

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr, vertreten durch die XY Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Adr2, über die Beschwerde vom 14. Juni 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 7. Juni 2016, StrNr, betreffend

1. die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum 01/2014 und
2. die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2014

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer A (Bf) bezieht - neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem im Jahr 2008 von seinem Vater übernommenen Taxiunternehmen.

2. Im Zuge einer den Zeitraum 2012 - 2014 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung kam es von der Abgabenbehörde u.a. zu abweichenden Feststellungen in Bezug auf das Ausmaß der betrieblichen Nutzung der Taxifahrzeuge und in weiterer Folge zu entsprechenden steuerlichen Abänderungen in den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden.

Ua. wurden dem Bf mit Festsetzungs-Bescheiden vom 7.6.2016, StrNr, vorgeschrieben:

- a) die Normverbrauchsabgabe (NoVA) für den Zeitraum 01/2014 im Betrag von
gesamt € 11.123,89

b) die Kraftfahrzeugsteuer (KR) für die Monate 01-12/2014 im Betrag von gesamt € 2.171,94 (lt. dem Bescheid beigeschlossenen detaillierten Berechnungsblatt) für die Fahrzeuge BB mit dem Kennzeichen Kz1 und CC mit dem Kennzeichen Kz2. In der Bescheidebegründung wurde jeweils auf den Prüfbericht vom 2.6.2016 verwiesen.

3. In der ua. dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, es sei eine Betrachtung der KM-Leistungen aller Fahrzeuge über den gesamten Bp-Zeitraum 2012 – 2015 (Durchrechnung) anzuwenden, da die retrograde Berechnung über die Stände der Servicerechnungen pro Jahr zu verfälschten Ergebnissen führe. Aufgrund eigener Nachkalkulation würden sich für das Jahr 2014 die privat gefahrenen Kilometer mit 13.000 (23 %) ergeben.

Zu Tz 8 des Prüfberichtes: Dieser Anteil entfalle im Jahr 2014 weitgehend auf das BB-Taxi, das sohin die 20%-Grenze geringfügig überschreite. Der gemeine Wert dieses Fahrzeuges wie auch die ermittelte NoVA ("Nachrechnung" von € 1.626,54) würden akzeptiert.

Zu Tz 10: Die KR sei aus denselben Gründen nur für das BB-Taxi vorzuschreiben.

4. Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung (Ausfertigungsdatum 1.8.2016) wurde mit Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 3.8.2016 ein Vorlageantrag eingebracht und ua. ausgeführt:

Die bereits eingeräumten 13.000 Km an Privatfahrten im Jahr 2014 seien zu ca. 1/3 auf den CC und 2/3 auf den BB aufzuteilen, woraus sich bei der Jahreskilometerleistung von 25.000 ergebe, dass die steuerlichen Konsequenzen (bei > 20 %) allein auf das BB-Taxi entfallen könnten.

II. Sachverhalt

Sachverhaltsbezogen lassen sich aus den vorgelegten Akten der Abgabenbehörde folgende Feststellungen treffen:

Im Zeitraum 2012 bis 2014 befanden sich insgesamt drei Fahrzeuge im Betriebsvermögen des Taxiunternehmens und zwar ein BBB (im Folgenden als PKW 1 bezeichnet), welcher im Jahr 2008 angeschafft und am 21.8.2013 verkauft wurde; ein CC (im Folgenden als PKW 2 bezeichnet), welcher als Ersatz für den PKW 1 am 11.7.2013 angeschafft wurde, wobei dieses Fahrzeug neben Eigenmitteln des Bf mit einem Betrag von € 30.000 von dessen Vater mitfinanziert wurde. Als weiteres Fahrzeug hat sich im Betriebsvermögen ein BB (im Folgenden als PKW 3 bezeichnet) befunden, der am 7.11.2011 gekauft und am 29.10.2015 veräußert wurde.

Laut im Akt erliegenden Abfragen im Kfz-Zentralregister sind die beiden Fahrzeuge CC/Pkw2, Kz Kz2, und BB/Pkw3, Kz Kz1, auf den Bf zugelassen und ist im Zulassungsschein als (begünstigter) Verwendungszweck jeweils eingetragen: "zur Verwendung für die entgeltliche Personenbeförderung".

Die Taxifahrten mit den Fahrzeugen wurden nach den Angaben des Beschwerdeführers bzw. Feststellungen im abgabenbehördlichen (Prüfungs)Verfahren jeweils (nahezu) ausschließlich von den Eltern des Beschwerdeführers durchgeführt, welche für die durchgeführten Beförderungsfahrten keine Entlohnung erhielten, aber die Fahrzeuge uneingeschränkt für private Zwecke nutzen konnten. Die Taxifahrten wurden nahezu ausschließlich für zwei Firmen durchgeführt, wobei im Prüfungszeitraum die Fahrten gegenüber den Auftraggebern einheitlich mit € 0,75/Kilometer abgerechnet worden sind. Fahrtenbücher für die Fahrzeuge wurden keine geführt.

