



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, vom 28. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004, Einkommensteuer für das Jahr 2003, Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Mai 2005 sowie Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume Juni 2004 und Juli 2005 entschieden:

1) Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juli 2005 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

€ 36.206,90 x 16 % = € 5.793,10

2) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Betriebsgegenstand des Bw. umfasst u.a. Kleintransporte und die Vermietung von Luxuslimousinen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahre 2005 hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2003 und der Nachschauzeiträume Jänner 2004 bis Mai 2005 wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 NOVA

Bisher wurde für 2004 und 2005 keine NoVA entrichtet. Im Zuge der USt Na. bzw. NoVA Na. 2004 bzw. 2005 wurde NoVA-Pflicht festgestellt. Die NoVA-Pflicht eines Fahrzeuges ergibt sich

ausschließlich aus der zolltarifischen Einstufung eines Fahrzeuges als Personenkraftwagen der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur (KN). Die Fahrzeuge Hummer H 2, die mit mindestens 2 Sitzreihen ausgestattet sind, fallen grundsätzlich unter die Position 8703 der KN und unterliegen somit der NoVA. Es muss eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand zw. dem Fahrgastraum und Laderaum vorhanden sein. Bei Besichtigung eines Hummer H2 am 5.8.2005 wurde festgestellt, dass die Trennwand nicht untrennbar (d.h. nicht verschweisst war) verbunden war.

	2004	2005
<i>netto: 1,16</i>	<i>74.166,67</i>	<i>95.600,00</i>
<i>BMG NoVA</i>	<i>63.937,00</i>	<i>82.414,00</i>
<i>16 % NoVA lt. Bp</i>	<i>10.230,00</i>	<i>13.186,00</i>

...

Tz. 4 Verschiebung Umsätze 10 % zu 20 %

Die Umsätze 2003 aus der Vermietung der Luxuslimousinen wurden bisher mit 10 % verustet. Von der Bp werden diese Umsätze mit 20 % USt versteuert. Lt. Bp liegt eine Fahrzeugvermietung und keine Personenbeförderung vor, USt-Satz deshalb 20 %.

<i>Nettoumsatz lt. Erkl. zu 10 %</i>	<i>23.215,55</i>
<i>Bruttoumsatz</i>	<i>25.537,11</i>
<i>Nettoumsatz lt. Bp zu 20 %</i>	<i>21.280,92</i>
<i>20 % USt</i>	<i>4.256,18</i>
<i>USt lt. Erkl.</i>	<i>2.321,56</i>
<i>USt lt. Bp</i>	<i>4.256,18</i>
<i>USt-Erhöhung lt. Bp</i>	<i>1.934,63</i>
<i>Erlöse netto lt. Erkl.</i>	<i>23.215,55</i>
<i>Erlöse netto lt. Bp</i>	<i>21.280,92</i>
<i>Gewinnmind. lt. Bp</i>	<i>1.934,63</i>

Vermietung Luxuslimousinen:

<i>Zeitraum</i>	<i>1.1.-31.12.2003 Euro</i>
<i>Vor Bp</i>	<i>0,00</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>-1.934,63</i>
<i>Differenz</i>	<i>-1.934,63</i>

Steuerliche Auswirkungen:

<i>Zeitraum</i>	<i>2003 Euro</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	
<i>000 Steuerbarer Umsatz</i>	<i>-1.934,63</i>
<i>022 20 % Normalsteuersatz</i>	<i>21.280,92</i>
<i>029 10 % Ermäßigter Steuersatz</i>	<i>-23.215,55</i>

...

Aufgrund dieser Feststellungen wurden für das Jahr 2003 mit Datum 28. September 2005 sowohl ein neuer Umsatz- als auch ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, wobei bei

der Umsatzsteuer eine Nachforderung iHv € 2.425,32 herauskam, jedoch bei der Einkommensteuer eine Gutschrift von € 509,25. Für das Jahr 2004 erging am 30. September 2005 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid. Am 3. Oktober 2006 ergingen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume Jänner bis März 2005 und Mai 2005, für den Zeitraum April 2005 erging ein neuer Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid, die die Änderungen u.a. aufgrund der Feststellungen in Tz. 4 aufnahmen. Weiters wurden mit Bescheiden vom 28. September 2005 für den Zeitraum Juni 2004 Normverbrauchsabgabe iHv € 10.230,00 und für den Zeitraum Juli 2005 Normverbrauchsabgabe iHv € 13.186,00 vorgeschrieben.

In der **Berufung** vom 28. Oktober 2005 wird dazu Folgendes eingewendet:

„1. Normverbrauchsabgabe (NoVA)

Bei Besichtigung eines durch die Fa. B. veräußerten Fahrzeuges der Marke Hummer H2 beim Käufer wurde als einziger Mangel im Sinne der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse festgestellt, dass die Trennwand zwischen Sitzreihe und Laderaum nicht untrennbar verbunden wäre, da diese nicht verschweißt sei.

