

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Karoline Windsteig, die Richterinnen Dr. Adebiola Bayer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Zeller in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch GEYER & GEYER Wirtschaftstreuhand GmbH, Rudolf von Alt-Platz 1, 1030 Wien, über die Beschwerden vom 16. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 16. Oktober 2018 betreffend Abweisung der Vergütung der Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 11/2015 und 02/2017 und teilweise Stattgabe der Vergütung der Normverbrauchsabgabe für die Zeiträume 04/2016 und 11/2016 in der Sitzung am 30. September 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung der Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 11/2015 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend teilweise Stattgabe der Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 04/2016 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
3. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend teilweise Stattgabe der Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 11/2016 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
4. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abweisung der Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 02/2017 wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
5. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz \(B-VG\)](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden "Bf.") ist ein Taxi- und Mietwagenunternehmen. Bei ihr wurde eine Außenprüfung u.a. betreffend Normverbrauchsabgabe 2014 bis 2016 und eine Nachschau betreffend die Monate Jänner bis Dezember 2017 durchgeführt.

Dazu stellte der Prüfer in seinem Bericht fest, dass die Bf. eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 11/2015 iHv EUR 53.086,76, den Zeitraum 04/2016 iHv EUR 34.160,00, den Zeitraum 11/2016 iHv EUR 63.704,16 und den Zeitraum 02/2017 iHv EUR 25.657,89 beantragt habe, welche am Abgabenkonto gutgeschrieben worden sei. Die Bf. habe im Zuge der Prüfung ausgeführt, dass eine kurzfristige Vermietung der Kraftfahrzeuge geplant gewesen sei. Da jedoch die Abwicklung des Hauptgeschäftes des Taxigewerbes sehr viel Zeit in Anspruch genommen habe, sei die Vermarktung (aktive Bewerbung) des Geschäftszweiges der Vermietung zu kurz gekommen. Um dennoch Einkünfte zu lukrieren, seien Fahrzeuge der A GmbH zu Vorführzwecken, Probefahrten und Kundenrepräsentationen zur Verfügung gestellt worden, um in späterer Folge möglicherweise einen Verkauf der Fahrzeuge herbeiführen zu können. Einige Fahrzeuge seien an Firmen, die B, dem Geschäftsführer des Gruppenträgers C GmbH sowie Geschäftsführer-Gesellschafter der A GmbH, bekannt seien, vermietet worden. Hinsichtlich der genannten Fahrzeugzurverfügungstellungen seien Ausgangsrechnungen der Bf. geschrieben worden.

Der Prüfer hielt in seinem Bericht fest, dass die Ausgangsrechnungen auch vorgelegt worden seien. Andere Aufzeichnungen wie Fahrtenbuch, sonstige entsprechende Unterlagen, schriftliche Verträge oder Vereinbarungen seien nicht geführt bzw. vorgelegt worden. Die Fahrzeuge seien fast ausschließlich an die A GmbH und die D GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer B sei, für mehrere Monate bereitgestellt worden. Es sei mittels pauschaler monatlicher Bereitstellungsprovision Monate später abgerechnet worden, im Jahr 2018 auch teilweise Monate im Vorhinein. Bei den übrigen Bereitstellungen seien zwar die Anzahl der Tage und das Monat angeführt, aber die Verrechnung sei mittels Tagespauschalsatz ohne weitere nähere Angaben an die fahrzeugbezogen jeweils selben Kunden erfolgt. Laut [§ 12 der Zulassungsstellenverordnung \(ZustV\)](#) seien Anträge auf Zulassung von Kraftfahrzeugen bei den Zulassungsstellen mit einem Formblatt einzubringen. Laut [§ 37 Kraftfahrgesetz 1967 \(KFG 1967\)](#) habe der Zulassungswerber eine Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges abzugeben. Diese sei in der Zulassungsbescheinigung eingetragen und ersichtlich. Nach der Eintragung der Verwendung des Fahrzeuges im Zulassungsschein werde auch die Prämienfindung (gefarenerhöhender Umstand) der Versicherung bestimmt. Bei der Bf. seien die prüfungsfeststellungsgegenständlichen Fahrzeuge unter der Kennziffer 01 - "zu keiner

