

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 09.01.2014 gegen die Bescheide des ***1*** vom 29. November 2013 betreffend Normverbrauchsabgabe 05.2011, 11/2011 sowie Normverbrauchsabgabe für das Monat 10/2004 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde betreffend Normverbrauchsabgabe 05/2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und die Normverbrauchsabgabe wird mit EUR 10.820,89 festgesetzt. Die Beschwerde betreffend Normverbrauchsabgabe 11/2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und der Bescheid, mit dem der Antrag auf Vergütung vom 30.12.2011 iHv. EUR -4.727,27 abgewiesen wurde, wird bestätigt. Der Bescheid betreffend Normverbrauchsabgabe 10/2004 wird aus formellen Gründen - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer verfügte seit dem 10.8.2004 über eine Gewerbeberechtigung „Vermieten von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers“. Er vermietete von 2008 bis 2011 die Kfz Volvo (von 2008 bis 5/2011) und Mercedes (ab 5/2011) über ein sogenanntes „Autopoolmodell“.

Das Finanzamt führte im Jahr 2013 eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Normverbrauchsabgabe für die Jahre 2008 bis 2010, sowie eine Nachschau betreffend das Jahr 2011 durch. Anlässlich dieser Amtshandlungen und nach

Einvernahme von Zeugen wurden die folgenden im gegenständlichen Verfahren strittigen Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Normverbrauchsabgabe 10/2004

Siehe Beilage 1 Punkt 1a

Der NoVA-Mehrbetrag i.H.v. € 2.437,33 wird im Jahr 2011 aufwandswirksam, da dieses Fahrzeug am 24.5.2011 aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.(sh. Tz.7)

	<u>10/2004</u>
Vergütungsbetrag (Beilage1a)	3.230,12
Anmeldungsbeitrag (Beilage1a)	-792,79
Nachforderung lt. AP	<u>2.437,33</u>

Tz. 2 Normverbrauchsabgabe 5/2011

Siehe Beilage 1 Punkt 1c

	<u>5/2011</u>
Bemessungsgrundlage netto	60.978,41
NoVA-Satz 12%	7.317,41
Bonus gem § 6a/1 Z 3	-200,00
Malus gem § 6a/1 Z 2 lit a,b	1.900,00
Zuschlag gem § 6/6 NoVAG	1.803,48
zu entrichtende NoVA lt. AP	<u>10.820,89</u>

Tz. 3 Normverbrauchsabgabe 11/2011

Siehe Beilage 1 Punkt 1b

	<u>11/2011</u>
Antrag auf Vergütung v. 30.12.2011	-4.727,27
lt. AP	<u>0,00</u>
Mehrbetrag lt. AP	<u>4.727,27</u>

In der „Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.11.2013“ wird zur Begründung ausgeführt:

„Gem. § 3 Z 3 NoVAG sind Fahrzeuge, die zu mindestens 80% der kurzfristigen Vermietung dienen, von der NOVA befreit. Damit sind jene Fahrzeuge gemeint, die sprachüblich als „Leihfahrzeuge“ bezeichnet werden. Die Vermietung darf regelmäßig einen Monat nicht übersteigen. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung nach § 12 Abs. 1 Z 3 NOVAG, wobei Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird. In diesem Zusammenhang ist auf § 12 der Zulassungsstellenverordnung Bedacht zu nehmen, wonach die im Kraftfahrzeugverleih eingesetzten Kraftfahrzeuge von der Zulassungsbehörde mit der kraftfahrrechtlichen Verwendungsbestimmung „Kennziffer 22“ - zur Verwendung für die gewerbsmäßige Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers - zum Verkehr zugelassen werden

müssen (Zulassungsschein). Dem vorliegenden „Autopool“-Modell, 5 Rechtssubjekte zahlen zu gleichen Teilen auf Basis der Jahreslaufleistung, mangelt es einerseits an dem o.a. Nachweises des begünstigten Verwendungszweckes und darüberhinaus konnte vom Abgabepflichtigen keine geeignete Dokumentation im Zusammenhang mit der geforderten mindestens 80%-tigen kurzfristigen Vermietung vorgelegt werden (zB. Fahrtenbuch).“

Zu den einzelnen Feststellungen wurde Folgendes ausgeführt:

„Im Zuge der AP werden über nachfolgende NoVA-Anträge, -Anmeldungen sowie Vergütungen wie folgt abgesprochen:

*a.) NoVA 10/2004 -***2*** - Nachforderung: € 2.437,33*

Da über diesen Antrag bisher noch nicht mit Bescheid gem. § 92 BAO abgesprochen wurde, wird im Zuge der AP der Antrag auf Vergütung vom 14.10.2004 abgewiesen. (Vergütungsbetrag € 3.230,12) Die Anmeldung vom 16.5.2011 i.H.v. € 792,79 wird mit o.a Betrag aussaldi.

