

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C, D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache Bf, Adr1, über die Beschwerde vom 1. Dezember 2005 gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003 des Finanzamtes F vom 21. November 2005, in der Sitzung am 9. November 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt einen KFZ-Handel und –vermietung.

Im Zuge einer das Jahr 2003 betreffenden Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden im BP-Bericht vom 11.11.2005 folgende Feststellungen getroffen:

*„Tz 1 nicht anerkannter Vorsteuerabzug  
Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12/2/2b  
Gemäß § 12/2/2b UStG gelten PKW-Aufwendungen nicht für das Unternehmen ausgeführt, ausgenommen PKW, die zumindest 80 % dem Zwecke der gewerblichen Vermietung dienen. Die von der Bp festgestellte gewerbliche Vermietung wurde mit 35 % festgestellt.*

*Ein Vorsteuerabzug ist daher von den KFZ-Aufwendungen nicht zulässig.  
Die Ermittlung der Kilometerberechnung und der steuerlichen Auswirkungen (Vorsteuer und Afa-Berechnung sind Bestandteil der Niederschrift vom 10.11.2005). ... „*

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.11.2005 wurde Folgendes festgehalten:

„1) n.anerk. VSt von Ferrari € 14.491,47

Afa-Diff € -1.712,00

VSt v. Aufwand Ferrari € -791,47

Summe Hinzurechnung € -2.503,47

Verlust lt. Bp € -19.442,86 ...

Schwerpunkt KM-Berechnung:

Km-Berechnung:

KM-Stand am 23.04.2003 36.670

KM-Stand am 03.06.2003 37.758, daher 1.088 gesamt gefahrene Kilometer

Gefahrene Kilometer lt Vermietung:

AR 101 v 17.05.2003 80 lt Angabe in AR

AR 102 v 06.06.2003 300 geschätzt (lt AR max 300 Km frei), daher 380 gefahrene Km lt

AR

ergibt in % zu den ges gef KM 35 %

Gem § 12/2/2b UStG gelten PKW-Aufwendungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt, ausgenommen PKW, die zumindest 80 % dem Zweck der gewerblichen Vermietung dienen. Da die gewerbliche Vermietung nur 35 % beträgt, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

2) Verbrauchsmat Ferrari 2003 € 4.757,37, Vorsteuer € 791,47

Darin enthalten:

€ 3.433,62 Re v 23.4.2003 v d Fa Z AG Rep Ferrari 355 Spider Erstzulassung

1.7.1996 KM-Stand am 23.4.2003 36.670 Km

€ 196,00 12.5.03 60 lt Schmiermittel

€ 800,00 30.6.03 Wr Städtische o Beleg nur Bank f Ferrari

€ 60,00 17.7.03 Kontr d elektr. Anlage (2.6.03)

€ 69,75 + Öl, Silikonspr, Vignette

24.04.2003 € 59,00 63,17 lt. Super Plus 98 anl der Überstellung n N 08.05.2003 € 12,00

13,42 lt. Super Plus 98

16.05.2003 € 37,00 40,18 lt. Super Plus 98 – für Filmaufnahmen

16.05.2003 € 38,00 43,48 lt. Super Plus 98 – Ferrari Filmaufnahmen

23.05.2003 € 52,00 58,82 lt. Super Plus 98 für Fahrt in Werkstatt – Fahrersitzleder installiert und Auto in Schstraße gestellt ca 4x und zur Fa K gestellt für Werbung ges netto € 198,00 219,07 lt.

Gesamt= € 4.757,37

Anschaffungskosten lt Erkl: brutto € 82.200,00 VSt € 13.700,00 netto € 68.500,00 Afa 12,5 % € 8.563,00

Anschaffungskosten lt. Bp: brutto € 82.200 VSt € 0,00 netto € 82.200,00 Afa 12,5 % € 10.275,00 Diff= € -1.712,00

Vorsteuerermittlung:

Vorsteuer 2003 v Aufwand Ferrari € 791,47

Vorsteuer 2003 Kauf Ferrari € 13.700,00, daher nicht anerk. Vorsteuerabzug 2003 lt Bp € 14.491,47“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 21.11.2005 sowohl Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO als auch neue Sachentscheidungen hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2003, was eine Abgabennachforderung von € 14.491,47 an Umsatzsteuer ergab und eine Erhöhung der Verluste bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb um € 2.503,47 (€ 1.712,00 Afa-Differenz und € 791,47 zusätzliche Vorsteuer als Aufwand).

Gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003 erhob die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 1.12.2005 Beschwerde (Berufung):

Im Prüfungszeitraum sei die gewerbliche Vermietung eines Ferraris ausgeübt worden. Das zur Vermietung bestimmte Auto sei am 23.4.2003 gekauft und von einem Mieter Anfang Juni 2003 bei einem Unfall schwerst beschädigt (Totalschaden) worden. Die zu diesem Zeitpunkt gefahrenen 1.088 Kilometer seien ausschließlich betrieblich veranlasste Fahrten gewesen. Die gesamten Kilometer hätten zum Zwecke des Betriebes einer gewerblichen Vermietung gedient, da sie sowohl für das Unternehmen als Gewerbebetrieb als auch für das Betriebsobjekt als Mietgegenstand ausgeführt worden seien. Privatfahrten seien keine vorgelegen. Die Fahrten hätten aus Abholung, Reparaturfahrten, Zustellfahrten und Mietfahrten bestanden. Beispielsweise ohne Zustellung zum und Abholung vom Mietort hätte das Auto nicht vermietet werden können. Dementsprechend hoch sei auch das Mietentgelt gewesen. Es sei unlogisch und auch nicht dem Gesetz entsprechend hier eine Unterscheidung treffen zu wollen, sondern konkretisiere im Gegenteil der Gesetzgeber den Sachverhalt auf den Betriebsgegenstand selbst.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** (Berufungsvorentscheidung) vom 7.2.2007 begründete das Finanzamt wie folgt:

*"Gegenstand der Berufung ist die Nichtanerkennung eines Vorsteuerabzuges in Höhe von € 14.491,47 im Jahre 2003 für den Erwerb und Betrieb eines Ferrari 355 Spider, Erstzulassung 1.7.1996.*

*Sachverhalt:*

*Der [Bf] erwarb am 23.4.2003 um € 68.500 + 13.700 VSt, ergibt gesamt € 82.200 einen gebrauchten PKW der Marke Ferrari 355 Spider zum Zwecke der gewerblichen Vermietung. Der Kilometerstand zum Zeitpunkt des Erwerbes betrug 36.670 km.*

*Es handelte sich bei diesem KFZ um das einzige KFZ, das der [Bf] zur Vermietung angeboten hat. Der Unternehmensgegenstand des [Bf] ist der Handel mit KFZ.*

*Aufgrund einer für das Jahr 2003 durchgeföhrten Außenprüfung gem § 147 BAO wurde festgestellt, dass dieser PKW nicht zumindest 80 % der gewerblichen Vermietung diente. Daher wurde gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit diesem PKW nicht anerkannt. Dabei erfolgte folgende Berechnung:*

<i>km-Stand</i>	
36.670	<i>23.4.2003 Erwerb von G, I, km-Stand lt Rep-Rg Z v 3.4.03 - Auftraggeber ist Fr L, Rg Empfänger ist [der Bf]</i>

37.758	<i>3.6.2003 Unfall - Totalschaden (Wrackverkauf 17.3.2004 an Fa R, Ai um 10.000 + 2.000 USt)-Rechtsstreit mit Versicherung noch offen</i>
1.088	<i>gesamt gefahrene Kilometer</i>
<i>vermietete km</i>	
80	<i>lt AR 101 v 17.5.03 an V &amp; CoKG, Adr2: für Filmaufnahmen "Abc" am Freitag, 16.5.03 in H</i>
300	<i>lt AR 102 v 6.6.03 an Karl P, Adr3: für Zeitraum 31.5.03 bis 2.6.03; im Mietpreis sind 300 km inkludiert; die tatsächlich gefahrenen km sind nicht bekannt</i>
380	<i>Summe vermietete Kilometer absolut</i>
35 %	<i>Summe vermietete Kilometer in % von gesamt gefahrenen km</i>

*Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.*

*Lt Bp wurde festgestellt, dass dieses KFZ an folgenden Tagen betankt wurde:*

Tankdatum	Konnex
24.04.2003	<i>Anlässlich Überstellung nach N</i>
08.05.2003	<i>???</i>
16.05.2003	<i>für Filmaufnahmen</i>
16.05.2003	<i>für Filmaufnahmen</i>
23.05.2003	<i>Rep Fahrersitzleder</i>

