



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Sachverständiger, G., vertreten durch MGI-Graz Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Jakob-Redtenbacher-Gasse 10/1, vom 10. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. August 2010, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Juni 2010 und vom 28. November 2012, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig), vertreten durch Mag. Doris Schrötter, nach der am 24. April 2013 im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Juni 2010 richtet, gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen und soweit sie als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 gerichtet gilt, als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum Juni 2010 nachstehende Feststellungen getroffen:

Der Berufungswerber (Bw.), ein Sachverständiger für Kraftfahrzeugschadensfälle, habe die aus der Anschaffung des Personenkraftwagens der Marke Mercedes-Benz Puch G 350 CDI 6 resultierende Vorsteuer in Höhe von € 15.358,33 in der Umsatzsteuervoranmeldung für den

Zeitraum Juni 2010 geltend gemacht. Da er zumeist in Begleitung eines Richters (nur rd. fünf Fahrten pro Jahr würden ohne Mitnahme eines Richters stattfinden) und eventuellen weiteren Personen (Schriftführer usw.) an Unfallorte fahre, um dort das Gutachten zu erstellen bzw. zu diktieren, werde von ihm daraus eine Personenbeförderung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 abgeleitet. Die Mitnahme der Richter sei für die Vergabe der Gutachten an ihn sehr wichtig, da sie in einem sicheren Personenkraftwagen zu den Lokalausgangsinplätzen gebracht werden möchten, ansonsten würde die Zuteilung der Gutachten an ihn nicht erfolgen. Ein Fahrtenbuch werde nicht geführt.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 seien Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, vom Vorsteuerabzugsverbot für Personenkraftwagen ausgenommen. Nach der Rz 1946 der EStR müsse die Beförderung unternehmensfremder Personen den eigentlichen Unternehmenszweck bilden (Taxis, Mietwagen nach den Gelegenheitsverkehrsgesetz, BGBl. Nr. 85/1952) oder in den Rahmen des Unternehmens fallen (zB Hotelwagen). Der Unternehmenszweck des Bw. sei die Erstellung von Gutachten, der eigentliche Unternehmenszweck demnach nicht die Personenbeförderung.

Nach der Rechtsprechung sei unter gewerblicher Personenbeförderung die tatsächliche Ausübung der Beförderung von dritten Personen zu verstehen, wobei diese Tätigkeit gewerbsmäßig, also zur Erzielung von Einnahmen *unmittelbar* durch die Personenbeförderung selbst erfolgen müsse, wobei es auf den Besitz eines Gewerbescheines nicht ankomme (vgl. VwGH 27.8.1998, 98/13/0080).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei im Falle der Beförderung der Richter durch den Bw. keine unmittelbare Erzielung von Einnahmen gegeben. Vielmehr müsse er ohnehin auch selbst zur Erstellung der Gutachten, was seine eigentliche unternehmerische Tätigkeit darstelle, zu den Unfallorten fahren. Die Beförderung der Richter sei nicht die eigentliche Tätigkeit, es handle sich nur um eine bloße Mitnahme, wenngleich er auch behaupte, dass der Mittransport im Pauschalhonorar, das er den jeweiligen Behörden verrechne, auch die Personenbeförderung inkludiert sei. Es handle sich dennoch nur um eine geringfügige Nebenleistung zur Haupttätigkeit der Gutachtertätigkeit, zu deren Zweck die Fahrten erfolgt seien. Würde ein mittelbarer Zusammenhang der Personenbeförderung mit einem Unternehmen für den Vorsteuerabzug genügen, so müsste wohl jede Personenbeförderung im Zusammenhang mit einem Gewerbe als unternehmerisch beurteilt werden, was nicht im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sein könne. Zur Notwendigkeit der unmittelbaren Einnahmenerzielung sei auch auf UFS 29.1.2009, RV/0212-S/08 zu verweisen.

Anders als im Beispiel des Hotelwagens, wo der Hotelgast als Leistungsempfänger der Hauptleistung Beherbergung den Hotelwagen nutze, sei zudem im gegenständlichen Fall nicht der mitfahrende Richter Leistungsempfänger sondern die jeweilige Behörde, für die das Gutachten erstellt werde. Der Hotelwagen fahre außerdem nach dem Gelegenheitsverkehrsgesetz mit eigener Konzession, was im gegenständlichen Fall nicht gelte.