*b.) NoVA 11/2011 - ***3****

Der Antrag auf NoVA - Vergütung vom 30.12.2011 wird auf Grund der o.a. fehlenden Befreiungsvoraussetzung abgewiesen.

*c.) Mercedes ***4****

*Für das mit Rechnung vom ***5*** eigenimportierte Kfz wird auf Grund der o.a. fehlenden Befreiungsvoraussetzung NoVA i.H.v. € 10.820,89 vorgeschrieben.“*

Mit Bescheiden vom 29.11.2013 setzte das Finanzamt Normverbrauchsabgabe für die Monate 10/2004, 05/2011 und 11/2011 wie oben dargestellt fest und begründete dies mit Verweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung und der Beilage der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 12.11.2013.

Mit Schreiben vom 09.01.2014 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde betreffend Normverbrauchsabgabe für die Monate 10/2004, 05/2011 und 11/2011 und begründete – soweit entscheidungsrelevant - wie folgt:

„(...) Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 10/2004 wird zur Gänze angefochten. Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 5/2011 wird zur Gänze angefochten. Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für 11/2011 wird zur Gänze angefochten. (...) Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 10/2004 ist zur Gänze aufzuheben. Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 5/2011 ist zur Gänze aufzuheben. Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 11/2011 ist zur Gänze aufzuheben. Die Bescheide über

die Festsetzung (...) der Normverbrauchsabgabe 5/2011 und 11/2011 werden angefochten, da die Bescheide mit der Begründung erlassen wurden, dass nicht nachgewiesen werden konnte, dass der Tatbestand der kurzfristigen Vermietung erfüllt wird. Die Abgabenbehörde lasst dabei außer Acht, dass im Zuge von Zeugeneinvernahmen bewiesen wurde, dass die in Streit stehenden Kraftfahrzeugen einer Personengruppe jeweils an einen Tag pro Woche entgeltlich zum Gebrauch abwechselnd überlassen wurde. Die Nutzung durch eine Person erfolgte jeweils nur tageweise. Die für eine kurzfristige Vermietung schädliche Dauer von mehr als 30 Tagen wurde nie überschritten. Insofern wurde der Tatbestand für die Vergütung der Normverbrauchsabgabe sowie für die umsatzsteuerpflichtige Vermietung, die einen Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG zulässt, erfüllt.

Der Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 10/2004 ist als verjährt aufzuheben. Im Jahr 2004 wurde die Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 10/2004 rückerstattet. Gem. § 207 Abs. 4 BAO unterliegt das Recht eine zu Unrecht geleisteten Rückzahlung, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben der Verjährungsfrist von 5 Jahren. Falls die Vergütung der Normverbrauchsabgabe im Jahr 2004 zu Unrecht erfolgte, ist das Recht die Abgabe zurückzufordern im Jahr 2009 verjährt. Da bis zu diesem Zeitpunkt keine Unterbrechungshandlungen von Seiten der Abgabenbehörde gesetzt wurden, ist die einfache Verjährungsfrist von 5 Jahren anzuwenden. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. VwGH 8.9.2005, 2005/17/0029; 15.2.2006, 2002/13/0182).“

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 15.07.2014 betreffend Normverbrauchsabgabe für die Monate 10/2004, 05/2011 und 11/2011 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab und begründete wie folgt:

„Der Beschwerdeführer ***Bf1*** betreibt seit 13.1.1999 das freie Gewerbe „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“. Seit 10.8.2004 verfügt der Bf auch über die Gewerbeberechtigung „Vermieten von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers“. In den Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen erfolgte erst ab dem Jahr 2010 eine gesonderte Einnahmenposition „Mieterlöse PKW“. In den Jahren davor wurden die „Mieterlöse PKW“ zusammen mit den Einnahmen als „EDV-Dienstleister“ als „Erlöse 20%“ erklärt. Der Bf vermietet einen PKW über ein sogenanntes „Autopool-Modell“. Dabei wird abhängig von der Gesamt-Jahreslaufleistung im nachhinein ein Gesamt-Miettarif ermittelt und dieser durch die Anzahl der Autopool-Nutzer geteilt, wobei der Bf einen geschätzten Privatanteil von 20% ansetzt. Nutzer sind 4 Personen, die mit dem Bf bekannt sind. Mit diesem Modell sieht sich der Abgabepflichtige zusammen mit der o.a. Gewerbeberechtigung als „Leihwagenunternehmen“ mit den nachfolgenden abgaberechtlichen Begünstigungen: ° NoVA-Befreiung ° Vorsteuerabzug ° Erwerbsteuerabzug ° keine Berücksichtigung einer „Luxustangente“. Im Zuge der Außenprüfung wurden die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der jeweiligen Begünstigung geprüft und führten letztlich zu dem Schluss, dass für das vorliegende

