

Vorsteuerabzug

Neue (und letzte) VwGH-Entscheidung zum Vorsteuerabzug beim Opel Zafira

Neue VwGH-Entscheidung bringt endgültige Klarheit über den Vorsteuerabzug eines Mini-Minivans (z. B. Opel Zafira), ist jedoch rechtswidrig

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Der UFS¹⁾ hatte zunächst einen Opel Zafira als Kleinbus im Sinne von § 5 der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 anerkannt.²⁾ Die Entscheidung hat auf Erkenntnissen des VwGH³⁾ aufgebaut, wonach die Frage des kastenwagenförmigen Aufbaus eines Kraftfahrzeuges nicht allein anhand von Größenmerkmalen bestimmt werden könne. Der entsprechende Bescheid des UFS wurde jedoch vom VwGH⁴⁾ aufgehoben. Der UFS⁵⁾ hatte im weiteren Rechtsgang festgestellt, dass ein Opel Zafira zwar ein kastenwagenförmiges Äußeres habe, es aber an der geforderten (ausreichend bequemen) Beförderungsmöglichkeit für sieben Personen samt minimalem Gepäck fehle. Der VwGH⁶⁾ hat die dagegen erhobene Beschwerde abgewiesen.

1. Entscheidungsbegründung

Der VwGH problematisiert wiederum⁷⁾ das zweite Kriterium, nämlich die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen, und nimmt das kastenwagenförmige Äußere zu Recht als gegeben an. Die Verweise auf das zu einem Chevrolet Captiva ergangene Erkenntnis⁸⁾ sind letztlich nicht verständlich, da dieses Fahrzeug entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers offensichtlich nicht dem Opel Zafira vergleichbar ist.

Der VwGH zitiert – isoliert betrachtet zutreffend – die Verordnung bzw. den insofern gleichen Erlass,⁹⁾ wonach es für die Beurteilung der Personenbeförderungskapazität auf die nach Bauart und Größe des Fahrzeuges zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit ankomme.

Der VwGH sei daher zur Auslegung dieses Erlasses angehalten, zumal nunmehr neue und kleinere Fahrzeugtypen auf dem Markt seien, die zum Zeitpunkt des Ergehens des Erlasses noch nicht existent waren. Entgegen dem Beschwerdevorbringen enthalte der Erlass keinen Bezug auf kraftfahrrechtliche Genehmigungen. Entscheidend seien daher auf Basis des Erlasses die Personenbeförderungsmöglichkeiten, wobei die belangte Behörde die Kriterien frei von Rechtswidrigkeit erarbeitet hätte.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.


¹⁾ UFS 9. 5. 2007, RV/0295-F/06.

²⁾ Vgl. dazu und zur Rechtsentwicklung ausführlich *Prodinger*, UFS gesteht Vorsteuerabzug für „Mini-Minivans“ zu, SWK-Heft 19/2007, S 579, m. w. N.

³⁾ VwGH 21. 9. 2006, 2003/15/0036.

⁴⁾ VwGH 24. 9. 2008, 2007/15/0161; vgl. dazu *Prodinger*, Neue VwGH-Entscheidung zum Vorsteuerabzug beim Opel Zafira, SWK-Heft 34/35/2008, S 942, m. w. N.

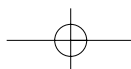
⁵⁾ UFS 28. 7. 2009, RV/0471-F/08.

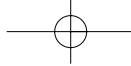
⁶⁾ →  VwGH 25. 11. 2009, [2009/15/0184](#).

⁷⁾ Nämlich wie in der Vorentscheidung; schon in dieser Entscheidung wurde die Erfüllung des Kriteriums des kastenwagenförmigen Aufbaus ausdrücklich als nicht rechtswidrig eingestuft. Gegenstand der Diskussion ist daher nicht, ob wegen der kastenwagenförmigen Form ausreichend Personen- und Gepäckbeförderungskapazität besteht. In Diskussion ist daher nur mehr das zweite Kriterium der Personenbeförderungsmöglichkeit. Auch die Bescheidbegründung des UFS (28. 7. 2009, RV/0471-F/08) stellt ganz eindeutig nur auf die Frage der Personenbeförderungsmöglichkeit ab. Wenn man die Begründung des UFS und die mehrfachen Verweise an die Bindung an die Rechtsauffassung des VwGH betrachtet, drängt sich der Eindruck auf, der UFS hielte diese Auffassung für falsch.