Neben der Möglichkeit des Verschweißens sieht die Verordnung gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 auch vor, sofern größere Auflageflächen vorhanden sind, „ein durchgehendes Verkleben der Auflagefläche mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt, in Verbindung mit einem Vernieten.“ Diese Vorgangsweise wurde gewählt, zusätzlich wurden Verschraubungen angebracht und durch Überkappung unbenutzbar gemacht. Nach Ansicht des Berufungsführers wurde durch diese Maßnahmen der Verordnung entsprochen und es besteht daher nicht die Verpflichtung zur Entrichtung der NoVA.

2. Umsatzsteuersatz

Entgegen der Ansicht des Betriebsprüfers handelt es sich bei der Leistungserbringung der Firma B. sehr wohl um eine Personenbeförderung im Sinne des § 10 Abs. 12 UStG 1994 und nicht um eine Fahrzeugvermietung. Dazu darf wie folgt festgehalten werden:

- 1. Der Zweck der Beauftragung der Fa. B. ist die Beförderung von Punkt A nach Punkt B. Die Bedienung des Kraftfahrzeuges erfolgt durch die Beistellung eines Chauffeurs. Dies ist zwingender Bestandteil des Beförderungsvertrages ebenso der Ausgangspunkt und Endpunkt der Beförderung.*
- 2. Dem Kunden steht kein Weisungsrecht gegenüber dem Chauffeur zu d.h. welche Route von A nach B genommen wird legt die Fa. B. vor Fahrtantritt fest.*

3. *Hinsichtlich der Beförderungsobjekte (Personen) ist dem Kunden keine zahlenmäßige Beschränkung auferlegt, außer jener, der durch die Zulassungsbehörde für das Kraftfahrzeug festgelegten Höchstanzahl an zu befördernden Personen.*

Wir hoffen mit obiger Darstellung den Charakter des Unternehmensgegenstandes nämlich den der Personenbeförderung ausreichend abgebildet zu haben. Es darf darauf verwiesen werden, dass sollte dieser nicht gefolgt werden können der Fa. B. ein erheblicher Wettbewerbsnachteil gegenüber den Mitbewerbern entsteht, da diese wie telefonisch erhoben werden konnte, durchwegs den 10 % Steuersatz zur Verrechnung bringen.“

Die **Betriebsprüfung** hat am 7. Dezember 2005 wie folgt Stellung genommen:

„NoVA

Lt. Schreiben des BMF Abt. IV/3 Betrugsbekämpfung wird zum Hummer H2 folgendes ausgeführt: Bei diesen Fahrzeugen handelt es sich um Eigenimporte. Die Verzollung erfolgt korrekt unter Warennummer 8703 mit dem Zollsatz von 10 % als Pkw, die kraftfahrrechtliche Zulassung jedoch als LKW N1, zum Zwecke der Umgehung der NoVA. Da es keinen offiziellen Generalimporteur in Österreich gibt, sind auch keine Umbauten zu Fiskal LKW bekannt. Durch das zuständige FA ist die NoVA nachzuerheben und eine allfällige Berichtigung der VSt-abzugsberichtigung zu veranlassen.

Am 5.8.2005 wurde ein Hummer H2 (neuer Eigentümer C. Heinz GmbH in D.) besichtigt. Es wurden 2 Sitzreihen vorgefunden. Weiters war der Laderaum nur mit einer Platte, welche mit Winkelleisen an der Karosserie befestigt war, vom Fahrgastraum getrennt. Zwischen der Karosserie und der Trennplatte war ein ca. 3-4 cm breiter Zwischenraum. Aufgrund der Besichtigung und der Information des BMF vom 24.1.2005 müssen 2 klimatisch getrennte Bereiche (Laderaum und Fahrgastraum) vorliegen. Durch die Trennplatte, welche mit einem Zwischenraum von 3-4 cm montiert wurde, ist dies aus der Sicht der BP nicht gegeben. Eine Besichtigung im Zuge der Berufungserledigung ist aus der Sicht der BP sicher möglich.

Umsatzsteuersatz

Es wird auf die Fachbereichsanfrage im Haus vom 13.9.2005 sowie auf die Anfrage an den bundesweiten Fachbereich vom 20.9.2005 verwiesen. Diesen Anfragen liegt eine Stellungnahme des Stb. zu Grunde. Die Rechtsansicht des Herrn Dr. E., als Vertreter des bundesweiten Fachbereichs, deckt sich mit der Rechtsmeinung des FA A. . Ein Steuersatz von 20 % ist bei der Vermietung der Luxuslimousinen anzusetzen, da die Miete gegenüber der Personenbeförderung im Vordergrund steht.“

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2005 wurde die steuerliche Vertreterin zur Gegenäußerung bis 12. Jänner 2006 aufgefordert. Es wurde mehrmals um Erstreckung der Frist angesucht, eine Äußerung der Steuerberaterin erfolgte nicht.