„Autopool-Modell“ keine Begünstigung gem. § 3 Z 3 NoVAG bzw. § 12 Abs 2 Z 2b UStG vorliegt:
 ° der begünstigte Verwendungszweck wurde im Zulassungsschein nicht vermerkt ° in der vorgelegten KfZ-Versicherungsurkunde befindet sich kein Vermerk für die besondere Verwendung ° ein „öffentliches“ Angebot oder Werbung wie z.B über Internet, Printmedien etc. für das „Autopool“ wurde nicht vorgenommen ° es konnte im Zuge der Außenprüfung kein Fahrtenbuch bzw ähnliche Aufzeichnungen vorgelegt werden, mit denen die notwendigen Voraussetzungen nachgewiesen wurden. In der dagegen vorgebrachten Beschwerde, wird lediglich angeführt, dass die in Streit stehenden Kraftfahrzeuge einer Personengruppe jeweils an einem Tag pro Woche zum entgeltlichen Gebrauch abwechselnd überlassen wurden - worüber auch eine Zeugenbefragung durch den Prüfer stattgefunden habe - und auch die für eine kurzfristige Vermietung schädliche Dauer von 30 Tagen nie überschritten wurde.

Gem § 3 Z 3 NoVAG sind Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, von der Normverbrauchsabgabe befreit. Damit sind jene Fahrzeuge gemeint, die sprachüblich als „Leihfahrzeuge“ bezeichnet werden, die zu mindestens 80% der kurzfristigen Vermietung dienen und die Vermietung darf regelmäßig einen Monat nicht übersteigen. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung gem § 12 Abs 1 Z 3 NoVAG, wobei die Voraussetzungen über den begünstigten Verwendungszweck nachgewiesen werden müssen. Für die Inanspruchnahme der Vorsteuer gem § 12 Abs 2 Z 2b UStG ist ebenfalls Voraussetzung, dass das KFZ zu mind. 80% der gewerblichen Vermietung dient.

In Ihrem Fall wurden auch im Beschwerdeverfahren keine weiteren Argumente oder gar Unterlagen vorgelegt, die die geforderten Nachweise darstellen könnten. Auch die in der Beschwerde angeführten Zeugeneinvernahmen können nicht als solche angesehen werden: - eine von der Abgabenbehörde befragte „Autopool-Nutzerin“ sagte aus, das Fahrzeug ca. 1-mal pro Woche genutzt zu haben, jedoch war ihr weder ein Fahrtenbuch bekannt, noch konnte sie entsprechende Aufzeichnungen betreffend ihrer Angaben vorlegen. - ein Befragter gab zu Protokoll, das „Autopool-Modell“ zu kennen, auch habe er 2 Jahre (!!!) die Jahressummen bezahlt, jedoch das Fahrzeug kein einziges Mal benutzt. - ein weiterer „Nutzer“ hat lt. ZMR keinen Wohnsitz in Österreich (per ***6*** nach ***7*** verzogen) und - der Geschäftsführer 2-er GmbH's (ebenfalls „Nutzer“) konnte der Vorladung in Folge einer schweren Erkrankung nicht Folge leisten. Dass andere Personen das „Autopool-Fahrzeug“ benutzten und dafür auch bezahlten, wird vom ho Finanzamt nicht bestritten, nur erfüllt nicht jede entgeltliche Weitergabe eines PKWs automatisch die o.a. Begünstigungen. Darüber hinaus entspricht die gesamte Gestaltung des vorliegenden „Autopool-Modells“ nicht den branchenüblichen Kriterien, so werden etwa die Jahresbeträge ausgehend von der im Jahr gesamt zurückgelegten Kilometerleistung auf die einzelnen Nutzer zu gleichen Teilen im nachhinein aufgeteilt, Einzelaufzeichnungen wie z.B. Fahrtenbücher werden nicht geführt, über den Kraftstoffverbrauch gibt es keine Vereinbarung und auch eine in diesen Fällen übliche KfZ-Versicherung wurde nicht abgeschlossen. Da die erforderlichen Kriterien für eine begünstigte

