



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Hrn. K* J* jun., Adresse1, vertreten durch die DR. HUBER TREUHAND Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KEG, 5020 Salzburg, Fürstenallee 1, vom 18. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Bernhard Bloderer, vom 18. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung nicht vorläufig (§ 200 BAO), sondern endgültig erfolgt.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 18. Dezember 2007.

Die Tatsache der vorläufigen Veranlagung wurde ausschließlich mit folgenden Satz begründet:

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt.

Weiteres wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen. Aus Tz 7 des Berichtes vom 13. Dezember 2007 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung geht neben anderen Änderungen die Kürzung der Vorsteuer für die Anschaffung eines Pkw Audi A6 hervor.

In Tz 6 des zitierten Berichtes wird dazu ausgeführt, dass im November 2006 ein neuer Audi Avant A6 angeschafft und als Hotelwagen deklariert worden sei. Die Jahreskilometerleistung

habe 25.000 betragen. Nach eigenen Angaben des Berufungswerbers seien davon 10.000 km nicht für das Hotel, sondern für das zum Gasthof gehörende Pub gefahren worden. Es sei bekannt gegeben worden, dass im Zuge dieser Fahrten Gäste des Pubs unentgeltlich nach Hause gefahren worden sein. Es sei kein Fahrtenbuch geführt worden.

Somit sei auch der Nachweis nicht erbracht, dass das Fahrzeug zu 80% der Beförderung von Hotelgästen gedient habe. Der angeschaffte Audi A6 könne daher unter Abwägung sämtlicher Fakten und Tatsachen nicht als Hotelwagen anerkannt werden. In der Folge versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug für den Ankauf des streitgegenständlichen Fahrzeuges in Höhe von EUR 8.433,70.

Dagegen ergriff der Berufungsführer das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass es sich bei dem gegenständlichen Kraftfahrzeug sehr wohl um einen Hotelwagen im Sinne der einschlägigen steuerlichen Bestimmungen handle. Er verfüge seit langer Zeit über eine Hoteltaxikonzession und verwende daher jeweils einen Pkw als Hotelwagen für die Gästebeförderung. Es handle sich dabei zum einen um die Beförderung von Beherbergungsgästen des Hotelbetriebes und zum anderen um die Verwendung zur Beförderung von Gästen des dazugehörigen Pubs. Es bestehe kein rechtlicher Unterschied zwischen der Beförderung von Beherbergungsgästen und der Beförderung von Lokalgästen. In beiden Fällen liege eine gewerbliche Gästebeförderung im Sinne der erwähnten Bestimmungen vor.

Neben dem als Hotelwagen genutzten PKW verfüge das Unternehmen jeweils über ein zweites Kraftfahrzeug, das für allgemeine betriebliche Fahrten und in untergeordnetem Ausmaß auch für Privatfahrten Verwendung findet. Nach der bisher geübten Praxis würden die als Hotelwagen benutzten Kraftfahrzeuge jeweils nach einer gewissen Nutzungsdauer und der Anschaffung eines neuen Hotelwagen als Kraftfahrzeug für allgemeine betriebliche Zwecke im Sinne der vorigen Ausführungen verwendet. Dies sei auch nach der Anschaffung des streitgegenständlichen Pkws Audi Avant A6 im November 2006 der Fall gewesen. Der zuvor als Hotelwagen verwendete und 2001 angeschaffte Pkw Grand Voyager sei seit November 2006 als Pkw für allgemeine betriebliche Fahrten im Einsatz.

Der Berufungswerbers bestätigte die Tatsache, dass kein Fahrtenbuch geführt worden sei. Dies sei angesichts des Umstandes, dass der Pkw nahezu ausschließlich der Gästebeförderung diene, nicht erforderlich und angesichts der großen Anzahl von Kurzstreckenfahrten nicht zumutbar.