Weiters sei festzustellen, dass der gegenständliche Mercedes Puch G 350 CDI 6 als Personenkraftwagen mit Wechselkennzeichen mit einem Spezialkraftwagen MAN 8225 LAEC zugelassen sei. Die Tatsache, dass keine Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe beantragt worden sei spreche für die eindeutige Nutzung des Fahrzeuges als Personenkraftwagen. Für das Kraftfahrzeug, das sich zur Gänze im Betriebsvermögen befinde, sei kein Fahrtenbuch geführt worden. Es sei weder ein Privatanteil noch eine Luxustangente ausgeschieden worden.

Da aufgrund dieser Feststellungen keine gewerbliche Personenbeförderung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gegeben sei, sei der geltend gemachte Vorsteuerbetrag in Höhe von € 15.358,33 nicht abzugsfähig.

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

Er übe die Tätigkeit als gerichtlich zertifizierter Sachverständiger ua. für die Fachgebiete

- Verkehrsunfall Straßenverkehr, Unfallanalyse, allgemeiner Maschinenbau
- Kraftfahrzeugreparaturen, Havarieschäden, Bewertung und
- Auswertung von Fahrtenschreibern, Unfalldatenschreibern

seit über 30 Jahren aus und habe sich insbesondere im Bereich von Verkehrsunfällen und der Unfallanalyse spezialisiert und sei in diesem Bereich überwiegend für Gerichte in der Steiermark aber auch in anderen Bundesländern tätig.

Zur Ausübung dieses Berufes sei der Einsatz eines geländegängigen Kraftfahrzeuges unumgänglich, da nicht nur Verkehrsunfälle zu jeder Jahreszeit und jeden Witterungsverhältnissen, sondern auch Seilbahnschäden und Wintersportunfälle sowie insbesondere Geländewagenunfälle beurteilt werden müssten und er zum Zwecke der Befundaufnahme ausnahmslos an die jeweilige Unfallstelle gelangen müsse. In weiterer Folge komme es nahezu immer zu einem Ortsaugenschein bzw. einer Verhandlung am Unfallort, bei welcher neben den Parteien und deren Vertretern auch der zuständige Richter, der Bezirksanwalt und manchmal auch ein Schriftführer oder Rechtspraktikant anwesend seien. Dabei sei es üblich und eine allseits bekannte Tatsache, dass regelmäßig der zuständige Richter, allenfalls auch der Bezirksanwalt und der Schriftführer sowie Rechtspraktikant vom

Sachverständigen in seinem Kraftfahrzeug zur Unfallstelle befördert werden. Das Gebührenanspruchsgesetz sehe für diese Beförderungsleistung im Zivil- und Strafverfahren eine gesonderte Vergütung für den Sachverständigen vor, die vom Bw. auch regelmäßig in seiner Gebührennote geltend gemacht werde (vgl. § 28 Abs. 2 Gebührenanspruchsgesetz 1975).

Vor mehr als 26 Jahren habe er vor der Anschaffung des ersten Fahrzeuges – Geländewagen der Type Mercedes-Benz G (entspreche dem im Juni 2010 angeschafften streitgegenständlichen Fahrzeug) – eine Anfrage an das Finanzamt Graz-Stadt gerichtet, ob die Beförderung des Gerichtspersonals durch einen Sachverständigen im Rahmen seiner Gutachtertätigkeit und mit seinem Kraftfahrzeug eine gewerbliche Personenbeförderung im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 (identische Rechtslage im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994) darstelle und somit der Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit dem Fahrzeug unter der Voraussetzung, dass das Fahrzeug zu mehr als 80 % der Beförderung dritter Personen im Rahmen der Tätigkeit als Sachverständiger dient, zustehe. Das Finanzamt habe dies in seiner Rechtsauskunft bejaht und den Vorsteuerabzug in mehreren, nachfolgenden Betriebsprüfungen, ua. auch durch den damaligen Betriebsprüfer und nunmehrigen Leiter der Amtshandlung anerkannt.