Verwendung gem § 3 Z 3 NoVAG und den Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 2 Z 2b UStG nicht gegeben sind, war spruchgemäß zu entscheiden.

ad NOVA-Rückvergütung 10/2004: § 209a Abs 2 BAO lautet: Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde. Dem Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe 10/2004 vom 14.10.2004 wurde mit der Rückzahlung der NoVA zwar inhaltlich entsprochen, jedoch ohne eine formelle, bescheidmäßige Erledigung. Somit war der Antrag, der innerhalb der Verjährungsfrist eingebracht wurde, noch offen und wurde im Zuge der BP – aufgrund der fehlenden Voraussetzungen - mit einem abweisenden Bescheid erledigt. Es wurde somit die Erledigung eines –nicht verjährten – offenen Antrages gem. § 85 BAO durchgeführt und daher ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. “

Betreffend Umsatzsteuer fand am 24.09.2019 zu RV/7105106/2014 eine mündliche Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, in der – wie es dem Erkenntnis des Senats vom 25.09.2019 zu entnehmen ist - zum Beschwerdepunkt „Autopoolmodell“ Folgendes vorgebracht wurde:

„In der mündlichen Verhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter das bisherige Vorbringen und betonte dass das Modell seit 2004 existiere und im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2008 nicht beanstandet worden sei. Es sei von einer kurzfristigen Überlassung auszugehen, es seien Rechnungen gelegt und bezahlt worden und die Umsatzsteuer sei abgeführt worden. Die Vertreterin der Amtspartei wiederholte das Vorbringen des Finanzamtes, wonach keine Nachweise darüber vorlägen, dass die KFZ's tatsächlich zu 80% der gewerblichen Vermietung gedient hätten. Eine gewerbliche Vermietung hätte sich in der KFZ Versicherung niederschlagen müssen, es habe nur eine normale Haftpflichtversicherung bestanden. Ein höheres Risiko wegen Mitbenutzung durch andere Personen sei nicht abgedeckt gewesen. Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass die Art der Versicherung auf die umsatzsteuerliche Behandlung keinen Einfluss habe, maßgeblich sei der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes. Es seien 10-15 Nutzern Rechnungen gelegt worden und kein Wirtschaftsteilnehmer würde etwas ohne Erhalt einer Leistung bezahlen. Die Vertreterin der Amtspartei verwies darauf, dass die genannte Zahl von 10-15 Nutzern nicht zutreffe und ein Nutzer sogar ausgesagt habe, bezahlt zu haben, ohne je ein Fahrzeug genutzt zu haben.“

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2011 wurden als unbegründet abgewiesen, wobei der erkennende Senat in seinen Entscheidungsgründen Folgendes ausführte:

„Im vorliegenden Fall wurde kein Fahrtenbuch betreffend die vermieteten PKWs vorgelegt und auch nicht behauptet, dass ein solches geführt wurde. Auch die als Zeugen vernommenen Personen haben angegeben keine Fahrtaufzeichnungen geführt zu haben. Die zurückgelegten vom Bf. angegebenen Jahresgesamtkilometer sind daher in den Streitjahren 2008 bis 2011 nicht eindeutig und konkret den Autopoolnutzern zuzuordnen, sodass eine Überprüfung ob mindestens zu 80% die Vermietung erfolgt ist, nicht möglich ist. Ein von Rechtsprechung und Lehre gefordertes fortlaufend geführtes Fahrtenbuch, welches Eintragungen über Zweck der Fahrt, Ort der Übernahme bzw. Übergabe des PKW mit Kilometerstandsangabe enthält, lag weder für den PKW Volvo, noch Mercedes vor. Derjenige, der abgabenrechtliche Begünstigungen - wie hier den Vorsteuerabzug bei Personenkraftwagen aufgrund mindestens 80%iger gewerblicher Vermietung - geltend macht, hat das Vorliegen der dafür notwendigen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. (...)

Da seitens des Bf. die von § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994 geforderte gesetzliche Voraussetzung des mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung Dienens der Fahrzeuge Volvo und Mercedes nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, hat der Bf. nicht das Recht in Bezug auf die Kosten der Anschaffung und den Betrieb dieser PKWs (Volvo und Mercedes) den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Da der eigenimportierte PKW Mercedes nicht zu mindestens 80% der gewerblichen Vermietung diente, finden die Bestimmungen des § 8 Abs. 6 EStG 1988, sowie § 20 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 Anwendung, die (...) geltend gemachte Vorsteuer von € 12.195,68 wird nicht anerkannt. Die Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 war daher abzuweisen.“

