



GZ. RV/3653-W/08,
miterledigt RV/3654-W/08,
RV/3655-W/08, RV/3656-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. C. Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Edith Corrieri und Peter Grüner im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen der X. GmbH, W., vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 3300 Amstetten, Franz Kollmann Str. 2/7, vom 27. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch RR Walter Spreitz, vom 9. Jänner 2008, betreffend

- 1.) Umsatzsteuer 2002, 2003, 2004 und 2005 und
- 2.) Körperschaftsteuer 2002, 2003, 2004 und 2005,
- 3.) den Bescheid vom 10. Jänner 2008 betreffend Normverbrauchsabgabe 2002 und
- 4.) den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer vom 10. Jänner 2008 für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005

nach der am 15. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- 2.) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

3.) Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 2002 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

4.) Der Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 wird teilweise stattgegeben.

Der Haftungsbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Feststellungen am Ende der folgenden Entscheidungsgründen und den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist die X. GmbH. Den Gegenstand des Unternehmens bildet die Durchführung von Erdarbeiten, Vermietung von Baumaschinen, Betrieb von Sprengungsunternehmen, Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen im Fernverkehr. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag 08.04.1991 gegründet. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt S 500.000,-. Die Stammeinlagen betragen S 250.000,- (Geschäftsführer J. X.), S 125.000,- (C. X.) und S 125.000,- (E.).

Für das Jahr 2002 wurden die Umsätze mit € 1.123.021,97 und die Vorsteuern mit € 167.917,61 erklärt und veranlagt.

Für das Jahr 2003 wurden die Umsätze mit € 1.231.326,31, die Vorsteuern mit € 252.517,79 erklärt und veranlagt.

Für das Jahr 2004 wurden die Umsätze mit € 1.086.520,13 und die Vorsteuern mit € 233.058,62 erklärt und veranlagt.

Für das Jahr 2005 wurden die Umsätze mit € 1.052.300,18 und die Vorsteuer mit € 212.985,39 erklärt und veranlagt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden für die Berechnung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 mit € 17.789,68, für das Jahr 2003 mit € 116.735,12, für das Jahr 2004 mit € 23.195,81 und für das Jahr 2005 € 21.682,66 erklärungsgemäß herangezogen.

Für die Jahre 2002 – 2005 erfolgte eine Außenprüfung. Gegenstand der Prüfung waren ua. die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Normverbrauchsabgabe.

Betriebsprüfungsbericht

Folgende Feststellungen wurden getroffen:

„Im Jahr 2002 wurde vom Unternehmen ein BMW X5 angeschafft, in das Betriebsvermögen aufgenommen und über die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben.

Bei dem Fahrzeug handelt es sich um einen PKW im steuerlichen Sinn.

Ein Fahrtenbuch liegt vor.

Die Vorsteuer und die NoVA-Rückvergütung wurden in Anspruch genommen.

Die Abschreibung erfolgte auf eine Nutzungsdauer von 5 Jahren; eine Angemessenheitsprüfung fand nicht statt.

Das Fahrzeug wurde im geringen Umfang für das Ziehen von Anhängern an Dritte vermietet, im eigenen Unternehmen und für private Zwecke des Geschäftsführers verwendet.

Die Anteile für private Zwecke des Geschäftsführers stellen sich wie folgt dar:

2002: 52%, 2003: 44%, 2004: 56% und 2005: 57%.

Im Außenprüfungsverfahren wurde vom Unternehmen eingewendet, dass man vom Finanzamt die Auskunft erhalten habe, dass für dieses Fahrzeug sowohl ein Vorsteuerabzug als auch eine Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe möglich sei. Diese Auskunft sei von Hrn. H. gegeben worden. Eine schriftliche Auskunft könne man aber nicht vorlegen.

Eine niederschriftliche Befragung des Hrn. H. ergab keine Hinweise auf eine derartige Auskunft.

Die Außenprüfung geht davon aus, dass eine derartige Auskunft nicht gegeben wurde.

Gemäß § 3 Zi. 3 NoVAG 1991 sind folgende Vorgänge von der Normverbrauchsabgabe befreit:

Vorgänge in Bezug auf

- Vorführkraftfahrzeuge,
- Fahrschulkraftfahrzeuge,
- Miet-, Taxi und Gästewagen,
- Kraftfahrzeuge, die zu einer 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 UStG 1994 1994). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

Da das Fahrzeug nur im geringen Umfang der kurzfristigen Vermietung dient, liegen die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Normverbrauchsabgabe nicht vor.

§ 12 Abs. 2 Z. 1 lit. a Umsatzsteuergesetz 1994 lautet:

Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs.2 und 12 Abs.1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

b) 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. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Feb. 1996 erlassen werden.

Da das gegenständliche Fahrzeug nicht die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 1994 erfüllt, kann die entsprechende Vorsteuer nicht abgezogen werden.

Die Nutzungsdauer ist mit 8 Jahren anzunehmen und eine Angemessenheitsprüfung ist vorzunehmen, da es sich um eine PKW im steuerlichen Sinn handelt.

Für die private Nutzung des Fahrzeuges durch den Geschäftsführer wurden bisher von ihm pauschale Beträge an das Unternehmen bezahlt.

Aufgrund der Kosten, die dem Unternehmen für dieses Fahrzeug erwachsen sind, ergaben sich in einer Berechnung durch die Außenprüfung zu wenig bezahlte Beträge durch die Geschäftsführer.

	2002	2003	2004	2005
AK brutto	56.394,12			
Abschreibung, ND 8 J	7.049,27	7.049,27	7.049,27	7.049,27
Treibstoffkosten	346,68	1.055,62	470,93	474,27
Service	600,00	600,00	600,00	600,00
Versicherung	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Summe	8.995,94	9.704,88	9.120,19	9.123,53
Gesamte Kilometerleistung	8.045	21.336	9.567	8.303
Kosten pro Kilometer btto	1,12	0,45	0,95	1,10
Privat km	4.205,00	9.288,00	5.370,00	4.694,00
Kosten pro Kilometer btto	1,12	0,45	0,95	1,10
ergibt	4.702,04	4.224,74	5.119,20	5.157,88
Gewinnaufschlag 10%	470,20	422,47	511,92	515,79
zu verrechnen lt. AuPr	5.172,24	4.647,21	5.631,12	5.673,67
Bisher verrechnet btto	1.500,00	2.460,00	4.404,00	1.456,80
Differenz brutto	3.672,24	2.187,21	1.227,12	4.216,87
vA (KESt 25%)	918,06	546,80	306,78	1.054,22

Die Außenprüfung erblickt darin den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung. Diese ist dem Gewinn hinzuzurechnen und der KESt von 25% zu unterziehen.

Die Erlöse aus der Privatnutzung wurden bisher der Umsatzsteuer unterzogen. Da es sich um einen PKW handelt, sind diese Erlöse nicht zu versteuern.