*Auf den Tankrechnungen befinden sich keine Kilometerstände. Zu dem Unfall am 3. Juni 2003 gab der [Bf] im Zuge der Betriebsprüfung am 4. Okt 2005 an: Hr P (= mietete das KFZ) ist Mechaniker bei der Fa Po in St. Bei der Rückgabe des KFZ am 2. Juni 2003 bemerkte Hr P, dass die Katalysatorkontrolllampe aufleuchtete. Der [Bf] ersuchte daher Hrn P diesen Defekt am Dienstag, den 3. Juni 2003 in der KFZ-Werkstätte Po zu überprüfen. Dabei stellte sich heraus, dass die Lieferung des auszutauschenden Ersatzteiles ca 10 Tage dauern werde. Daraufhin ersuchte der [Bf] Hrn P das KFZ wieder nach N zurückzustellen; bei dieser Fahrt passierte der Unfall. Lt Rechnung vom 17. Juli 2003 von der Fa Po erfolgte die Kontrolle der elektrischen Anlage am 2. Juni 2003. Nach Abschluss der Betriebsprüfung wurde vom [Bf] am 21. Nov 2005 eine Aufstellung der gefahrenen Kilometer vorgelegt:*

36.670	<i>km-Stand bei Rep Annahme Fa Z in Gr</i>
45	<i>Probefahrt u Überstellung zum Besichtigungstermin</i>
253	<i>Überstellung vom Kfz-Standort Gr nach N</i>

232	An- und Abfahrt nach H und Drehortsuche (s AR 101)
22	An- und Abfahrt lt AR 101
58	Dreharbeiten für Filmaufnahmen lt AR 101
108	vier Fahrten zu K - zu Werbezwecken Fahrzeug tagsüber ausgestellt
70	Fahrt Berufsschule J - Fahrersitz Lederreparatur
300	P lt AR 102
37.758	km-Stand nach Unfall

In der Berufung vom 1. Dez 2005 werden keine neuen Sachverhalte vorgebracht; darin wird angeführt, dass die im Betriebsprüfungsbericht vom 11. Nov 2005 getroffene Unterscheidung in betriebliche Fahrten und vermietete Fahrten mit der Relevanz, dass nur die vermieteten Fahrten vom Finanzamt als unternehmerisch im Sinne des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG gewertet wurden, rechtswidrig sei. Lt Ansicht des [Bf] dienten alle Fahrten dem Zweck des Betriebes einer gewerblichen Vermietung. Lt Berufung lagen keine Privatfahrten vor, die Fahrten bestanden aus Abholung, Reparaturfahrten, Zustellfahrten und Mietfahrten; ohne Zustellung zum und Abholung vom Mietort hätte das Auto nicht vermietet werden können.

Rechtliche Würdigung:

Klassifizierung der einzelnen Fahrten im Detail:

45 km	Probefahrt u Überstellung zum Besichtigungstermin
253 km	Überstellung vom KFZ-Standort Gr nach N
298 km	Summe Überstellungsfahren
	Diese 298 km werden bei der Berechnung der 80 %-Grenze nicht mitgerechnet (neutrale Fahrt), da das KFZ erst nach diesen Fahrten dem [Bf] zur Verfügung stand. Die Anzahl der gefahrenen Kilometer werden vom [Bf] behauptet; die tatsächlich gefahrenen Kilometer sind nicht überprüfbar bzw nicht nachvollziehbar, da kein Fahrtenbuch geführt wurde und keine Km-Aufzeichnungen geführt wurden.
232 km	An- und Abfahrt nach H und Drehortsuche (s AR 101)
22 km	An- und Abfahrt lt AR 101
58 km	Dreharbeiten für Filmaufnahmen lt AR 101
300 km	P lt AR 102
612 km	Summe Vermietungsfahrten
	Die Anzahl der gefahrenen Kilometer werden vom [Bf] behauptet; die tatsächlich gefahrenen Kilometer sind nicht überprüfbar