Im konkreten Verfahren betreffend Normverbrauchsabgabe für die Monate 10/2004, 05/2011 und 11/2011 brachte der Beschwerdeführer am 20.05.2020 ein ergänzendes Beschwerdevorbringen vor:

„(...) Jedoch wird die Festsetzung der NovA – betreffend Abweisung des Antrags auf Vergütung der Nova für 10/2004 insofern bestritten, als vorgebracht wird, dass der Beschwerdeführer einen Bescheid im Jahr 2004 erhalten hat. Da die Aufbewahrungsfrist im Jahr 2013 bereits abgelaufen war, hat der Beschwerdeführer den Bescheid nicht aufbewahrt, da er dachte, dass die Rechtsangelegenheit bereits erledigt war. Im Sinne der Rechtssicherheit wird somit beantrag, den Abweisungsbescheid betreffend 10/2004 aufzuheben.“

Das Bundesfinanzgericht übermittelte mit Schreiben vom 26.05.2020 das ergänzende Vorbringen des Beschwerdeführers der belangten Behörde zur Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 03.06.2020 übermittelte die belangte Behörde eine Stellungnahme betreffend Normverbrauchsabgabe für das Monat 10/2004 mit folgendem Inhalt:

„1.) Aktenvermerk wurde zur Kenntnis genommen. Die Aussage, dass der BW im Jahr 2004 hinsichtlich der NOVA 10/2004 einen Bescheid erhalten hätte, wurde erstmals getätigt, dies wurde weder während der Betriebsprüfung noch im Beschwerdeverfahren auch nur erwähnt.

2.) Es gibt keinen Bescheid 10/2004 aus dem Jahr 2004. Der einzige Bescheid, der zum NOVA-Vergütungsantrag vom 14.10.2004 ausgestellt wurde, ist der vom 24.10.2013.

Es wurde lediglich am 02.11.2004 eine Buchungsmitteilung automatisiert versendet (s. Bedingungen für die Ausfertigung von Buchungsmitteilungen). Trotz umfangreichen Recherchen ist es nicht gelungen, eine Kopie der Buchungsmitteilung zu erhalten. Eine Kopie oder Reproduktion ist nicht vorgesehen und kann auch nicht erstellt werden.

Laut Auskunft der zuständigen Stellen (AS, Produktmanagement zur AS, bw Fachbereich SVE, IT-Sektion) werden gern § 227 BAO Buchungsmitteilungen automatisiert einmalig den Abgabepflichtigen erstellt, als Verständigung über eine Zahlungsverpflichtung von Abgaben. Die Behörde kann diese weder einsehen noch ausdrucken und hat auch keine Möglichkeit, diese zu reproduzieren. Auf die das Antwortschreiben des Produktmanagements vom 05.06.2020 (e-mail) wird hingewiesen. Buchungsmitteilungen sind keine Bescheide. Es existiert kein Zustellnachweis, da die Buchungsmitteilung als Momentaufnahme ohne einen solchen automatisiert versendet wird. Auf die Richtlinie für die Abgabenerhebung darf hingewiesen werden: Richtlinien für die Abgabenerhebung GZ 05 2202/1-IV/5/03 idF GZ BMF-010103/0166-IV/4/2014 vom 07.11.2014: 1371 Die Buchungsmitteilung ist eine Verständigung über Art, Höhe und Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung der Abgaben. Sie muss, damit keine Mahnung erforderlich ist, spätestens eine Woche vor dem Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung zugestellt sein. Ist dies nicht der Fall, dann ist vor Einleitung der Vollstreckung die nach dem Gesetz erforderliche Mahnung zu vollziehen. 1372 Buchungsmitteilungen sind keine Bescheide, sondern haben bloßen Mitteilungscharakter, und zwar auch dann, wenn sie eine Lastschrift zum Gegenstand haben. Verweist allerdings ein Abgabenbescheid hinsichtlich der Fälligkeit auf die Buchungsmitteilung, so ist die dort enthaltene Fälligkeitsangabe Spruchbestandteil des Bescheides (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299).

3.) Im Aktenvermerk des BFG vom wird erstmals vorgebracht, dass der BF einen Bescheid hinsichtlich der Vergütung der NOVA 10/2004 erhalten hätte. Weder während des gesamten Prüfungsverfahrens noch in der Beschwerde wurde vom BW behauptet, er hätte einen Bescheid zur NOVA 10/204 erhalten.