Am 10. Februar 2006 ergingen abweisende **Berufungsvorentscheidungen** (betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2003, Umsatzsteuer für das Jahr 2004, Umsatzsteuerfestsetzungszeiträume Jänner bis März, April und Mai 2005 sowie Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume Juni 2004 und Juli 2005) und wurde ausgeführt, dass die Berufung entsprechend der Stellungnahme der Betriebsprüfung abgewiesen werden musste, da innerhalb der eingeräumten Frist eine Gegenäußerung dazu nicht erfolgte.

Mit **Vorlageantrag** vom 9. März 2006 wurde hinsichtlich der oben angeführten Abgaben ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Mit **Vorhalt** vom 26. März 2008 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, zur Frage der Normverbrauchsabgabepflicht der Lieferung von 3 Fahrzeugen der Marke Hummer H2 an österreichische Käufer (Rechnung vom 22.6.2004 an F. Hans, Rechnung vom 28.4.2005 an G. und Rechnung vom 13.7.2005 an C. Heinz GmbH) wie folgt Stellung zu nehmen:

„1) Es ist bekannt zu geben, welche Umbauten an diesen Fahrzeugen vorgenommen wurden. Weiters wann und von wem Veränderungen durchgeführt worden sind.

2) Sind bei allen 3 Fahrzeugen Trenngitter angebracht worden? In welcher Weise? Verschweißt, verklebt, verschraubt ...? War ein Trenngitter bereits werksseitig vorhanden? Laut einer Fahrzeugbesichtigung am 5.8.2005 (bei der C. GmbH) wurde die Trennplatte zwischen Fahrgastraum und Laderaum mit einem Zwischenraum von 3-4 cm montiert.

3) Es ist die flächenmäßige Aufteilung der der Personenbeförderung dienenden Teile des Fahrzeuges und der der Lastenbeförderung dienenden Teile mitzuteilen. Wie groß ist der Fahrgastraum (Länge x Breite in cm) und wie groß ist der Laderaum? Es ist auch die Höhe des Fahrgast- und Laderaumes bekannt zu geben.“

Im **Schreiben** vom 25. April 2008 nahm die Steuerberaterin dazu wie folgt Stellung:

„Vorausschicken dürfen wir, dass Herr B. kein Fahrzeughändler ist und durch ihn die Fahrzeuge im Auftrage beschafft und nach Österreich importiert wurden, d.h. Herr B. stellte lediglich seine Kenntnisse zur Verfügung und veranlasste zusätzlich jene von den Auftraggebern gewünschten Umbaumaßnahmen.

Zu den konkreten Fragestellungen:

Zu 1) „welche Umbauten“ – es erfolgte die Verblechung der Seitenfenster sowie die Montage eines Trennbleches zwischen dem Fahrgastraum und der Ladefläche

„wann“ – vor der Übergabe an den Auftraggeber

„wem“ – durch Drittfirmen welche von Hr. B. beauftragt wurden. Durch diese erfolgte das Zuschneiden der Bleche und die Montage.

Zu 2) Es handelte sich bei allen drei Fahrzeugen um eine Trennwand (Aluminiumblech) und nicht um ein Gitter. Angebracht wurde die jeweilige Wand in der Form, als diese mit dem Fahrzeug verschraubt, die Führungsrillen der Schraubenköpfe unbrauchbar gemacht und überkappt wurden. Zusätzlich erfolgte die Verklebung. Der angesprochene Zwischenraum ist notwendig, um einen Luftaustausch zu gewährleisten, ansonsten eine exakte Schließung der Türen des Laderaumes nicht möglich wäre.

Zu 3) Der Fahrgastraum weist eine Länge von 140 cm und eine Breite von 160 cm auf, eine Höhe von 115 cm, der Laderaum eine Länge von 100 cm und eine Breite von 115 cm, Höhe von 104 cm. Die angegebenen Werte wurden bei einem gleichwertigen Fahrzeug der Marke Hummer H2 nachvollzogen.

Abschließend erlauben wir uns anzumerken, dass gemäß den Bestimmungen für die Normverbrauchsabgabe (NoVA) diese zu entrichten ist, wenn das Fahrzeug erstmalig zugelassen wird. Durch Hr. B. wurde die Zulassung nur bei jenem Fahrzeug veranlasst, welches von der Fa. C. GmbH erworben wurde. Hr. F. übernahm ein noch nicht zugelassenes Fahrzeug und bei der Übergabe an die Fa. G. stellt sich unseres Erachtens die Frage der NoVA nicht, da es sich um eine Leasingfirma handelt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im berufungsgegenständlichen Fall einerseits die Normverbrauchsabgabepflicht für Fahrzeuge der Marke Hummer H2 und andererseits der Steuersatz für die Vermietung von Luxuslimousinen.