Für den Treibstoffverbrauch steht kein Vorsteuerabzug zu, da es sich um einen PKW handelt.
Betragliche Auswirkungen:

	2002	2003	2004	2005
Vorsteuerkürzung	9.299,02			
Keine NoVA Rückvergütung	6.129,80			
Vorsteuerkürzung Diesel (Aufwand)	57,78	175,94	78,49	79,04
Abschreibung bisher 5 J.ND	8.173,00	8.173,00	8.173,00	8.173,00
Abschreibung lt. AuPr 8 J. ND	7.049,27	7.049,27	7.049,27	7.049,27
unangemessen	39,71%	39,71%	39,71%	39,71%
entspricht	2.799,27	2.799,27	2.799,27	2.049,22
Gewinnänderung(=Ertrag)	3.923,00	3.923,00	3.923,00	3.172,95

verdeckte Ausschüttung	3.672,24	2.187,21	1.227,12	4.216,87
KESt 25%	918,06	546,80	306,78	1.054,22
Umsatzsteuerminderung f. Privatnutzung bisher (=Ertrag)	-250,00	-410,00	-734,00	-242,80

Steuerbarere Umsatz

Zeitraum	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Vor Bp	1.369.707,70	1.744.660,95	2.001.532,91	1.959.793,85
Tz.1 Anschaffung BMW X5 2002-Umsatzsteuer f. Privatnutzung	-1,250,00	-2.050,00	-3.670,00	-1.214,00
Nach Bp	1.368.457,70	1.742.610,95	1.997.862,91	1.958.579,85

20% Normalsteuersatz

Zeitraum	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Vor Bp	1.123.021,97	1.231.326,31	1.086.520,13	1.052.300,18
Tz.1 Anschaffung BMW X5 2002-Umsatzsteuer f. Privatnutzung	-1.250,00	-2.050,00	-3.670,00	-1.214,00
Nach Bp	1.121.771,97	1.229.276,31	1.082.850,13	1.051.086,18

Vorsteuern (ohne EUSt)

Zeitraum	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Vor Bp	167.917,61	252.517,79	233.058,62	212.985,39
Tz.1 Anschaffung BMW X5-Vorsteuerkürzung	-9.299,92			
Anschaffung Tz. 1 Treibstoff	-57,78	-175,94	-78,49	-79,04
Nach Bp.	158.559,91	252.341,85	232.980,13	212.906,35

Körperschaftsteuer**Bilanzgewinn/Bilanzverlust**

Zeitraum	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Vor Bp		13.913,77	116.735,12	23.195,81
Anschaffung BMW X5 –Vorsteuerkürzung Treibstoff		-57,78	-175,94	-78,49
Anschaffung BMW X5 2002-Abschreibung		3.923,00	3.923,00	3.923,00
Anschaffung BMW X5 2002-Umsatzsteuer f. Privatnutzung		250,00	410,00	734,00
		18.028,99	120.892,18	27.774,32
Nach Bp.				25.199,37

Verdeckte Ausschüttungen

Zeitraum	2002 Euro	2003 Euro	2004 Euro	2005 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00	0,00
Tz.1 Anschaffung BMW X5- Verdeckte Ausschüttung	3.672,24	2.187,21	1.227,12	4.216,87
Nach Bp.	3.672,24	2.187,21	1.227,12	4.216,87

Haftungsbescheid

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag	bisher gebucht	Nachzahlung
2002	3.672,24	25%	918,06	0,00	918,06
2003	2.187,21	25%	546,80	0,00	546,80
2004	1.227,12	25%	306,78	0,00	306,78
2005	4.216,87	25%	1.054,22	0,00	1.054,22

Normverbrauchsabgabe

Zeitraum	2002 Euro
Vor Bp	0,00
Tz.1 Anschaffung BMW X5 2002-NoVA Anschaffung	6.129,80
Nach Bp.	6.129,80

Hinsichtlich der Abgabenarten USt 2002-2005, Körperschaftsteuer 2002-2005 und Normverbrauchsabgabe 2002 bis 2005 wurden die vorstehenden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machten.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das Finanzamt nahm für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 das Verfahren wieder auf und erließ neue Bescheide.

Berufung

Der steuerliche Vertreter brachte gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002, 2003, 2004 und 2005, die Umsatzsteuerbescheide 2002, 2003, 2004 und 2005, die Festsetzung der NOVA für 2002 und den Haftungsbescheid betreffend die KEST für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 fristgerecht Berufung ein. Eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde beantragt.

Begründung:

„Aufgrund § 3 Z 3 NoVAG sind Vorgänge in Bezug auf Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung und Begleitfahrzeuge für Sondertransporte dienen von der Normverbrauchsabgabe befreit.

Im gegenständlichen Fall wurde im Rahmen der im Unternehmen durchgeführten Betriebsprüfung die Nova Befreiung und der Vorsteuerabzug für Anschaffung und Aufwendungen im Zusammenhang für den BMW X5 nicht anerkannt. Begründet wurde das von der Betriebsprüfung damit, dass das Fahrzeug nur im geringen Umfang zur kurzfristigen Vermietung diene und zudem im Sinne des § 12 Abs.2 Z. 2 lit. b UStG 1994 nicht vorsteuerberechtigt sei (TZ 1 des Betriebsprüfungsberichts vom 14.12.2007).

Gegen diese Behauptung richtet sich diese Berufung:

Das Fahrzeug wird im folgendem Ausmaß zur kurzfristigen gewerblichen Vermietung genutzt:

Mit dem BMW X5 wird lt. Fahrtenbuch gefahren:

48% Vermietung an das Einzelunternehmen „J. X.“ (Vermietung und Verpachtung, Baumaschinenverleih). Die Vermietung wird von der X. GmbH an J. X. fremdüblich verrechnet.

5% Vermietung an J. X. . Auch diese Nutzung wird von der X. GmbH an J. X. fremdüblich verrechnet.

5% an fremde Auftraggeber (echte Taxifahrten)

42% für Kunden der X. GmbH, im Rahmen Vermietung des KFZ für Transportfahrten und Fahrzeugbegleitung

Ein Fahrtenbuch, aus welchem diese Anteile hervorgehen wurde der Betriebsprüfung bereits vorgelegt.

Zur Verwendung des Fahrzeuges für Kunden der X. GmbH ist Folgendes zu sagen:

Der BMW X5 dient aufgrund seiner technischen Ausstattung als Spezialfahrzeug (spezielle Anhängervorrichtung für Transporte von Sonderfahrzeugen und Maschinen auf Anhängern). Zu den wesentlichen Leistungen der X. GmbH gehören auch Spezialtransporte von kleineren Baumaschinen (Minibagger u.ä.) und Sonderfahrzeugen (Krananhänger u.ä.) für Kunden der X. GmbH.

Für diese Spezialtransporte wird dem Kunden der BMW X5 zusammen mit beispielsweise Baugeräten vermietet und gleichzeitig mit anderen Leistungen zur Verfügung gestellt. Zivilrechtlich entsteht dadurch zwischen der X. GmbH und dem Kunden ein Bestandvertrag. Nach RZ 1951 der UStR bestimmt sich der Begriff der Miete nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Es handelt sich daher sowohl steuerrechtlich als auch nach bürgerlichen Recht um eine Vermietung. Bei der X. GmbH wird die Verleihtätigkeit als Teilleistung im Rahmen der Erdbauleistungen angeboten. Dass zum Transportfahrzeug auch ein Fahrer zur Verfügung gestellt wird, ist für die Annahme einer Vermietung nach der Rechtsprechung nicht schädlich, da diese als Zusatzleistung zu einem Mietvertrag üblich ist.

Vermietung an das Einzelunternehmen

Die X. GmbH vermietet den BMW X5 an das Einzelunternehmen und Herrn J. X. zu fremdüblichen Konditionen (entsprechende Ausgangsrechnungen liegen der Betriebsprüfung vor). Aufgrund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft X. GmbH und den Gesellschaftern anzuerkennen. Die vom Abgabenrecht geforderten Bedingungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen wurden eingehalten (fremdübliche Abrechnung, Bezahlung). Zivilrechtlich betrachtet handelt es sich bei der Vermietung des BMW X5 an Herrn X. und an das Einzelunternehmen jedenfalls um einen Bestandsvertrag. Nach RZ 1951 der UStR bestimmt sich der Begriff der Miete nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Die Vermietung erfolgt im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit der X. GmbH. Geschäftsgegenstand der X. GmbH ist unter anderem auch das Transportgewerbe. Es kann aus diesem Grund kein Zweifel bestehen, dass es sich um eine

gewerbliche Vermietung handelt. Die Vermietung an Herrn X. und das Einzelunternehmen ist darüber hinaus kurzfristig.