⁸⁾ VwGH 8. 7. 2009, 2009/15/0114.

⁹⁾ AÖFV Nr. 330/1987.





2. Stellungnahme

2.1. Rechtsgrundlagen

In der Vorliteratur¹⁰⁾ wurde bereits gezeigt, dass zunächst dem VwGH insoweit zu folgen ist, als tatsächlich die Beförderungskapazität für sieben Personen dem Grunde nach gegeben sein muss.

Die Verordnung bzw. Erlassbestimmung lautet in ihren entscheidenden Sätzen:

„Unter einem Kleinbus ist ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrers) aufweist. Bei der Personenbeförderungskapazität ist nicht auf die tatsächlich vorhandene Anzahl von Sitzplätzen, sondern auf die auf Grund der Bauart und Größe des Fahrzeuges maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen.“

Diese Sätze muss also der VwGH interpretieren.

2.2. Die Beförderungsmöglichkeit

Betrachtet man zunächst den ersten Satz, so geht es neben dem – nicht mehr zu beleuchtenden – kastenwagenförmigen Äußeren um die Beförderungsmöglichkeit für mehr als sechs Personen.

Was nun derartige Beförderungsmöglichkeiten sind, ist zunächst unbestimmt und mag nach dem allgemeinen Verständnis (der Verkehrsauffassung) auszulegen sein. Dabei sind die vom VwGH eingeführten Elemente, einerseits die Bequemlichkeit der Sitzmöglichkeit, andererseits ein gewisser Gepäcktransport, wohl beachtlich.

Allgemein könnte man fragen: Hat ein Sportwagen (Schulbeispiel Porsche 911), wenn dieser für vier Personen zugelassen ist, tatsächlich eine Beförderungsmöglichkeit von vier Personen oder aber bestenfalls nur zwei Personen,¹¹⁾ da auf der hinteren Reihe ein bequemes Sitzen für längere Zeit kaum möglich ist und schon zwei Personen kaum Gepäck mitnehmen können?

Hätte der Erlass text daher nur diesen ersten Satz, so wäre die Interpretation des VwGH wohl vertretbar.¹²⁾

Wie aber auf interpretativem Wege unschwer erkennbar, hat der Erlass noch einen zweiten Satz. Dieser handelt ausschließlich von der Personenbeförderungskapazität.

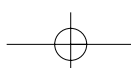
2.2.1. Das Verhältnis der beiden Sätze in Erlass und VO

Es ist daher zunächst zu fragen, worauf sich dieser Ausdruck bezieht, zumal er im ersten Satz nicht vorkommt. Der zweite Satz beginnt mit: *„Bei der Personenbeförderungskapazität ...“* Schon daraus zeigt sich, nämlich in Wortinterpretation, grammatikalischer und systematischer Interpretation, dass ein Bezug zum ersten Satz hergestellt wird. Aus unerfindlichen Gründen wird zwar nicht derselbe Ausdruck („Beförderungsmöglichkeit“) gewählt, sondern auf die Personenbeförderungskapazität abgestellt. Da aber die *„Beförderungsmöglichkeit“* auf (mehr als sechs) Personen abstellt, geht es einmal um die *Möglichkeit* der Beförderung von Personen, einmal um die *Kapazität* der Beförderung von Personen. Meint nun der Verordnungs- bzw. Erlassgeber trotz der Ähnlichkeit der beiden Begriffe im zweiten Satz etwas völlig anderes, so hänge der Satz in der Luft und wäre völlig sinnlos. Eine Bestimmung darf aber im Zweifel nicht so interpretiert werden, dass sie völlig sinnlos wird.

¹⁰⁾ Prodingner, SWK-Heft 34/35/2008, S 942, m. w. N.

¹¹⁾ Man könnte auch sagen, keine Person sitzt bequem und kann ausreichend Gepäck mitnehmen, doch dies sprengt den Rahmen der Betrachtung.

¹²⁾ Zu prüfen wäre dann noch, welches Verständnis dem Erlass beim EU-Beitritt tatsächlich zugemessen wurde, da davon das Beibehaltungsrecht abhängt.



Darüber hinaus ist im weiteren Verlauf des Satzes bei der Personenbeförderungskapazität auf die Personenbeförderungsmöglichkeit abzustellen.¹³⁾ Es kann aber kein Zweifel bestehen, dass die *Beförderungsmöglichkeiten für* (mehr als sechs) *Personen* und die *Personenbeförderungsmöglichkeit* ein und dasselbe sind.