Normverbrauchsabgabe

Gemäß § 1 NoVAG in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung unterliegen der Normverbrauchsabgabe folgende Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1972) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Vermietung.
2. Die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen.....
3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist. ...
4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1972) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen und von Vorführkraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Z 4.

§ 3 Z 3 NoVAG sieht u.a. eine Befreiung von der Normverbrauchsabgabe im Wege einer Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z 3) für Vorgänge in Bezug auf Fahrschulkraftfahrzeuge, Miet-, Taxi- und Gästewagen, Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung ... verwendet werden. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z 3).

Abgabenschuldner der Normverbrauchsabgabe ist nach § 4 Z 1 NoVAG in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4), der gewerblichen Vermietung (§ 1 Z 2), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z 4) der Unternehmer, der die Lieferung oder die gewerbliche Vermietung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt.

Die strittigen drei Verkäufe von Fahrzeugen der Marke Hummer sind nach dem NoVAG wie folgt zu beurteilen:

1. Das im April 2005 importierte Fahrzeug mit der FG-Nr. 12a wurde mit Rechnung vom 28. April 2005 an eine Leasingfirma (G.) verkauft. Da nach § 1 Z 1 NoVAG die Lieferung von bisher nicht zum Verkehr im Inland zugelassenen Fahrzeugen zum Zwecke der gewerblichen Vermietung nicht steuerpflichtig sind, kann erst die gewerbliche Vermietung des Fahrzeuges an den Letztverbraucher gemäß § 1 Z 2 NoVAG eine Steuerpflicht auslösen. Der Verkauf durch den Bw. löste daher keine Steuerpflicht nach dem NoVAG aus. Es war daher insoweit die Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Juli 2005 zu

berichtigen und der Betrag an Normverbrauchsabgabe für diesen Zeitraum um € 7.393,10 zu verringern.

Der Berufung war insoweit teilweise Folge zu geben.

2. Der im Juni 2004 importierte Hummer H2 (mit FG-Nr. 12b) wurde am 24. Jänner 2005 vom Bw. erstmalig in Österreich zugelassen. Von der Normverbrauchsabgabepflicht wurde jedoch bei gleichzeitigem Vorliegen eines Vergütungstatbestandes (Verwendung zur kurzfristigen Vermietung – „Leihwagen“) von der Entrichtung der Abgabe Abstand genommen.

Durch den Verkauf dieses Fahrzeuges (Rechnung vom 13. Juli 2005) an Heinz C. kommt beim Bw. eine weitere nach § 3 Z 3 NoVAG begünstigte Nutzung des Fahrzeuges nicht mehr in Betracht. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind somit weggefallen und das Fahrzeug ist nach § 1 Z 4 NoVAG der Normverbrauchsabgabe zu unterziehen.

Abgabenschuldner ist nach dem oben zitierten § 4 Z 1 NoVAG der Unternehmer, der die Lieferung und damit den Verkauf des Fahrzeuges vorgenommen hat. Als Abgabenschuldner kommt somit nur der Bw. als Verkäufer des Fahrzeuges in Betracht.

3. Der im Mai 2004 importierte Hummer H2 mit der FG-Nr. 12c wurde am 22. Juni 2004 an Hans F. verkauft. Dabei handelt es sich um eine Lieferung gemäß § 1 Z 1 NoVAG. Steuerpflichtig ist die Lieferung gegen Entgelt eines noch nicht im Inland zugelassenen Fahrzeugs durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens, wobei die Steuerpflicht nicht nur für einen Fahrzeughändler im engeren Sinn, sondern auch für Händler für Waren aller Art unter Einschluss des regelmäßigen Handelns mit Fahrzeugen – und somit auch für den Bw. - Anwendung findet.

Die Verkäufe unter Punkt 2 und 3 unterliegen daher grundsätzlich der Steuerpflicht nach § 1 NoVAG.

Gemäß § 2 Z 2 NoVAG gelten als – der Normverbrauchsabgabe unterliegende – Kraftfahrzeuge u.a. auch Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

Für die Abgrenzung zwischen NoVA-pflichtigen PKW und nicht NoVA-pflichtigen LKW wird daher ausschließlich auf die zolltarifarische Einstufung der Fahrzeuge im Zeitpunkt der Lieferung bzw. der Einfuhr abgestellt. Entscheidend ist die nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union geltende zolltarifarische Einordnung nach der Kombinierten Nomenklatur (KN) (Verordnung (EWG) Nr. 2658/87)(= einheitlicher Zolltarif der EU). Es ist hingegen keine Einordnung nach der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastwagen oder Kleinbus (BGBl. 134/1993) zu überprüfen oder auf die kraftfahrrechtliche

Zulassung zu achten. Aus einer kraftfahrrechtlichen Zulassung als LKW kann keineswegs geschlossen werden, dass ein Fahrzeug auch nach der KN als LKW einzustufen ist.

