



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Ballonteam X., Deutschland, vertreten durch Mag. Herbert Niedermayer, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4780 Schärding, Passauer Straße 13, vom 27. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung, bei der der Berufungswerber (Bw.) an der Aufklärung des Sachverhaltes in keiner Art und Weise mitgewirkt hat, nachstehende Feststellungen getroffen:

Aus den der österreichischen Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass der Bw. in Österreich Ballonfahrten durchführe. Im Zuge der Prüfungsankündigung sei er aufgefordert worden, Eingangs- und Ausgangsfakturen sowie die dazugehörigen Fahrtenbücher vorzulegen. Da diesem Ersuchen im laufenden Prüfungsverfahren trotz telefonischer Kontakte und Zusicherung der Beibringung der Unterlagen nicht entsprochen worden sei, habe letztendlich die Erhebung der Abgaben nur im Wege der Schätzung erfolgen können.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei von folgender Beurteilung auszugehen:

Da unter Personenbeförderung grundsätzlich nur eine Leistung zu verstehen sei, deren Hauptzweck auf eine der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen gerichtet ist, würden Dienstleistungen, deren Hauptzweck anderer Art (Sport, Unterhaltung usw.) ist, nicht darunter fallen, weshalb die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 – grenzüberschreitende Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen – nicht zur Anwendung gelange.

Nach der Berufungsentscheidung des UFS vom 12. Dezember 2005, RV/2726-W/02 würde ein Heißluftballon kein Verkehrsmittel aller Art sein und daher der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangen.

Da sich der Leistungsart nach § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 – künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter – nach dem Tätigkeitsort bestimme, gelange die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 nicht zur Anwendung. Zu beurteilen sei jeweils die einzelne Leistung. Die Ortsbestimmung für die einzelne Leistung sei einheitlich vorzunehmen, auch wenn die Tätigkeit an mehreren verschiedenen Orten ausgeübt werde. Abzustellen sei nach dem Schwerpunktprinzip auf jenen Ort, an dem der wesentliche Teil der Tätigkeit durchgeführt werde. Werde demnach eine Leistung sowohl im Inland als auch im Ausland ausgeführt, sei eine Gewichtung vorzunehmen. Als Leistungsart werde jener Ort anzunehmen sein, an dem der wesentliche Teil der Leistung erbracht werde.

Aufgrund von Beobachtungen sei als unbestritten anzunehmen, dass vom Bw. Ballonfahrten mit Start und Landung in Österreich angeboten werden würden. Es sei daher weiters als unbestritten anzunehmen, dass diesbezüglich der wesentliche Teil der Leistung als in Österreich erbracht anzusehen sei. Dem Ersuchen, die dementsprechenden Besteuerungsgrundlagen durch Vorlage der Bordbücher, aus denen die Startorte ersichtlich seien, bekannt zu geben, sei vom Bw. nicht entsprochen worden, weshalb die inländischen Umsätze für alle Streitjahre in Höhe von jeweils € 10.000,00 zu schätzen seien. Mangels Vorlage von Rechnungen hätten keine Vorsteuerbeträge berücksichtigt werden können.

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerbescheide hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

„Die von Ihnen geschätzten Umsatzerlöse aus Ballonfahrten sind zu hoch. In den Jahren 2003, 2004, 2006, 2007 und 2008 habe ich keine Fahrten in Österreich unternommen

(keine Abfahrt in Österreich). In 2005 hatte ich Erlöse aus Fahrten von Österreich in Höhe von € 1.200 und in 2009 in Höhe von € 4.750 brutto.“

Im Übrigen habe ihm das Finanzamt Passau mitgeteilt, dass der Leistungsort bei Ballonfahrten der Unternehmenssitz sei. Da es aufgrund der EU-Richtlinien nicht sein könne, dass dieselbe Leistung doppelt der Umsatzsteuer unterworfen werde, sollte die österreichische Rechtsauffassung mit der deutschen abgestimmt werden.

Die abweisenden Berufungsverfahrensentscheidungen wurden wie folgt begründet:

„Der Bw. betreibt ein Ballonfahrtunternehmen im bayrischen Raum mit den Heißluftballonen D-YYYY., ca. 3.700 m³ (Startgenehmigung für OÖ) bzw. D-ZZZZ., ca. 4-5.000 m³ (keine Genehmigung) und führt grenzüberschreitend/in Österreich Fahrten mit Heißluftballons durch.