In dem im Anschluss an die Betriebsprüfung ausgefertigten Betriebsprüfungsbericht vom 2.6.2016 wurden auszugsweise nachstehende Feststellungen getroffen:

"Tz. 4 Erlösverprobung 2012 - 2014

Im Zuge der BP wurden die erklärten Erlöse Personenbeförderungen und Materialtransporte kalkulatorisch überprüft.

Anhand der ausgewiesenen Kilometerstände laut Servicerechnungen wurde die durchschnittliche Jahreskilometerleistung pro Betriebsfahrzeug ermittelt.

Auf Grundlage dieses Ermittlungsansatzes wurden pauschal jährlich 1.000 Kilometer in Anlehnung an die Buchhaltung und das Vorbringen des steuerlichen Vertreters für Servicefahrten etc in Abzug gebracht.

Weiters wurde der im Prüfungszeitraum jährlich pauschal erklärte Privatanteil Kfz iHv 3 % berücksichtigt.

Die so ermittelte Jahreskilometerleistung für gewerbliche Personenbeförderung und Materialtransporte, multipliziert mit dem im Prüfungszeitraum in unveränderter Höhe in Rechnung gestellten Kilometer-Preis von netto 0,75 € ergibt im Vergleich zu den laut BP nach Fahrleistung abgegrenzten erklärten Erlöse für Beförderungsleistung jährliche Kalkulationsdifferenzen.

In Vorhaltung der kalkulatorischen Berechnung wurde vom Abgabepflichtigen vorgebracht, dass grundsätzlich bis auf zwei Personen aus Ort1 (alte Bekannte des Vaters), die fallweise, vereinzelt ins Krankenhaus bzw zur Apotheke gefahren werden (siehe dazu erklärte Einnahmen "Loco") ausschließlich für das FirmaA Beförderungen durchgeführt werden und es andere betriebliche Einnahmen nicht geben würde.

Zum Privatanteil Kfz gibt der Abgabepflichtige an, dass er zusätzlich ein Privatauto der Marke XXX (lt Ekis-Abfrage: angemeldet per 11.6.07) und seine langjährige Freundin ebenfalls ein eigenes KFZ besitzen würde.

Die Ekis-Abfrage ergibt weiters, dass auf die Eltern des Abgabepflichtigen, die nach wie vor beide hauptsächlich die gewerbliche Personenbeförderung für den Betrieb des Sohnes durchführen, keine Fahrzeuge zugelassen sind.

Privat würden sie Fahrzeuge, die gerade zur Verfügung stehen würden, somit die sich im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuge oder auch sein Privatauto nutzen.

Dabei wird angemerkt, dass das per 11.07.2013 laut Formular NOVA 2 für das Mietwagengewerbe erworbene Vorführfahrzeug, CC ... zu aktivierten Anschaffungskosten von netto € 43.277,31 mit € 30.000 vom Vater, Herrn D, im Schenkungswege mitfinanziert wurde. Der restliche Kaufpreis wurde durch Inzahlungnahme eines Betriebsfahrzeuges finanziert.

Ein Nachweis über die tatsächlich gefahrenen privaten/betrieblichen Kilometer beispielsweise anhand eines Fahrtenbuches kann nicht erbracht werden.

Ebenso konnten zur Ermittlung des jährlich pauschal erklärten Privatanteiles Kfz iHv 3 % der geltend gemachten Kfz-Aufwendungen netto 20 % USt vom StPfl keine konkreten Angaben gemacht werden.

Infolge, als dem StPfl die kalkulatorische Erlösverprobung lt. BP zur Überprüfung ausgehändigt wurde, bringt dieser am 23.03.2016 nach angeblichen gemeinsamen Recherchen mit den Eltern persönlich vor, dass jährlich für Privatfahrten eine KM-Leistung von leicht ca. 10.000 angenommen werden kann.

Entsprechend wurde lt BP die Erlösverprobung adaptiert. Dennoch verblieb im Jahr 2014 eine Kalkulationsdifferenz in Höhe von mehr als 10 % gegenüber den erklärten Einnahmen. Dazu wendete der Stb ein, dass eventuelle Abweichungen viele Gründe haben können und einer ein etwas höherer Privatanteil Kfz als 3 % seit der Pensionierung von DD (Eltern) ist. Jedenfalls könne im Prüfungszeitraum nicht jährlich pauschal von 10.000 privat gefahrenen KM ausgegangen werden. Vermehrte Privatfahrten wären erst ab der Anschaffung des Fahrzeuges CC im Sommer 2013 durchgeführt worden. Weiters würden von der Firma FirmaA aufgrund einer Sonderabmachung, beispielsweise KM-Preis von netto € 0,75 seit Jahren unverändert, nicht alle Kilometer bezahlt werden.