Unter kurzfristiger Vermietung wird eine Vermietung verstanden, die regelmäßig einen Monat nicht übersteigt. Wie aus dem Fahrtenbuch hervorgeht, wird der BMW X5 nur tageweise zur Verfügung gestellt. Es kann daher nicht von einer langfristigen Vermietung gesprochen werden.

Zusammenfassend kann zur Verwendung des Fahrzeuges folgendes gesagt werden: Beim Einzelunternehmen handelt es sich um eine reine Verleihtätigkeit, bei der X. GmbH wird diese Verleihtätigkeit als Teilleistung im Rahmen der Erbauleistungen angeboten. Letztlich handelt es sich aber immer um die Vermietung eines Kraftfahrzeuges im zivilrechtlichen Sinn, in beiden Fällen entsteht rechtlich ein Bestandvertrag. An das Einzelunternehmen und Herrn X. wird nur das Fahrzeug vermietet, an Kunden der X. GmbH wird das Fahrzeug zusammen mit den übrigen Leistungen vermietet.

Es erscheint daher unverständlich warum durch die Betriebsprüfung eine an sich gegenüber dem Kunden gleichartige Vermietungsleistung für NOVA Zwecke und Umsatzsteuerzwecke nicht als solche anerkannt wird.

Zur Umsatzsteuer-Vorsteuerabzugsberechtigung:

Bedingt durch die technische Ausstattung des Fahrzeuges als Sonderfahrzeug wird dieses überwiegend, zu mehr als 80% für Transporte bei Bauvorhaben an die Kunden, an das Einzelunternehmen und Herrn X. weitervermietet.

1) Wirtschaftliche Betrachtung der Art des Fahrzeuges

Grundsätzlich ist nach Lehre und Rechtsprechung die umsatzsteuerliche Einordnung eines Fahrzeuges nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Beim gegenständlichen Fahrzeug steht aufgrund der einschlägigen Verwendung als Sonderfahrzeug und durch die technische Ausstattung die Lastenbeförderung im Vordergrund. Aufgrund des § 12 Abs.2 Z. 2 lit. b UStG 1994 handelt es sich daher um ein Fahrzeug für welches der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist.

2) Verwendung als Sonderfahrzeug, Vermietung an Kunden

Die dem Kunden angebotene Gesamtleistung umfasst beispielsweise Erdarbeiten, Vermietung von Baggern, Baumaschinen sowie die Vermietung des erforderlichen Transportfahrzeuges und eines Begleitfahrzeuges. Dass zum Transportfahrzeug auch ein Fahrer zur Verfügung gestellt wird, ist für die Annahme einer Vermietung nach der Rechtsprechung nicht schädlich, da diese als Zusatzleistung zu einem Mietvertrag üblich ist.

In der RZ 1948 der Umsatzsteuerrichtlinie heißt es, dass es für die Anerkennung nicht erforderlich ist, dass ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird.

Die Vermietung des Fahrzeuges ist damit eine Teilleistung im Rahmen einer umsatzsteuerpflichtigen Gesamtleistung. Diese Teilleistung teilt umsatzsteuerlich das Schicksal der Gesamtleistung. Im Sinne des § 12 Abs.2 Z.2 lit. b UStG 1994 wird das Fahrzeug daher zu mindestens 80% zur gewerblichen Vermietung verwendet. Der Vorsteuerabzug ist damit zulässig. Grundsätzlich gelten Anschaffungen, die unmittelbar mit der Erzielung der Umsätze im Zusammenhang stehen als für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen damit zum Vorsteuerabzug. Der Vorsteuerabzug von den Anschaffungs- und Betriebskosten des BMW X5 erfolgte daher zurecht.

Darüber hinaus heißt es in der RZ 1936 der Umsatzsteuerrichtlinie:

„Im Falle der Begleitung von Sonder- und Schwertransporten werden Umsätze unmittelbar durch den Einsatz des Fahrzeuges erzielt. Wird ein PKW, Kombinationskraftwagen oder Kraftrad zu mindestens 80% zur Begleitung von Schwer- und Sondertransporten eingesetzt, dürfen daher Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder Betrieb solcher Fahrzeuge abgezogen werden.“

Zur Normverbrauchsabgabe:

Da der BMW X5 den Kunden für Transporte von Baugeräten und als Begleitfahrzeug zur Verfügung steht und dem Kunden die Kosten der Transporte und Fahrzeugvermietung auch als Teilleistung in Rechnung gestellt werden (das geht aus der Kalkulation des Unternehmens hervor), gehören sowohl die Fahrten für Kunden der X. GmbH als auch die Fahrten für das Einzelunternehmen zu den Fahrten im Rahmen einer kurzfristigen gewerblichen Vermietung. Die Vermietung ist jedenfalls als kurzfristig zu betrachten, da die Vermietung nur für bestimmte Aufträge erfolgt, tageweise vermietet wird und daher ein Monat nicht überschritten wird.

Die Nova Befreiung im Sinne des § 3 NoVAG 1991 steht damit zu.

Aufgrund des § 3 Z. 3 NoVAG 1991 ist damit die Voraussetzung für die Befreiung von der Normverbrauchsabgabe gegeben."

Aufgrund der in dieser Berufung angeführten Punkte wurden die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Vorhalt Finanzamt

Das Finanzamt ersuchte den Bw. um eine schriftliche Ergänzung der Berufung zur wirtschaftlichen Betrachtung der Art des Fahrzeuges:

„1) Wann wurden die Fahrzeuge als Sonderfahrzeug verwendet?

2) Wie waren die Fahrzeuge dafür technisch auszustatten?

War eine behördliche Genehmigung für diesen Zweck notwendig?

4) Um welche technische Ausstattung handelt es sich, wodurch die Lastenbeförderung im Vordergrund stand?"

Weiters ersuchte es um Übersendung von Fotos (Innen- und Außenansicht) der beiden Fahrzeuge (BMW „alt“ und BMW „neu“).

Der Bw. wurde um Bekanntgabe ersucht, ob eine getrennte Abrechnung der von ihm angeführten Verleihstätigkeit als Teilleistungen im Rahmen der Erdbauleistungen erfolgt sei, wenn ja, werde um Einsichtnahme in die Unterlagen gebeten. Um Vorlage allfälliger schriftlicher Mietverträge wurde ebenfalls gebeten.

Vorhaltebeantwortung

Zu der technischen Sonderausstattung wurde vom Bw. ausgeführt, dass der BMW als Zusatzausstattung eine höhere Bremslast, einen Allradantrieb und eine verstärkte Anhängervorrichtung zur Eignung für Lastentransporte aufgewiesen habe. Dies wurde mit Fotos belegt.

Die Mietwagenerlöse seien grundsätzlich mit Rechnung abgerechnet und auf das beigefügte Konto (Konto Mietwagenerlöse) gebucht worden.