Sohin erhellt, dass der zweite Satz hinsichtlich des im ersten Satz verwendeten Terminus der Beförderungsmöglichkeit eine nähere Erläuterung abgibt, diesen also bestimmt.

Abzustellen ist danach auf die aufgrund der Bauart und Größe maximale Personenbeförderungsmöglichkeit.¹⁴⁾ Auch hier könnte man noch immer auf die sich aus dem jeweiligen Fahrzeugtyp ergebenden Personenbeförderungsmöglichkeiten und hier auch auf Bequemlichkeit und Gepäckraum abstellen. Diesfalls hätte der Satz nur die Funktion, nicht auf tatsächlich vorhandene Plätze, sondern auf nach Bauart und Größe mögliche Plätze abzustellen. Insofern wäre die Interpretation des VwGH noch immer vertretbar.

Allerdings lautet der zweite Satz nicht so, wie gerade bewusst unvollständig dargestellt.

2.2.2. Die zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit

Vielmehr stellt er auf die aufgrund der Bauart und Größe maximal *zulässige* Personenbeförderungsmöglichkeit ab.

Auch wenn das Wörtlein „*zulässig*“ die intendierte Interpretation noch so erschweren mag, ist es nun einmal vorhanden und kann daher nicht einfach negiert werden.

Sohin ist fraglich, wonach sich diese Zulässigkeit richten soll. Nach dem VwGH ist – jedenfalls allgemein – die kraftfahrrechtliche Einstufung nicht für die steuerrechtliche ausschlaggebend. Dem ist grundsätzlich auch zu folgen. Beachtlich sind die steuerrechtlichen Normen.

Ebendiese schreiben aber die Bedachtnahme auf die Zulässigkeit vor.

Nun könnte man im Sinne des VwGH meinen, dass die Zulässigkeit im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauches entscheidend ist. Nur wenn sieben Personen bequem sitzen und ein Mindestmaß an Gepäck mitnehmen können, ist eine „*zulässige*“ Personenbeförderungsmöglichkeit von mehr als sechs Personen gegeben.

2.2.3. Die Zulässigkeit im Rechtssinne

Offensichtlich ist eine derartige Interpretation falsch. Es gibt keine Regelungen im allgemeinen Sprachgebrauch über die „*Zulässigkeit*“ der Personenbeförderung in einem Pkw bzw. Kleinbus. Nach allgemeinem Sprachgebrauch mag man die Beförderung¹⁵⁾ als bequem oder unbequem, gescheit oder unsinnig, übertrieben oder nicht etc. ansehen, nicht aber als *zulässig*.¹⁶⁾ Ebenso gibt es keine Normen der Sitte oder Moral, die auf die Zulässigkeit einer bestimmten Anzahl von Personen abstellen.

Offensichtlich ist daher „*zulässig*“ im Sinne der Duldung durch Rechtsnormen gemeint. Nun aber regelt das Steuerrecht aus gutem Grund keine Personenbeförderungen in Kfz.

Ohne nun die gesamte österreichische (bzw. gemeinschaftsrechtliche)¹⁷⁾ Rechtslage analysiert zu haben, liegt es nahe, die Beurteilung der Zulässigkeit einer Personenbeförderung in jenem Gesetz zu suchen, das sich mit Kraftfahrzeugen beschäftigt, also im KFG. Dieses regelt in Abschnitt IV auch die Zulassung von Fahrzeugen. § 26 KFG beschäftigt sich beiläufig mit Sitzen.

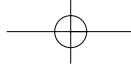
¹³⁾ Dies ist wohl ungeschickt formuliert; auch ein in schlechtem Deutsch verfasster Satz ist aber noch immer ein Satz und als solcher Teil der Verordnung bzw. des Erlasses.

¹⁴⁾ Und eben nicht auf die tatsächlich vorhandenen Sitzplätze.

¹⁵⁾ Im Wesentlichen daher die Frage, wie viele Personen in einem Fahrzeug fahren.

¹⁶⁾ Außerdem würde hier wohl schwerlich ein allgemeines Verständnis zu finden sein. Was für den einen zumutbar und angenehm ist, treibt den anderen schon in Zorn und Unverständnis.

¹⁷⁾ Hier wird ein wenig präjudiziert, dass der BMF nicht auf die Zulässigkeit nach irgendeiner ausländischen Rechtslage abstellen wollte.