Die Erläuterungen zur KN sind – obwohl sie keine normative Kraft besitzen – nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 14.5.1992, ZI. 91/16/0026) ein wichtiges Hilfsmittel zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen.

Unter die **Position 8703 der KN** fallen Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung (ausgenommen solche der Position 8702) bestimmt sind, einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen.

Zu dieser Position gehören insbesondere:

1. Personenkraftwagen (zB Tourenwagen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen),
2. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung wie Krankenwagen, Gefangenenwagen und Leichenwagen,
3. Campingkraftwagen (sog. Wohnmobile, Motorcaravans usw), die zum Befördern von Personen dienen und speziell zum Wohnen eingerichtet sind (mit Schlaf- und Kochgelegenheit, Toilette usw.),
4. Spezialfahrzeuge zum Fahren auf Schnee (zB Motorschlitten)
5. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen und ähnliche Fahrzeuge,
6. Vierradkraftfahrzeuge mit Röhrenchassis, mit Kraftwagenlenkvorrichtung (zB einem Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip),
7. Pick-up-Fahrzeuge, die nach zolltarifarischen Gesichtspunkten als PKW gelten.

Als Kombinationskraftwagen iSd Position 8703 gelten Fahrzeuge mit maximal neun Sitzplätzen (einschließlich Fahrersitz), deren Innenraum ohne Umbau sowohl für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann.

Die Einreihung in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Personen- als zur Güterbeförderung (Position 8704) bestimmt sind (Baldasty/Fasching/Praschek, Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur). Derartige Merkmale sind:

1. Höchstzulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen.
2. Ein einziger umschlossener Innenraum (Bereich), der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere aufweist und einen anderen Bereich umfasst, der wiederum sowohl für die Personen- als auch für die Güterbeförderung verwendet werden kann.

In diese Gruppe fallen die sog. Mehrzweckfahrzeuge wie zB Van-artige Fahrzeuge oder Freizeitfahrzeuge („Sports Utility“), wobei folgende zusätzliche charakteristische Beschaffenheitshinweise für eine Einreihung in die Position 8703 sprechen:

- äußeres Erscheinungsbild als PKW,

- das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (zB Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) für jede Person oder das Vorhandensein von ständigen Verankerungspunkten und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere. Solche Sitze können eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkten herausnehmbar oder zusammenklappbar sein,
- Anzahl der Sitzreihen (Flächenaufteilung zugunsten der Personenbeförderung)
- gewichtsmäßiges Überwiegen der Personenbeförderung (vgl. RL 98/14/EG der Kommission vom 6.2.1998 zur Anpassung der RL 70/156/EWG des Rates zu Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Betriebserlaubnis für Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen Fortschritt der Masse des Fahrers = 70 kg/Person),
- das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen,
- das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen mit Fenstern an den Seitenteilen oder im Rückenteil,
- das Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum, der sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann,
- das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (zB Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher, Lautsprecher).

Demgegenüber können nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur **Position 8704 der KN** (Lastkraftwagen) folgende Merkmale für eine Einreihung in diese Position dienen:

1. das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (zB Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere,
2. das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer oder die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-Ups),

3. das Fehlen von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen, Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen)
4. das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich,
5. das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeuges zugerechnet werden können (zB Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Fahrzeuge mit zwei Sitzreihen und einem dahinter liegenden Laderaum können nur ausnahmsweise als Lastkraftwagen der Position 8704 der KN eingestuft werden, wenn

1. eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand (die lediglich eine verglaste Sichtluke aufweisen darf) zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden ist. Es müssen somit zwei klimatisch getrennte Bereiche vorliegen.
2. der Laderaum seitlich verblecht ist und
3. in Bezug auf die Nutzlast ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegen.

Diese Voraussetzungen treffen für die berufungsgegenständlichen Kraftfahrzeuge nicht zu. Anlässlich der Besichtigung eines Hummer H2 beim neuen Eigentümer Heinz C. am 5. August 2005 wurde vom Erhebungsorgan festgestellt, dass der Laderaum nur mit einer Platte, welche mit Winkeleisen an der Karosserie befestigt war, vom Fahrgastraum getrennt war und dass zwischen der Karosserie und der Trennplatte ein ca. 3 bis 4 cm breiter Zwischenraum klaffte (Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7. Dezember 2005, Akt S 9f/2004).