Ein derartiger Bescheid wurde vom ho Finanzamt 2004 nicht erstellt. Dazu ist auszuführen, dass es nach der Verwaltungspraxis bei NOVA-Vergütungsanträgen nur dann zu einer Erledigung mittels Bescheid kam, wenn dem Antrag nicht stattgegeben wurde. Bei einer Stattgabe erfolgte lediglich eine Verbuchung auf dem Steuerkonto und ggf eine (Rück-)Zahlung. Siehe Erlass vom 20.02.2012, BMF-010220/0022-IV/9/2012.

Der Bescheid zur NOVA-Vergütung 10/2004 ist erstmalig 2013 ergangen. Damit ist die Behauptung, dass der BF den Bescheid aus 2004 aufgrund des Ablaufs der Aufbewahrungsfrist nicht aufbewahrt habe, nicht zutreffend und erhöht nicht die Glaubwürdigkeit des BF.

4.) Die Vergütung der NOVA wurde am 24.10.2004 für den Zeitraum 10/2004 beantragt, weil eine kurzfristige Vermietung des KFZ beabsichtigt war. Zu diesem Zeitpunkt konnte der Nachweis, dass die Voraussetzungen für eine Vergütung vorliegen noch gar nicht überprüft werden. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die notwendigen Voraussetzungen nicht vorgelegen haben und eine Vergütung der NOVA 10/2004 nicht zusteht. Der Antrag vom 24.10.2004 war bis zum Abschluss der BP nicht bescheidmäßig erledigt (siehe Pkt 3.), sondern erst im Zuge der BP wurde ein Abweisungsbescheid erlassen. Damit ist auch die im AV ins Treffen geführte Rechtssicherheit nicht verletzt, weil es nicht zu einer nachträglichen Änderung eines Bescheides gekommen ist - mangels Bescheid gar nicht kommen konnte! Auf die Begründung der BVE darf hingewiesen werden.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. „Autopoolmodell“

Der Beschwerdeführer verfügt seit dem Jahr 2004 über eine Gewerbeberechtigung für „Vermieten von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers“. Der in den Jahren 2008 bis 05/2011 vermietete Kfz Volvo war von 2004 bis 2011 auf den Beschwerdeführer angemeldet. Ab Mai 2011 war der später vermietete Kfz Mercedes, welcher eigenimportiert worden war, mit demselben Kennzeichen auf den Beschwerdeführer zugelassen. In den Zulassungsscheinen und Versicherungsurkunden der Kfz ist keine besondere Nutzung als Verwendung zur gewerblichen Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers vermerkt. Der Beschwerdeführer hatte mit mehreren Personen Vermietungsverträge abgeschlossen. Der Autopoolvertrag beinhaltete, dass ein Auto von mehreren Nutzern genutzt wurde. Jeder nutzte das Auto pro Monat an mindestens fünf Tage, wobei bei 14-tägiger Voranmeldung bargeldlos mit Tankkarte getankt wurde. Der Grundpreis richtete sich nach der Jahresgesamtkilometerleistung. Der Miettarif wurde nach der anteiligen Jahreslaufleistung in Kilometer, geteilt durch die Anzahl der Autopoolnutzer errechnet. Berechnungsgrundlagen waren der durchschnittliche Verbrauch und die Versicherung, wobei vereinbart war, dass der Autopoolnutzer den Selbstbehalt trug. Es wurden für eine Person Sondervermietungsrechnungen mit Tagespauschalen ausgestellt, die restlichen Kunden erhielten Autopoolnutzungsrechnungen. Die an die Autopoolnutzer ausgestellten Rechnungen enthielten ein pauschales Grundentgelt je nach Kilometerleistung sowie Abrechnung für die tatsächlich gefahrenen Kilometer. Im Jahr 2011 wurden

Tagespauschalen abgerechnet. Fahrtenbücher betreffend der Kfz Volvo und Mercedes wurden trotz Aufforderung vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt. Mehrere Zeugen wurden einvernommen, wobei einer aussagte, von 2008 und 2009 die Rechnungen als Autopoolbeteiligter bezahlt zu haben, jedoch mangels Fahrpraxis nie ein Auto benutzt zu haben. Eine weitere Zeugin gab an, dass sie das Auto ungefähr einmal pro Woche nach Voranmeldung beim Betriebssitz des Beschwerdeführers abgeholt und benutzt habe und die Rechnungen bezahlt habe. Fahrtenbuch habe sie keines geführt oder gesehen.