Zum Nachweis über die mindestens 80-prozentige Verwendung als Hotelwagen errechnete der Berufungswerbers die Nutzungsanteile im Schätzungswege auf Basis der 2007 gefahrenen Kilometer (siehe hinten „1 Sachverhalt“).

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2008 ab. Die Abgabenbehörde erster Instanz begründete ihre Entscheidung im Kern damit, dass zwar eine Gewerbeberechtigung vorliege, es aber an der gewerblichen Nutzung des Kraftfahrzeuges insoweit fehle, als sich diese auf die unentgeltliche Beförderung von Gästen des Pubs beziehe. Nach Ansicht des Finanzamtes lasse sich ein Anteil von 46,64% der Fahrten der gefährlichen Personenbeförderung zu ordnen. Damit werde der gesetzlich geforderte Anteil von mindestens 80% weit unterschritten.

Zudem wurde ins Treffen geführt, dass es jedenfalls an geeigneten Aufzeichnungen fehle und eine zumindest 80%-ige betriebliche Nutzung daher nicht nachgewiesen sei. Gegen eine Nutzung des gegenständlichen Fahrzeuges als Hotelwagen sprächen weiters das Vorhandensein eines betrieblich genutzten Fahrzeuges des Typs Chrysler Voyager, der bereits als Hotelwagen angeschafft worden sei und sich aufgrund seines Transportvolumens viel eher zum Personen- und Gepäcktransport eigne, als das vom Raumangebot deutlich unterlegene Fahrzeug der Marke Audi. Zudem wurde auf Unstimmigkeiten der Angaben in der Berufung mit solchen in der Schlussbesprechung hingewiesen.

Im Vorlageantrag vom 15. April 2008 erklärte der Berufungswerbers die Abweichung der Angaben in der Schlussbesprechung von denen in der Berufung damit, dass es sich bei seiner Aussage anlässlich der Schlussbesprechung um eine beiläufige Schätzung gehandelt habe. Die Qualifikation eines Pkws als Hotelwagen setze nicht voraus, dass für diese Beförderung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird. Bei den beförderten Gästen handle es sich zum großen Teil um Stammgäste, deren Beförderung als Serviceleistung selbstverständlich sei.

Der Berufungswerber begründete die Aufgabe der Nutzung des "alten" Chrysler Voyager als Hotelwagen damit, dass ein mehr als fünf Jahre zur Personenbeförderung verwendetes Fahrzeuge mit einer Fahrleistung von 130.000 km weitgehend abgenutzt sei und sich nicht mehr für die Personenbeförderung eigne.

Auf Nachfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat gab der Amtsbeauftragte keine Gründe für die Ungewissheit der Abgabepflicht bekannt und teilte am 15. Dezember 2008 mit, dass die Umsatzsteuer 2006 für endgültig erklärt werden könne.

Der Unabhängige Finanzsenat konfrontierte den Berufungswerber mit Schreiben vom 15. Dezember 2008 abschließend noch einmal mit dem entscheidungsrelevanten Sachverhalt und forderte ergänzend zur Beantwortung von Fragen bzw. zur Vorlage von Unterlagen auf. Die Antwort erfolgte mit Schreiben vom 22. Jänner 2009.