Betreffend die Transportleistungen für die GmbH habe es unterschiedliche Pauschalen (€ 50,-- bis € 250,--) für den größeren und kleineren Bagger gegeben, weiters sei bei der Verrechnung die Entfernung mit berücksichtigt worden. In manchen Fällen sei auch abhängig von der Vereinbarung mit dem Kunden in der Regierechnung die Transportpauschale einkalkuliert

worden. Grundsätzlich sei der große Bagger mit dem LKW transportiert worden, der kleine Bagger und sonstige erforderliche Maschinen seien mit dem BMW transportiert worden.

Der Bw. legte Kontoauszüge bei, aus denen die Mietwagenerlöse, und drei Rechnungen, aus denen die Kosten für den Baggertransport ersichtlich sind. (Fa. Sch. v. 03.11.2005, Fa. K. v. 08.09.2003, Fa. HF v. 31.08.2002)

Der Betriebsprüfer nahm zu den vorstehenden Ausführungen wie folgt Stellung:

„Vom Steuerberater wurde auf Nachfrage eine Excel-Tabelle „Fahrtenbuch Auswertung.Xls“ übermittelt aus der die %-Sätze für die Nutzung des Fahrzeuges hervorgehen. Dem Prüfer wurde außerdem mitgeteilt, dass die Einträge „Privat“ ohne Zusatz eine Vermietung an das Einzelunternehmen als „J. X.“ und die Einträge „Privat“ mit dem Zusatz von z.B. „Schule Krems“ eine Vermietung an die Privatperson „J. X.“ bedeuten.

Der Vorhalt vom 4. April 2008 wurde wie folgt beantwortet:

Zu Seite 5 Ihrer Berufung; 1) Wirtschaftliche Betrachtung der Art des Fahrzeuges:

1) Wann wurden die Fahrzeuge als Sonderfahrzeug verwendet?

Diese Frage blieb unbeantwortet.

2) Wie waren die Fahrzeuge dafür technisch ausgestattet?

Diese Frage blieb unbeantwortet.

3) War eine behördliche Genehmigung für diesen Zweck notwendig?

Antwort: „Transportroutengenehmigung für Tieflader“

4) Um welche technische Ausstattung handelt es sich, wodurch die Lastenbeförderung im Vordergrund stand?

Antwort: "Durch die Nutzung als Sonderfahrzeug ist folgende technische Zusatzausstattung erforderlich: Höhere Bremslast, Allradantrieb, verstärkte Anhängervorrichtung aufgrund der Eignung für Lastentransporte."

Wir ersuchen um Übersendung von Fotos (Innen- und Außenansicht) der beiden Fahrzeuge (BMW „alt“ und BMW „neu“).

Es wurden 7 Fotos von einem BMW X5 übermittelt.

Erfolgt eine getrennte Abrechnung der von Ihnen angeführten Verleihtätigkeit als Teilleistungen im Rahmen der Erdbauleistungen? Wenn ja, ersuchen wir um Einsichtnahme in diese Unterlagen.

Antwort: „Die Mietwagenerlöse werden grundsätzlich mit Rechnung abgerechnet und auf dem beigefügten Konto verbucht. Betreffend die Transportleistungen für die GmbH gibt es unterschiedliche Pauschalen für die großen und kleinen Bagger, weiters wird bei der Verrechnung die Entfernung mit berücksichtigt. Wie aus den beiliegenden Beispielrechnungen ersichtlich ist, sind das zwischen 50€ und 250€. In manchen Fällen wird auch abhängig von der Vereinbarung mit dem Kunden in den Regierechnungen die Transportpauschale einkalkuliert. Grundsätzlich wird der große Bagger mit dem LKW transportiert, der kleine Bagger und sonstige Maschinen werden mit dem BMW befördert. In den Beilagen finden Sie beispielhaft Rechnungen und die betreffenden Buchhaltungskosten über die Mietwagenerlöse.“

Liegen hinsichtlich der Vermietung der Fahrzeuge schriftliche Mietverträge vor? Wenn ja, ersuchen wir um Vorlage.

Es wurden keine schriftlichen Mietverträge vorgelegt.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde die, in der Berufung angeführte Vermietung an das Einzelunternehmen „J. X.“ nicht als solche dargestellt, sondern als Privatnutzung des Fahrzeuges durch J. X. bezeichnet. Die Eintragungen in der Spalte „Tätigkeit“ lauten auch auf „Privat“. Für diese Nutzung durch den Geschäftsführer J. X. wurden bisher von ihm pauschale Beträge an die X. GmbH bezahlt. Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass für diese Nutzung keine fremdübliche Verrechnung erfolgte.

Die Frage, ob eine getrennte Abrechnung der angeführten Verleihtätigkeit an Kunden der X. GmbH als Teilleistung im Rahmen der Erdbauleistungen erfolgten, wurde nicht erschöpfend beantwortet.

Als Beispiele wurden 3 Ausgangsrechnungen aus den Jahren 2002 bis 2005 vorgelegt. Bei der Rechnung an die Fa. Sch. aus dem Jahr 2005 wurde eine Pauschale für den Baggertransport verrechnet. Offen bleibt, ob hier der BMW X5 als Transportzugfahrzeug verwendet wurde. Es wurde hier ein „Baggertransport“ verrechnet und nicht eine „Vermietung eines Fahrzeuges“ zum Transport eines Baggers. Würde man der Argumentation der Bw. folgen, wären die Transportleistungen als „Vermietung des Fahrzeuges samt Zurverfügungstellung eines Fahrers“ darstellbar. Üblicherweise mietet man nicht ein Fahrzeug mit Fahrer an, um die Geräte, die für den eigentlichen Auftrag verwendet werden, zu transportieren.

Die Rechnung an die Fa. K. aus dem Jahr 2003 wurde lt. Konto „Erlöse Mietwagen“ auf diesem verbucht. Es handelt sich dabei offensichtlich um eine Vermietung die unter die Kategorie „5% an fremde Auftraggeber (echte Taxifahrten)“ fällt.

Auf der Rechnung an die Fa. HF aus dem Jahr 2002 wurde händisch „Transport ist in den Regiestunden enthalten“ angebracht. Hier sieht man, dass das Fahrzeug ja nicht getrennt von den anderen Leistungen „vermietet“ wird.“

Der Betriebsprüfer vertrat somit die Meinung, dass es sich bei der Verwendung des BMW X5 nicht um eine „kurzfristige Vermietung“ im Sinne des NoVAG und nicht um eine „gewerbliche Vermietung“ im Sinne des UStG 1994 handle.

Das Finanzamt übermittelte die Stellungnahme des Betriebsprüfers dem Bw. zur allfälligen Gegenäußerung.

Folgendes wurde vom Bw. in der Gegenäußerung ausgeführt:

„Zum Fahrtenbuch:

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers heißt es: „vom Steuerberater wurde auf Nachfrage eine Excel-Tabelle Fahrtenbuchauswertung.XLS übermittelt“

Dazu möchten wir klarstellen, dass das handschriftliche Fahrtenbuch im Original bereits während der laufenden Betriebsprüfung vorgelegt wurde. Die Grundaufzeichnungen sind daher vorhanden. Die Daten aus den Grundaufzeichnungen wurden lediglich mit Excel aufbereitet, sodass die % Sätze der Nutzung ersichtlich sind.

Zu Frage 1) Wann wurden die Fahrzeuge als Sonderfahrzeuge verwendet?

Die genauen Daten zur Verwendung ergeben sich aus dem Fahrtenbuch, welches der Betriebsprüfung vorliegt. Die Frage wurde daher bereits beantwortet.

Zu Frage 2) Wie waren die Fahrzeuge dafür technisch auszustatten?