1.2. Abweisung bzw. „Nachversteuerung“ Nova-Vergütung:

Betreffend Normverbrauchsabgabe für den Monat 10/2004 hat der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 24.10.2004 einen Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe gestellt. Die Vergütung der Normverbrauchsabgabe wurde am 24.10.2004 für den Zeitraum 10/2004 beantragt, weil eine kurzfristige Vermietung des Kfz beabsichtigt war. Dieser Antrag wurde nicht bescheidmäßig erledigt, sondern es wurde lediglich am 02.11.2004 automatisiert eine Buchungsmitteilung versendet, in der dem Beschwerdeführer eine Gutschrift iHv. EUR € 3.230,12 zur Kenntnis gebracht wurde. Gemäß der Verwaltungspraxis kam es im Falle von Normverbrauchsabgabe-Vergütungsanträgen nur dann zu einer Erledigung mittels Bescheid, wenn dem Antrag nicht stattgegeben wurde. Bei einer Stattgabe erfolgte lediglich eine Verbuchung auf dem Steuerkonto und eine (Rück-)Zahlung. Die belangte Behörde verwies dabei auf den Erlass des BMF vom 20.02.2012, BMF-010220/0022-IV/9/2012 und führte in der Stellungnahme vom 03.06.2020 dazu aus: *„Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die notwendigen Voraussetzungen nicht vorgelegen haben und eine Vergütung der NOVA 10/2004 nicht zusteht. Der Bescheid zur NOVA-Vergütung 10/2004 ist erstmalig 2013 ergangen. Der Antrag vom 24.10.2004 war bis zum Abschluss der BP nicht bescheidmäßig erledigt, sondern erst im Zuge der BP wurde ein Abweisungsbescheid erlassen.“*

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen zu Punkt 1.1. sind dem Senatsverfahren und der abgehaltenen mündlichen Verhandlung sowie des Erkenntnisses vom 25.09.2019 zu RV/7105106/2014 entnommen.

Die Sachverhaltsfeststellungen zu Punkt 1.2. sind Ausfluss des Vorhalteverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht und der Stellungnahme der belangten Behörde vom 03.06.2020.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. „Autopool“ (Abweisung)

Gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 sind Kfz, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, von der Normverbrauchsabgabe befreit. Damit sind jene Kfz gemeint, die sprachüblich als „Leihfahrzeuge“ bezeichnet werden, die zu mindestens 80% der kurzfristigen Vermietung dienen. Als kurzfristig gilt die Vermietung eines Kraftfahrzeuges während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 30 Tagen, wobei es auf den tatsächlichen Besitz oder Verwendung ankommt. Entscheidend sind nicht die vertraglichen Vereinbarungen, sondern die tatsächlichen Verhältnisse (Ruppe/Achatz, UStG, zu § 12). Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG 1991, wobei die Voraussetzungen über den begünstigten Verwendungszweck nachgewiesen werden müssen.

Im konkreten Fall wurden keine Fahrtenbücher vorgelegt und nicht behauptet, dass solche geführt wurden. Auch die als Zeugen vernommenen Personen haben angegeben, keine Fahrtaufzeichnungen geführt zu haben. Ein von Rechtsprechung und Lehre gefordertes fortlaufend geführtes Fahrtenbuch, welches Eintragungen über Zweck der Fahrt, Ort der Übernahme bzw. Übergabe des Kfz mit Angabe des Kilometerstandes liegt für die betreffenden Kfz nicht vor (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, zu § 16).

Die vom Beschwerdeführer angegebenen Jahresgesamtkilometer sind im Beschwerdezeitraum nicht den Autopoolnutzern zuordenbar, sodass eine Überprüfung ob mindestens zu 80% die Vermietung erfolgt ist, nicht möglich ist. Für die Kfz liegen auf den Beschwerdeführer lautende Versicherungsverträge vor, in welchen keine besondere Verwendung der Fahrzeuge angegeben ist. Das Vorliegen einer kurzfristigen Vermietung wurde im konkreten Fall durch den Beschwerdeführer weder nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Derjenige, der abgabenrechtliche Begünstigungen - wie hier die Vergütung der Normverbrauchsabgabe bei Kfz aufgrund mindestens 80%iger gewerblicher Vermietung - geltend macht (VwGH 17.5.2006; 2006/14/0006), hat das Vorliegen der dafür notwendigen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (VwGH 24.4.1996, 95/13/0178).

Der Vergütungstatbestand und der Befreiungstatbestand betreffend Normverbrauchsabgabe der begünstigten kurzfristigen Vermietung von Kfz liegt jedoch nicht vor, weshalb die erforderlichen Kriterien für eine begünstigte Verwendung gem § 3 Z 3 NoVAG 1991 nicht gegeben waren. Aus diesem Grund waren die Beschwerden betreffend 05/2011 und 11/2011 als unbegründet abzuweisen.