Dem Ersuchen, die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen an Hand der Vorlage der Bordbücher bekannt zu geben, wurde seitens des Berufungswerbers nicht entsprochen und wurden die österreichischen Umsätze pro Jahr, beginnend mit 2003 mit jeweils Euro 10.000,00 (netto) geschätzt und zur Vorschreibung gebracht [...ab 4 erwachsene Personen werde eine Ballonfahrt vom privaten Wunschstartplatz gestartet; Kosten pP Euro 135,00 (Vergleichspreise in Österreich ca. Euro 300,00 pP); Transfer im Verfolgerfahrzeug vom Lande- zum Startplatz zurück, vgl. <http://www.xxx-yyy.de>].

Ergänzend zur ausführlichen Begründung im Bericht der Großbetriebsprüfung Standort Graz vom 1.12.2010 (ua. auch zu §§ 115, 119, 138, 147 BAO; §§ 3a, 6, 10, 18 UStG; § 51 FinStrG) wird – bezugnehmend auf das Vorbringen in der Berufung vom 27.1.2011, ho. eingelangt am 31.1.2011 – noch Folgendes bemerkt:

Ein Heißluftballon ist nicht als Verkehrsmittel im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 zu verstehen. Unter dem Begriff „Verkehr“ ist die aufeinander abgestimmte Bewegung von Personen und Fahrzeugen in vorgeschriebenen Bahnen in der Luft, auf dem Lande und auf dem Wasser zu verstehen. Das für das reibungslose Funktionieren der Verkehrsströme erforderliche Ordnungssystem bedingt, dass die Verkehrsteilnehmer in der Lage sind, die Fortbewegung zielgerichtet zu bewerkstelligen. Die Flugbewegung von Heißluftballons ist aber auf Grund der beim Start nicht immer absehbaren Windverhältnisse nicht in dem Maße vorhersehbar, um von einer zielgerichteten Fortbewegung sprechen zu können.

Als Personenbeförderung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 kann nur eine Leistung angesehen werden, deren Hauptzweck auf eine der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen gerichtet ist. Bei Gas- und Heißluftballons handelt es sich nicht um Verkehrsmittel iSd § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994, da sie ihrer Art oder Funktion nach nicht

den im seinerzeitigen Beförderungssteuergesetz genannten gleichen. Es ist daher der Normalsteuersatz anzuwenden (vgl. UFS 12.12.2005, RV/2726-W/02).

Beweggrund für die Inanspruchnahme der Leistung Heißluftballonfahrt ist der Erlebnis- und Unterhaltungswert (vgl. „großartiges Panorama, traditionelle Ballonfahrertaufe mit schöner Adelstitel-Urkunde“), der den Beförderungseffekt völlig in den Hintergrund treten lässt.

§ 3a Abs. 12 UStG 1994 enthält die Generalklausel. Kommt keine Spezialbestimmung zur Anwendung, ist für die Bestimmung des Leistungsortes der Ort maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt; das ist dort, wo sich die Leitung des Unternehmens befindet.

§ 3a Abs. 8 UStG 1994 (in der für die Jahre 2003 bis 2009 geltenden Fassung) lautet jedoch:

„Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

a) künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter,

...“

Bei den in § 3a Abs. 8 UStG 1994 genannten Leistungen bestimmt sich der Leistungsort danach, wo der leistende Unternehmer ausschließlich oder überwiegend tätig wird. Das ist jener Ort, an dem die entscheidenden Bedingungen für den Erfolg gesetzt werden bzw. an dem der Unternehmer die für den Erfolg typische Haupttätigkeit ausübt (vgl. Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 163). Der Ort, an dem der Erfolg eintritt, der Vertrag abgeschlossen wird oder an dem sich die Leistung auswirkt, ist nicht ausschlaggebend. Nicht von Bedeutung ist auch jener Ort, an dem der Unternehmer die meiste Zeit für die Leistungserbringung verwendet. Umfangreiche und zeitintensive Vorbereitungsarbeiten an einem Ort sind nicht entscheidend dafür, wo der wesensbestimmende Teil der Leistung erbracht wird.

Es kommt nicht darauf an, wo der leistende Unternehmer seine Gesamtaktivität ausübt. Zu beurteilen ist jeweils die einzelne Leistung. Die Umsatzsteuer wird grundsätzlich für jede einzelne Leistung erhoben. Nur wenn Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, behandelt das Umsatzsteuerrecht – nach dem Grundsatz der Unteilbarkeit (Einheitlichkeit) der Leistung – die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine Leistung.