Hier möchten wir darauf hinweisen, dass auch diese Frage von uns bereits in unserem Schreiben vom 14.8.2008 beantwortet wurde (vgl. auch Beantwortung zu Frage 4). Kopien der übermittelten Unterlagen haben wir unserer Gegenäußerung beigelegt.

Frage: Liegen hinsichtlich der Vermietung der Fahrzeuge schriftliche Mietverträge vor?

Das Unternehmen verfügt über einen Gewerbeschein „Vermietung von Baumaschinen“ (siehe Beilage). Im Rahmen eines mit dem Kunden vereinbarten Auftrags wird als Teilleistung auch das Transportfahrzeug für die Baumaschine mitvermietet. (vgl. beiliegende Kopie eines Auftrags/Fa. Sch.).

Es ist nicht geschäftsüblich über jede einzelne Teilleistung eines Auftrages einen gesonderten schriftlichen Mietvertrag abzuschließen.

Das für diese Leistungen ein gesondertes Entgelt verrechnet wird, geht aus den der Betriebsprüfung bereits vorgelegten Ausgangsrechnung eindeutig hervor. In der Buchhaltung wurden weiters die Erlöse für die Verwendung als Mietwagen gesondert gebucht.

Vom Betriebsprüfer wurde zu den als Beispiel vorgelegten Ausgangsrechnungen beanstandet, dass in den Rechnungen die Leistung als Baggertransport bezeichnet wurde und nicht als Vermietung eines Fahrzeuges samt Zurverfügungstellung eines Fahrers. Weiters wurde gefragt welches Fahrzeug verwendet wurde. Bei der betreffenden Ausgangsrechnung handelt es sich um die Vermietung des kleinen Baggers, welcher mit dem BMW transportiert wurde. Wir weisen außerdem darauf hin, dass diese Fahrten im händisch geführten Fahrtenbuch erfasst sind.

Zum Transport des Baggers:

Der hier transportierte Bagger ist Eigentum der Firma X.. Als weitere Leistung an den Kunden wurde für diesen Bagger von der Firma X. auch ein Transportfahrzeug zur Verfügung gestellt. Baumaschine samt dem geeigneten Transportfahrzeug werden dem Auftraggeber (Bauunternehmer, vgl. Rechnung) zur Verfügung gestellt.

Aus zivilrechtlicher Sicht handelt es sich bei der „Zurverfügungstellung einer beweglichen Sache“ um einen Bestandsvertrag.

Die Leistungen der X. GmbH umfassen, wie bereits oben angeführt, die Vermietung von Baumaschinen. Dazu gehört auch die Mitvermietung des passenden Transportfahrzeuges. Bei der Abrechnung eines Auftrages werden alle Leistungen an den Kunden in einer Ausgangsrechnung erfasst und abgerechnet. Es ist geschäftsüblich, dass für das Transportfahrzeuge eine Pauschale verrechnet wird. Die Betriebsprüfung beanstandet, dass es sich um keine Vermietungsleistung handelt, wenn der Transport in die Regiestunde einkalkuliert wurde. Diese Ansicht ist für uns nicht nachvollziehbar. Es ergibt sich aus der Kalkulation eines Auftrags, dass für jede Teilleistung so auch für die Vermietung des Transportfahrzeuges ein gesondertes Entgelt berechnet wird. Wie diese Vermietung mit dem Kunden eingerechnet wird, ist eine Frage des Marktauftritts – nämlich ob das Angebot als eine Art „All inclusive Leistung“ dargestellt werden soll, oder die Leistungen aufgeschlüsselt werden sollen.

Weiters vermietet das Unternehmen Baumaschinen an verschiedene Unternehmen (überwiegend Bauunternehmer). Für die Vermietung von Baumaschinen ist ein eigener Gewerbeschein zwingend erforderlich, auch wenn das Unternehmen diese Vermietung mit anderen Leistungen anbietet. Es erscheint daher nicht logisch die rechtliche Grundlage des mitvermieteten Transportfahrzeuges für den Baumaschinentransport nicht als Vermietung eines Transportfahrzeuges zu bezeichnen. Die Vermietung von Beförderungsmittel ist nach herrschender Auffassung keine Beförderung, auch die Beistellung von Bedienungspersonal (Chauffeur) ist kein Indiz für einen Beförderungsvertrag, eine solche Leistung ist auch als Zusatzleistung zu einem Mietvertrag denkbar (Ruppe, UStG 1994 § 10 Tz 152).“

Als Beilagen wurden vorgelegt:

Auftragsschreiben I-IV

Genehmigung Landesregierung

Gewerbeschein Vermietung Baumaschinen

Vorhaltsbeantwortung vom 23.6.2008 und 14.8. 2008

Vorhalt UFS

Der unabhängige Finanzsenat ersuchte den Bw. um Vorlage folgender Unterlagen:

- Rechnungen oder sonstige Unterlagen, die die Vermietung des BMW X5 an das Einzelunternehmen „J. X.“ nachweisen,
- Rechnungen betreffend Vermietung des BMW X5,
- Typenschein, Zulassungsschein als Nachweis für die technische Ausstattung.

Vorhaltebeantwortung

Zu den Rechnungen zu Mietwagenerlöse führte der Bw. aus, dass Rechnungen und Konten zu den Mietwagenerlöse bereits vorgelegt worden seien. Grundsätzlich seien die Kosten des Transportfahrzeuges dem jeweiligen Kunden im Rahmen der Gesamtleistung weiterverrechnet worden.

Was die technische Ausstattung anbelangt, so führte der Bw. aus, dass der Zulassungsschein und Typenschein des Fahrzeuges leider nicht mehr vorgelegt werden könnten, da das Fahrzeug im Jahr 2008 verkauft worden und vom Käufer aufgrund eines Unfallschadens bereits verschrottet worden sei.

Der Bw. legte allerdings einen mit 17.11.2010 datierten Kostenvoranschlag der Firma S. GmbH vor, aus dem die Kosten der Nachrüstung für die Niveauregelung, die Anhängerlasterhöhung sowie zusätzliche Luftfederung zu entnehmen sind. Zum Beweis dafür wurden Fotos des Fahrzeuges vorgelegt.

Mündliche Berufungsverhandlung

In der am 15. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Referentin der Sachverhalt vorgetragen. Die Parteien wiederholten ihr bisheriges Vorbringen. Der Steuerberater führte ergänzend aus, dass das in Rede stehende Fahrzeug im Wesentlichen zwei Einsatzbereiche gehabt habe: Zum einen sei damit ein Transport von kleinen Baggern mittels Anhänger erfolgt, und zum anderen habe der BMW als Begleitfahrzeug im Rahmen von Schwertransporten gedient.

Dazu legte Herr X. dem Berufungssenat den Bescheid des Amts der NÖ. Landesregierung vom 9. März 2009 vor, aus dem ersichtlich ist, dass seine Firma die Transport- und Routengenehmigung sowie die Bewilligung zum Beladen von Kraftfahrzeugen und Anhängern und zum Ziehen von Anhängern oder zum Verwenden von Sattelkraftfahrzeugen hatte. Diese Bewilligung wurde bereits mehrfach verlängert. Für ein Begleitfahrzeug seien ebenso wie für ein Fahrzeug, das Lasten ziehen muss, bestimmte Mindestvoraussetzungen wie ein Mindestgewicht sowie Allradantrieb zur Gewährleistung der Sicherheit des Transports erforderlich.