- Der Berufungswerber gab an, der **besondere Verwendungsvermerk** „Für die Verwendung für die entgeltliche Personenbeförderung ... bestimmt“ sei im Zulassungsschein des Altfahrzeuges (Chrysler Grand Voyager) nicht gestrichen worden?
- Auf die Aufforderung, **alle** Unterlagen, die als Basis für die Schätzung der Verwendung des Audi A6 dienten, und alle vorhandenen Nachweise für die entsprechende begünstigte Nutzung des streitgegenständlichen Audi A6 sowohl für die Beherbergungsgäste wie auch für die Restaurant- und Pub-Gäste vorzulegen, gab der Berufungswerber an, die Erlöse Gästewagen 2007 hätten EUR 1.142, 73 betragen.
Die Schätzung des Einsatzes des Audi A6 im Jahr 2007 sei so vorgenommen worden, dass einerseits sämtliche Personen, die Hoteltaxifahrten durchführten, befragt worden und aus diesen Angaben die Schätzungsergebnisse abgeleitet worden seien. Daneben seien Kalender und sonstige Aufzeichnungen überprüft worden. Der Berufungswerber legte eine Aufstellung der anlässlich von Feiern usw. vorgenommenen Fahrten (insgesamt 1.705 km) sowie Bestätigungen von zwei Fahrzeuglenkern sowie einem Schiliftwart vor (Details siehe Sachverhalt unten).
- Auf die Frage, was der Berufungswerber unter Kurzstreckenfahrten verstehe und wieso es **unzumutbar** sei, ein **Fahrtenbuch** im geschlossenen und geschützten Pkw mitzuführen und darin zeitnah entsprechenden Eintragungen vorzunehmen, antwortete der Berufungswerber sinngemäß:

Das Kfz sei nahezu ausschließlich für Hotelzwecke eingesetzt worden. Es sei also keine gemischte Nutzung vorgelegen, die zur Führung eines Fahrtenbuches Anlass gegeben hätte.

Die Unzumutbarkeit bei Kurzstreckenfahrten ergebe sich aus der Aufwendigkeit und der dadurch bedingten Beeinträchtigung des Arbeitsablaufes, wie dies insbesondere bei den Fahrten für das Pub der Fall sei. Es sei allgemein bekannt, dass bei einer derart großen Anzahl von Fahrten, die darüber hinaus von unterschiedlichen Personen durchgeführt werden, die Genauigkeit der Fahrtenbucheintragungen im Allgemeinen gering ist.
- Zusätzlich wurde eine „Gemeindeamtliche Bestätigung“ vorgelegt, wonach das vom Finanzamt angesprochene örtliche Taxiunternehmen nicht immer eine Beförderung durchführe (nur auf Vorbestellung), da sehr früh am Morgen die Schüler- und Kindergartenbeförderung sowie Fahrten für die Post durchzuführen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Die Entscheidung basiert auf dem folgenden Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist. Soweit nicht anders erwähnt, ist dieser unstrittig. Dazu darf auch auf die obigen, einleitenden Ausführungen verwiesen werden.

Strittig ist einzig die umsatzsteuerliche Einstufung der Verwendung des im November 2006 angeschafften Audi A6 Allroad Quattro. Dieses Fahrzeug ist zweifelsohne ein Personenkraftwagen und als solcher zugelassen. Im Zulassungsschein findet sich die folgende Verwendungsbestimmung:

Zur Verwendung für die entgeltliche Personenbeförderung im Rahmen des Ausflugswagen-, Stadtrundfahrten-, Mietwagen- oder Gästewagenbetriebes bestimmt.

Dieses Fahrzeug wird zumindest in drei Bereichen genutzt, die vom Berufungswerber selbst auf Basis der für 2007 vom Berufungswerber rekonstruierten Kilometerleistung (Berufungsergänzung vom 23. Jänner 2008) wie folgt zugeordnet wurden.

Im Ausmaß von etwa **48% (rund 11.000 km)** sei der Pkw für die Beförderung von **Hotelgästen genutzt worden**. Diese Beförderung sei in den Preislisten angeboten worden, es sei aber **in den seltensten Fällen tatsächlich gesondert abgerechnet** worden. Bei den beförderten Gästen habe es sich zum großen Teil um Stammgäste gehandelt, deren Beförderung als Serviceleistung vom Berufungswerber als selbstverständlich eingestuft worden sei (Vorlageantrag vom 15. April 2008). Das Ausmaß der Fahrten wurde wie folgt angegeben und errechnet:

- Fahrten anlässlich von Feiern, Heimtransport nach Essen, Heimtaxi Silvester, Feuerwehrball und nach anderen Veranstaltungen (3 Fahrten an zwei Tagen pro Woche mit durchschnittlich 8 km einfacher Wegstrecke x 30 Wochen pro Jahr) = 1.440 km bzw. 90 Fahrten
- 3 Fahrten pro Woche zum Lift anlässlich Nachtschifahren (3 Fahrten pro Woche x 8,8 Kilometer einfacher Wegstrecke x 20 Wochen pro Jahr) = 1.056 km bzw. 60 Fahrten.
- Beförderung von Beherbergungsgästen vom und zum Bahnhof B*** (25 Gäste pro Jahr, einfache Strecke 24,6 km, Abholung und Rücktransport 50 Fahrten zu 49,2 km) = 2.460 km bzw. 50 Fahrten
- Beförderung von Beherbergungsgästen vom und zum Bahnhof S*** (9 Gäste pro Jahr, einfache Strecke 77,3 km, Abholung und Rücktransport 18 Fahrten zu 154,6 km) = 2.783 km bzw. 18 Fahrten
- Beförderung von Beherbergungsgästen vom und zum Flughafen S*** (7 Gäste pro Jahr, einfache Strecke 71 km, Abholung und Rücktransport 14 Fahrten zu 142 km) = 1.988 km bzw. 14 Fahrten
- Kurze Fahrten, z.B. Schischule, Kinderclub, Abholung Wanderer, etc., (3 Fahrten pro Woche zu 12 km, 40 Wochen pro Jahr) = 1.440 km bzw. 120 Fahrten

Etwa **38% (rund 8.800 km)** der Fahrten seien demnach zum **Transport der Gäste des Pubs** erfolgt. Auch diese Leistung erfolgte weitgehend **ohne die Verrechnung** eines

zuordenbaren, **gesonderten Entgeltes**. Der Berufungswerber errechnete:

- Fahrten am Mittwoch, Freitag und Samstag mit je 4,5 Kilometer (durchschnittlich 5 Fahrten an 3 Tagen pro Woche mit 9 km x 51 Wochen pro Jahr) = 6.885 km bzw. 765 Fahrten
- 1-2 Fahrten nach A*** oder weiter (mehr als 10 Kilometer) (1,5 Fahrten zu 25 km x 51 Wochen pro Jahr) = 1.912 km bzw. 76,5 Fahrten

Die restlichen Fahrten im Ausmaß von etwa **14% (rund 3.600 km)** dienten den Berechnungen zufolge unbestrittenermaßen **nicht der Beförderung von Gästen**. Nach den Angaben in der Berufung fand eine Verwendung für andere Zwecke nur dann statt, wenn der zweite betrieblich verwendete Pkw nicht zur Verfügung steht.

Die Kilometerangaben wurden vom Berufungswerber geschätzt. Als Basis wurden nach Aufforderung mit Schreiben vom 22. Jänner 2009 die folgenden Fakten angegeben:

Die Schätzung des Einsatzes des Audi A6 im Jahr 2007 sei so vorgenommen worden, dass einerseits sämtliche Personen, die Hoteltaxifahrten durchführten, befragt worden und aus diesen Angaben die Schätzungsergebnisse abgeleitet worden seien. Daneben seien Kalender und sonstige Aufzeichnungen überprüft worden. Der Berufungswerber legte eine Aufstellung der anlässlich von Feiern usw. vorgenommenen Fahrten (insgesamt 1.705 km) sowie Bestätigungen von zwei Fahrzeuglenkern sowie einem Schiliftwart vor (Details siehe Sachverhalt unten).