Wird eine Leistung sowohl im In- wie auch im Ausland ausgeführt, ist eine Gewichtung vorzunehmen. Wesentliche Bedeutung kommt dabei dem Parteiwillen und der Verkehrsauffassung zu. Als Leistungsstort gilt jener Ort, an dem der wesentliche Teil der Leistung erbracht wird. Diese Abgrenzung erfolgt entweder anhand qualitativer Kriterien oder gegebenenfalls anhand des (relativen) Zeitaufwandes.

§ 184 BAO bestimmt:

- 1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- 2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.
- 3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ausgehend von der Mindestanzahl von 4 Erwachsenen pro Ballonstart, -fahrt ergibt sich laut Homepage ein Betrag von Euro 540,00. Passagierfahrten finden das ganze Jahr über bei sicherem Ballonwetter statt (... jede Jahreszeit hat ihren Reiz); frei wie der Wind ohne vorher genau die Fahrtstrecke und den Landeplatz zu kennen. Die geschätzten Umsatzerlöse in Höhe von Euro 10.000,00/Jahr würden – bei einem Ballonfahrtvergleichspreis österreichischer Unternehmer ab ca. Euro 1.200,00 – sohin weniger als 10 Ballonfahrten/Jahr über österreichischem Gebiet (unabhängig vom Startplatz) ergeben. Die Behauptung 2003, 2004, 2006, 2007 und 2008 keine Abfahrt in Österreich getätigt zu haben, ist hier nicht relevant. Die in der Berufung lediglich für 2005 (Fahrerlöse Euro 1.200,00) bzw. 2009 (gesamt Euro 4.750,00) genannten Erlöse (Fahrten von Österreich) erscheinen zu gering, wenig glaubhaft und insbesondere auch den zahlreichen Wahrnehmungen von gewerblich rechtmäßig in Oberösterreich tätigen Luftfahrtunternehmern widersprüchlich.

Zumal nun aber auch – nach Vorhalt der Strafsachenstelle des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30.10.2007 mit Verweis auf das Schreiben der Wirtschaftskammer Oberösterreich vom 25.10.2007 betreffend unbefugte Gewerbeausübung im (oberösterreichischen) Luftfahrtbereich, sowie durchgeföhrter Außenprüfung samt ausführlichem Betriebsprüfungsbericht und Bescheidbegründung – mit der Berufung keinerlei Belege, weder das Fahrtenbuch pro Ballonkennzeichen, in dem die Start- und Betriebszeiten aufgezeichnet

werden müssen, noch das Pilotenlogbuch mit Startort, -zeit, Fahrzeit und Landeort, -zeit bzw. Nachweise der behaupteten (doppelten) Umsatzbesteuerung in Deutschland vorgelegt wurden, konnte den lapidaren Ausführungen in der Berufung nicht gefolgt werden und war diese daher als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen hat der bevollmächtigte Vertreter mit folgendem Wortlaut den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

„Zu den Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen, werden wir sobald als möglich gesondert Stellung nehmen. Wir wurden von unserem Mandanten erstmals am 21. April 2011 mit dem gegenständlichen Sachverhalt befasst. In der kurzen uns zur Verfügung stehenden Zeit war es nicht möglich sämtliche offenen Fragen zu klären bzw. konnten noch nicht sämtliche notwendigen Unterlagen vom Mandanten vorgelegt werden.

Es wird der bereits in der Berufung vom 27.01.2011 gestellte Antrag, die österreichischen Umsätze aufgrund der bekanntgegebenen Daten zu veranlagen, aufrechterhalten. Die vom Finanzamt geschätzten Umsatzerlöse von jährlich € 10.000,00 netto entsprechen nicht den tatsächlichen Verhältnissen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

Es gilt nach Art. 9 Abs. 2 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie jedoch als Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet.

Nach § 3a Abs. 5 UStG 1994 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

Nach [§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#) wird eine Beförderungsleistung dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz.

Nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 wird in den übrigen (nicht in den von den vorherigen Absätzen erfassten) Fällen eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bezüglich der Bestimmung des Leistungsortes von Ballonfahrten im Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0069, Nachstehendes zu Recht erkannt:

„Streitpunkt bildet zunächst die Frage, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin durchgeführten Ballonfahrten um Beförderungsleistungen im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie und des § 3a Abs. 7 UStG 1994 handelt. Die belangte Behörde hat diese Frage verneint und den Ort der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen nach § 3a Abs. 12 UStG 1994 als im Inland gelegen angesehen.“

Die Beschwerdeführerin hebt zutreffend hervor, dass das Hauptmerkmal der von ihr erbrachten Leistungen darin bestehe, die Passagiere raumüberwindend von einem Ort zu einem anderen zu befördern, wobei es auf das Motiv und den Zweck der Beförderung wie bei anderen Vergnügungsfahrten nicht ankomme. Sie erbringt diese Leistungen auf der Grundlage einer verkehrsrechtlichen Bewilligung zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen mit Heißluftballonen.

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass mit den in Rede stehenden Ballonfahrten Beförderungsleistungen erbracht wurden, trifft zu (vgl. das Urteil des EuGH in der Rs. C-331/94 vom 23. Mai 1996, Slg. I-2675, betreffend Schiffsrundfahrten). An der Beurteilung als Beförderungsleistung ändert sich dadurch nichts, dass ihnen ein Vergnügungselement innewohnt, wie „das stille und sanfte Schweben über dem Erdboden, getrieben allein vom Wind, und der Genuss des Panoramas“, „der grandiose Panoramablick“, „ein überwältigendes Erlebnis“. Das von der belangten Behörde herangezogene „Riverrafting“ (Wildwasserfahrten mit aufblasbaren Ruderfahrzeugen auf alpinen Flussläufen), welches dem hg. Erkenntnis vom 30. März 1992, 90/15/0158, VwSlg 6.664/F, zu Grunde lag, unterscheidet sich vom Beschwerdefall wesentlich, denn die im erwähnten Erkenntnis als Hauptleistung gesehene Ermöglichung der (Abenteuer vermittelnden) Sportausübung unter Beistellung von Sportgeräten wird im Beschwerdefall den Passagieren der Ballonfahrten nicht geboten.

Da somit nach § 3a Abs. 7 UStG 1994 nur der inländische Teil der Beförderungsleistungen der Umsatzsteuerpflicht unterliegt, war der angefochtene Bescheid schon deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Eine bei den grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen sohin vorzunehmende Aufteilung des jeweiligen Entgeltes wird nach der zurückgelegten Strecke in einen steuerpflichtigen inländischen und in einen nicht zu versteuernden ausländischen Anteil zu erfolgen haben (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. November 1997 in der Rs. C-116/96 (Reisebüro Binder GmbH)).

Für das fortzusetzende Verfahren sei bemerkt, dass der von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommene ermäßigte Steuersatz für die „Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art“ nicht zusteht. Aus den im hg. Erkenntnis vom 12. September 2002, 99/15/0086, VwSlg 7.741/F, ausgeführten Gründen, auf welche gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, sind Heißluftballons nicht dem in § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 verwendeten Begriff „Verkehrsmittel aller Art“ zu unterstellen.

Auch die von der Beschwerdeführerin begehrte Steuerfreiheit für die Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 ist im Beschwerdefall nicht gegeben.

Nach Art. 28 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie können die Mitgliedstaaten während der in Abs. 4 genannten Übergangszeit die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien.

Anhang XV Kapitel IX. Steuern Nr. 2 Buchstabe i dritter Gedankenstrich der Beitrittsakte bestimmt, dass Österreich bei der Anwendung von Art. 28 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie sämtliche Teile der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luft-, See- oder Binnenwasserstraßenverkehr von Österreich nach einem Mitgliedstaat oder nach einem Drittland sowie in umgekehrter Richtung – mit Ausnahme der Personenbeförderung auf dem Bodensee – mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuer befreien kann, solange dieselben Befreiungen für einen der derzeitigen Mitgliedstaaten gelten.

Diese Ermächtigung hat Österreich ausgeschöpft, als es die bis zum EU-Beitritt nach § 6 Z 5 UStG 1972 gewährte Steuerfreiheit insoweit beibehalten hat und nach § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 die Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee, steuerfrei sind.