besonderen Verwendung bestimmt" - in der Zulassungsbescheinigung eingetragen und nicht unter der Kennziffer 022 - *"zur Verwendung für die gewerbsmäßige Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers bestimmt"*. Gemäß [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) seien Vorgänge in Bezug auf Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% zur kurzfristigen Vermietung verwendet würden, von der Normverbrauchsabgabe befreit. Die Befreiung erfolge im Wege der Vergütung ([§ 12 Abs 1 Z 3 NoVAG 1991](#)). Voraussetzung sei, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen werde. Die Rechtsfolge, dass die Befreiung von der NoVA gemäß [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) nicht zustehe, wenn der begünstigte Zweck nicht nachgewiesen werde, ergebe sich zwingend aus dem Gesetz. Als kurzfristig gelte die Vermietung eines Kraftfahrzeuges während eines ununterbrochenen Zeitraumes von nicht mehr als 30 Tagen, wobei es auf die tatsächliche Verwendung ankomme. Die Vermietungstätigkeit müsse im Sinne eines (ertragsteuerlichen) Gewerbebetriebes entfaltet werden. Unter gewerbliche Vermietung fielen nicht generell alle Fahrten, bei welchen unternehmensfremde Personen ein Kfz des Unternehmens selbst steuerten, sondern die Vermietung müsse das Merkmal der Gewerblichkeit aufweisen. Das Gesetz erfordere demnach eine qualifizierte Form der Gebrauchsüberlassung, nämlich die *"gewerbliche"* Vermietung. Die diesbezügliche Betätigung müsse - isoliert betrachtet - eine gewerbliche darstellen. Da in Bezug auf die Vermietung eine isolierte Betrachtung anzustellen sei, komme es auf eine allfällige weitere unternehmerische Tätigkeit nicht an. Für die Annahme eines Gewerbebetriebes seien zusätzlich zur Nutzungsüberlassung weitere Leistungen, die für einen Gewerbebetrieb typisch seien und über den Rahmen geringfügiger typischer Nebenleistungen hinausgingen, erforderlich. Die Vermietung führe ohne Hinzutreten weiterer Leistungen für sich genommen nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Da die Verwendung eines Kraftfahrzeuges für einen Dritten nach Ablauf einer gewissen Zeit nur mehr äußerst schwer nachvollziehbar sei, sei vom Abgabepflichtigen dafür zu sorgen, dass schlüssige und verlässliche Nachweise zeitnah erstellt (und aufbewahrt) würden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH trete der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (dazu zählten auch Vergütungen) insofern in den Hintergrund, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliege. Es liege an der Partei, selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprächen. Es sei Sache des Vermieters, einen geeigneten Nachweis zur 80%igen gewerblichen Vermietung zu erbringen, wobei der Nachweis der Fahrten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen habe. Ein Fahrtenbuch habe alle Fahrten zu enthalten. Es müsse fortlaufend und übersichtlich geführt sein und habe Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt, Nennung des Kunden sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar anzugeben, also die exakte Dokumentation der Übernahme und Rückgabe (wann, wer und wo, welche Kilometerstände, etc.) des jeweiligen Fahrzeuges. Es müsse sich auf Grund der Aufzeichnungen zweifelsfrei ergeben, unter welchen konkreten vertraglichen und tatsächlichen Bedingungen die gewerbliche Vermietung erfolge.

Somit kam der Prüfer in seinem Bericht zum Ergebnis, dass der Antrag auf Vergütung der NoVA im Ausmaß von EUR 53.086,76 für den Zeitraum 11/2015, im Ausmaß von EUR 14.000,00 für den Zeitraum 4/2016, im Ausmaß von EUR 59.374,80 für den Zeitraum 11/2016 und im Ausmaß von EUR 25.657,89 für den Zeitraum 2/2017 abzuweisen sei.

Dazu entgegnete die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 31. August 2018, dass bei einer Vielzahl der Fahrzeuge, die der A GmbH zur Verfügung gestellt worden seien, die Kennzeichen sofort bei der Versicherung hinterlegt worden seien, es keine Fahrten gegeben habe und diese nur im Schauraum der A GmbH gestanden seien. Es sei der Verkauf dieser Fahrzeuge mit Gewinn beabsichtigt gewesen. Es habe sich bei den Fahrzeugen um Modelle gehandelt, die von den Herstellern bzw. Generalimporteuren nicht direkt an die A GmbH verkauft worden seien. Es könne bescheinigt werden, dass bei einer Vielzahl von Fahrzeugen die Kennzeichen über lange Zeit bei der Zulassungsstelle hinterlegt worden seien bzw. noch immer seien und sich die Kilometerstände nicht verändert hätten.

Dessen ungeachtet erließ die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide entsprechend den Feststellungen des Prüfers.