Diese Schätzung ergibt insgesamt in übersichtlicher Form folgendes Bild:

| | Bezeichnung | Anzahl Fahrten | einfache Strecke (hin/retour) | km | | % |
|----------------|----------------------------|----------------|-------------------------------|--------|--------|---------|
| Hotel | Feiern, Feuerwehrball etc. | 90,0 | 8,00 | 1.440 | 11.167 | 47,93% |
| | Nachtschifahren | 60,0 | 8,80 | 1.056 | | |
| | Bahnhof B*** | 50,0 | 24,60 | 2.460 | | |
| | Bahnhof S*** | 18,0 | 77,30 | 2.783 | | |
| | Flughafen S*** | 14,0 | 71,00 | 1.988 | | |
| | Kurze Fahrten | 120,0 | 6,00 | 1.440 | | |
| Pub | Kurze Fahrten | 765,0 | 4,50 | 6.885 | 8.798 | 37,76% |
| | A*** | 76,5 | 12,50 | 1.913 | | |
| andere Fahrten | | | | 3.336 | 3.336 | 14,31% |
| Summen | | 1.193,5 | | 23.300 | 23.300 | 100,00% |

Die gesamten „Erlöse Gästewagen“ betrugen laut Buchhaltung für 2006 ca. EUR 520 und wurden für 2007 vom Berufungswerber mit EUR 1.142, 73 angegeben. Die Vorjahre bewegten sich tendenziell sinkend zwischen ca. EUR 1.270 (2002) und ca. EUR 500 (2005).

Als Schätzungsgrundlage wurden zwei undatierte Bestätigungen von Bediensteten für das Jahr 2007 vorgelegt, die im Kern folgende Angaben machten.

| | E*J* | K* S* |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Fahrten für das Pub | Auf Grund der strengen Alkoholkontrollen und des Umstandes, dass wir in L*** nicht die Möglichkeit haben, ein „Taxi“ zu rufen (Kein Taxidienst in der Nacht), ist es erforderlich, laufend Personen nach dem Besuch unseres Pubs nach Hause zu bringen. Die Ziele dieser Fahrten sind L***, C***, M***, aber auch zum Teil A*** und nach N***/E***. | Da viele der Gäste aufgrund der strengen Alkoholvorschriften und Kontrollen nicht mit dem Auto nach Hause fahren können und wollen, haben wir unseren Gästen angeboten sie nach Hause zu bringen. Regelmäßig habe ich Gäste aus L***, C***, M*** und teils aus A*** nach Hause gebracht. |
| | Die Häufigkeit der Fahrten mit kürzerer Entfernung pro Tag ist zwischen 3 Fahrten und ca. 8 Fahrten . | |
| | 2007 wurden diese Fahrten jeweils am Mittwoch und Freitag zumeist von mir durchgeführt. Am Samstag war mir dies wegen der größeren Anzahl der Gäste im Pub nur selten möglich. In diesem Fall wurden die Gäste durch Herrn K* J* oder Frau K* transportiert. | Während dieses Jahres habe ich während der Woche (Montag -- Donnerstag) meist den „Heimbringservice“ durchgeführt. (ca. 5 Fahrten pro Abend) |
| | Die Häufigkeit der Fahrten einer einfachen Entfernung von mehr als 10 km ist relativ gering . Zum Teil betrifft dies 3 Fahrten pro Woche, zum Teil finden in einzelnen Wochen keine Fahrten mit dieser Entfernung statt. Die Ziele sind A***, N***, H***, E***. | |
| Gasthof und Hotel | Für den Gasthof habe ich Fahrten anlässlich von Veranstaltungen, Hochzeiten, div. Feiern laufend durchgeführt. Das Ziel dieser Fahrten ist zumeist die nähere Umgebung von L***. | Für den Gasthof habe ich auch zahlreiche Fahrten durchgeführt. Bei diversen Veranstaltungen das ganze Jahr über (Floriani, Bälle, Hochzeiten....) „Heimbringdienst“ der Besucher meist in L***, C*** und M***. (teils A***) |
| | Weitere Fahrten bezogen sich auf die Beförderung von Hotelgästen zum Nachtschifahren sowie zu anderen Gelegenheiten. | Die Hotelgäste wurden zum Nachtschifahren, auf Almen (z.B. **-Alm) ... gebracht. |
| | Ich habe weiters Taxifahrten für Beherbergungsgäste zur Abholung vom Bahnhof B***, vom Bahnhof S*** und vom Flughafen S*** durchgeführt. | Ebenso wurden Fahrten zur Abholung der Gäste am Bahnhof B***/S*** oder Airport S*** durchgeführt. |