In Anlehnung an die Schlussbesprechung am 02.05.2016 wurden laut BP folgende kalkulatorischen Abgrenzungen abschließend bei der Erlösverprobung berücksichtigt:

KM für Service etc: 2012 bis 2014: 1.000 jährlich

KM privat: 2012: 4.000 (laut Schlussbesprechung), 2013: 7.146 (in Anlehnung an die Schlussbesprechung) 2014: 17.758 (in Anlehnung an das Mail v Stb v 24.05.2016)

KM nicht verrechnet für Umwege etc Schätzung lt BP (in Anlehnung an das Mail v Stb v 04.04.2016), obwohl die kalkulatorische Erlösverprobung 2012 kein diesbezügliches Ergebnis bringt bzw. auf tatsächlich nicht bezahlte Kilometer nicht schließen lässt:

2013: $3.832 = 10 \% \text{ v KM } 38.319 \text{ v nach Fahrleistung lt BP adaptierten Erlöse lt Erklärung} = \text{netto € } 28.739,00 / \text{€ } 0,75 = \text{KM } 38.319$

2014: $3.509 = 10 \% \text{ v KM } 35.091 \text{ v nach Fahrleistung lt BP adaptierten Erlöse lt Erklärung} = \text{netto € } 26.318,00 / \text{€ } 0,75 = \text{KM } 35.091$

Steuerliche Auswirkungen siehe

Tz. 5 Erhöhung Privatanteil Kfz 2012 bis 2014

Tz. 6 Vorsteuerberichtigung gemäß § 12(10) UStG 2014

Tz. 7 Kürzung Vorsteuer Kfz-Aufwand 2014

Tz. 8 Rückzahlung NOVA 2014

Tz. 9 Kürzung AfA Kfz 2014

Tz. 10 Kraftfahrzeugsteuer 2014

Tz. 5 Erhöhung Privatanteil Kfz 2012 - 2014

Die vom Stb laut Mail vom 20.05.2016 angenommenen privat gefahrenen Kilometer von 1.000 im Jahr 2012 sind aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung und im Vergleich zu den für die Jahre 2013 bis 2015 vom Abgabepflichtigen geschätzten zu niedrig angesetzt.

Weiters wird auf Tz. 4 hingewiesen.

Erhöhung Privatanteil Kfz laut BP in Anlehnung an die kalkulatorische Erlösverprobung:

.....

Tz. 6 Vorsteuerberichtigung gem § 12 (10) UStG

2014

Im Prüfungszeitraum 2014 beträgt lt BP der nichtunternehmerische Anteil in Anlehnung an die kalkulatorische Erlösverprobung ca. 32,7 % (Privatanteil Kfz ca. 31 % / Fahrten für Service etc. ca 1,7 %) - Hinweis Tz. 4 bis Tz. 10.

Für die gegenständlichen Betriebsfahrzeuge wurden die seinerzeitigen Anschaffungskosten jeweils mit Vorsteuerabzug verbucht.

Gemäß § 12 (2) Zi 2 b) UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

§ 12 (10) UStG: Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Tz. 7 Kürzung Vorsteuer Kfz-Aufwand 2014

.....

Tz. 8 Rückzahlung NOVA 2014

Im Prüfungszeitraum 2014 beträgt lt BP der nichtunternehmerische Anteil in Anlehnung an die kalkulatorische Erlösverprobung ca. 32,7 % (Privatanteil Kfz ca. 31%/Fahrten für Service etc. ca. 1,7 %). Der Vergütungstatbestand ist somit weggefallen. Die NOVA ist zurückzuzahlen. Diesbezüglich wird auch auf Tz. 4 bis Tz. 10 hingewiesen.

Ermittlung Nachforderung NOVA zum 01.01.2014 laut BP:

BB ... EZ 25.10.2010, Anmeldung auf den StPfl per 11.11.2011:

Der gemeine Wert laut Eurotax (ohne Extras) beträgt € 26.350 brutto = netto € 21.958,33/1,08 = BMGL für die NOVA € 20.331,79 **davon 8 % NOVA = € 1.626,54.**

CC ... EZ 21.5.2013, Anmeldung auf den StPfl per 23.7.2013:

Der gemeine Wert in Anlehnung an die Fahrzeugbewertung EurotaxGlass errechnet sich laut BP auf € 54.260,44 brutto = netto € 45.217,03/1,13 = BMGL für die NOVA € 40.015,07 davon 13 % NOVA = € 5.201,96 zzgl. 7/8 Malus § 6a NoVAG € 2.712,50 zzgl. 20 % AbgErhöhg § 6 Abs. 6 NoVAG € 1.582,89 = **Nachforderung NOVA lt. BP € 9.497,35**

....

(Anm.: anschließend detaillierte Darstellung der Ermittlung des gemeinen Wertes zum CC)

... Gesamt € 11.123,89

Tz. 9 Kürzung AfA Kfz 2014

.....

