskapazität für mindestens sieben Personen erfüllen müssen, zum anderen das Bild des kastenwagenförmigen Aufbaus nach der äußeren Gestalt genauso wie die etwas größeren MiniVans innehaben und endlich auch durch die Kombination beider Kriterien eine gewisse Mindestgröße ohnedies erreicht werden muss.

Sohin sind aber jene Modelle, die bereits früher als kastenwagenförmiger Aufbau anerkannt wurden und die nunmehr – wenn auch in etwas verkleinerter Form – mit der ausreichenden Beförderungskapazität angeboten werden, ebenfalls als Kleinbusse im Sinne von § 5 VO anzusehen. Das Einführen von weiteren Größenkriterien ist daher entbehrlich und widerspricht der Verordnung.

Soweit jedoch ein Modell dem Gestaltentypus eines MiniVans (VW-Bus bzw. eben auch VW Sharan als Beispiel) nicht entspricht, trotzdem aber für mindestens sieben Personen zugelassen ist, mögen diese Modelle allenfalls nicht unter § 5 VO fallen. Man denke also insbesondere an verlängerte Versionen normaler PKW, die eben sieben Leuten Platz bieten.

3.4. Weitere Auslegungsprobleme

Die Problematik von § 5 VO und des früheren Erlasses besteht in der Verwendung eines unbestimmten Gesetzesbegriffes. Während die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen unter Verweis auf die maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit ein eindeutiges Kriterium ergibt, ist das kastenwagenförmige Äußere eben unbestimmt.

Die gesamte Entwicklung vom VW-Bus über die neuere Generation von MiniVans bis zu den nunmehrigen noch etwas kleineren Modellen zeigt, dass es offensichtlich nicht notorisch ist, was unter einem Kastenwagen zu verstehen ist. Der Begriff „kastenwagenförmiges Äußeres“ in § 5 der Verordnung ist daher im Sinne von Art. 18 Abs. 1 B-VG nicht ausreichend determiniert, sodass die Verordnung gesetzwidrig erscheint.

Insofern ist *Caganek* durchaus zuzustimmen, dass das Heranziehen von Längenmaßen im Grundsatz eine im Sinne der Auslegung viel präzisere Definition ermöglicht.

Freilich hilft die Erkenntnis der Unbestimmtheit der verwendeten Begriffe insofern nichts, als diese auf Grund der eindeutigen EuGH-Judikatur nach wie vor heranzuziehen sind. Ein nachträglicher Ausschluss des Vorsteuerabzuges wäre ja EU-widrig. Allerdings erscheint es zulässig, zu einer neuen und präzisen (ausreichend determinierten) Definition zu kommen, soweit diese alle kastenwagenförmigen Modelle im Sinne des Erlasses vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 umfasst.

Soweit in der Verordnung hier auch einkommensteuerliche Aspekte angesprochen sind, scheint eine neue Definition unproblematisch.

Nicht gefolgt werden kann auch den Überlegungen von *Caganek* hinsichtlich der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

Wie gezeigt werden konnte, sind auch die noch kleineren Generationen von MiniVans hinsichtlich der Mindestbeförderungskapazität und des äußeren Erscheinungsbildes im Sinne des kastenwagenförmigen Aufbaus und des Zusammenspiels beider Kriterien – jedenfalls umsatzsteuerlich – den bisherigen MiniVans im Hinblick auf das Regelungsziel vergleichbar. Der Ausschluss der Mini-MiniVans vom Vorsteuerabzug würde aber – genau im Gegensatz zur Meinung von *Caganek* – zu einer Ungleichbehandlung von im

Bezug auf den Regelungsgegenstand gleichen Sachverhalten führen. Eine derartige Interpretation von § 5 VO stünde daher mit Art. 7 B-VG im Widerspruch.

Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes kann jedoch dadurch vermieden werden, dass die Norm dergestalt ausgelegt wird, dass alle dem äußeren Erscheinungsbild nach ähnlichen Fahrzeugtypen (kastenwagenförmiges Äußeres) mit mindestens sieben Personen Beförderungskapazität unter § 5 der Verordnung fallen.

Auch die von *Cagane*k angeführten budgetären Gründe können als Argument für den Ausschluss nicht anerkannt werden. Es wurde bereits im zitierten EuGH-Judikat ausführlich dargelegt, dass Maßnahmen aus konjunkturellen Gründen nur nach vorheriger Konsultation des Mehrwertsteueraussschusses und befristet erlassen werden dürfen. Der EuGH hat in den Randnummern 58 ff. ausführlich auch zu den Voraussetzungen hinsichtlich der konjunkturellen Maßnahmen Stellung genommen und etwa in Randnummer 68 ausgeführt, dass Artikel 17 Abs. 7 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie einen Mitgliedstaat nicht ermächtigt, zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug Maßnahmen zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung erhalten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehören, mit denen bezweckt wird, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen. Budgetäre Erwägungen alleine mögen daher den Ausschluss des Vorsteuerabzuges nicht zu rechtfertigen.

Wie erinnerlich spielt diese Frage auch beim Auslands-PKW-Leasing eine immanente Rolle²¹⁾.

4. Zusammenfassung

Aufgrund der Judikatur des EuGH²²⁾ sind nunmehr jene Kleinbusse (MiniVans), für die vor 1996 Vorsteuerabzug bestanden hat, wieder vorsteuerabzugsberechtigt. Die entsprechenden Bestimmungen wurden zwischenzeitig in eine Verordnung²³⁾ des BMF aufgenommen.

Hinsichtlich bestimmter Fahrzeuge, die zwar ähnlich wie die bekannten MiniVans aussehen und auch für mindestens sieben Personen zugelassen sind, jedoch in ihren Ausmaßen etwas kleiner sind, soll nach der kolportierten Auffassung des BMF und nach *Cagane*k²⁴⁾ der Vorsteuerabzug jedoch nicht zustehen.

Es konnte gezeigt werden, dass das Kriterium der Mindestbeförderungskapazität stets zu erfüllen ist und ex definitione auch Auswirkungen auf die Größenmerkmale hat. Viele der neuen Fahrzeuge sind aber in ihrem äußeren Erscheinungsbild jenen MiniVans ähnlich, die bereits vor 1996 der Modellvariante nach existent waren. Es handelt sich dabei um Modelle, die zwar dem klassischen Typus des VW-Bus nicht mehr ähneln, die aber auch mit einer flachen Frontpartie seit langem als MiniVans und somit als Kleinbusse anerkannt sind.

Da die etwas kleineren Modelle daher den Kriterien der Verordnung bzw. indirekt des früheren Erlasses entsprechen, ist auch für diese Modelle der Vorsteuerabzug gegeben, ohne dass Längen- und Höhenkriterien heranzuziehen wären.

Weiters wurde festgehalten, dass die Verordnung insofern problematisch erscheint, als der Begriff „kastenwagenförmiges Äußeres“ nicht ausreichend determiniert ist. Auch konnte gezeigt werden, dass die Einbeziehung der neuen Modelle in den Vorsteuerabzug aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes geboten ist.

²¹⁾ Vgl. hiezu *Proding*er, SWK-Heft 3/2003, Seite S 94; *Tümpel*, SWK-Heft 6/2003, Seite S 232, *Proding*er, SWK-Heft 13/2003, Seite S 391.

²²⁾ EuGH 8. 1. 2002, Rs. C-409/99 *Metropol Treuhand und Stadler*.

²³⁾ BGBl. II Nr. 193/2002.

²⁴⁾ ÖStZ 2000, 398.