Eine weitere undatierte Bestätigung stammt von einem Bediensteten der Schiliftgesellschaft

L*** und beinhaltet folgenden Aussagen:

Der Schilift ist jeweils am Mittwoch und Freitag abends zum Flutlichtschifahren geöffnet. Da es um diese Zeit keinen Schibus mehr gibt, werden die Gäste zumeist von Gastwirten und Vermietern zum Schilift gebracht und wieder abgeholt.

*Üblicherweise werden die Teilnehmer am Flutlichtschifahren vom L***er Hof mit PKW gebracht und wieder abgeholt. Durchschnittlich erfolgen pro Woche 3 bis 4 Fahrten vom L***er Hof zum Schilift.*

Darüber hinaus wird von mir das Hotel telefonisch verständigt, wenn Gäste während des Tages das Schifahren beenden und in das Hotel zurück fahren möchten. In diesem Fall wird ebenfalls eine Abholung vorgenommen, weil der Schibus zu diesen Zeiten noch nicht im Einsatz ist.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1 Vorsteuerabzug

2.1.1. Rechtsgrundlagen

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b Umsatzsteuergesetz 1994 (kurz UStG 1994; BGBl. Nr. 663/1994) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von **Personenkraftwagen**, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Davon ausgenommen sind unter anderem **Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung** dienen.

Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994).

Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL lautet:

"Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihrem zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."

Bis zum Zeitpunkt des Beitrittes zur Europäischen Union war das Umsatzsteuergesetz 1972 in Kraft (kurz UStG 1972; BGBl. Nr. 223/1972), dessen §§ 2 Abs. 1 und 12 Abs. 2 Z 2 lit. c – soweit für die hier notwendige Beurteilung relevant – denselben Wortlaut, wie die oben zitierten Bestimmungen des UStG 1994 hatten.

2.1.2 Literatur, Judikatur

Die Begriffe „gewerbliche Personenbeförderung“ und „gewerbliche Vermietung“ sind im § 12 UStG nicht näher definiert. Eine Definition des Begriffes gewerblich findet sich aber – wie oben zitiert – in § 2 Abs. 1 UStG 1972 sowie 1994.

Die Literatur vertritt unisono die Meinung, der eigentliche Unternehmenszweck müsse die Beförderung unternehmensfremder Personen sein (**Taxis, Mietwagen** nach dem Gelegenheitsverkehrsgesetz, BGBl Nr 85/1952). Zu den Fahrzeugen, die dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung dienen, sollen aber auch die sogenannten **Hotelwagen** zählen (Gästewagen-Gewerbe nach § 3 Abs. 1 Z 4 Gelegenheitsverkehrsgesetz). Zur gewerblichen Personenbeförderung soll bei einem Hotelwagen nicht nur die Beförderungen der Gäste und Bediensteten vom eigenen Betrieb zu Aufnahmestellen des öffentlichen

Verkehrs und umgekehrt, sondern auch die Ausflugsfahrten mit Hotelgästen, die Beförderung der Hotelgäste zu Schiliften, Bädern etc. gehören. Dient das Fahrzeug zu mindestens 80% allen diesen Zwecken, sei der Vorsteuerabzug zulässig (Verweis auf die Verwaltungsübung in Umsatzsteuerprotokoll 2001, AÖF Nr. 261/2001).