Zwar ist der Beschwerdeführerin einzuräumen, dass die von ihr verwendeten Heißluftballons Beförderungsmittel (Kapitel 88 des Zolltarifs (Anhang I Teil II der Verordnung Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, in der Fassung der Verordnung Nr. 1719/2005 der Kommission vom 27. Oktober 2005, ABIEG L Nr. 286)) darstellen und vom Begriff des Luftfahrzeuges erfasst sein mögen, doch ist

dies nicht ausschlaggebend. Bei der Auslegung des Begriffes des Beförderungsverkehrs in § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 sind die für die Auslegung des Begriffes der Verkehrsmittel aller Art in § 10 Abs. 2 Z 12 leg. cit. angestellten Überlegungen zu berücksichtigen, welche im erwähnten Erkenntnis vom 12. September 2002 ausgeführt sind, auf welches abermals gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird. Bei funktioneller Betrachtung läge in der Verwendung der Heißluftballons zu den von der Beschwerdeführerin veranstalteten Ballonfahrten (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 13. April 2005, 2001/13/0248 und 0249) kein „Verkehr“ und damit auch kein Beförderungsverkehr im Sinne des § 6 Z 5 UStG 1972 vor. Eine darüber hinaus gehende und damit vor dem EU-Beitritt nicht steuerfreie Leistungen in die Steuerfreiheit einbeziehende Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 wäre außerdem von Art. 28 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie iVm Anhang XV Kapitel IX. Steuern Nr. 2 Buchstabe i dritter Gedankenstrich der Beitrittsakte nicht gedeckt, denn nach dieser gemeinschaftsrechtlichen Ermächtigung dürfen bestimmte Beförderungen nur weiterhin befreit werden.“

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zufolge Abs. 3 leg. cit. ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetesten erscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 184, Tz 12 und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen.

Von dieser Aufzeichnungsverpflichtung sind auch ausländische Unternehmer, die im Inland weder Sitz noch Betriebsstätte haben, betroffen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 18, Tz 9).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Nach den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach „der bereits in der Berufung vom 27.01.2011 gestellte Antrag, die österreichischen Umsätze aufgrund der bekanntgegebenen Daten zu veranlagen, aufrechterhalten wird“, wird die in der Berufung unter Bezugnahme auf eine angebliche Auskunft des deutschen Finanzamtes Passau vertretene Rechtsansicht, dass der Leistungsort bei Ballonfahrten der Unternehmenssitz sei, offensichtlich nicht mehr aufrechterhalten.

Hinsichtlich der griffweisen Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen hat der Unabhängige Finanzsenat nach ausführlicher Darstellung der Rechtslage, insbesondere wörtlicher Wiedergabe der wesentlichen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, [2002/15/0069](#), den Bw. mit Vorhalt vom 10. Jänner 2013 mit folgenden Ausführungen aufgefordert, Stellung zu nehmen und die geforderten Beweismittel bis längstens 14. Februar 2013 vorzulegen:

„Da es sich nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im eingangs zitierten Erkenntnis bei Ballonfahrten um Beförderungsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 7 UStG 1994 handelt, deren inländischer Teil der Umsatzsteuerpflicht unterliegt, sind einerseits die ausschließlich im Inland, ohne Überschreitung der Staatsgrenze durchgeführten Ballonfahrten, und andererseits auch die von Österreich und Bayern aus durchgeführten, grenzüberschreitenden Ballonflüge mit ihrem inländischen Teil der Beförderungsleistung steuerpflichtig, da die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 aus den vom Verwaltungsgerichtshof angestellten Überlegungen nicht erfüllt sind.“

Die Berufungsausführungen, wonach in den Jahren 2003, 2004, 2006, 2007 und 2008 keine Fahrten in Österreich unternommen worden seien (keine Abfahrt in Österreich) und 2005 und 2009 sehr wohl Erlöse aus Fahrten von Österreich aus erzielt worden seien, lassen erkennen, dass der Bw. bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Ballonfahrten, insbesondere grenzüberschreitenden, offenkundig insoweit einem Rechtsirrtum unterliegt, als er die Steuerpflicht des inländischen Teils der Beförderungsleistung überhaupt nicht in Betracht zieht.

In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass die Gemeinde Z. 9 km nördlich der Grenzstadt Passau liegt und damit nur rd. 10 km von der österreichischen Staatsgrenze entfernt liegt.

Grenzüberschreitende Ballonfahrten von Deutschland oder Österreich aus werden in den Streitjahren nicht nur nach jeweiligem Wunsch der Kunden, sondern allein schon deshalb auch stattgefunden haben, da bei entsprechenden Windverhältnissen zwangsläufig unbeabsichtigte Überflüge stattgefunden haben werden.