Aus den der Berufsbehörde in Kopie vorliegenden Fahrzeugpapieren ergibt sich, dass das streitgegenständliche Fahrzeuge von Heinz C. über 4 Sitzplätze (2 in der ersten und 2 in der zweiten Reihe) verfügt. Es ist weiters 4- türlich (mit Heckklappe), wobei alle Türen (auch die hinteren Seitentüren) verglaste Fenster aufweisen. Eine seitliche Verblechung ist jedenfalls nicht vorhanden.

Hinsichtlich der höchst zulässigen Nutzlast von 420 kg (bei einer höchst zulässigen Belastung von 720 kg) kann festgestellt werden, dass ein gewichtsmäßiges Überwiegen der Lastenbeförderung gegenüber der Personenbeförderung vorliegt. Dagegen überwiegt nach Punkt 3 der

Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2008 der Passagierraum (2,576 m³) gegenüber dem Laderaum (1,196 m³) raummäßig, was den repräsentativen Charakter eines Hummer H2 unterstreicht. Auch die Fläche zur Personenbeförderung überwiegt im gegenständlichen Fall gegenüber der Lastenbeförderung.

Die kraftfahrrechtlich notwendige Zulassung als LKW kann infolge eines geringfügigen gewichtsmäßigen Überwiegens gegeben sein, sie ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass das gegenständliche Fahrzeug aufgrund seines unverändert gebliebenen Erscheinungsbildes – trotz eines geringfügigen Umbaus im Innenraum wie dem Einfügen eines Trenngitters hinter der zweiten Sitzreihe – und der verbliebenen vorgenannten zusätzlichen charakteristischen Beschaffenheitsmerkmale für eine Einreihung als PKW weiterhin in die Position 8703 (PKW) der KN einzureihen ist. Daraus folgt aber auch die nach wie vor bestehende Normverbrauchsabgabepflicht.

Die streitgegenständlichen Fahrzeuge wurden unter der Warennummer 8703 als „Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge, mit Benzinmotor, mit einem Hubraum von mehr als 3000 cm³“ importiert. Ein Umbau im Sinne einer Verblechung der Seitenfenster und der Montage eines Trennbleches zwischen Fahrgast- und Laderaum wurde zwar behauptet (zuletzt Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2008), die Besichtigung des an Heinz C. veräußerten Fahrzeuges hat jedoch ergeben, dass diese technischen Voraussetzungen nicht erfüllt waren. In freier Beweiswürdigung ist daher vom Nichtvorliegen dieser Voraussetzungen auszugehen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Umsatzsteuersatz für die Vermietung von Luxuslimousinen

Strittig ist, ob die Vermietung von Luxuslimousinen als Beförderungsumsätze von Personen mit Verkehrsmittel aller Art nach § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 mit einem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind oder ob darin eine Vermietungsleistung von Fahrzeugen mit Fahrer zu erblicken ist, die dem Normalsteuersatz unterliegt.

Der Bw. betreibt u.a. einen sog. Chauffeur- und Limousinen-Service, wobei die Leistungen darin bestehen, u.a. den Bestellern für einen bestimmten Zeitraum an gewünschten Orten komfortable Luxuslimousinen (wie Lincoln Town Car Strechlimousine, Cadillac de Ville) mit Chauffeur zu überlassen. Diese Limousinen werden über Internet (siehe www.H.at) unter „Rent a dream Lincoln Town car Stretch Limousine“ zur Miete für Hochzeiten, Geburtstage, Polterabende, Sightseeing usw. angeboten und da die Fahrzeuge aufgrund ihrer Länge nicht einfach zu lenken sind, wird ein Fahrer zur Verfügung gestellt.

Die Steuerberaterin beschreibt den Unternehmensgegenstand der Personenbeförderung im Fax vom 7. September 2005 (AB S 264ff) so, dass zwingender Bestandteil des Beförderungsvertrages neben der Beistellung eines Chauffeurs die Festlegung eines Ausgangspunktes und Endpunktes der Beförderung ist. Der Kunde hat kein Weisungsrecht gegenüber dem Chauffeur insbesondere darauf, welche Route von A nach B genommen wird. Hinsichtlich der zu befördernden Personen (Beförderungsobjekte) besteht eine zahlenmäßige Beschränkung durch die für das Kraftfahrzeug festgelegte Höchstanzahl.

Die Argumente für einen nicht unter die Personenbeförderung fallende Anwendung des Normalsteuersatzes sieht das Finanzamt darin, dass die Miete im Vordergrund stehe (Chauffeur ist nur dabei, weil man sonst nicht fahren kann), der Wagen nur für eine bestimmte Zeit gemietet werde und auch in der fehlenden Gewerbeberechtigung zur Personenbeförderung (AB S 260).