In ihren Beschwerden gegen die angefochtenen Bescheide machte die Bf. die Verletzung des Parteiengehörs geltend, da ihre Stellungnahme vom 31. August 2018 im Zuge der Schlussbesprechung zur Außenprüfung nicht näher behandelt worden sei. Die gewerbliche Vermietung der streitgegenständlichen Fahrzeuge sei ernsthaft geplant gewesen, da aber das Geschäftsmodell nicht aufgegangen sei, seien sie der A GmbH für Vorführzwecke zur Verfügung gestellt worden. Die Fahrzeuge seien nachweislich im Schauraum der A GmbH gestanden und zum Verkauf angeboten worden. Somit liege zumindest ein alternativer Vergütungstatbestand vor. Die Fahrzeuge seien immer wieder für wesentlich weniger als 30 Tage zwar immer wieder an die gleiche Firma vermietet worden, allerdings nicht durchgehend. Wenn sie über einen längeren Zeitraum an die A GmbH vermietet worden seien, dann zu Vorführzwecken. In diesem Fall seien die Kennzeichen hinterlegt worden. Warum der Verwendungszweck der Fahrzeuge im Zulassungsschein nicht eingetragen gewesen sei, könne nicht nachvollzogen werden, dieser sei jedoch der Versicherung bekannt gewesen und die Fahrzeuge seien mit einem Rabatt versichert worden. Sämtliche streitgegenständliche Fahrzeuge würden nun veräußert werden, und zwar würden die Fahrzeuge, die allesamt geleast seien, nach Vorhandensein eines Käufers der Leasinggesellschaft zurückgegeben, über die A GmbH angekauft und dann an die Endkunden verkauft werden.

Die Bf. beantragte gemäß [§ 262 Abs. 2 BAO](#) die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung sowie die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht innerhalb von drei Monaten.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt fristgerecht dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf, binnen der dort gesetzten Frist weitere Beweismittel zu übermitteln. Dem kam die Bf. mit ihrem Schriftsatz vom 2. September 2020 nach und übermittelte weitere Rechnungen, Auszüge aus der Genehmigungsdatenbank sowie eine aktualisierte Aufstellung über die Vermietung der streitgegenständlichen Fahrzeuge. In ihrem Schriftsatz legte sie dar, dass die Fahrzeuge, wie in der Beschwerde ausgeführt, alternativ der A GmbH und der E GmbH für Vorführzwecke zur Verfügung gestellt worden und diese Fahrzeuge dann auch mit Umsatzsteuer und Abfuhr der NoVA verkauft worden seien. Die Fahrzeuge seien daher auch alle in der Genehmigungsdatenbank wieder freigeschalten worden. Da die NoVA durch die Verkäufe an die Endkunden abgeführt worden sei, stehe wohl auch die Vergütung der NoVA gemäß § 3 Z 3 NoVAG zu, da es sonst zu einer von Gesetzgeber ausgeschlossenen Doppelbelastung käme. Die NoVA sei grundsätzlich als einmal pro Kraftfahrzeug zu erhebende Steuer ausgestaltet (*Haller, NoVAG, Einführung, Tz. 12*). Sämtliche Fahrzeuge bis auf ein Fahrzeug seien bereits verkauft worden. Die Verkäufe seien so behandelt worden, als sei die Bf. ein Händler. Die NoVA sei bei jedem Verkauf direkt durch die Bf., durch die A GmbH oder die E GmbH abgeführt worden. Es werde nochmals festgestellt, dass seitens der Geschäftsführung der Bf. sehr wohl eine ernsthaft gewerbliche Vermietung von Luxusfahrzeugen geplant gewesen sei. Da jedoch die Abwicklung des Hauptgeschäftes des Taxigewerbes sehr viel Zeit in Anspruch genommen habe, sei die Vermarktung des Geschäftszweiges der Vermietung zu kurz gekommen. Auch die Problematik mit dem Hauptkonkurrenten F sei zum Gründungszeitraum noch nicht gegeben gewesen und habe das Geschäft zusätzlich noch erschwert. Um dennoch aus diesem Geschäftszweig Einkünfte zu lukrieren, habe es die Idee des Gesellschafters und Geschäftsführers gegeben, dass Fahrzeuge, welche von der A GmbH bzw. der E GmbH als freier KFZ-Händler nicht direkt zu erwerben seien, auf Grund der Gruppenfreistellungsverordnung und des selektiven Betriebssystems über die Bf. angeschafft würden, um diese der A GmbH bzw. der E GmbH zu Vorführzwecken/Probefahrten und Kundenrepräsentationen zu vermieten. Bei einer Vielzahl der Fahrzeuge seien die Kennzeichen auch sofort bei der Versicherung hinterlegt worden, es habe keine Fahrten gegeben und diese seien nur im Schauraum der A GmbH gestanden. Es seien auch beträchtliche Mieten iHv EUR 154.939,50 netto vereinnahmt worden. Es sei das Bemühen vorhanden gewesen, diese Geschäftssäule neben dem Taxigewerbe zu installieren und nicht zuletzt wegen der auf Grund der Außenprüfung rechtswidrig vorgeschriebenen hohen NoVA-Beträge hätten sich der Geschäftsführer und der Gesellschafter entschlossen, das Geschäftsmodell der „kurzfristigen Vermietung“ einzustellen, sämtliche Kooperationen zu beenden und die Fahrzeuge schnellst- und bestmöglich über die E GmbH sowie über die A GmbH zu veräußern. Auf Grund der Konzernstruktur wäre es jederzeit möglich gewesen, die Fahrzeuge direkt über den Autohandel zu erwerben und die NoVA-Befreiungen zu lukrieren. Es sei nie vonnöten gewesen, über den Umweg der Bf. etwas „konstruieren“ zu müssen. Die Fahrzeuge seien nie privat durch den Gesellschafter oder Geschäftsführer genutzt worden, dies sei auch von den Prüfern nicht angezweifelt worden. Ein Befreiungstatbestand gemäß § 3