Steuerberater Gruber merkte dazu an, dass wenn die Außenprüfung seiner Mandantschaft vorgeworfen habe, dass für die Durchführung von kurzfristigen Vermietungen keine Umsätze erzielt worden seien, hierzu festzuhalten sei, dass im Rahmen einer Pauschalvereinbarung sehr wohl auch auf den Vermietungsbereich Umsätze entfallen seien. So ist der Kunde, der beispielsweise eine Baugrube ausheben lassen wolle, nicht daran interessiert, welcher Teilbetrag auf die Durchführung etwa einer Begleitung von Schwerfahrzeugen entfalle; er habe nur Interesse daran, was er letztlich für diese Arbeit zu zahlen habe.

Die steuerliche Vertreterin legte dem Senat eine Aufstellung der Fa. S. vor; diese trage zwar das Datum 17.11.2010, solle aber nur bestätigen, welche seinerzeitigen Arbeiten an dem in Rede stehenden Fahrzeug durchgeführt worden seien, damit es seinen Einsatzbereich erfüllen habe können.

Weiters stellte sie klar, dass das Fahrzeug per se nicht zum Vorsteuerabzug sowie zur Rückvergütung der Nova berechtigt hätte; da es aber ihrer Meinung nach zu mehr als 80 % der kurzfristigen Vermietung gedient habe bzw. als Sonderfahrzeug eingesetzt worden sei, hätte aus diesem Grund der Vorsteuerabzug sowie die Nova-Vergütung zugestanden.

Steuerberater Gruber führte dazu weiters aus, dass, wie schon in der Berufung festgehalten, vor Ankauf des Fahrzeuges eine Anfrage beim Finanzamt, und zwar bei Herrn H., getätigt worden sei, dies allerdings nur mündlich. Es sei dabei die Auskunft erteilt worden, dass der Vorsteuerabzug zustehe bzw. die Nova vergütet werden könne.

Der Amtsvertreter RR Spreitz merkte an, dass vom Gesetzestext her eine kurzfristige Vermietung begünstigt sei. Das Finanzamt könne nicht finden, dass es sich bei der pauschalen Verrechnung von Beträgen bzw. bei Verwendung als Begleitfahrzeug um eine derartige kurzfristige Vermietung im Sinn des UStG 1994 gehandelt habe, da hiervon regelmäßig nur Tatbestände wie etwa Vermietung im Rahmen eines Mietwagenunternehmens umfasst seien. Er verwies auf Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 12 Rz 205. Daraus gehe hervor, dass nur Fahrten begünstigt sind, bei welchen unternehmensfremde Personen befördert werden. Nun stehe aber sachverhaltsmäßig fest, dass mehr als 50 % der Fahrten vom Gesellschafter-Geschäftsführer durchgeführt worden seien, der wohl nicht als unternehmensfremde Person betrachtet werden könne.

Dem hielt Mag. G. entgegen, dass die Kommentarstelle sich auf die gewerbliche Personenbeförderung beziehe; im Berufungsfall liege jedoch eine kurzfristige Vermietung vor. Fest stehe jedenfalls, dass – und dies gehe bereits aus der Berufung hervor – die Summe an kurzfristigen Vermietungen und Sondertransporten – jedenfalls 95 % erreicht hätten.

Herr R. führte aus, dass bei der Berufungswerberin nach Ablauf des Prüfungszeitraumes eine Anschlussprüfung stattgefunden habe. Dabei habe der Geschäftsführer ausgesagt, dass er nicht mehr wisse, zu welchen Zwecken das Fahrzeug im Streitzeitraum 2002 bis 2005 angemietet worden sei.

In der Verlust- und Gewinnrechnung des Einzelunternehmens sei nur eine einzige Rechnung enthalten gewesen, die die Anmietung des in Rede stehenden Kfz betroffen habe.

Der Bw. merkte dazu an, dass der Verwendungszweck des Fahrzeuges auf Grund der Aufzeichnungen eindeutig nachvollziehbar sei.

Dem hielt Herr R. entgegen, dass jedenfalls feststehe, dass die Angabe „Sondertransport“ im Fahrtenbuch nie ausdrücklich angeführt worden sei.

Herr X. führte dazu aus, dass, wenn „Transport“ stehe, dies auch den Begriff „Sondertransport“ inkludiere.

Mag. G. verwies auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der bereits mehrfach entschieden habe, dass nicht jedes Mal für die Zurverfügungstellung eines Fahrzeuges ein gesondertes Entgelt verlangt werden müsse. Hingewiesen werde etwa auf den Beschwerdefall des „Hotelwagens“. Entscheidend sei vielmehr, dass das Fahrzeug tatsächlich gewerblich für die begünstigten Zwecke eingesetzt werde.

Steuerberater Gruber legte dem Berufungssenat eine Kalkulationsgrundlage der Bw. vor, aus der sich ergibt, dass die Selbstkosten für das in Rede stehende Fahrzeug € 0,39 pro Kilometer betragen haben. Es handle sich um eine Vollkostenkalkulation. Da der Geschäftsführer der Bw. immer mehr als diesen Betrag bezahlt habe, sei das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits von vornherein ausgeschlossen.

Dem hielt Herr R. entgegen, dass er aus der V+G-Rechnung die tatsächlichen Kosten herausgenommen und auf dieser Basis beurteilt habe, ob die Vermietung fremdüblich erfolgt sei oder nicht. Es wäre am Berufungswerber gelegen gewesen, die Berechnung zu entkräften.

Nach Steuerberater Gruber seien jedoch im Bericht selbst die Berechnungsgrundlagen nicht enthalten.

Herr R. führte diesbezüglich aus, dass dies zutreffend sei, allerdings seien die entsprechenden Grundlagen im Zuge der Betriebsprüfung sehr wohl vorgehalten worden. Es sei in der Berufung auch nicht bemängelt worden, dass die Berechnungsgrundlagen unrichtig seien.

Mag. G. zeigte auf Grund von Rechnungen auf, dass beispielhaft im Jahr 2005 ein durchschnittlicher Kilometersatz von € 0,50 verrechnet worden sei. Ihrer Ansicht nach sei jedenfalls die Verrechnung an den Geschäftsführer bzw. an dessen Einzelunternehmen zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt. 2004 habe der Satz € 0,65 Euro, 2003 € 0,46 und 2002 € 0,70 betragen.

Der Berufungswerber ersucht abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Jahr 2002 wurde von der Bw. ein BMW X5 für den Betrieb angeschafft.

Strittig ist, ob für die Anschaffung des BMW X5

- 1.) ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 und
- 2.) eine NOVA-Befreiung gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 zusteht.
- 3.) Strittig ist weiters, in welchem Ausmaß die private Nutzung des BMW X5 des Gesellschafter -Geschäftsführers eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, dem Gewinn hinzuzurechnen ist und dafür
- 4.) KEST zu berechnen ist.

Rechtliche Würdigung:

1.) Umsatzsteuer:

„§ 12 Vorsteuerabzug

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;....

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, 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 zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder gewerblichen Vermietung dienen.“

Zu den KFZ, die zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung dienen: Dazu zählt die kurzfristige Vermietung von KFZ („Leihwagen“), das KFZ-Leasing aber auch die – ohne gesondertes Entgelt vorgenommene – Zur-Verfügung-Stellung seines Leihwagens durch eine KFZ-Werkstätte für die Zeit der Reparaturarbeiten (Ust-Protokoll 2002, ÖStZ 2003, 69). Der Vorsteuerabzug steht in diesem Fall dem Vermieter zu, dem Mieter nur, wenn er selbst unter die Ausnahmeregelung fällt. (Ruppe, UStG 1994³, § 12 Tz 137).

Betroffen sind alle Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb der genannten KFZ stehen.