Ein vorliegenden Reservierungsformular (AB S 235f) hat folgendes Aussehen:

„Reservierung einer Stretch Limousine

<i>Mietgegenstand:</i>	<i>Lincoln Town Car</i>	<i>Cadillac de Ville O</i>
<i>Name:</i>	<i>Adresse:</i>	
<i>Telefon:</i>	<i>Handy:</i>	<i>Fax:</i> <i>E-Mail:</i>
<i>Art der Fahrt:</i>	<i>Anzahl der Personen:</i>	<i>Datum</i>
<i>Uhrzeit der Fahrt:</i>	<i>Adr. der Abholung:</i>	
<i>Weitere Adressen die anzufahren sind mit Uhrzeit:</i>		
<i>Ankunft</i>	<i>Abfahrt</i>	<i>Adresse</i>
...
<i>Mietdauer ohne Anfahrt</i>		
<i>Beginn:</i>	<i>Ende:</i>	<i>Gesamtstunden:</i>
<i>Sonderleistungen</i>		
<i>Seidenblumenschmuck auf Motorhaube und 1 Flasche Sekt</i>	€ 105,00	<i>O</i>
<i>Wie oben, aber mit Magnum 1,5 l</i>	€ 153,30	<i>O</i>
<i>Wie oben, aber mit Champagner 0,7 l</i>	€ 166,95	<i>O</i>
<i>Zusätzlich auf dem Dach</i>	€ 57,75	<i>O</i>
<i>Echtblumenschmuck Motorhaube</i>	€ 88,20	<i>O</i>
<i>Echtblumenschmuck Dach</i>	€ 88,20	<i>O</i>
<i>Tafel am Heck der Limousine „Just Married“</i>	€ 12,60	<i>O</i>
<i>Mascherln aus Farbband an den Türschnallen 4 Stück</i>	€ 37,80	<i>O</i>
<i>Mascherln mit Blumen und Farbband an den Seitenscheiben</i>	€ 37,80	<i>O</i>
<i>Dosen am Heck der Limousine</i>	€ 25,20	<i>O</i>
<i>1 Flasche Hochriegel Sekt in der Limousine</i>	€ 26,25	<i>O</i>
<i>Wie oben aber Magnum 1,5 l</i>	€ 72,45	<i>O</i>
<i>Champagner Veuve Cliquot 0,20 l / 0,7 l</i>	€ 31, € 88,20	<i>O</i>
<i>Sekt/Champagner Servieren nach Trauung vor der Limousine</i>	€ 12,60	<i>O</i>

<i>Roter Teppich nach der Trauung vor der Limousine</i>	<i>€ 27,30</i>	<i>0</i>
<i>Konfetti von Ihren Gästen abgefeuert nach Trauung</i>	<i>€ 17,85</i>	<i>0</i>
<i>Ca. 3 Meter hoch 6 Stück. Jedes weitere</i>	<i>€ 2,94</i>	<i>0</i>
<i>Barbenützung Kaution</i>	<i>€ 163,80</i>	<i>0</i>
<i>Reinigungsentgelt bei eigenen Getränken</i>	<i>€ 24,00</i>	<i>0</i>
<i>Summe aus Anfahrt:</i>	<i>Miete:</i>	<i>Sonderleistungen:</i>
<i>Gesamtkosten:</i>	<i>Davon als Anzahlung</i>	

Zur besonderen Beachtung:

Das Fahrzeug ist für max. 8 Personen plus Fahrer zugelassen. In der Limousine gilt absolutes Rauchverbot! Bei Verschmutzung berechnen wir EUR 150,- Reinigungsgebühr. Für Beschädigungen, die von den Fahrgästen verursacht wurden, haftet der Mieter. Stornierungen bis zu 90 Tagen vor Mietbeginn sind kostenfrei. Die Stornogebühr beträgt 25 % des Mietpreises bei Stornierungen bis zu 45 Tagen vor Mietbeginn, 50 % des Mietpreises bis zu 30 Tagen vor Mietbeginn, danach wird der volle Mietpreis als Stornogebühr berechnet. Eine endgültige Reservierung erfolgt nur nach geleisteter Anzahlung in Höhe von 25 % des genannten Mietpreises, der Rest ist 6 Wochen vor dem Termin fällig. Der Mieter bestätigt unsere AGB gelesen zu haben.

Mieter Datum Vermieter“

Es gibt u.a. auch die Möglichkeit eines Gutscheinerwerbes, nachdem man für „3 Stunden Luxus Pur Lincoln Town Car, Länge 8,60 Meter, mit Chauffeur, für 8 Personen mit CD, DVD, TV, Bar und einer Flasche Hochriegel“ im Wert von € 445,00 einen Gutschein um € 400,50 erwerben kann.