	<i>bzw nicht nachvollziehbar, da kein Fahrtenbuch geführt wurde, keine Km-Aufzeichnungen geführt wurden und auch auf den Ausgangsrechnungen keine Km-Stände vermerkt wurden.</i>	
70 km	<i>Fahrt Berufsschule J - Fahrersitz Lederreparatur</i>	
70 km	<i>Summe Wartungsfahrten</i>	
	<i>Wartungsfahrten zählen zu den begünstigten Fahrten gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG (vgl UStRl Rz 1939). Die Anzahl der gefahrenen Kilometer werden vom [Bf] behauptet; die tatsächlich gefahrenen Kilometer sind nicht überprüfbar bzw nicht nachvollziehbar, da kein Fahrtenbuch geführt wurde, keine Km-Aufzeichnungen geführt wurden und auch auf den Ausgangsrechnungen keine Km-Stände vermerkt wurden.</i>	
108 km	<i>vier Fahrten zu K - zu Werbezwecken Fahrzeug tagsüber ausgestellt</i>	
108 km	<i>Summe Werbefahrten</i>	
	<i>Werbefahrten zählen nicht zu den begünstigten Fahrten gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG, da nur die tatsächliche gewerbliche Vermietung begünstigt ist (s auch UFS v 11.3.2003, GZ RV/0582-I/02). Die Anzahl der gefahrenen Kilometer sind nicht überprüfbar bzw nicht nachvollziehbar, da kein Fahrtenbuch geführt wurde und keine Km-Aufzeichnungen geführt wurden.</i>	
Berechnung lt BVE		
Detail	Summe unternehmerisch	Summe nichtunternehmerisch
612 km	Summe Vermietungsfahrten	
70 km	Summe Wartungsfahrten	
	682 km	
70 km	Summe Wartungsfahrten	
	70 km	
108 km	Summe Werbefahrten	108 km
	Gesamtsumme	752 km
	ds in %	87
		13

*Laut dieser vom [Bf] im Nachhinein (während Bp- bzw Berufungsverfahren) erstellten Kilometeraufstellung ergäbe sich zwar eine mind 80 %-ige Nutzung für gewerbliche*

*Vermietung gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG. Diese Kilometerberechnung ist aber mangels Kilometeraufzeichnungen weder nachvollziehbar noch überprüfbar.*

*Es wäre Sache des [Bf], einen geeigneten Nachweis für die behauptete mindestens 80 %-ige Nutzung für gewerbliche Vermietung beizubringen, wobei der Nachweis der Fahrten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen hat. Das Fahrtenbuch hat die beruflichen und die privaten Fahrten zu enthalten; es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (s auch UFS v 5.9.2003, GZ RV/0800-S/02 und Doralt, EStG-Kommentar, § 16 Tz 220).*

*Über die tatsächlich gefahrenen Kilometer ist eine konkrete Nachweisführung erforderlich (s auch VwGH v 18.12.2001, ZI 2001/15/0191).*

*Da kein Nachweis über die tatsächlich gefahrenen Kilometer erbracht wurde, die behaupteten gefahrenen Kilometer tw offensichtlich vom [Bf] geschätzt wurden (300 km für Dreharbeiten H), behauptet wird keinen einzigen Kilometer privat gefahren zu sein und von den 5 Tankfahrten eine (08.5.03) nicht zu einer der behaupteten Fahrten zugeordnet werden kann, wird angenommen, dass die nicht begünstigten Fahrten (nichtunternehmerische betrieblich Fahrten und ev Privatfahrten) mehr als 20 % betragen haben, also kein ausreichender Nachweis einer mindestens 80 %-igen Nutzung für gewerbliche Vermietung erbracht wurde und somit die Voraussetzung gem § 12 Abs 1 Z 2 lit b UStG einer mindestens 80 %-igen Nutzung für gewerbliche Vermietung nicht erfüllt ist und somit kein Vorsteuerabzug zulässig ist.*

*Auf das weitere Prüfkriterium des Erfordernisses einer gewerblichen Vermietung wird daher nicht näher eingegangen: § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG lautet: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die zusammen mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder 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.*

*Was unter dem Begriff "gewerbliche Vermietung" zu verstehen ist, lässt sich weder aus dem Gesetz noch aus der bisherigen Rechtsprechung des VwGH ableiten. Es muss jedoch davon ausgegangen werden, dass nicht jede Vermietung eines KFZ schlechthin vom Vorsteuerausschluss ausgenommen ist, da der Gesetzgeber diesfalls nicht den Begriff "gewerbliche Vermietung", sondern bloß den Begriff Vermietung gewählt hätte. Wird bloß ein KFZ vermietet, spricht dies gegen das Vorliegen einer gewerblichen Vermietung (Artikel Dr. Caganek/BMF in ÖStZ v 1.5.91/Nr 9, S 125).*

*Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."*

**Mit Vorlageantrag** vom 16.2.2007 wurde vom steuerlichen Vertreter das Beschwerdebegehr im vollen Umfang aufrecht erhalten und ergänzend vorgebracht,

dass der Bf am 22.4.2003 einen Gewerbeschein für Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers erworben habe (was der beigelegte Ausdruck bescheinige) und dies zum damaligen Zeitpunkt die einzige Einkunftsquelle gewesen sei. Weiters sei die von der Behörde vorgenommene Gliederung der Betriebsfahrten in neutrale Fahrten und vermietete Fahrten weder gesetzlich geregelt noch von Relevanz für eine Lösung.

Es wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

In der am 9. November 2016 abgehaltenen mündlichen **Senatsverhandlung** erklärte der Bf, dass mit Herrn P sehr wohl ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei, in dem neben dem Reifenprofil auch der Kilometerstand anlässlich der Übernahme des Fahrzeugs festgehalten worden sei. Nachdem das Fahrzeug einen Totalschaden erlitten hatte, habe sich der Bf zu diesem Zeitpunkt nicht mehr um den Kilometerstand gekümmert. Andererseits existiere mit der Filmfirma aber kein Mietvertrag, weil dieses Geschäft über eine weitere Firma abgeschlossen worden sei und diese mit dem Bf ein Pauschalhonorar ausgemacht hätte, welches den An- und Abtransport des Fahrzeugs zum Drehort beinhaltet und eine separate Abrechnung der im Rahmen der Dreharbeiten durchgeföhrten Kilometer vorgesehen habe. Daher seien in dieser Rechnung auch nur jene Kilometer angeführt, die im Rahmen der Dreharbeiten gefahren worden seien. Der Bf selbst habe das Fahrzeug zum Drehort gebracht und wieder zurückgebracht, wobei die Gesamtstrecke insgesamt 232 km ausgemacht habe.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, er gehe nicht davon aus, dass im gegenständlichen Fall eine gewerbliche Vermietung eines Fahrzeugs vorliege, da der Bf nur über ein einziges Fahrzeug verfügt habe und sich die Betätigung nach Art und Umfang sowie Organisation nicht als eine gewerbliche darstelle, sondern eine Gelegenheitsbetätigung sei.

Der Bf entgegnete, dass er an Werbemaßnahmen sowohl in St. Pölten auf der Mariazellerstraße als auch in Krems ein 5 Meter langes Plakat aufgestellt und das Fahrzeug auch in einer Parkbucht abgestellt habe. Auf dem Fahrzeug sei der Hinweis aufgeklebt gewesen, dass es zu mieten sei. Darüber hinaus seien auch Flugblätter verteilt worden und Stickers auf Fahrzeuge von Bekannten geklebt worden.

Auch sei es für den Bf schwierig gewesen, ein Versicherungsunternehmen für eine gewerbliche Kfz-Vermietung zu finden. Erst als er eine Versicherung gefunden habe, habe er ein Fahrzeug nach seinen Vorstellungen gesucht. Er hätte zunächst erproben wollen, ob mit einem derartigen Gewerbe ein Gewinn zu erzielen sei.

Der Finanzamtsvertreter wendete ein, dass seiner Meinung nach das Versicherungsunternehmen nur die Vermietung eines Fahrzeugs problematisch gesehen habe, nicht jedoch ob diese gewerblich sein sollte.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, abziehen.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder 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.

Die zitierte Vorschrift führt zur Versagung des Vorsteuerabzuges auch für ausschließlich im Unternehmen für Unternehmenszwecke verwendete Vorleistungen, sofern es sich bei den Fahrzeugen grundsätzlich um einen Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder ein Kraftrad handelt. Ausdrücklich ausgenommen vom Vorsteuerabzugsverbot und in § 12 Abs 2 Z 2 lit. b UStG 1994 im Einzelnen aufgezählt sind Fahrzeuge, die nach der Judikatur direkt zur Erzielung von Umsätzen eingesetzt werden, so dass ihnen ein Vorsteuerabzug zustehen soll (Ruppe/Achatz, UStG 1994, Kommentar, § 12, Tz 136). Bei diesen von der Einschränkung ausgenommenen Fahrzeugen handelt es sich dezidiert um Fahrschul- und Vorführkraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuge, die zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie solche, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder gewerblichen Vermietung dienen.