Der Argumentation des Finanzamtes sei im Einzelnen Folgendes entgegenzuhalten:

Dem Hinweis auf Rz 1946 der EStR (richtig UStR), wonach die Personenbeförderung den eigentlichen Unternehmenszweck bilden müsse, sei entgegenzuhalten, dass auch die Beförderung von Hotelgästen mit Hotelwagen nicht den eigentlichen Unternehmenszweck eines Hotelbetriebes bilde und trotzdem unter der Voraussetzung der Erfüllung der 80 %-Grenze die Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben sei. Im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung müsse dies wohl auch für den vorliegenden Fall gelten.

In dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 1998, 98/13/0080 führe der Gerichtshof lediglich aus, dass die Tätigkeit gewerbsmäßig, also zur Erzielung von Einnahmen unmittelbar durch die Personenbeförderung selbst erfolgen müsse, fordere aber keineswegs, dass die Personenbeförderung die Haupteinnahmequelle des Unternehmers sein müsse. Wäre dies vom Gesetzgeber gewollt, wäre auch einem Hotelwagen der Vorsteuerabzug zu verweigern.

Durch die Verrechnung von erhöhten Kilometergeldern, wozu ihn das Gebührenanspruchsgesetz ausdrücklich berechtige, erziele er sehr wohl entsprechende Einnahmen aus der Personenbeförderung. Weder das Umsatzsteuergesetz noch der

Verwaltungsgerichtshof fordere, dass die Einnahmen der Personenbeförderung einen bestimmten Anteil an den Gesamteinnahmen eines Unternehmers haben müssten.

Außerdem verkenne die Abgabenbehörde, dass das Kriterium für die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht im unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang einer Personenbeförderung mit einem Unternehmen bestehe, sondern vielmehr ob eine Einnahmenerzielung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Personenbeförderung vorliege.

Auf die Fragestellung, wer der Leistungsempfänger der Beförderungsleistung sei, werde nicht näher eingegangen, da die Frage, von welcher Seite ein Beförderungsentgelt bezahlt werde nach Gesetz und Rechtsprechung nicht relevant sei. Entscheidend sei ausschließlich die Einnahmenerzielung. Im Übrigen sei weder das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung noch das Vorliegen einer Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe Anspruchsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Auch die Frage, ob mit einem Kraftfahrzeug Privatfahrten unternommen werden würden oder nicht sei nach Gesetz und Rechtsprechung ebenfalls kein Kriterium für den Vorsteuerabzug. Ausschlaggebend sei ausschließlich, ob das Kraftfahrzeug zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung diene. Im Übrigen seien dem Finanzamt im Rahmen der UVA-Prüfung Aufzeichnungen für den Zeitraum Juni 2010 vorgelegt worden, aus denen die eindeutige, weit über 80 %-ige Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges ersichtlich sei.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen unter Wiederholung der Ausführungen in der Niederschrift vom 23. August 2010 über das Ergebnis der UVA-Prüfung begründet. Im Übrigen sei der Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe aus dem Titel der gewerblichen Personenbeförderung mit Bescheid vom 1. Februar 2011 abgewiesen worden, da die Voraussetzung für die Begünstigung, nämlich der Nachweis des begünstigten Verwendungszweckes nicht vorliege. In diesem Zusammenhang werde auf § 12 der Zulassungsstellenverordnung (ZuStV), BGBl. II Nr. 464/1998 verwiesen, wonach Anträge auf Zulassung bei den Zulassungsstellen mit dem Formblatt (Muster nach Anlage 3 der ZuStV) einzubringen seien. Die Normverbrauchsabgabebefreiung für einen begünstigten Verwendungszweck liege im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor, da das Fahrzeug lt. Zulassungsbehörde keiner besonderen Verwendung diene.

Weiters liege weder eine Gewerbeberechtigung, noch eine Konzession für die gewerbliche Personenbeförderung nach dem Gelegenheitsverkehrsgesetz, BGBl. Nr. 112/1996 idF BGBl. Nr. 116/1998, der Berufszugangsverordnung, BGBl. Nr. 889/1994 idF BGBl. Nr. 46/2001 sowie der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994 vor.