3.1.2. Abweisung bzw. „Nachversteuerung“ Nova-Vergütung (Aufhebung aus formellen Gründen)

Die belangte Behörde bringt unter Verweis auf den Erlass des BMF vom 20.02.2012, BMF-010220/0022-IV/9/2012 ins Treffen, dass der vom Beschwerdeführer gestellte Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe vom 14.10.2004 zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung am 29.11.2013 noch als unerledigt galt. Die automatisiert versendete Buchungsmitteilung vom 02.11.2004 bestätigte nur, dass *„bei einer Stattgabe (...) eine Verbuchung auf dem Steuerkonto und ggf eine (Rück-) Zahlung“* erfolgte, da *„es nach der Verwaltungspraxis bei NOVA-Vergütungsanträgen nur dann zu einer Erledigung mittels Bescheid kam, wenn dem Antrag nicht stattgegeben wurde.“*

Dem Erlass des BMF vom 20.02.2012, BMF-010220/0022-IV/9/2012 ist eine Änderung der Verwaltungspraxis aufgrund eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen. Wie im konkreten Fall, gewährte das Finanzamt im Anlassfall vorerst die beantragte Vergütung der Normverbrauchsabgabe. Nach einer Außenprüfung gelangte das Finanzamt zur Ansicht, dass die Voraussetzungen für die NoVA-Vergütung nicht vorgelegen sind und forderte die erstattete NoVA-Vergütung wieder zurück. Wie der oben angeführte Erlass richtig ausführt, kritisierte der Verwaltungsgerichtshof die Vorgehensweise bereits vergütete Beträge *„zur Nachzahlung“* vorzuschreiben (VwGH 29.09.2011, 2011/16/0128).

Der Verwaltungsgerichtshof legte im selben Erkenntnis fest, dass das Finanzamt bereits über den Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe gemäß § 12 NoVAG 1991 aufgrund des Antrages des Beschwerdeführers vom 14.10.2004 bescheidmäßig hätte absprechen müssen. Der Verwaltungsgerichtshof verwies dabei auf seine frühere, einheitliche Rechtsprechung (VwGH 2.3.2006; 2002/15/0144) und führte aus, dass bei Zutreffen der Ansicht, dass der Tatbestand der Normverbrauchsabgabe-Befreiung nach § 3 Z 3 NoVAG 1991 nicht erfüllt wäre, dieses Verfahren wiederaufzunehmen gewesen wäre und im wiederaufgenommenen Verfahren hätte der Vergütungsantrag abgewiesen werden müssen. Im konkreten Fall hätte die belangte Behörde daher dieses vom Verwaltungsgerichtshof und von der BAO vorgegebene Verfahren durchführen müssen.

Selbst wenn man – entgegen der hier vertretenen Rechtsmeinung – keine Bedenken erkennen würde, *„wenn die Vergütung der Normverbrauchsabgabe - bei Vorliegen der geforderten Voraussetzungen - wie bisher ohne (stattgebende) Bescheiderlassung erfolgt (Vornahme der Vergütung mittels Buchung und Zahlung)“* und damit gewährleistet sei, *„dass das Finanzamt den vergüteten NoVA-Betrag wiederum zurückfordern kann, wenn (später) hervorkommt, dass die Voraussetzungen der NoVA-Vergütung (schon) ursprünglich nicht vorgelegen sind“* und dass der *„Antrag trotz vorgenommener Vergütung (Zahlung an den Antragsteller) noch offen bzw.*

unerledigt ist“ kann bei verfassungsrechtlicher Interpretation der angewandten Rechtsnormen „die Vorgehensweise bereits vergütete Beträge *"zur Nachzahlung"* vorzuschreiben“ keinesfalls unter Außerachtlassung der §§ 207 ff BAO festgelegten Fristen, also wie im konkreten Fall der Fall erst nach über neun Jahren vorgenommen werden. Es kann davon ausgegangen werden, dass auch der Erlassgeber bei Erlasserstellung eine zeitnahe Überprüfung der Gegebenheiten durch das Finanzamt im Auge hatte.

Dass trotz widersprechender höchstgerichtlicher Rechtsprechung im konkreten Fall, wie im Erlass vorgegeben - an den das Bundesfinanzgericht jedoch nicht gebunden ist - „aus *verfahrensökonomischen Gründen*“ von der belangten Behörde ein anderer Weg gewählt wurde, ändert nichts an der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides betreffend Normverbrauchsabgabe für das Monat 10/2004: dieser Bescheid ist somit aus den oben genannten Gründen – aus formellen Gründen – aufzuheben.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der einheitlichen, ständigen, in diesem Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 17. Juni 2020