

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter des_BFG über die Beschwerde der B_ GmbH, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 25. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie vom 7. Mai 2013 betreffend Abweisung des Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe für Mai 2005 zu Recht erkannt:

1. Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 Abs 1 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1. Allgemeines

Die B_ GmbH als nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. November 2003 gegründet. Gegenstand des Unternehmens war die Organisation von Veranstaltungen und Kongressen, die Vermietung von Einrichtungen und Ausstattungen zur Abhaltung von Veranstaltungen, die Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers, die Durchführung von Kleintransporten, die Ausübung des Mietwagengewerbes, der Handel mit Waren aller Art, sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen gleicher Art. Das Stammkapital iHv 35.000,00 € wurde vom einzigen Gesellschafter Ing. Vorname1 Nachname1 (in der Folge kurz: Gesellschafter) übernommen, welcher auch die Funktion des alleinigen Geschäftsführers ausübte .

2. Antrag auf Vergütung der NoVA

Anlässlich der Anschaffung eines neuen PKW der Marke Mercedes-Benz, SLR McLaren um den Kaufpreis iHv 395.099,00 € netto wurde auch die Normverbrauchsabgabe iHv 63.215084 € entrichtet. Die Bf stellte den Antrag auf Vergütung der NoVA für den Monat Mai 2005, worauf das FA diesem Antrag durch Rückerstattung entsprach, indem es am 13. Juni 2005 den NoVA-Betrag iHv 63.215,84 € gutbuchte. Außerdem machte die Bf die Vorsteuer aus dem Erwerb dieses Pkw mit Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Mai 2005 iHv 91.662,97 € geltend, welche am 13. Juni 2005 am Abgabenkonto der Bf gutgebucht wurde.

3. Außenprüfung

Im Jahr 2009 wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Hierbei wurden unter anderem folgende, für das Beschwerdeverfahren relevante Feststellungen getroffen:

Die bisherige Werbetätigkeit habe nur zu einer einmaligen Vermietung am 23. Juni 2005 mit einem Erlös iHv 1.600,00 € geführt. Eine einmalige Vermietung sei kein Nachweis, dass das Fahrzeug zu mindestens 80 % der gewerblichen Vermietung gedient hat. Die beim Ankauf des PKW Mercedes-Benz, SLR McLaren geltend gemachte NoVA-Vergütung iHv 63.215,00 € ist mangels Vorliegens der Voraussetzungen rückgängig zu machen und die Vorsteuer um 91.662,00 € zu vermindern (siehe Tz 2 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung).

Im Einzelnen führte der Prüfer aus:

Mercedes Benz SLR McLaren

Am 2.5.2005 wurde ein MB SLR McLaren um EUR 395.099,00 (ohne NOVA und USt) gekauft. Die NOVA in der Höhe von EUR 63.215,00 wurde vergütet. Die USt in der Höhe von EUR 91.662,00 wurde als Vorsteuer abgezogen. Das Fahrzeug war für die gewerbliche Vermietung vorgesehen.

Während der Betriebsprüfung wurde eine Aufstellung der Fahrten von 2.5.2005 bis 1.8.2006 vorgelegt. Derzufolge wurden wie folgt Km 6.280 zurückgelegt:

<i>Datum</i>	<i>Text</i>	<i>Allgemeines</i>	<i>Vermietung</i>	<i>Ausstellung</i>
2.5.-13.6.05	Testfahrten, Abholung, Reparatur	910		
23.6.05	Phototermin		224	
24.6.05	Hin- Rückfahrt T, Testfahrt	490		
8.7.-11.7.05	Organisation Ausstellung			1.576
11.7.-6.5.06	Demo- und Werbefahrt		1.950	
20.7.-1.8.06	Service, Reparaturen	1.130		
	Summe	2.530	2.174	1.576
	%_Satz		58	42

Die Ausstellungsfahrten betrafen laut Auskunft Hr. Ing. Nachname1 den Plan, von der B_ GmbH zusätzlich Veranstaltungen (Ausstellungen) zu organisieren. Ein Vorsteuerabzug und eine NOVA-Vergütung ist nur bei einer mindestens 80%-igen gewerblichen Vermietung vorgesehen. Diese liegt nach Ansicht der Betriebsprüfung wegen der 42%-igen Verwendung für die Organisation von Ausstellungen nicht vor.

Werden abgabenrechtliche Begünstigungen (Vorsteuerabzug und NoVa-Rückvergütung auf Grund mindestens 80%-iger gewerblicher Vermietung) geltend gemacht, so ist das Vorliegen der dafür notwendigen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung ist es Sache des Vermieters, einen geeigneten Nachweis für die 80% gewerbliche Vermietung zu erbringen, wobei der Nachweis der Fahrten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen hat. Ein Fahrtenbuch hat alle Fahrten zu enthalten. Es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein und hat Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt, Nennung des Kunden sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar anzugeben.