Eine private oder anderweitige unternehmerische Nutzung (sonstige betriebliche Fahrten, Fahrten des Unternehmers oder seiner Mitarbeiter) von mehr als 20 % führt zum gänzlichen Vorsteuerausschluss.

Es wird von folgendem festgestellten Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf, der im Streitjahr die Vermietung eines Sportwagens betrieb, hat mit Rechnung von 24.4.2003 von der Firma G. ein gebrauchtes Kraftfahrzeug der Marke Ferrari F 355 Spider (Erstzulassung 6.7.2001) um 82.200 € (68.500 € netto plus 13.700 Umsatzsteuer) erworben. Weiters machte der Bf für dieses Fahrzeug Aufwendungen iHv 4.757,37 € (netto) geltend, und darin sind Vorsteuern iHv 791,47 € (ausgenommen für die Kfz-Versicherung iHv 800 €) enthalten.

Eine Gewerbeberechtigung für das Vermieten von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers war für den Bf von 22.4.2003 bis 30.5.2005 (mit Unterbrechung vom 23.9.2003 bis 18.1.2005) wirksam.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 12. Mai 2005 wurde zunächst ein Vorsteuerabzug iHv 14.491,47 € für das streitgegenständliche Fahrzeug antragsgemäß gewährt. Gleichzeitig wurde auch im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom selben Tag

die Abschreibung für Abnutzung vom Nettobetrag (bei einer Nutzungsdauer von 8 Jahren) berechnet, was einen Verlust von 16.939,39 € ergab.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde im Bp-Bericht vom 11.11.2005 festgestellt, dass von den insgesamt gefahrenen 1088 Kilometern lediglich 380 km - nämlich 80 km lt AR 101 und 300 km lt AR 102 - und somit 35 % der Vermietung gedient haben und daher ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

Nach Abschluss der Betriebsprüfung wurde vom Bf am 21.11.2005 eine Aufstellung der gefahrenen Kilometer vorgelegt. An diesem Tag erließ das Finanzamt auch die angefochtenen Bescheide.

Ein Fahrtenbuch über Aufzeichnungen der Kilometerstände wurde vom Bf nicht geführt.

Der Bf hatte das Fahrzeug zwischen 24.4.2003 und 3.6.2003 (somit ungefähr 6 Wochen) bei folgenden Kilometerständen in Verwendung: Einerseits wurde laut Rechnung der Firma Z am 23.4.2003 bei einem Kilometerstand von 36.670 km ein Service samt Zahnriementausch durchgeführt. Andererseits erfolgte am 3.6.2003 im Zuge der zweiten Vermietungsfahrt ein Unfall mit Totalschaden bei einem Kilometerstand von 37.758 km (laut verkehrstechnischem Gutachten vom 1.8.2005).

Auf keiner der sonstigen vorgelegten Rechnungen befinden sich Kilometerstände.

Das Wrack wurde am 17.3.2004 um 12.000 € (darin 2.000 € Umsatzsteuer) an die Firma R verkauft. Weiters erhielt der Bf im Jahre 2006 (nach Abschluss eines gegen die Kaskoversicherungsgesellschaft geführten Gerichtsverfahrens) im Zusammenhang mit dem Unfall des Ferraris eine Versicherungsvergütung (Kapital und Zinsen) iHv 85.952,88 €, die als Betriebseinnahme zu erfassen war (laut Bp-Bericht vom 19.6.2008).

Rechtliche Würdigung:

Im gegenständlich Fall ist strittig, ob der in Rede stehende Ferrari zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung diente; bejahendenfalls stünde dem Bf der Vorsteuerabzug für dieses Fahrzeug zu.

Zu den Fahrzeugen, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Vermietung dienen, gehören sowohl Leasingfahrzeuge als auch Fahrzeuge, die nur kurzfristig vermietet werden. Die Vermietung muss die Zweckbestimmung des Kfz darstellen. Dem Zweck der gewerblichen Vermietung dient auch die Zur-Verfügung-Stellung eines Leihwagens durch eine Kfz-Werkstatt für die Zeit der Reparaturarbeiten, auch wenn dafür kein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird.