Tz. 10 Kraftfahrzeugsteuer 2014

Weil im Prüfungszeitraum 2014 lt BP der nichtunternehmerische Anteil in Anlehnung an die kalkulatorische Erlösverprobung ca. 32,7 % (Privatanteil Kfz ca. 31%/Fahrten für Service etc. ca. 1,7 % - Hinweis Tz. 4 bis Tz. 10) beträgt, ist die Steuerbefreiung gemäß § 2 (1) Zi 4 KfzStG weggefallen.

Gilt die Befreiung nur bei ausschließlicher oder vorwiegender Verwendung des Kraftfahrzeuges für einen bestimmten Zweck, muss das Kraftfahrzeug zu mehr als 80 % für den bezeichneten Zweck verwendet werden.

§ 4 (2) KfzStG: wird ein steuerbefreites Kraftfahrzeug steuerpflichtig, so beginnt die Steuerpflicht mit dem Tag, an dem die Befreiung wegfällt.

Laut BP war für die sich im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge im Prüfungszeitraum 2014 die Kraftfahrzeugsteuer vorzuschreiben.

KR 01-12/2014

Kz2 (CC) € 1.331,70

Kz1 (BB ...) € 840,30

Gesamt € 2.172,00".

III. Rechtslage

A) Zur Normverbrauchsabgabe:

Gemäß § 1 Z 4 Normverbrauchsabgabegesetz 1991 (NoVAG), BGBl 1991/695 idGF. im Streitzeitraum, unterliegt der Normverbrauchsabgabe:
die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 befreiten Kraftfahrzeugen.

Nach § 3 Z 3 NoVAG 1991 sind von der NoVA ua. befreit (3. Teilstrich):
Vorgänge in Bezug auf Miet-, Taxi- und Gästewagen.
Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z 3). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

Angemerkt wird, dass mit Novellierung des NoVAG durch BGBl I 2021/18, in Geltung ab 1.7.2021, nunmehr in § 3 Abs. 3 Z 3 die Nova-Befreiung für Taxifahrzeuge "im Wege der Vergütung (§ 12)" unter folgender Voraussetzung (ausdrücklich) geregelt ist:
"wenn die vorwiegende Verwendung (mehr als 80 %) für den begünstigten Zweck nachgewiesen wird".

Jede Änderung der begünstigten Nutzung zu einer nichtbegünstigten Verwendung führt zur Steuerpflicht gemäß § 1 Z 4 NoVAG. Da Anmeldezeitraum bei der NoVA gem. § 11 Abs. 1 der Kalendermonat ist, tritt in dem ersten Monat bzw in dem Zeitpunkt, in dem der begünstigte Verwendungszweck nicht mehr vorliegt, die Steuerpflicht ein (*Haller*, NoVAG-Kommentar, Rzn 161 und 169 zu § 1, Rz 31 zu § 3).

Abgesehen davon, dass das NoVAG (bis zur Novelle mit BGBl I 2021/18) nach dem Gesetzeswortlaut keinen spezifischen Grenzwert hins. des begünstigten Verwendungszweckes kannte, liegt nach der RSpr (zB UFS 6.2.2013, RV/0633-G/10) – analog zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG – auch der Befreiung in § 3 Z 3 NoVAG 1991 das Begriffsverständnis nach § 3 Abs. 1 Z 2 bis 4 Gelegenheitsverkehrsgesetz (GelVerkG) zugrunde. Demnach muss eine Verwendung für den begünstigten Zweck im Umfang von **zumindest 80 %** vorliegen.

Im Hinblick auf die Art der Nachweisführung für die begünstigte Verwendung des Fahrzeuges ist ein strenger Maßstab anzulegen:

Die Vorlage eines Fahrtenbuches sei zwar nicht zwingend; allerdings müssen zumindest aus anderen Beweismitteln die üblicherweise in einem Fahrtenbuch festgehaltenen Umstände wie Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck der einzelnen Fahrt hervorgehen (siehe zu vor: *Haller*, aaO, Rz 40 ff. zu § 3 NoVAG, mit weiterer Judikatur).

Zur Inanspruchnahme der Vergütung ist die Eintragung des begünstigten Verwendungszweckes im Zulassungsschein ein Indiz für die beabsichtigte begünstigte Verwendung. Ungeachtet dieser Eintragung ist aber die *tatsächliche* Verwendung des Fahrzeuges für begünstigte Zwecke maßgebend und laufend zu dokumentieren, um § 3 Z 3 NoVAG zu entsprechen. In der Regel ist

ein Fahrtenbuch oder sind vergleichbar detaillierte Aufzeichnungen zu führen (siehe in *Haller*, aaO, Rz 27 ff. zu § 3).