Im Vorlageantrag hat der Bw. ergänzend Folgendes ausgeführt:

Zur Argumentation des Finanzamtes betreffend Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe, wonach im Zulassungsverfahren kein besonderer Verwendungszweck angegeben worden sei und weder eine Gewerbeberechtigung noch eine Konzession für die gewerbliche Personenbeförderung vorliegen würde, sei anzumerken, dass gerade in der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierten Entscheidung des UFS vom 19.1.2009, RV/0212-S/08 ausdrücklich ausgeführt werde, dass für Zwecke der Umsatzsteuer der Tatsache, ob ein Fahrzeug zulassungsrechtlich bzw. gewerberechtlich als Hotel- bzw. Gästewagen eingestuft werde, nur Indizienwirkung zukomme.

Weiters sei auszuführen, dass die Vorschrift des expliziten Nachweises des Verwendungszweckes aufgrund des Zulassungsscheines, in dem der betreffende Verwendungszweck auszuweisen sei, mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 beseitigt worden sei. Vielmehr seien nun im Zuge des Vergütungsantrages entsprechende Nachweise zu erbringen. Auf seine diesbezügliche Nachweisführung sei jedoch das Finanzamt im Rahmen der Prüfung des Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den Monat August 2010 nicht eingegangen.

Abschließend möchte er nochmals feststellen, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung unter einer gewerblichen Personenbeförderung die tatsächliche Ausübung der Beförderung von dritten Personen – im gegenständlichen Fall Richter und Gerichtspersonal – zu verstehen sei, wobei diese Tätigkeit gewerbsmäßig zur Erzielung von Einnahmen – für die Beförderung des Gerichtspersonals wird ein gesondertes Entgelt verrechnet – zu erfolgen habe und es auf den Besitz eines Gewerbebescheines nicht ankomme. Der Begriff der gewerblichen Personenbeförderung setze somit voraus, dass es sich um eine Beförderung unternehmensfremder Personen handeln müsse, wobei es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ausreichend sei, dass die Personenbeförderung in den Rahmen des Unternehmens falle.

Weiters verweise er auf den Umstand, dass er seit nunmehr rd. 25 Jahren den mehr oder weniger selben Fahrzeugtyp verwende und bisher weder im Veranlagungsverfahren noch im Betriebsprüfungsverfahren Zweifel an der Korrektheit der Vorgangsweise des Vorsteuerabzuges geäußert worden seien. Diese Verwaltungsübung sei auch die Grundlage für die Anschaffung eines gleichartigen Kraftfahrzeuges im Juni 2010 gewesen. Die Anschaffung wäre unter Beachtung der nunmehr von der Abgabenbehörde I. Instanz vertretenen Rechtsansicht hinsichtlich des nicht rechtmäßig vorgenommenen Vorsteuerabzuges aufgrund der eklatant höheren Kosten sicher nicht vorgenommen worden. Es greife somit auch der Grundsatz von Treu und Glauben, da er natürlich auf die bisherige

Verwaltungsübung und die in den rd. 25 Jahren wiederholt stattgefundenen Betriebsprüfungen und den dort getroffenen Feststellungen vertraut habe.

In der am 24. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. und vom bevollmächtigten Vertreter ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

„Er hat Ende der 70er Jahre bereits ein Fahrzeug angeschafft (Ford Transit mit Büroeinrichtung), welches vorsteuerabzugsfähig war. Dieses Fahrzeug war allerdings nicht mit einem Allradantrieb ausgestattet, weshalb im Winter, insbesondere bei Verhandlungen in den Bergen, häufig Fortbewegungsprobleme auftraten. Der Bw., der seit dem Jahr 1963 Konsulent und Testfahrer der seinerzeitigen Puchwerke war, hat eine besondere Beziehung zu den von dieser Firma erzeugten Geländefahrzeugen. Aus diesem Grund wurde die Anschaffung eines sogenannten Puch-G überlegt und aus diesem Grund eine mündliche Anfrage an das Finanzamt Graz-Stadt hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung gerichtet, welche unter Bedachtnahme auf die Beförderung von Gerichtspersonen bejaht wurde. Aus diesem Grund wurde dann ein derartiges Fahrzeug angeschafft und in weiterer Folge wurden nach der jeweiligen Nutzungsdauer wiederum gleichartige Fahrzeuge angekauft. In der gesamten Zeit wurde nach Besichtigung der Fahrzeuge und entsprechender Erklärungen die Vorsteuerabzugsberechtigung jeweils bejaht. Dies war auch der Grund für die neuerliche Anschaffung eines derartigen Fahrzeuges im Jahr 2010. Um ein annähernd gleichwertiges Geländefahrzeug anzuschaffen, welches vorsteuerabzugsberechtigt wäre, müsste in jedem Fall ein ausländisches Produkt erworben werden, was grundsätzlich der österreichischen Wirtschaft nicht dienlich wäre.