Z 3 NoVAG liege aus zwei Gründen jedenfalls vor, einerseits auf Grund der kurzfristigen Vermietung und andererseits über die Verwendung als Vorführkraftfahrzeuge von Automobilhandelsunternehmen mit Gewerbeschein. Der Umstand, dass die Fahrzeuge nicht von der Bf. selbst als Vorführkraftfahrzeuge verwendet worden seien, sondern die Fahrzeuge an die A GmbH oder E GmbH langfristig vermietet und von den Mietern begünstigt (als Vorführfahrzeuge) verwendet worden seien, könne ebenso nicht schädlich sein (BFG 26.5.2020, RV/7103986/2019).

Mit Beschluss vom 10. September 2020 leitete das Bundesfinanzgericht den Schriftsatz der Bf. der belangten Behörde weiter.

Zum Vorliegen ausreichender Nachweise für den Einsatz der beschwerdegegenständlichen Kraftfahrzeuge für begünstigte Verwendungszwecke wurde in der mündlichen Verhandlung auf die aktenkundigen Fotos einzelner Fahrzeuge im Schauraum der A GmbH Bezug genommen. Aus Sicht der Vertreterin der belangten Behörde könne allein auf Grund dieser Fotos nicht abgeleitet werden, welches Fahrzeug genau im Schauraum gestanden und ob dieses als Vorführwagen verwendet worden sei, da es keine Aufzeichnungen über Kilometerstände gegeben habe und keine Aufzeichnungen darüber, an welchen Tagen mit den Fahrzeugen gefahren worden sei. Darauf erwiderte der Vertreter der Bf., dass es sich bei dem abgebildeten KFZ 4 um das einzige verfahrensgegenständliche Fahrzeug dieser Art gehandelt habe. Außerdem verwende das Autohaus für Probefahrten Probekennzeichen, die auch für Vorführwagen verwendet würden. Es gebe zwar keine Aufzeichnungen über Probefahrten für jedes einzelne Fahrzeug, allerdings gebe es Aufzeichnungen für jedes einzelne Probekennzeichen. Verfügbar seien die Kilometerstände der Fahrzeuge beim Ankauf und beim Verkauf.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellte den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. ist ein Taxi- und Mietwagenunternehmen, das für die Zeiträume 11/2015, 04/2016, 11/2016 und 02/2017 für die folgenden streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge Anträge auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe (NoVA) stellte:

Zeitraum 11/2015

KFZ	Fahrgestellnummer	Kennzeichen	Erstzu- lassung	An- meldung	NoVA (in EUR)
1	***1***	***9***	***17***	***18***	25.320,27
2	***2***	***10***	***19***	***20***	27.766,49
Gesamt					53.086,76

Zeitraum 04/2016

	KFZ Fahrgestellnummer	Kennzeichen	Erstzu- lassung	An- meldung	NoVA (in EUR)
3	***3***	***11***	***21***	***22***	6.600,00
4	***4***	***12***	***23***	***24***	7.400,00
Gesamt					14.000,00

Zeitraum 11/2016

	KFZ Fahrgestellnummer	Kennzeichen	Erstzu- lassung	An- meldung	NoVA (EUR)
5	***5***	***13***	***25***	***26***	21.016,44
6	***6***	***14***	***26***	***26***	11.250,36
7	***7***	***15***	***27***	***26***	27.108,00
Gesamt					59.374,80

Zeitraum 02/2017

	KFZ Fahrgestellnummer	Kennzeichen	Erstzu- lassung	An- meldung	NoVA (EUR)
8	***8***	***16***	***28***	***29***	25.657,89
Gesamt					25.657,89

Das KFZ 1 wurde von der Bf. geleast und der G GmbH im Juli 2017 für fünfzehn Tage, im August 2017 für elf Tage, im September 2017 für sieben Tage, im Oktober 2017 für neun und im November 2017 ebenfalls für neun Tage um EUR 12.750,00 zur Verfügung gestellt.