Die **Verwaltungsübung** geht derzeit also davon aus, dass es für die Anerkennung als Hotelwagen **nicht erforderlich** ist, dass den Hotelgästen für die Beförderung ein **gesondertes Entgelt** in Rechnung gestellt wird (Rz 1948 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 – kurz UStR 2000). Die UStR 2000 sind auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2000 ausgeführt werden bzw. sich ereignen (siehe Erlass des BMF vom 13.7.2005, GZ 09 4501/58-IV/9/00).

Bis zum Inkrafttreten dieser im Erlassrang stehenden UStR galt der Erlass des BMF vom 30.1.1981, GZ 06 1001/3-IV/6/81 (AÖF Nr. 64/1981). Obwohl die Literatur auch für diesen Geltungsbereich schon davon ausging, dass eine Beförderung ohne gesondertes Entgelt ausreichend sei (vgl. etwa *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur Mehrwertsteuer (Umsatzsteuergesetz 1972), § 12 Anm 137x) ist den Erläuterungen des Erlasses unter Punkt I B Abs. 2 keine diesbezügliche Aussage zu entnehmen.

Die aktuelle Ansicht der Verwaltung wurde von der **Literatur** ohne Anmerkungen übernommen (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer¹⁹, § 12 Tz 330/1 bis 330/4; *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar³, § 12 Tz 136[4]).

Dem steht die Ansicht des Finanzamtes sowie die Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat und den **Verwaltungsgerichtshof** entgegen. Letzterer sprach aus, dass unter einer gewerblichen Personenbeförderung (nur) die tatsächliche Ausübung der Beförderung von dritten Personen zu verstehen sei, wobei diese Tätigkeit zur **Erzielung von Einnahmen** unmittelbar durch die **Personenbeförderung selbst** erfolgen müsse (VwGH 27.8.1998, 98/13/0080 zur identisch formulierten Rechtslage des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972). Dieser Meinung schloss sich der Unabhängige Finanzsenat an (UFS 25.6.2007, RV/1022-W/05).

Wie oben schon zitiert findet sich im UStG 1994 ein Legaldefinition des Begriffes *gewerblich*. Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit nur dann als gewerblich oder beruflich, wenn sie nachhaltig ist und der **Erzielung von Einnahmen** dient.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist damit aber nicht die bloße Nutzung des Pkws zur Personenbeförderung. Diese Tätigkeit muss zudem „gewerblich“ ausgeübt werden, woraus eindeutig geschlossen werden muss, dass der Gesetzgeber den unmittelbaren Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung fordert, wie es auch der VwGH festgestellt hat.

Diese Auslegung des Gesetzes ist auch **gemeinschaftskonform**.

Bei Inkrafttreten der 6. MwSt-RL in Österreich am 1. Jänner 1995 war der Vorsteuerabzug im

Zusammenhang mit Pkw's und Kombis den Vorschriften des UStG 1972 entsprechend eingeschränkt. Diese Beschränkung durfte deshalb nach Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL in gleicher Form beibehalten – nicht aber ausgedehnt – werden (vgl. etwa VwGH vom 24.9.2008, 2007/15/0161 unter Berufung auf EuGH 8.1.2002, Rs C-409/99, *Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH und Michael Stadler*).

Die beim Beitritt Österreichs zur EU am 1. Jänner 1995 und damit bei Inkrafttreten der 6. MwSt-RL für Österreich bestehende Gesetzeslage und Erlasspraxis enthielt keine Zusicherung, dass es für die Beurteilung als „gewerbliche Personenbeförderung“ ausreichend sei, wenn die Personenbeförderung in einem (mittel- oder unmittelbaren) Konnex zum Unternehmen steht. Es kann den Vorschriften nicht entnommen werden, dass von einer qualifizierten – wie es vom VwGH später formuliert wurde - Erzielung von Einnahmen **„unmittelbar durch die Personenbeförderung selbst“** abgesehen werden könnte.