Das Gesetz erfordert eine qualifizierte Form der Gebrauchsüberlassung, nämlich die "gewerbliche" Vermietung. Keine gewerbliche Vermietung ist die Überlassung gegen Aufwandsersatz (inklusive einer Bearbeitungsgebühr iHv 1 % der getätigten Auslagen) zwischen verbundenen Unternehmen (VwGH 17.5.2006, 2006/14/0006). Die diesbezügliche Betätigung muss - isoliert betrachtet - eine gewerbliche darstellen (VwGH 24.4.1996, 95/13/0178).

Streitgegenständlich bestand die Zweckbestimmung des vorliegenden Fahrzeuges in der Gebrauchsüberlassung an einen unbestimmten Personenkreis gegen Entgelt. Es existiert nicht nur eine entsprechende Gewerbeberechtigung, der Bf hat seine Vermietungsabsicht durch entsprechende Werbemaßnahmen (wie Werbeplakate, Werbeaufschriften auf anderen Fahrzeugen, Ausstellung auf öffentlichen Verkehrsflächen, eigene Homepage) nach außen dokumentiert. Der Bf finanzierte den Ferrari nicht nur mit einem Privatkredit von seinem Bruder und Eigenmitteln, sondern auch durch Kredite von der Arbeiter- und Wirtschaftskammer (siehe Arbeitsbogen). Es handelt sich um keine Vermögensverwaltung, sondern um eine gewerbliche Vermietung, was auch der Vermietung von nur einem Fahrzeug möglich ist. Dass es wegen eines Totalschadens nach 6 Wochen nur zu zwei tatsächlichen Vermietungen gekommen ist, kann der Beurteilung einer gewerblichen Vermietung nicht entgegenstehen.

Es handelt sich - im Gegensatz zu einer Vermietung zwischen verbunden Unternehmen gegen Auslagenersatz in Höhe von 1 % der getätigten Auslagen im oben angeführten VwGH-Erkenntnis vom 17.5.2006 - im vorliegenden Fall um eine nach außen in Erscheinung tretende Nutzungsüberlassung, die vergleichbar einem Leasingunternehmen eine Vermietungstätigkeit im Sinne der Führung eines Gewerbebetriebes entfaltet.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass die in § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 geregelte Ausnahme vom grundsätzlichen Vorsteuerausschluss bei Kraftfahrzeugen eng auszulegen ist. Derjenige, der abgabenrechtliche Begünstigungen geltend macht, hat das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (UFS 15.10.2008, RV/2598-W/08; 15.4.2009, RV/0625-S/08).

Als Nachweis könnte ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, das den Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angibt, in Frage kommen. Streitgegenständlich wurde kein Fahrtenbuch vorgelegt.

Zum Nachweis der gewerblichen Vermietung wurde von der steuerlichen Vertreterin mit Schreiben vom 21.11.2005 eine Aufstellung der absolvierten Fahrten übermittelt, deren Angaben für den erkennenden Senat nachvollziehbar und plausibel sind.

Zu der in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.2.2007 - zu den vom Bf bekannt gegebenen Fahrten - erfolgten Klassifizierung durch die belangte Behörde wird daher Folgendes ausgeführt:

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sind zur Beurteilung, ob das Fahrzeug zu mindestens 80 % der Vermietung diente, nicht nur die unmittelbaren Vermietungsfahrten, sondern auch die der Vorbereitung und Werbung dienenden und vom Bf nachgewiesenen Fahrten in die Ermittlung des maßgeblichen Prozentsatzes einzubeziehen (VwGH 2.3.2006, 2002/15/0144; UFS vom 29.1.2008, RV/0957-G/07; UFS vom 27.2.2008, RV/2580-W/07).

Es ist daher auch die Überstellung anlässlich des Kaufes (253 km vom Kfz-Standort Gr nach N) als Vorbereitung auf die künftige Vermietung in die begünstigte Nutzung einzubeziehen.

Lediglich die 45 km für Probefahrt und Überstellung zum Besichtigungstermin wären - wie die belangte Behörde richtig ausgeführt hat - als "neutrale" Fahrten bei der Berechnung der 80 %-Grenze nicht mitzurechnen, da das Fahrzeug erst nach diesen Fahrten dem Bf zur Verfügung stand.

Auszugehen ist daher von einer Gesamtkilometerleistung von 1043 km. Für das Erreichen der 80 %-Grenze ist daher eine Kilometerleistung für Vermietungszwecke von zumindest 835 km erforderlich.