B) Zur Kraftfahrzeugsteuer:

Nach § 2 Abs. 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 (KfzStG), BGBl 1992/449 idgF., sind ua. von der Steuer befreit:

Z 4. Omnibusse sowie Kraftfahrzeuge, die ausschließlich oder *vorwiegend* im Mietwagen- oder Taxigewerbe verwendet werden.

Wird ein steuerbefreites Kraftfahrzeug steuerpflichtig, so beginnt die Steuerpflicht mit dem Tag, an dem der Befreiungsgrund wegfällt (§ 4 Abs. 2 KfzStG 1992).

Zur erforderlichen "vorwiegenden" Verwendung (zumindest zu 80%) sowie zur entsprechenden Nachweisführung im Hinblick auf die Erfüllung des begünstigten Zweckes wird auf obige Ausführungen unter A) verwiesen.

IV. Erwägungen

Strittig sind im Beschwerdeverfahren einerseits sachverhaltsbezogen das Ausmaß der betrieblichen bzw. privaten, dh. nicht begünstigten, Verwendung der Fahrzeuge PKW 2 und PKW 3 und andererseits die daraus folgenden rechtlichen Konsequenzen.

Zur Klärung des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung musste die Betriebsprüferin, da für keines der Fahrzeuge ein Fahrtenbuch geführt wurde, aufgrund der ihr vom Bf vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den jeweiligen Service- bzw. Reparaturrechnungen die Kilometerstände erheben.

Der Pkw 2 wurde vom Bf nach den Erhebungen der Betriebsprüferin am 23.7.2013 mit einem Kilometerstand von 1.800 Kilometern erworben und wies zum 12.3.2015 einen Kilometerstand von 39.521 Kilometern auf. Daraus errechnete die Betriebsprüferin seit der Anschaffung des Fahrzeuges bis zum 12.3.2015 eine Kilometerleistung von insgesamt 37.721 Kilometer, leitete daraus eine monatliche Kilometerleistung von durchschnittlich 1.886 Kilometer ab und legte demgemäß für dieses Fahrzeug für das Jahr 2013 eine Kilometerleistung in Höhe von 9.902 Kilometer und für das Jahr 2014 in Höhe von 22.633 Kilometer der Berechnung zugrunde.

Der PKW 3 wurde nach den Erhebungen der Betriebsprüferin vom Bf am 11.11.2011 mit einem Kilometerstand von 19.800 Kilometer angemeldet und wies zum 30.8.2012 einen Kilometerstand von 45.034 Kilometer auf. Daraus ergibt sich für diesen Zeitraum eine Kilometerleistung von 25.234 Kilometer und leitete die Betriebsprüferin daraus für das Jahr 2012 im Schätzungswege eine Kilometerleistung von 30.433 Kilometer ab. Aus den

Kilometerständen zum 30.8.2012 in Höhe von 45.034 Kilometer und zum 30.8.2013 in Höhe von 68.374 Kilometer, errechnete die Betriebsprüferin für diesen Zeitraum eine Kilometerleistung in Höhe von 23.340 Kilometer und leitete daraus für den Zeitraum Jänner bis August 2013 eine Kilometerleistung von 15.560 Kilometer ab ($23.340 : 12 \times 8$). Aus den Kilometerständen zum 30.8.2013 in Höhe von 68.374 Kilometer und zum 28.1.2014 in Höhe von 83.589 Kilometer errechnete die Betriebsprüferin eine Kilometerleistung in Höhe von 15.215 Kilometer für diesen Zeitraum und leitete daraus für den Zeitraum September bis Dezember 2014 eine Kilometerleistung von 12.172 Kilometer ab ($15.215 : 5 \times 4$ Monate). Insgesamt errechnete die Betriebsprüferin die Kilometerleistung für das Jahr 2013 demnach mit 27.732 Kilometer ($15.560 + 12.172$). Die Kilometerleistung des Jahres 2014 errechnete die Betriebsprüferin anhand der Kilometerstände zum 28.1.2014 in Höhe von 83.589 Kilometer und zum 30.1.2015 in Höhe von 118.314 Kilometer und leitete daraus für diesen Zeitraum eine Kilometerleistung für das Jahr 2014 in Höhe von 34.725 Kilometer ab.

Aus den Berechnungen der Betriebsprüferin ergeben sich für die betr. Jahre jeweils nachstehende mit den PKWs zurückgelegte Kilometer:

2013: PKW 3 in Höhe von 27.732 Kilometer und PKW 2 in Höhe von 9.902 Kilometer, in Summe (noch mit PKW 1, siehe BP-Bericht) insgesamt 50.296 Kilometer;

2014: PKW 3 in Höhe von 34.725 Kilometer und PKW 2 in Höhe von 22.633 Kilometer, in Summe sohin 57.358 Kilometer (vgl. auch Beschwerdevorentscheidung).