Das KFZ 2 stand im Jahr 2015 im Eigentum der Bf. und wurde der A GmbH für den Zeitraum März bis Dezember 2016 um EUR 12.400,00 und von Jänner bis Juni 2018 um EUR 7.440,00 zur Verfügung gestellt. Im Juli 2017 wurde es der G GmbH für elf Tage, im August 2017 ebenfalls für elf Tage und im September 2017 für sieben Tage um EUR 7.250,00 zur Verfügung gestellt. Am Datum1 verkaufte die Bf. es um EUR 88.000,00 netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer an die E GmbH.

Das KFZ 3 wurde von der Bf. geleast und der A GmbH für den Zeitraum Februar bis Dezember 2016 um EUR 7.040,00 zur Verfügung gestellt. Für die Zeiträume Jänner bis Juni 2017, Juli bis Dezember 2017, Jänner bis Juni 2018 und Juli bis Dezember 2018 vereinbarte die Bf. mit der D GmbH, dass die Bf. dieser entweder das KFZ 3 oder ein Alternativfahrzeug um jeweils EUR 3.000,00 zur Verfügung stellt. Am Datum2 verkaufte die Bf. es um EUR 43.000,00 netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer an die E GmbH.

Das KFZ 4 wurde von der Bf. geleast und der A GmbH für die Zeiträume Mai bis Dezember 2016 um EUR 5.392,00, Jänner bis Dezember 2017 um EUR 8.088,00 und Jänner bis Juni 2018 um EUR 4.044,00 zur Verfügung gestellt. Am Datum3 verkaufte die Bf. es um EUR 44.436,09 netto zuzüglich NoVA und 20% Umsatzsteuer an die H GmbH.

Das KFZ 5 wurde von der Bf. geleast und der I GmbH im November und Dezember 2016 für jeweils zehn Tage um insgesamt EUR 5.000,00 überlassen und am Datum4 über die A GmbH um EUR 94.890,41 an J verkauft.

Das KFZ 6 wurde von der Bf. geleast und der G GmbH im Februar 2017 für sechs Tage, im März 2017 ebenfalls für sechs Tage, im April 2017 für sieben Tage, im Mai 2017 für sechs Tage und im Juni 2017 für sieben Tage um insgesamt EUR 8.000,00 zur Verfügung gestellt. Am Datum5 verkaufte die Bf. es um EUR 34.028,77 netto zuzüglich NoVA und 20% Umsatzsteuer an K.

Das KFZ 7 wurde von der Bf. geleast und der L KG im Jänner 2017 für zehn Tage, im März 2017 für sieben Tage und im April 2017 für dreizehn Tage um insgesamt EUR 7.500,00 zur Verfügung gestellt. Am Datum6 verkaufte die Bf. es um EUR 39.302,63 netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer an die E GmbH.

Das KFZ 8 wurde von der Bf. geleast und keinen Dritten entgeltlich zur Verfügung gestellt. Am Datum7 verkaufte die Bf. es um EUR 42.776,32 zuzüglich NoVA und 20% Umsatzsteuer an M.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage wie insbesondere dem Bericht des Prüfers und den von der Bf. u.a. mit Schriftsatz vom 2. September 2020 vorgelegten Ausgangsrechnungen an die G GmbH, die A GmbH, die E GmbH, die D GmbH, die I GmbH, die L KG, die H GmbH sowie an J, K und M.

In Bezug auf das KFZ 1, das KFZ 4 und das KFZ 7 führte die Bf. in ihrem Schriftsatz vom 2. September 2020 weitere Vermietungen im Jahr 2019 an die Firma „N“ ins Treffen, ohne jedoch dem Bundesfinanzgericht diesbezügliche Belege zu übermitteln. Daher kann nicht überprüft werden, ob die Fahrzeuge tatsächlich im Jahr 2019 der „N“ entgeltlich zur Verfügung gestellt wurden.