Im gegenständlichen Fall wurde laut Ausführungen des Bw. und dessen steuerlichen Vertreters der BMW X5 zu mehr als 95% gewerblich vermietet. Im Anlagenverzeichnis wurde der BMW X5 als Taxi geführt.

Auf Grund der Berechnungen, deren Grundlage das handschriftlich geführte Fahrtenbuches war, wurden vom Betriebsprüfer für 2002 52%, für 2003 44%, für 2004 56% und für 2005 57% der Fahrten für private Zwecke des Geschäftsführers ermittelt. In dem Fahrtenbuch wurden vom Bw. die Aufzeichnungen grundsätzlich in „privat“ und „Transport“ unterteilt. Unterschrieben wurde, soweit leserlich, mit „Chef“ und „X.“.

In der Berufung wurden hingegen die Vermietungen des BMW X5 wie folgt dargestellt:

48% an das Einzelunternehmen „J. X.“ (Vermietung und Verpachtung, Baumaschinenverleih).

Die Vermietung wurde dem Einzelunternehmen von der X. GmbH in Rechnung gestellt.

5% Vermietung an J. X.. Auch diese Nutzung wurde von der X. GmbH an J. X. fremdüblich verrechnet.

5% an fremde Auftraggeber (echte Taxifahrten)

42% für Kunden der X. GmbH, im Rahmen Vermietung des KFZ für Transportfahrten und Fahrzeugbegleitung.

Diese Berechnung wurde auf Grund einer für die Jahre 2002 - 2005 erstellten Exceltabelle auf Grund des handschriftlich geführten Fahrtenbuches berechnet.

Nach den Ausführungen des Bw. sei die Vermietung an das Einzelunternehmen des GGF eine kurzfristige Vermietung gewesen.

Laut den Pauschalabrechnungen mit J. X., GGF, wurde der BMW X5 an den GGF laut vorgelegten Rechnungen jedoch monatelang vermietet:

Rechnung	Von X. GmbH an J. X.	
Vermietung BMW X5		02.11.2002
23.6.29.6.02	Privat-Pauschale	150,00
1.7.-31.7.02	Privat-Pauschale	150,00
1.8.-31.8.02	Privat-Pauschale	150,00
1.10-31.10.02	Privat-Pauschale	150,00
1.11.-30.11.02	Privat-Pauschale	150,00
	Netto	750,00
	20% Ust	150,00
	<u>Rechnungsbetrag</u>	<u>900,00</u>

April-Mai 03	Privat-Pauschale	v. 30.05.2003	360,00
Sept.-Okt.03	Privat-Pauschale	v. 27.10.2003	480,00
Jän 04	Privat-Pauschale	v. 31.01.2004	360,00
Juni 04	Privat-Pauschale	v. 30.06.2004	336,00
Okt. bis Dez. 04	Privat-Pauschale	v. 17.12.2004	900,00
Jän.-Feb.	Privat-Pauschale	v. 28.02.2005	900,00
März –Aug.05	Privat-Pauschale	v. 14.09.2005	372,00
März, April, Mai	Privat-Pauschale	v. 31.05.2005	1.250,00
Juni 05	Privat-Pauschale	v. 30.05.2005	184,00

Die vom Bw. vorgelegten Rechnungen enthalten keine näheren Angaben, wie zB gefahrene Kilometer oder wofür die Pauschale geleistet wurde. Weiters enthalten sie keine laufende Nummer wie sie in § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben werden müssen.

Als gewerbliche Vermietung gemäß § 12 Abs.2 Z 2 lit. b UStG 1994 ist - wie vorstehend ausgeführt - eine kurzfristige Vermietung von KFZ zu verstehen.

Wie dem Sachverhalt jedoch zu entnehmen ist, stellte der BMW X5 kein Leihfahrzeug im sprachüblichen Sinn dar. Der BMW stand laut vorgelegten Rechnungen und Fahrtenbuch überwiegend in der Verwendung des Geschäftsführers.

Laut dem handschriftlich geführten Fahrtenbuch wurde unter der Spalte „Tätigkeit“ das Wort überwiegend „privat“ eingetragen. Die Anteile für private Zwecke des GGf machte in den strittigen Jahren 52%, 44%, 56% und 57% aus. Eine Differenzierung, aus der erkennbar ist, wann an den Einzelunternehmer X. bzw. wann an ihn „privat“ vermietet worden ist, wurde nicht vorgenommen. Auch aus den oa. Rechnungen an J. X. „Privat-Pauschale“ ist die vom Bw. angeführte Vermietung an das Einzelunternehmen oder an die Person GGf J. X. ebenfalls nicht erkennbar.

Eine mindestens 80% gewerbliche Vermietung des BMW X5 kann der unabhängige Senat auf Grund der vorstehenden Ausführungen nicht als gegeben erkennen.

Da jedoch die Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 im Zusammenhang mit Kraftfahrzeugen nur dann geltend gemacht werden kann, wenn eine gewerbliche Vermietung des Kraftfahrzeuges zu mindestens 80% gegeben ist, kann der Vorsteuerbetrag nicht abgezogen werden.

Aus den weiters vorgelegten wenigen Rechnungen, die fremde Personen betreffen, kann genauso wenig eine gewerbliche Vermietung nachvollzogen werden.

Aus der Rechnung an die Sch. Bauunternehmung vom 03.11.2005 ist zwar von einem Baggertransport die Rede, jedoch ist nicht erkennbar, ob der Transport durch den BMW X5 erfolgt ist.

Ebenso sind die Rechnung an Herrn K. vom 08.09.2003, an An.E. vom 08.07.2002, an AM. vom 16.07.2002, an AIE. vom 19.08.2002 sehr allgemein gehalten, es fehlen z.B. die Leistung oder der Leistungszeitraum,...

Die die Firma HF betreffende Rechnung lässt den Einsatz des BMW X5 nicht erkennen.

In der Rechnung an E. K. vom 08.10.2002 wurde ein Pauschale für die Miete des BMW X5 verrechnet; eine Leistung (Kilometer oder Zeitraum) wofür, ist nicht angeführt.

Zu den Ausführungen, dass auf Grund der technischen Ausstattung die gewerbliche Vermietung anzunehmen ist, wird Folgendes bemerkt:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Kopie der Fahrzeugrechnung betreffend den BMW X5 vom 07.03.02 vorgelegt. Der Gesamtbetrag für das KFZ und die Ausstattung wurde mit € 40.865,30 ausgewiesen, die Nova mit € 6.129,80 und die Umsatzsteuer mit € 9.399,02, die Endsumme somit mit € 56.394,12 errechnet. Die Umsatzsteuer und die Nova wurden in der vorstehend genannten Höhe geltend gemacht.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ein Kostenvoranschlag betreffend den obigen BMW X5 betreffend (Fahrgestellnummer ident) vorgelegt, in dem Zusatzleistungen (Nachrüstung) „bescheinigt“ werden. Für die Leistungen wurden € 1.452,20 Lohn, € 2.766,90, Teile, Steuer € 843,82, somit insgesamt € 5.062,92, berechnet.

Diese Zusatzleistungen sind in der Rechnung vom 07.03.02 nicht erkennbar.

Da auf Grund des Verkaufes des BMW X5 und der Verschrottung durch den Nachbesitzer wegen eines Totalschadens kein Zulassungsschein oder Typenschein mehr vorhanden war, kann die technische Ausstattung für das als „Sonderfahrzeug“ bezeichnete Auto auf Grund ursprünglicher Papiere nicht mehr nachvollzogen werden.