Hiezu ist festzuhalten, dass bezüglich der den Fahrzeugen zu den einzelnen Daten zugrunde gelegten Kilometerstände keine Einwände erhoben wurden. Diesbezüglich wurde in der Beschwerdevorentscheidung auch festgehalten, dass die von der Betriebsprüfung angestellten Berechnungen im Zuge der Betriebsprüfung und zuletzt bei der Schlussbesprechung dem Bf zur Stellungnahme vorgelegt worden seien und dabei hinsichtlich der von der Abgabenbehörde zugrunde gelegten Kilometerstände keine Einwände erhoben worden seien.

Von der Betriebsprüferin wurden von den jährlich gefahrenen Gesamtkilometern jeweils 1.000 Kilometer für andere betriebliche Fahrten als Personentransporte, wie etwa Servicefahrten und dergleichen in Abzug gebracht (vgl. TZ 4 des BP-Berichtes).

Die Prüferin errechnete weiters unter Berücksichtigung der vom Bf erklärten und abgegrenzten Nettoerlöse und unter Zugrundelegung, dass pro Kilometer vom Bf ein Preis von € 0,75 verrechnet wurde, für das Jahr 2012 56.095 Kilometer, für das Jahr 2013 38.319 Kilometer und für das Jahr 2014 35.091 Kilometer an Personentransportfahrten und erhöhte diese Kilometeranzahl über Einwand des Bf im Prüfungsverfahren für die Jahre 2013 und 2014 jeweils um 10 % und zwar für Strecken, die gefahren werden mussten, aber nicht verrechnet werden konnten (Abholfahrten vom Hotel, Umwege wegen Stau u.ä.) und ergaben sich insoweit für 2013 42.151 Kilometer und 2014 38.600 Kilometer, die für Personentransporte (betriebliche Fahrten) mit den PKWs zurückgelegt wurden.

Von der Betriebsprüferin wurden sodann diese betrieblichen Fahrten den anhand der Kilometerstände der Fahrzeuge errechneten jährlichen Gesamtkilometer (2012: 61.754, 2013: 50.296 Kilometer; 2014: 57.358 Kilometer) - nach Abzug von 1.000 Kilometern für sonstige Fahrten - gegenübergestellt, sodass für 2013 7.145 Kilometer und für 2014 17.758 Kilometer für Privatfahrten verblieben (Anm.: im Jahr 2012 wurden die Privatfahrten mit 4.000 Kilometer geschätzt, demgemäß die nicht verrechenbaren Kilometer mit einem geringeren Prozentsatz als 10 %, nämlich rund 1 % von 56.095 Kilometer berücksichtigt wurden). Insgesamt resultiert aus dieser Berechnung eine prozentuelle Privatnutzung der Fahrzeuge in Höhe von 6% für das Jahr 2012, 14 % für das Jahr 2013 und 31 % für das Jahr 2014.

Zu vorgenannten Zahlen bzw. Berechnungen wird insbesondere auf die Begründung im BFG-Erkenntnis vom 14.5.2020, RV/3101191/2016, samt dort beiliegendem Berechnungsblatt verwiesen, mit welchem Erkenntnis zu selbigem Sachverhalt die vom Bf erhobene Beschwerde betr. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 als unbegründet abgewiesen wurde.

Der BP entsprechend erfolgte – neben den Änderungen/Adaptierungen hinsichtlich ESt und USt, Berichtigung der Vorsteuer und der Afa etc. (vgl. Tzn 5 – 7 und 9 des BP-Berichtes vom 2.6.2016) – aufgrund der ermittelten Privatnutzung der Fahrzeuge PKW 2 und PKW 3 ab dem Jahr 2014 im Ausmaß von rund 31 %, sohin der Überschreitung des für nicht begünstigte Zwecke maximalen (von Seiten des Bf völlig unbestrittenen) Grenzwertes von 20 %, gem. § 1 Z 4 NoVAG die Festsetzung der NoVA für 01/2014 sowie zufolge § 4 Abs. 2 KfzStG die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Monate 01-12/2014.

Fest steht, dass diesfalls (= Privatnutzung von mehr als 20 %) der begünstigte Verwendungszweck "*Vorgänge in Bezug auf Taxiwagen*" iSd § 3 Z 3 NoVAG bzw. "*vorwiegende Verwendung von Fahrzeugen im Taxigewerbe*" iSd § 2 Abs. 1 Z 4 KfzStG nicht mehr erfüllt war (vgl. Tzn. 8 und 10 des BP-Berichtes v. 2.6.2016).