Die Bf. behauptete in Bezug auf sämtliche beschwerdegegenständliche Fahrzeuge, dass diese der A GmbH bzw. der E GmbH zur Verfügung gestellt worden seien. In Bezug auf die KFZ 1, 2, 4 und 5 legte sie Fotos vor, auf denen ersichtlich sein soll, dass die Fahrzeuge im Schauraum der GmbH ausgestellt und zum Verkauf angeboten worden seien. In Bezug auf die KFZ 1 und 5 legte sie ausschließlich Fotos vor. Diese Fotos können jedoch nicht belegen, dass es sich bei den dort abgebildeten Fahrzeugen tatsächlich um die beschwerdegegenständlichen KFZ 1 und KFZ 5 handelte. Doch selbst wenn die Fotos die KFZ 1 und KFZ 5 abbilden, ist darüber hinaus auf diesen nicht ersichtlich, ob sich die Fahrzeuge tatsächlich über einen längeren Zeitraum im Schauraum der GmbH befanden. Daher sind die Fotos nicht geeignet, die von der Bf. behauptete Verwendung nachzuweisen. Anders als bei den KFZ 2, 3 und 4 konnte die Bf. bei den sonstigen beschwerdegegenständlichen Fahrzeugen keine schriftliche Vereinbarung mit der GmbH vorlegen, aus der hervorginge, dass ihr die Fahrzeuge zur Verfügung gestellt worden seien. Somit kann der von der Bf. behauptete Sachverhalt in Bezug auf die KFZ 1, 5, 6, 7, und 8 nicht als erwiesen angenommen werden. Zwar führte der Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung ins Treffen, dass in Bezug auf Probefahrten bei der A GmbH bzw. der E GmbH Aufzeichnungen für jedes einzelne Probekennzeichen bestünden. Da es jedoch keine Aufzeichnungen für jedes einzelne Fahrzeug gibt, aus denen insbesondere die gefahrenen Kilometer für einzelne Probefahrten ersichtlich sind, sondern nur die Kilometerstände beim Ankauf und Verkauf der Fahrzeuge verfügbar wären, reicht dies als Nachweis nicht aus.

In Bezug auf das KFZ 6 führte die Bf. weitere Vermietungen im Jahr 2019 an die O Gruppe ins Treffen, ohne jedoch dem Bundesfinanzgericht diesbezügliche Belege zu übermitteln. Daher kann nicht überprüft werden, ob das KFZ 6 tatsächlich im Jahr 2019 der O Gruppe entgeltlich zur Verfügung gestellt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

[§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) idF [BGBl. I Nr. 52/2009](#) besagt Folgendes:

"§ 3. Von der Normverbrauchsabgabe sind befreit:

[...]

3. Vorgänge in Bezug auf

- Vorführkraftfahrzeuge,*
- Fahrschulkraftfahrzeuge,*
- Miet-, Taxi- und Gästewagen,*
- Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden,*
- Kraftfahrzeuge, die für Zwecke der Krankenförderung und im Rettungswesen verwendet werden,*
- Leichenwagen,*
- Einsatzfahrzeuge der Feuerwehren und*
- Begleitfahrzeuge für Sondertransporte.*

Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z 3). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird."

Damit einer der Tatbestände des [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) erfüllt ist, ist eine fast ausschließlich begünstigte Verwendung erforderlich; das bedeutet, die Verwendung für einen begünstigten Zweck muss, von völlig untergeordneten anderweitigen Verwendungen abgesehen, fast ausschließlich für den begünstigten Zweck erfolgen (VwGH 24.11.2011, [2011/16/0088](#)).

Die tatsächliche Verwendung des Fahrzeuges für den begünstigten Zweck ist laufend zu dokumentieren, idR durch die Führung eines Fahrtenbuches oder vergleichbar detaillierter Aufzeichnungen für die gesamte Dauer der begünstigten Verwendung (*Haller*, [Normverbrauchsabgabegesetz](#), § 3 Tz 30).

[§ 12 Abs. 1 NoVAG 1991](#) idF [BGBl. I Nr. 52/2009](#) besagt Folgendes:

"§ 12. (1) Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe ist dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn

1. feststeht, daß eine Zulassung zum Verkehr im Inland aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht oder nicht mehr in Betracht kommt oder

2. innerhalb von fünf Jahren ab der Lieferung tatsächlich keine Zulassung erfolgt ist oder

3. eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt."

Soweit die Bf. die Verletzung des Parteiengehörs durch die belangte Behörde geltend macht, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach ein solcher erstinstanzlicher Verfahrensmangel in aller Regel spätestens im Berufungsverfahren, in dem der Berufungswerber zu den Feststellungen des Prüfers umfassend Stellung nehmen und seine Einwendungen vorbringen kann, geheilt wird (vgl. VwGH 18.9.2002, [99/17/0261](#)).