Die vom Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotos lassen die vom Bw. angeführten Sonderausstattungen des BMX X5 nicht erkennen.

Zu den Ausführungen, dass von Herrn H. die Auskunft erteilt worden sei, dass beim Kauf des BMW X5 die Vorsteuer abgezogen werden könne und die NOVA rückvergütet werde, hält der UFS fest, dass weder die Anfrage (konkreter Sachverhalt) noch die Auskunft schriftlich

festgehalten worden ist. Laut Niederschrift mit Herrn H. wurde eine solche Auskunft nicht gegeben.

Nach Ansicht des UFS lag in den strittigen Jahren – wie bereits vorstehend ausgeführt -eine mindestens 80% gewerbliche Vermietung des BMW X5 nicht vor, die Vorsteuer ist daher nicht abzugsfähig.

2.) NOVA:

§ 3 NoVAG 1991 idf Streitjahr 2002 geltenden Fassung- Steuerbefreiungen

„Von der Normverbrauchsabgabe sind befreit:

1. Ausfuhrlieferungen. § 6 Abs. 1 Z 1 und § 7 UStG 1994 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass als Ausfuhrlieferungen auch Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 3 UStG 1994) gelten.
2. Vorgänge in Bezug auf mehrspurige Kleinkrafträder der Klasse L 2 und in Bezug auf Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen, wenn sie nur elektrisch oder elektrohydraulisch angetrieben werden (aus Unterposition 8703 10 90 und 8703 90 der Kombinierten Nomenklatur).
3. Vorgänge in Bezug auf Fahrschulkraftfahrzeuge, Miet-, Taxi- und Gästewagen, Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, für Zwecke der Krankenbeförderung und des Rettungswesens verwendet werden, Leichenwagen, Einsatzfahrzeuge der Feuerwehren. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs.1 Z 3). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck auf Grund des Zulassungsverfahrens nachgewiesen wird“

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 erfolgte folgende Änderung:
In § 3 Z 3 wird nach dem Wort „Leichenwagen“ das Wort „und“ durch Beistrich ersetzt und nach dem Wort „Feuerwehren“ die Wortfolge „und Begleitfahrzeuge für Sondertransporte“ eingefügt“.

Im Antragsformular auf Vergütung der NOVA vom März 2002 wurde vom Bw. als Grund für die Vergütung „Mietwagen“ angegeben. Auf dem Formular wird betreffend Vergütung der Normverbrauchsabgabe ausgeführt, dass unter Miet-, Taxi- und Gästewagen, Fahrzeuge iSd § 3 Abs. 1 Z 2 bis 4 Gelegenheitsverkehrsgesetz, BGBl. Nr. 112/1996 (GelverkG) zu verstehen (vgl. VwGH 19.10.1981, 1321/79) sind.

Als zur kurzfristigen Vermietung bestimmte Fahrzeuge sind jene Fahrzeuge gemeint, die sprachüblich als „Leihfahrzeuge“ bezeichnet werden. Die Vermietung darf regelmäßig einen Monat nicht übersteigen (zum UStG 1994 -NoVAG 1991, Praxishandbuch Kortner NoVAG § 3 S 4).

Der UFS schließt sich der Ansicht des Finanzamtes an, dass im vorliegenden Fall eine kurzfristige Vermietung des BMW X5 nicht vorgelegen hat, weshalb die NOVA zu Recht nicht rückvergütet wurde.

Auf die bereits weiter oben angeführten Ausführungen zu § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 wird verwiesen, denen zufolge für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer eine mindestens 80%ige Vermietung zu Grunde liegen muss. Dies ist auch bei der Befreiung der NOVA zu berücksichtigen.

Zu den Ausführungen „Sondertransporte“ wird ergänzend angemerkt:

Durch die Steuerreform 2004 (Budgetbegleitgesetz 2003) kam es zu folgenden Änderungen: Da Fahrzeuge, die **ausschließlich** als Begleitfahrzeuge für Sondertransporte und Schwerttransporte verwendet werden, als Teil des Sondertransporte anzusehen sind, sollen sie von der Normverbrauchsabgabe befreit werden (§ 3 Z 3).

Im vorliegenden Fall ist das Fahrzeug März 2002 angeschafft worden,

3.) Verdeckte Gewinnausschüttung

§ 8 (1) KStG 1988 idF das Streitjahr geltenden Fassung: Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Das Gesetz enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben. (vgl. zB VwGH 7.2.1989, 86/14/0121,0122, ÖStZB 1989, 309; 18.12.1990, 89/14/0133, ÖStZb 1991, 514; 1.3.2007, 2004/15/0096, ÖStZB 2007, 574; so auch bereits Putschögl/Bauer/Mayr, KStG, § 8 Rz 43;

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG11 § 8 Tz 111) (Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 100)

Bei Beurteilung der Frage, ob ein bestimmter Vorgang seine Ursächlichkeit im Gesellschaftsverhältnis hat, ist eine Angemessenheitsprüfung in Form eines Fremdvergleichs durchzuführen. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter ebenfalls gewährt hätte (z.B. VwGH 28.1.2003, 99/14/0100).

In der mündlichen Verhandlung wurde eine Berechnung betreffend die Kalkulation des Kilometergeldes vorgelegt. Es wurden 0,39 Cent pro Kilometer berechnet. Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass für das Jahr 2002 € 0,70, für das Jahr 2003 € 0,46, für das Jahr 2004 € 0,65 und für das Jahr 2005 € 0,50 verrechnet worden seien, die Verrechnung an den Geschäftsführer bzw. an dessen Einzelunternehmen sei daher zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt.

Die vom Bw. berechneten Kilometergelder wurden sowohl vom Betriebsprüfer als auch vom unabhängigen Finanzsenat zur Kenntnis genommen und als angemessen beurteilt.

Da die von der Betriebsprüfung anhand des Fahrtenbuches vom GGF privat gefahrenen Kilometer nicht in Frage gestellt wurden, nahm der UFS nur insofern eine Richtigstellung vor, als er das Kilometergeld in der vom Bw. bekannt gegebenen Höhe ansetzte.

	2002	2003	2004	2005
AK brutto	56.394,12			
Abschreibung, ND 8 J	7.049,27	7.049,27	7.049,27	7.049,27
Treibstoffkosten	346,68	1.055,62	470,93	474,27
Service	600,00	600,00	600,00	600,00
Versicherung	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Summe	8.995,94	9.704,88	9.120,19	9.123,53
Gesamte Kilometerleistung	8.045	21.336	9.567	8.303
Kosten/km btto lt. BP	1,12	0,45	0,95	1,10
Kosten/km lt. Bw.	0,70	0,46	0,65	0,50
privat gefahrene Kilometer x vom Bw. angesetztem km-Geld	4.205,00	9.288,00	5.370,00	4.694,00
ergibt	2.953,50	4.272,48	3.490,50	2.347,00
ursprünglich vom Bw. berechnet	1.500,00	2.460,00	4.404,00	1.456,80
Differenz (vA)	1.453,50	1.812,48	0,00	890,20

KEST 25%	363,38	453,12	0,00	222,55
----------	--------	--------	------	--------

4.) Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist jedenfalls auch das Vorliegen einer Einkommensminderung der Körperschaft.

Auf Grund der wie vorstehend festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung errechnet sich die KEST (25 %) wie folgt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag	BP	Gutschrift
2002	1.453,50	25%	363,38	918,06	554,78
2003	1.812,48	25%	453,12	546,80	93,68
2004	0,00	25%	0,00	306,78	306,78
2005	890,20	25%	222,55	1.054,22	831,67

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 31. März 2011