Der bevollmächtigte Vertreter gibt an, dass sich die Rechtslage seit Erstanschaffung des gegenständlichen Fahrzeugtyps nicht geändert hat, die Behörde bislang den Vorsteuerabzug für diesen Fahrzeugtyp gewährt hat und unseres Erachtens diese Rechtsauffassung richtig ist und daher der Grundsatz von Treu und Glauben voll wirksam wird. Wenn die Behörde nunmehr im gegenständlichen Prüfungsverfahren von dieser unseres Erachtens richtigen Rechtsauffassung abweicht, müssten sich die Rechtslage bzw. die besonderen Umstände im Unternehmen des Bw. geändert haben, was die Behörde im gegenständlichen Fall jedoch nicht festgestellt hat.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen

Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Unter einer gewerblichen Personenbeförderung ist die tatsächliche Ausübung der Beförderung von dritten Personen zu verstehen, wobei diese Tätigkeit gewerbsmäßig, also zur Erzielung von Einnahmen unmittelbar durch die Personenbeförderung selbst erfolgt (VwGH 27.8.1998, [98/13/0080](#) zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972). Von gewerblicher Personenbeförderung kann nur gesprochen werden, wenn die Beförderung unternehmensfremder Personen den eigentlichen Unternehmenszweck bildet (Taxi, Mietwagen) oder in den Rahmen des Unternehmens fällt (zB Gästewagen von Hotelbetrieben, Erholungsheimen, Kuranstalten udgl.) [vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 12, Tz 201].

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume in vollem Umfang anfechtbar. Solche Bescheide haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von diese Zeiträume umfassende Umsatzsteuerjahresbescheide außer Kraft gesetzt werden. Durch die erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheide scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte Zeiträume aus dem Rechtsbestand aus (vgl. beispielsweise Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 2002, 99/14/0107).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung, die gemäß § 274 BAO als auch gegen den am 28. November 2012 unter Bedachtnahme auf die strittige Prüfungsfeststellung der UVA-Prüfung (Vorsteuerkürzung in Höhe von € 15.358,33) gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 gerichtet gilt, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass das streitgegenständliche Geländefahrzeug der Marke Mercedes-Benz Puch G 350 CDI 6 dem Bw. zur Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit als gerichtlich zertifizierter Sachverständiger insoweit dient, als er dieses einerseits für Fahrten zur jeweiligen Unfallstelle zum Zwecke der Befundaufnahme und andererseits für Fahrten zu Ortsaugenscheinen und Verhandlungen am Unfallort benutzt. Wenn der Bw. auf diesen Fahrten, „weil es üblich sei“, regelmäßig den zuständigen Richter, allenfalls auch den Bezirksanwalt und den Schriftführer sowie den Rechtspraktikanten mitnehme und damit zur Unfallstelle befördere, dient das Kraftfahrzeug aus nachstehenden Gründen dennoch nicht dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung im Sinne der eingangs zitierten Norm:

Dass die Beförderung dieser Personen nicht den eigentlichen Unternehmenszweck des Bw., der in der Ausübung der Tätigkeit als gerichtlich zertifizierter Gutachter im Rahmen seiner Fachgebiete besteht, bildet, erhellt wohl bereits daraus, dass diese Personen nicht, wie etwa die Fahrgäste eines Taxiunternehmens, die Abfahrtszeit und Fahrtstrecke bestimmen können. Vielmehr können sie lediglich die vom Bw. angebotene Fahrgelegenheit zu seinen Bedingungen, insbesondere was die Abfahrtszeit und den Abfahrtsort anlangt, annehmen. Auch wenn der Bw. im Rahmen seiner Honorarnote im Wege der Verrechnung von erhöhten Kilometergeldern anteilige Kosten für die Beförderung dem Auftraggeber des Gutachtens in Rechnung stellt, verleiht dieser Umstand der „Beförderung“ nicht die Gewerbsmäßigkeit im Sinne der eingangs zitierten Norm. Denn dazu müsste die Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen unmittelbar durch die Personenbeförderung selbst erfolgen, was im vorliegenden Fall keineswegs vorliegt, da die Durchführung der Fahrten nicht dem Zweck der Personenbeförderung dient, sondern ausschließlich in der Tätigkeit des Bw. als Sachverständiger begründet ist.