- 1) Zur Feststellung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen der Streitjahre 2003 bis 2009 sind für beide Heißluftballone – D-OHAC (mit Startgenehmigung für Oberösterreich) und D-OHAB (keine Startgenehmigung für Oberösterreich) – die Fahrtenbücher und die Pilotenlogbücher bzw. sonstigen Aufzeichnungen, aus denen der Start- und Landeort und die Flugroute hervorgehen, zur Einsichtnahme anher vorzulegen.
- 2) In der im Zuge der Betriebsprüfung erstatteten Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2008 hat der in Passau ansässige Steuerberater Wolfgang Linhart ohne Vorlage von Unterlagen behauptet, dass der Berufungswerber „in den Jahren 2003 und 2004 keine bezahlten Flüge von Österreich aus unternommen habe. Im Jahr 2005 seien zwei Starts und in den Jahren 2006 und 2007 jeweils ein Start in Österreich erfolgt“.

In der Berufung vom 27. Jänner 2011 hingegen behauptet der Berufungswerber, dass er in den Jahren 2003, 2004, 2006, 2007 und 2008 keine Fahrten in Österreich (keine Abfahrt in Österreich) unternommen habe. Im Jahr 2005 habe er aus Fahrten von Österreich aus Erlöse in Höhe von € 1.200,00 und im Jahr 2009 solche in Höhe von € 4.750,00 brutto erzielt.

Angesichts der Tatsache, dass der Berufungswerber im Betriebsprüfungsverfahren trotz nachweislicher Aufforderung keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt hat, waren vom Finanzamt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO zu ermitteln.

Zur griffweisen – mangels näherer Anhaltspunkte - Schätzung in Höhe von € 10.000,00 netto / Streitjahr ist Folgendes zu bemerken:

Ausgehend vom unbestrittenen Preis für eine Ballonfahrt pro Person in Höhe von € 135,00 brutto (= € 112,50 netto) ergeben sich unter der Annahme, dass jeweils zwei Passagiere pro Ballonfahrt mitgenommen wurden, daraus rd. 44 Ballonfahrten pro Jahr, die zur Gänze im österreichischen Luftraum durchgeführt worden sind. Dabei ist aber zu bedenken, dass nicht nur die Entgelte für die ausschließlich im österreichischen Luftraum durchgeföhrten Ballonfahrten, sondern auch die bei grenzüberschreitenden Ballonfahrten auf die österreichische Beförderungsstrecke entfallenden Entgeltsteile der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Angesichts dieses Umstandes erscheint daher die griffweise Schätzung in Höhe von € 10.000,00/Streitjahr durchaus sachgerecht; noch dazu, wo der Berufungswerber selbst in der Berufung vom 27. Jänner 2011 die Erlöse des Jahres 2009 für die ausschließlich

im österreichischen Luftraum durchgeführten Ballonfahrten mit € 4.750,00 brutto beziffert. Hinzu kommt, dass lt. den unbestrittenen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidungen vom 24. März 2011 die Vergleichspreise in Österreich bei rd. € 300,00 pro Person liegen, sodass aufgrund des außerordentlich günstigen Preises durchaus von einer verstärkten Frequenz in Österreich, zumal der Berufungswerber für einen Heißluftballon ohnedies die Startgenehmigung für Oberösterreich besitzt, auszugehen ist. Aber auch bezüglich des zweiten Ballons kann mangels einer Startgenehmigung für Oberösterreich, abgesehen von den grenzüberschreitenden Ballonfahrten, nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass damit keine Ballonfahrten im Inland durchgeführt worden sind.

3) Die nach § 18 Abs. 1 UStG 1994 zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung zu führenden Aufzeichnungen sind für alle Streitjahre anher vorzulegen.

Von dieser Aufzeichnungsverpflichtung sind auch ausländische Unternehmer, die im Inland weder Sitz noch eine Betriebsstätte haben, betroffen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 18, Tz 9)."

Da dieser Vorhalt trotz mehrmaliger telefonischer Fristverlängerung – erstmalig über Antrag vom 15. Februar 2013 bis 28. Februar 2013 und letztmalig über weitere telefonische Anträge bis 21. Juni 2013 - bis dato nicht beantwortet worden ist und sich die der grifffweisen Schätzung zugrundeliegenden Sachverhaltsannahmen als durchaus schlüssig erweisen, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Im Übrigen ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer aber zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 184, Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. Juni 2013