Werden alle vom Bf angegebenen Fahrten, die der gewerblichen Vermietung gedient haben, summiert, so ergebe sich einen Betrag von 612 km. Davon wurden schon 380 km aus den beiden Vermietungen von der Betriebsprüfung anerkannt. Die Strecke von 232 km "für An- und Abfahrt nach H" konnte der Bf in der mündlichen Verhandlung plausibel damit erklären, dass er sich vertraglich verpflichtete, das Fahrzeug selbst zum Drehort zu bringen und wieder zurück.

Fahrten zum Zwecke der Überstellung des Fahrzeuges zu oder von den Mietern sind als ausschließliche Verwendung im Zusammenhang mit der Vermietung zu qualifizieren.

Nach einer gerichtlichen Recherche kann als einfache Strecke von N nach H zwischen 86 km ([www.viamicheline.at](http://www.viamicheline.at)) oder 96 km ([www.herold.at](http://www.herold.at)) angenommen werden, somit beträgt der Hin- und Rückweg zwischen 172 km und 192 km, wodurch zumindest 552 km an Vermietungsfahrten (inklusive der von der Betriebsprüfung anerkannten 380 km) nachvollziehbar sind.

Fahrten für die Betriebsbereitschaft des Kfz (Tanken, Service) sind unschädlich (Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar, § 12 Rz 275). Es zählt daher auch jene Wartungsfahrt von 70 km zur Berufsschule J zwecks Sitzreparatur zu den begünstigen Fahrten.

Es sind daher nicht nur die unmittelbaren Vermietungsfahrten, sondern auch die der Werbung dienenden und vom Bf glaubhaft gemachten Fahrten (4mal zur Ausstellung in Parkbucht vor Supermarkt) im Ausmaß von 108 km zu Werbezwecken in die Ermittlung des maßgeblichen Prozentsatzes einzubeziehen.

Somit waren folgende Fahrten begünstigt:

- 1 die "reinen" Vermietungsfahrten im Ausmaß von 552 km,
2. Fahrten zur Reparatur (70 km),
3. Fahrten zu Werbezwecken (108 km),
4. Überstellungsfahrt von Gr nach N 253 km, insgesamt 983 km.

Es ergibt sich bei einer Gesamtkilometerleistung in Höhe von 1043 km für die Vermietung ein Anteil von 94,25 % und dieser liegt über der für die Anwendung des im § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 maßgeblichen Grenze von mindestens 80 %.

Dass das Ausmaß der gewerblichen Vermietung des Ferrari mehr als 80 % betragen hat, ist aufgrund der Glaubhaftmachung der begünstigten Nutzung durch den Bf als

weitaus wahrscheinlicher einzustufen als das von der Betriebsprüfung behauptete Ausmaß von 35 %. Da es nach der ständigen Rechtsprechung genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 167 Tz 8 und die dort zitierte Judikatur), war von einer mehr als 80-%igen gewerblichen Vermietung des Fahrzeugs auszugehen.

Somit war dem Bf der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Ferrari im Streitjahr zu gewähren.

Nach § 7 Abs 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Hiezu bestimmt § 8 Abs 6 Z 1 EStG 1988 als lex specialis, dass bei Personenkraftwagen, die bereits vor der Zuführung zum Anlagevermögen in Nutzung standen (Gebrauchtfahrzeuge), ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zugrunde zu legen ist.

Nicht von den Ausnahmen erfasst sind Fahrzeuge, welche der gewerblichen Vermietung dienen. Die Mindestnutzungsdauer beträgt für diese Fahrzeuge ex lege acht Jahre.

Die Anschaffungskosten des vorliegenden Fahrzeuges waren daher zu Recht auf 8 Jahre zu verteilen und die im Zusammenhang mit dem Fahrzeug angefallenen Aufwendungen als Ausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide im Sinne der ursprünglich ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer vom 12. Mai 2005 abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zur Nichtzulassung der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, da sich die Rechtsfolge hinsichtlich der Frage der Nutzungsdauer von Kraftfahrzeugen aus dem Gesetz ergibt und somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die Beurteilung, ob die strittigen Fahrzeuge zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Vermietung gedient haben, ist eine Frage der Beweiswürdigung, die im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen zu erfolgen hat.

Gegen dieses Erkenntnis ist folglich keine ordentliche Revision zulässig.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 23. November 2016