Es liegen auch die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen: Mietwagen mit Chauffeur“ (§ 272ff AB) vor, die als nachstehende Vertragsbedingungen für alle Verträge bezüglich der Anmietung von Limousinen, der Beförderung und sonstiger Nebenleistungen gelten sollen.

Beförderung ist zielgerichtete Bewegung von Personen oder Gütern zum Zwecke der Überwindung von räumlichen Entfernungen. Die Beförderungsleistung besteht darin, dass der Unternehmer selbst die Beförderung erbringt oder durch unselbständige Erfüllungsgehilfen erbringen lässt. Keine Beförderung ist daher die Vermietung von Beförderungsmitteln, mit deren Hilfe der Leistungsempfänger selbst die Beförderung vornimmt. Maßgebend ist im Einzelfall, was der Unternehmer nach der zivilrechtlichen Vereinbarung schuldet (Gebrauchsüberlassung für einen bestimmten Zeitraum oder Beförderung für eine bestimmte Strecke). Die Beistellung von Bedienungspersonal (Chauffeur) ist kein Indiz für einen Beförderungsvertrag, denn sie ist auch als Zusatzleistung zu einem Mietvertrag denkbar (Ruppe, UStG³, § 10 Tz 151f).

Bei einer Beförderungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 7 UStG 1994 muss allerdings die Beförderung den Hauptzweck der Leistung darstellen. Ist die Beförderung lediglich ein Teil einer vereinbarten Leistung, mit der sie verbunden ist, steht dies einer eigenständigen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung als Beförderungsleistung nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entgegen.

Im gegenständlichen Streitfall bezeichnen das Reservierungsformular und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen als Leistungsgegenstände die „Miete mit Chauffeur“ bzw. die

„Anmietung von Limousinen, Beförderung und sonstige Nebenleistungen“. Die Beförderung ist daher Teil einer einheitlichen Leistung, wobei alle Leistungselemente die vom Bw. geschuldete Chauffeur- und Limousinenleistung ergeben, denn es wird vom Bw. nicht nur eine Beförderungsleistung erbracht. Die Beförderung ist nicht alleiniger Hauptzweck. Daneben wird auch u.a. die zeitweise Überlassung moderner, exklusiver und repräsentativer Personenkraftfahrzeuge sowie die Gestellung professioneller Chauffeure vereinbart.

Auch wenn Zeit, Ort, zu befördernde Personen und Umfang der Fahrten im Voraus mit der Auftragserteilung festgelegt wurden und darüber hinaus keine weiteren Ziele angefahren werden sollten, ändert dies nichts daran, dass die Kunden durch die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge nebst Fahrer in der Lage waren, die von ihnen geordneten Fahrzeuge in der von ihnen gewünschten und vorher vereinbarten Art und Weise – vergleichbar einem Mieter – zu gebrauchen (Finanzgericht München, Urteil vom 14. Juni 2007, 14K 4114/04).

Vom Standpunkt der Leistungsempfänger aus gesehen sind die hier streitigen Leistungen mehr als nur bloße Beförderungsleistungen. Erst alle Leistungselemente zusammen (Beförderung, Beistellung eines Chauffeurs, Zurverfügungstellung eines bestimmten exklusiven Fahrzeuges, von Blumenschmuck oder Getränken usw.) ergeben die Chauffeur- und Limousinenleistungen. Der Umstand, dass es sich beim Bw. um ein nicht zugelassenes Beförderungsunternehmen handelt, hat auf die Art der von ihm erbrachten Leistungen keinen Einfluss. Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung kann für die Beurteilung des fraglichen Umsatzes keine Bedeutung haben.

Auch nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. das Urteil vom 25.2.1999, in der Rs. C-349/96, Card Protection Plan Ltd, Rz 29 bis 32) ist jede Dienstleistung idR als eigene selbständige Leistung zu betrachten. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist.

Umsatzsteuerrechtlich ist eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung anzunehmen, wenn die verschiedenen Leistungselemente aus der Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers zur Erreichung eines einheitlichen wirtschaftlichen Ziels beitragen und hinter dem Ganzen zurücktreten.

Im Streitfall war die Beförderung Teil einer einheitlichen Leistung, erst alle Leistungselemente ergaben die geschuldete Chauffeur- und Limousinenleistung.

Die Vermietung der Luxuslimousinen durch den Bw. ist daher umsatzsteuerrechtlich keine Beförderungsleistungen, sondern sonstige Leistungen eigener Art (Chauffeur- und Limousinen-Service), die dem Normalsteuersatz unterliegen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Da sich aus oben genannten Gründen keine Änderungen bei der Umsatzbesteuerung der Jahr 2003 und 2004 ergeben, bleibt die Besteuerung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 unverändert, sodass auch die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 abzuweisen war.

Wien, am 23. Juni 2008