Zu den einzelnen angefochtenen Bescheiden wird Folgendes ausgeführt:

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Normverbrauchsabgabe 11/2015

Für diesen Zeitraum machte die Bf. eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe für die KFZ 1 und 2 geltend.

Das KFZ 1 wurde nach seiner Anmeldung im November 2015 laut der von der Bf. vorgelegten Rechnungen der G GmbH im Juli 2017 für fünfzehn Tage, im August 2017 für elf Tage, im September 2017 für sieben Tage, im Oktober 2017 für neun und im November 2017 ebenfalls für neun Tage entgeltlich zur Verfügung gestellt.

Die Bf. legte keine Unterlagen vor, aus denen hervorginge, dass das KFZ 1 bereits im November 2015 Dritten entgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Somit fehlt der in [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) geforderte Nachweis des begünstigten Verwendungszwecks ab November 2015.

Das gleiche trifft auf das KFZ 2 zu, das laut den vorgelegten Rechnungen erst ab März 2016 entgeltlich zur Verfügung gestellt wurde, obwohl eine Anmeldung des KFZ 2 bereits im Juli 2015 erfolgte.

Daher wird der belangten Behörde gefolgt, es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Normverbrauchsabgabe 04/2016

Für diesen Zeitraum machte die Bf. eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe für die KFZ 3 und 4 geltend.

Das KFZ 3 wurde nach seiner Anmeldung im Jänner 2016 der A GmbH für den Zeitraum Februar bis Dezember 2016 entgeltlich zur Verfügung gestellt. Die Bf. machte geltend, dass das KFZ 3 dort für Vorführzwecke verwendet worden sei. Für die Zeiträume Jänner bis Juni 2017, Juli bis Dezember 2017, Jänner bis Juni 2018 und Juli bis Dezember 2018 vereinbarte die Bf. mit der D GmbH, dass die Bf. dieser entweder das KFZ 3 oder ein Alternativfahrzeug um jeweils EUR 3.000,00 zur Verfügung stellt. Schließlich verkaufte die Bf. das Fahrzeug am Datum2 an die E GmbH.

Als Vorführkraftfahrzeuge sind solche Kraftfahrzeuge zu betrachten, die ein Unternehmen zu Präsentationszwecken in sein Betriebsvermögen aufnimmt, die ein "1:1 Modell" für den potentiellen Käufer darstellen und die dem Kunden die Möglichkeit eröffnen, sich über Komfort, Fahrverhalten und Technik eines Modells im Rahmen einer Probefahrt informieren zu können (vgl. *Farmer*, Vorführkraftfahrzeuge im Sinne des NoVAG, RdW 1999, 48). Dabei kann es sich nicht um ein Einzelstück handeln, sondern es muss einer bestimmten Type entsprechen, von der der Händler eine größere Anzahl verkaufen kann (*Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², Rz 296 zu § 12). Vorführkraftfahrzeuge sind zum alsbaldigen Verkauf bestimmt (VwGH 31.3.1995, [93/17/0393](#)).

Die Bf. schloss mit der D GmbH Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung des KFZ 3 oder eines Alternativfahrzeuges in den Jahren 2017 und 2018 ab. Zuvor war es im Jahr 2016 der A GmbH über einen Zeitraum von elf Monaten zur Verfügung gestellt worden, ohne dass diese das Fahrzeug für die Bf. verkauft hatte. Tatsächlich verkauft wurde das KFZ 3 erst im Jahr 2019 und somit drei Jahre, nachdem es sich bei der A GmbH befunden hatte. Vor diesem Hintergrund kann das Bundesfinanzgericht nicht der Annahme folgen, dass das KFZ 3 zum alsbaldigen Verkauf bestimmt war. Da dies jedoch von der Rechtsprechung gefordert ist, um vom Vorliegen eines Vorführkraftfahrzeuges auszugehen, wird im Ergebnis nicht davon ausgegangen, dass das KFZ 3 als Vorführkraftfahrzeug diene.

Auch die Rechnung der Bf. an die D GmbH kann seitens des Bundesfinanzgerichts nicht als Nachweis für eine begünstigte Verwendung des KFZ 3 anerkannt werden. Aus dieser geht nämlich hervor, dass entweder das KFZ 3 oder ein Alternativfahrzeug für den Zeitraum Jänner 2017 bis Dezember 2018 entgeltlich zur Verfügung gestellt werden sollte. Da, wie bereits seitens des Prüfers moniert, weder Fahrtenbücher noch andere vergleichbar detaillierte Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten, ist nicht ersichtlich, ob entweder das KFZ 3 oder ein anderes Fahrzeug tatsächlich im Rahmen einer Vermietung an die D GmbH eingesetzt wurde.