Zum Beschwerdevorbringen:

a) Wenn zur Ermittlung der durchschnittlich pro Jahr mit den Fahrzeugen gefahrenen Kilometer in der Beschwerde "als adäquate Lösung" angeboten wurde, die gefahrenen Kilometer in den drei Jahren durchzurechnen und in weiterer Folge gleichmäßig auf die drei Jahre aufzuteilen, dies mit der Begründung, dass bezüglich der Taxifahrzeuge keine Kilometerstände jeweils zum 01.01. und 31.12. eines Jahres vorliegen würden und die retrograde Rückrechnung der Kilometerleistungen durch die Betriebsprüfung über die in den Servicerechnungen ausgewiesenen Kilometerstände in den einzelnen Jahren zu unrichtigen Ergebnissen führen würde, ist vorweg darauf hinzuweisen, dass es grundsätzlich am Bf gelegen gewesen wäre, ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen, damit die privat gefahrenen Kilometer einwandfrei festgestellt werden hätten können. Wie oben dargelegt, wird nach der RSpr hinsichtlich der Art der Nachweisführung über die begünstigte Verwendung des Fahrzeuges ein strenger Maßstab

angelegt.

Im Übrigen wird dazu auf die im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung verwiesen, wonach die jährlich mit den PKWs gefahrenen Kilometer ohnehin jeweils anhand der zeitnahen Servicerechnungen rückgerechnet und diese Berechnungen vorgehalten worden sind.

Darüberhinaus lässt der Bf völlig offen, inwieweit eine "Durchrechnung" der gefahrenen Kilometer über drei Jahre und eine daran anknüpfende gleichmäßige Aufteilung der gefahrenen Kilometer auf die einzelnen Jahre zu einem eher den Tatsachen entsprechendem Schätzungsergebnis führen sollte, als die im Rahmen der Betriebsprüfung angestellten Berechnungen für die einzelnen Jahre anhand der in den Servicerechnungen ausgewiesenen Kilometerstände.

Weiters wird in Bezug auf den PKW 2 darauf hingewiesen, dass für diesen PKW für die Ermittlung der jährlich gefahrenen Kilometer ohnehin die Kilometerstände zum 23.7.2013 und zum 12.3.2015 herangezogen wurden und aus diesen Kilometerständen die monatlich durchschnittlich gefahrenen Kilometer errechnet wurden.

Dieser Beschwerdeeinwand erweist sich sohin als unbegründet.

b) In der Beschwerde wurde entgegnet, dass Gespräche mit den Eltern des Bf, welche die Fahrten tatsächlich getätigt hätten, ergeben hätten, dass der Anteil der nicht verrechenbaren Kilometer nicht bei 10 % sondern bei 15 % liege, mit der Begründung, dass der Verrechnungssatz von € 0,75/Kilometer für den einzigen Auftraggeber über alle Jahre mit zahlreichen Zugeständnissen verbunden gewesen sei und jeweils nur die Streckenlänge über die Direktroute abgerechnet werden hätte können, die aber wegen Dauerstaus oder großer Zeitverluste nicht gefahren werden hätte können; darüberhinaus hätten die Fahrgäste an ihrem Wohnort oder von ihrem Hotel abgeholt und wieder dorthin zurückgebracht und bei zahlreichen Fahrten noch Zusatzdienste miterledigt werden müssen, die ebenfalls nicht gesondert über Kilometer-Mehrleistungen fakturiert werden hätten können.

Folgt man diesem Einwand und adaptiert die Berechnung der Betriebsprüferin entsprechend (dh. Erhöhung der nicht verrechenbaren Kilometer auf 15 %), ergeben sich für das Jahr 2012 8.414 Kilometer, für das Jahr 2013 5.748 Kilometer und für das Jahr 2014 5.264 Kilometer, die nicht verrechnet werden konnten (verwiesen wird dazu im Einzelnen nochmals auf die dem BFG-Erk. v. 14.5.2020, RV/3101191/2016, beiliegende Berechnung).

Insgesamt errechnen sich dadurch die für die betrieblichen Fahrten zurückgelegten Kilometer für 2012 mit 64.509 Kilometer (56.095 verrechnete Kilometer plus 15 %), für 2013 mit 44.066 Kilometer (38.319 verrechnete Kilometer plus 15 %) und für 2014 mit 40.354 Kilometer (35.091 verrechnete Kilometer plus 15 %).

Werden sodann den von der Betriebsprüferin anhand der Kilometerstände der Fahrzeuge errechneten jährlichen Gesamtkilometer (2012: 61.754, 2013: 50.296 Kilometer; 2014: 57.358 Kilometer) diese betrieblichen Fahrten der einzelnen Jahre gegenübergestellt, verbleiben für 2013 5.230 Kilometer (= Privatnutzung im Ausmaß von 10 %) und für 2014 16.044 Kilometer (= Privatnutzung im Ausmaß von - immer noch - **28 %**) für Privatfahrten. Für das Jahr 2012 würde sich demnach ein Negativsaldo in Höhe von 3.755 Kilometer errechnen, sodass daraus abzuleiten ist, dass im Jahr 2012 die nicht verrechenbaren Fahrten - entgegen dem Einwand des Bf - jedenfalls nicht 15 % betragen haben können.

c) Weiters wurde im Rechtsmittelverfahren behauptet, dass die Privatfahrten des Jahres 2013 vorwiegend mit dem neuen PKW 2 (größtenteils sog. "loco-Fahrten") zurückgelegt und die Fahrten nach Deutschland im Jahr 2014 hingegen überwiegend mit dem PKW 3/BB getätigt worden seien und insoweit im Jahr 2014 rund 1/3 der Privatfahrten mit dem PKW 2 und 2/3 mit dem PKW 3 zurückgelegt worden seien.