Ein Fahrzeug ist also dann zuzulassen, wenn es bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Diese inkludieren den Genehmigungsnachweis, der wiederum auf den einzelnen Vorschriften für die Ausstattung des Kfz aufbaut. Es ist bei der Diskussion der Wortbedeutungen evident, dass die Worte „zulassen“, „zulässig“ (nach Duden: „erlaubt“), „Zulassung“ und „Zulässigkeit“ denselben Wortstamm haben.

Wie ebenfalls bekannt, wird im Rahmen der Zulassung auch ein Fahrzeug auf eine bestimmte Anzahl von Personen „zugelassen“. Es wurde bereits in der Vorliteratur¹⁸⁾ gezeigt, dass diese Zulassung auch eine bestimmte Qualität an Sitzmöglichkeit voraussetzt.¹⁹⁾

Weiters stellt die Verordnung eben nicht auf die tatsächlichen Sitze ab, sondern verweist auf die maximal zulässige Personenbeförderungsmöglichkeit.

Sohin ergibt sich aber, dass hinsichtlich der Personenbeförderungsmöglichkeit sehr wohl auf Zulässigkeit abgestellt wird, die sich auch ohne ausdrücklichen Verweis nur nach den einschlägigen Rechtsnormen richten kann, die wiederum im KFG zu finden sind. § 106 KFG stellt auch ausdrücklich auf die sich nach der Genehmigung ergebende größte zulässige Anzahl der Personen, die mit dem Fahrzeug befördert werden dürfen, ab.

Die Genehmigung selbst ergibt sich nunmehr aus gemeinschaftsrechtlichen Regelungen²⁰⁾ und wird auch für das Gemeinschaftsgebiet erteilt. Aus der Verordnung ergeben sich diverse technische Anforderungen unter anderem auch an Sitze (z. B. hinsichtlich Gewichtsverhältnissen, Sitzverankerung, bei Pkw [im Sinne der kraftfahrrechtlichen Einstufung] jedoch nur indirekt der Größe). Auf Basis der Herstellerangaben ist daher eine bestimmte Anzahl von Sitzplätzen (z. B. 2, 4, 5, 6, 7) gegeben, die nach Prüfung der Voraussetzungen im Rahmen der Genehmigung auch genehmigt wird. Somit ist dann das Fahrzeug auf eine bestimmte Anzahl von Personen genehmigt. Über die „EU-Übereinstimmungsbescheinigung“ geht diese Genehmigung dann auch in die Zulassung ein.²¹⁾

2.3. Conclusio

Somit wird im Ergebnis ein Fahrzeug stets für eine bestimmte Anzahl von Personen genehmigt und auch zugelassen. Basis sind das Gemeinschaftsrecht und das KFG.

Daher stellen der Erlass und die Verordnung in Wortinterpretation, grammatikalischer und systematischer Interpretation auf das Kriterium der Zulassung im geschilderten Sinne für eine bestimmte Personenanzahl ab.

Da die Interpretation des VwGH daher nicht nachvollziehbar ist, muss das Erkenntnis als rechtswidrig bezeichnet werden.

Darüber hinaus verstößt die Entscheidung auch gegen Gemeinschaftsrecht. Wie gezeigt, ist der Wortlaut des Erlasses bzw. der Verordnung unverändert, und das Kriterium der Zulassung ist zum jetzigen Zeitpunkt, aber natürlich auch zum Zeitpunkt des Beitrittes zur EU, gegeben gewesen und eindeutig interpretierbar.

Insofern stellt die jetzige Interpretation des VwGH sehr wohl eine Einengung gegenüber den Regelungen zum EU-Beitrittszeitpunkt dar, sodass auch gegen das Beibehaltungsrecht²²⁾ verstoßen wird.

Die Interpretation des VwGH und vorgehend des UFS ist daher aus dem Erlass bzw. der Verordnung nicht ableitbar. Sie verstößt daher gegen die Denkgesetze. Insofern hätte aber der VfGH – und zwar unabhängig von jeder gemeinschaftsrechtlichen Fra-

¹⁸⁾ Prodingner, SWK-Heft 34/35/2008, S 942.

¹⁹⁾ Ebenso wurde auf die gemeinschaftsrechtliche Basis verwiesen.

²⁰⁾ Verordnung (EG) Nr. 46/2007.

²¹⁾ Darstellung auf Basis der Verordnung und telefonischer Auskünfte der Bundesanstalt für Verkehr.

²²⁾ Zum Zeitpunkt des Beitrittes Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL.