Damit bewirkte die höchstgerichtliche Rechtsprechung aber – obwohl sie im Widerspruch zu damals vertretenen Kommentarmeinung steht - kein Abgehen von einer bestehenden Verwaltungspraxis, sondern nur neue Erkenntnisse über die rechtsrichtige Auslegung der im Zeitpunkt des Beitritts zur EU geltenden Rechtsvorschriften.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund, den Aussagen des Höchstgerichtes nicht zu folgen. Für die Beurteilung der Pkw-Nutzung als „gewerblich“ ist deshalb die unmittelbare Erzielung von Einnahmen aus der Personenbeförderung notwendig.

Für Zwecke der Umsatzsteuer kommt der Tatsache, ob ein Fahrzeug zulassungsrechtlich bzw. gewerberechtlich als Hotel- bzw. Gästewagen eingestuft wird, nur Indizienwirkung zu. Es kommt in diesem Bereich nämlich nicht auf das Vorhandensein einer Gewerbeberechtigung an (VwGH 27.8.1998, 98/13/0080).

Es genügt somit nicht, dass die Beförderung von Personen in bloß mittelbarem Zusammenhang mit der Betreuung der Beherbergungs- und Lokalgäste als kundenbindende Service-Maßnahme steht. Würde man dies bejahen, müsste wohl jede Personenbeförderung im Zusammenhang mit einem Gewerbe als unternehmerisch beurteilt werden. Für eine solche Auslegung existieren aber keine stichhaltigen Argumente.

2.1.3 Schlussfolgerung

Damit konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein. Da der Berufungswerber selbst zugesteht, dass große Teile des Transportes der Hotelgäste und auch der Pub-Gäste ohne Verrechnung eines gesonderten Entgeltes erfolgte, und der Anteil der Fahrten, die für sich der Erzielung von Einnahmen diene, deshalb weit unter 80% liegt, waren die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 für den neu angeschafften Audi A6 im Jahr 2006 –

entgegen der Ansicht des Berufungswerber - nicht gegeben. Das Fahrzeug gilt damit nicht als für das Unternehmen angeschafft und ein **Vorsteuerabzug steht nicht zu**.

Abschließend darf klargestellt werden, dass sich die Darstellung der Nutzung des Audi hier ausschließlich auf die Frage der Erreichung der 80%-Marke bezieht. Die Frage, ob eine private Nutzung vorlag, war nicht relevant und wurde deshalb auch nicht beurteilt.

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt war vom Unabhängigen Finanzsenat in einer weiteren Entscheidung vom heutigen Tag (RV/0550-S/08) im Hinblick auf die Möglichkeit der Erstattung der Normverbrauchsabgabe zu beurteilen. Auf die dortigen Ausführungen und Unterschiede insbesondere im Hinblick auf der Erfordernis der unmittelbaren Entgeltlichkeit darf hingewiesen werden.

2.2 Vorläufigkeit des Bescheides

Der bekämpfte Bescheid wurde bisher vorläufig erlassen und – ausschließlich - mit der folgenden Standardbegründung untermauert:

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt.

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 Abs. 1 BAO).

Da der Ausspruch der Vorläufigkeit Spruchbestandteil eines Bescheides ist, muss eine im Sinne des § 289 Abs. 2 in Erledigung einer gegen einen vorläufigen Bescheid eingebrachten Berufung ergehende Berufsentscheidung dann endgültig erlassen werden, wenn im Zeitpunkt der Erledigung der Berufung die zur Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides Anlass gebende Ungewissheit bereits beseitigt wurde oder eine Ungewissheit tatsächlich überhaupt nicht vorlag (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 200 [Anm 15]).

Der Bescheidbegründung ist nicht zu entnehmen, welche Tatsachen Anlass für eine Ungewissheit gegeben haben sollen. Weder den Akten noch der aktuellen Stellungnahme des Finanzamtes können Hinweise auf solche ungewisse Sachverhaltselemente entnommen werden. Die Veranlagung hatte deshalb endgültig zu erfolgen.

Salzburg, am 29. Jänner 2009