Das KFZ 4 wurde nach seiner Anmeldung im April 2016 der A GmbH für den Zeitraum Mai 2016 bis Juni 2018 entgeltlich zur Verfügung gestellt, bevor die Bf. es im Jahr 2020 verkaufte. Weder legte die Bf. darüberhinausgehende Unterlagen, die den Einsatz des KFZ 4 für Vorführzwecke dokumentieren, wie insbesondere Aufzeichnungen über die für Vorführzwecke gefahrenen Kilometer, noch Unterlagen über die Verwendung des KFZ 4 im Zeitraum Juli 2018 bis März 2020 vor. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass das KFZ 4 zum alsbaldigen Verkauf bestimmt war und als Vorführkraftfahrzeug diente. Die Bf. übermittelte Fotos, auf denen ersichtlich sein soll, dass das KFZ 4 im Schauraum der GmbH ausgestellt und zum Verkauf angeboten worden sei. Diese Fotos sind nicht geeignet nachzuweisen, dass das KFZ 4 bis zu dessen Verkauf im Jahr 2020 durchgehend fast ausschließlich für Vorführzwecke eingesetzt wurde. Dies ist jedoch die Voraussetzung für eine Gewährung der Vergütung (VwGH 24.11.2011, [2011/16/0088](#)).

Daher wird der belangten Behörde gefolgt, es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt 3: Normverbrauchsabgabe 11/2016

Für diesen Zeitraum machte die Bf. eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe für die KFZ 5, 6 und 7 geltend, welche im selben Monat angemeldet wurden.

Das KFZ 5 wurde der I GmbH im November und Dezember 2016 für jeweils zehn Tage entgeltlich überlassen und im November 2018 über die A GmbH an eine Privatperson verkauft.

Die Bf. behauptete nicht den Einsatz des KFZ 5 für weitere kurzfristige Vermietungen zwischen Jänner 2017 und November 2018. Sie behauptete hingegen die Zurverfügungstellung des KFZ 5 für Vorführzwecke an die A GmbH, über die das KFZ schließlich im November 2018 verkauft wurde. Wie bereits in der Beweiswürdigung dargelegt, legte die Bf. jedoch keine schriftliche Vereinbarung mit der A GmbH vor, aus der die Zurverfügungstellung des KFZ 5 hervorginge, weshalb dies nicht als erwiesen angenommen wird.

Somit konnte die Bf. für den Zeitraum von November 2016 bis zum Verkauf des KFZ im November 2018 ausschließlich Unterlagen in Bezug auf zwei kurzfristige Vermietungen für insgesamt zwanzig Tage vorlegen. Das reicht aus Sicht des Bundesfinanzgerichts nicht aus, um für den zweijährigen Zeitraum von November 2016 bis November 2018 eine fast ausschließliche Verwendung für nach [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) begünstigte Zwecke nachzuweisen.

Das KFZ 6 wurde der G GmbH im Februar 2017 für sechs Tage, im März 2017 ebenfalls für sechs Tage, im April 2017 für sieben Tage, im Mai 2017 für sechs Tage und im Juni 2017 für sieben Tage entgeltlich zur Verfügung gestellt.

Die Bf. legte keine Unterlagen vor, aus denen hervorginge, dass das Fahrzeug bereits im November 2016 Dritten entgeltlich zur Verfügung gestellt und in weiterer Folge bis zum Verkauf im Juli 2019 fast ausschließlich für begünstigte Zwecke genutzt wurde. Somit fehlt der in [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) geforderte Nachweis des begünstigten Verwendungszwecks ab November 2016.

Das gleiche trifft auf das KFZ 7 zu, das laut den vorgelegten Rechnungen erst ab Jänner 2017 entgeltlich zur Verfügung gestellt wurde.

Daher wird der belangten Behörde gefolgt, es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt 4: Normverbrauchsabgabe 02/2017

Für diesen Zeitraum machte die Bf. eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe für das KFZ 8 geltend, welches im selben Monat angemeldet wurde.

In Bezug auf dieses KFZ behauptete die Bf. zwar in ihrer Beschwerde, dass es „für Vorführzwecke“ zur Verfügung gestellt worden sei, doch legte sie diesbezüglich weder Rechnungen noch sonstige Unterlagen vor. Daher wies sie keine nach [§ 3 Z 3 NoVAG 1991](#) begünstigte Verwendung nach.

Daher wird der belangten Behörde gefolgt, es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.5. Zu Spruchpunkt 5: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß [§ 25a Abs. 2 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde. Da die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nicht vor.

Wien, am 1. Oktober 2020