An dieser Beurteilung vermag auch der dem Sachverständigen nach § 28 Abs. 2 Gebührenanspruchsgesetz, BGBl. Nr. 136/1975 gebührende Ersatz der Kosten für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeugs nach der Reisegebührenvorschrift für Bundesbeamte vorgesehenen Vergütung (vgl. § 10 Abs. 4 Reisegebührenvorschrift 1955 idF BGBl. I Nr. 111/2010, wonach für jede dienstlich notwendig mitbeförderte Person in einem Personen- oder Kombinationskraftwagen ein Zuschlag von 0,05 € je Fahrkilometer gebührt) nichts zu ändern, da vom Bw., wie oben ausgeführt, die Fahrt nicht unmittelbar zur Erzielung von Einnahmen aus der Personenbeförderung, sondern zum Zwecke der Erstellung des Gutachtens unternommen wird. Die aus der Verrechnung der anteiligen Kosten für die Mitnahme des Richters und des Gerichtspersonals resultierenden Erlöse stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Honorar für das Gutachten und stellen kein Entgelt für eine vom Bw. erbrachte gewerbliche Personenbeförderungsleistung dar.

Überdies kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die „Beförderung des Richters und des Gerichtspersonals“ auch nicht, wie vom Bw. vertreten wird, mit der Beförderung von Hotelgästen mit einem hoteleigenen Kraftfahrzeug verglichen werden, da bei der Beförderung von Hotelgästen der eigentliche Beförderungszweck im Vordergrund steht, während im vorliegenden Fall der Fahrtzweck in der Sachverständigentätigkeit und der dadurch bedingten Anwesenheit am Unfallort und Verhandlungsort begründet ist, sodass in der bloßen Mitnahme des Richters und des Gerichtspersonals keine „Beförderungsleistung“, die in den Rahmen des Unternehmens als Sachverständiger fällt, erblickt werden kann.

Den Ausführungen des Bw., wonach die Versagung des Vorsteuerabzuges im Widerspruch mit einer vor 26 Jahren erteilten Rechtsauskunft des Finanzamtes Graz-Stadt und mit der Anerkennung des Vorsteuerabzuges im Rahmen mehrerer Betriebsprüfungen stehe, weshalb der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt sei, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Abgesehen davon, dass der Bw. nach seinen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung lediglich eine mündliche Anfrage an das Finanzamt gerichtet hat – eine schriftliche Anfragebeantwortung wurde nicht vorgelegt - ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Nach überwiegender Auffassung ist der Grundsatz von Treu und Glauben bei Ermessensentscheidungen und bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe (zB den der Unbilligkeit iSd § 236) zu berücksichtigen. Die Anwendung dieses Grundsatzes setzt somit einen Vollzugsspielraum voraus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 8).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 9 und die dort zitierte Judikatur).

Auch im Rahmen einer von der zuständigen Abgabenbehörde erteilten Auskunft kommt dem Grundsatz von Treu und Glauben im Übrigen nur dann Bedeutung zu, soweit überhaupt ein Vollzugsspielraum besteht (vgl. VwGH 16.9.2003, 99/14/0228).

Da das hier maßgebliche Tatbestandsmerkmal „gewerbliche Personenbeförderung“ im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 bzw. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 wohl keinen unbestimmten Rechtsbegriff darstellt, würde auch eine offensichtlich unrichtige Auskunft des Finanzamtes den Bw. nicht davor schützen, dass im gegenständlichen Verfahren von der unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit abgegangen wird.

Soweit sich das Vorbringen des Bw. auf das Verfahren betreffend Rückerstattung der Normverbrauchsabgabe bezieht erübrigt sich im vorliegenden Verfahren eine nähere Auseinandersetzung mit der diesbezüglichen Argumentation.

Da die Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 24. August 2010, betreffend den Zeitraum Juni 2010, gerichtet gilt, dieser aber durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2010 vom 28. November 2012 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, war die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Juni 2010 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 274, Tz 13).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. April 2013