Wenn man diesbezüglich die Berechnung adaptiert, wurden demnach von den im Jahr 2014 insgesamt 16.044 privat gefahrenen Kilometer rund 5.335 Kilometer mit dem PKW 2 gefahren. Setzt man diese 5.335 Kilometer ins Verhältnis zu den im Jahr 2014 mit dem PKW 2 insgesamt gefahrenen Kilometer (nach Abzug von Servicefahrten in Höhe von rund 500 Kilometer) in Höhe von 22.633 ins Verhältnis, ergibt sich für den PKW 2 auch bei Berücksichtigung sämtlicher und im Übrigen nicht näher begründeten Einwendungen des Bf ein Prozentsatz in Höhe von rund **24 %** auf Privatfahrten entfallend. Für den PKW 3 errechnen sich danach 10.670 Kilometer an Privatfahrten ($16.044 \times 2/3$). Setzt man diese zu den (nach Abzug von Servicefahrten in Höhe von rund 500 Kilometer) gefahrenen Kilometer in Höhe von 34.225 Kilometern ins Verhältnis, ergibt sich für den PKW 3 ein Prozentsatz von **31 %** an Privatfahrten.

Auch mit diesem Vorbringen ist sohin für gegenständliche Beschwerde nichts zu gewinnen.

d) Zu den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass Privatfahrten bei zwei Taxifahrzeugen in einem Jahr im Verhältnis 50 zu 50 absolviert würden und schlüssig dargelegt worden sei, dass die Privatfahrten im 2. Halbjahr 2013 vermehrt mit dem PKW 2 und 2014 (längere Strecken nach Deutschland) überwiegend mit dem PKW 3 zurückgelegt worden seien, ist anzumerken, dass es wohl eher den "Erfahrungen des täglichen Lebens" entsprechen würde, wenn die Privatfahrten auch im Jahr 2014 vorwiegend mit dem neuen PKW 2 zurückgelegt worden wären, zumal es sich bei diesem Fahrzeug um das Wunschfahrzeug des Vaters des Bf gehandelt hat (vgl. unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung), der zudem zur Finanzierung dieses Fahrzeuges beigetragen hat. Das diesbezügliche, auf der Behauptungsebene verbliebene Vorbringen des Bf erweist sich insoweit keineswegs als schlüssig.

e) Zu den – vorrangig das Prüfljahr 2012 betreffenden - Ausführungen im Vorlageantrag, dass es in keiner Weise der Lebenserfahrung entspreche, dass pro Jahr mindestens 4.000 Kilometer für

Privatfahrten anzusetzen seien, sondern im konkreten Fall zu berücksichtigen sei, dass der Bf mit seinen Eltern im selben Haus wohne und auch die Mahlzeiten gemeinsam eingenommen würden, er weiters im Zentrum des Wohnortes arbeite, weshalb er nach Dienstschluss einen größeren Teil der privaten Erledigungen für die Familie tätige, weil seine Eltern für seinen Betrieb mit den Taxifahrzeugen unterwegs seien, ist für das BFG nicht erkennbar, was aus diesen Ausführungen konkret abzuleiten wäre.

V. Ergebnis

Da sich die Schätzung des Ausmaßes der Privatfahrten mit den streitgegenständlichen Fahrzeugen durch die Abgabenbehörde als durchaus schlüssig erweist und sohin – selbst unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens und diesbezüglicher Adaptierung der KM-Berechnung - die Privatnutzung der Fahrzeuge PKW 2 und PKW 3 im Streitjahr 2014 erstmals jeweils über 20 % gelegen war, wurde der vormalige begünstigte Verwendungszweck "Taxiwagen" gemäß § 3 Z 3 NoVAG bzw. § 2 Abs. 1 Z 4 KfzStG ab diesem Zeitpunkt nicht mehr (im erforderlichen Ausmaß von zumindest 80 %) erfüllt, weshalb die Steuerpflicht eingetreten ist und sowohl die Normverbrauchsabgabe wie auch die Kraftfahrzeugsteuer zu Recht vorgeschrieben worden sind.

Das Beschwerdebegehren war daher insgesamt abzuweisen.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 wird.

Da die Entscheidung im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ausschließlich von der Streitfrage des Ausmaßes der betrieblichen bzw. privaten und damit "nicht begünstigten" Verwendung der Fahrzeuge abhängt, dh. von der Lösung einer sachverhaltsbezogenen *Tatfrage* anstelle einer *Rechtsfrage*, ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 17. April 2023