Die vorgelegte Aufstellung über die gefahrenen Kilometer wurde erst ca. 3-4 Jahre nach dem aufscheinenden Zeitraum (2.5.2005 – 1.8.2006) während der Betriebsprüfung erstellt. Bei den Kilometern handelt es sich um ungefähre Zahlen.

Die bisherige Werbetätigkeit (Mundpropaganda) hat nur zu einer Vermietung am 23.6.2005 in der Höhe von EUR 1.600,00 geführt. Im Anschluss an eine viertägige Ausstellung in einem Haubenlokal von 8. – 11.7.2005 gab es keine weiteren Vermietungen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die Führung eines Fahrtenbuches unerlässlich und die Werbetätigkeit zu gering. Davon abgesehen kann mit einer einmaligen Vermietung nicht der Beweis erbracht werden, dass das Fahrzeug zu mindestens 80% der gewerblichen Vermietung diene.

Die Abschreibungsgrundlage erhöht sich um die USt und Nova, das sind EUR 154.877,00.

4. Berufung

Mit Schriftsatz vom 17.2.2010 erhob die Bf das Rechtsmittel der Berufung unter anderem gegen die Bescheide vom 25. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie gegen den Bescheid vom 22. Jänner 2010 über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe iHv 63.215,84 € für den Zeitraum Mai 2005.

Die Bf führte dazu aus, dass sich die Berufung auf die Textziffern 2 und 3 des den Bescheiden zugrunde liegenden Prüfungsberichtes beziehe. Alle übrigen Punkte stünden außer Streit; die diesbezüglichen Abgabennachforderungen seien bereits entrichtet worden. Weiters führte der steuerliche Vertreter aus wie folgt:

"Vorbemerkung: Der Betriebsprüfer gründet seine Feststellungen ausschließlich auf die Tatsache, dass im Prüfungszeitraum nur sehr wenige Umsätze getätigt worden sind. Er geht aber in keiner Weise auf die besonderen Gründe dafür ein. Es erscheint uns wichtig, die folgenden Hintergrundinformationen darzulegen. Diese waren dem Prüfer in vollem Umfang bekannt. Der alleinige Geschäftsführer-Gesellschafter unserer Mandantschaft, Herr Ing. Vorname1 Nachname1, war mehr als dreißig Jahre lang mit der Betreuung von Großveranstaltungen tätig. Die von ihm gegründete und heute von seinen Kindern geführte Nachname1 & Partner A_ GmbH richtet den größten Teil der Veranstaltungen im Ort_ Veranstaltungs-Center aus; zu den Kunden gehören fast alle oberösterreichischen Großunternehmen, Banken und politische Parteien. Es erklärt sich von selbst, dass dabei ein großes Netzwerk zu allen bedeutenden Veranstaltern aufgebaut werden konnte. Im April 2002 übergab Herr Ing. Vorname1 Nachname1 jeweils 49% der Geschäftsanteile an seine beiden Kinder; er selbst behielt nur zwei Prozent Sperrminorität und die alleinige

Geschäftsführung. Die gesamte Kundenakquisition und -betreuung blieb in seinen Händen, während sich die Nachfolger mehr und mehr um die technische Durchführung und die Verwaltung kümmerten.

Firmengeschichte: Im November 2003 gründete Herr Ing. Vorname1 Nachname1 als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die B_ GmbH. Das Geschäftsmodell war folgendes: Ein Veranstaltungskunde sollte nicht nur technische Geräte (Bühne, Audio- und Video-Anlage, etc.) und die dazu gehörende Betreuung (Kamerateam, Tonmeister, etc.) bestellen, sondern auf ein umfangreiches Repertoire von außergewöhnlichen Gestaltungselementen zurückgreifen und damit seine Vision in der Veranstaltung besser umsetzen können. In einer ersten Stufe war geplant, eine vollständige Sammlung aller Mercedes-Benz-Sportwagen der SL-Reihe aufzubauen. Die Nutzung sollte erst ab dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Sammlung weitgehend komplett war. Bis zum Ende des Jahres 2005 wurden neun Fahrzeuge angeschafft; nur wenige fehlten noch. Wenige Monate vor dem geplanten Start der Vermarktung kam es aber zur Katastrophe: Im November 2005 wurde bei Herrn Ing. Vorname1 Nachname1 eine Krebserkrankung des Rückenmarks festgestellt. Mehrfache Chemotherapie-Zyklen verhinderten die berufliche Tätigkeit fast völlig. Im September 2006 führte schließlich eine hochgradige Gehirnblutung zu massiven Sprach- und Bewegungsstörungen. Herr Ing. Nachname1 war ab diesem Zeitpunkt völlig berufsunfähig. An die Fortsetzung des Geschäftsmodells war für ihn nicht mehr zu denken. Die beiden Kinder waren mit der Fortführung der Nachname1 & Partner A_ GmbH mehr als ausgelastet. Dies insbesondere auch deshalb, weil die Hausbank wegen des Ausfalls von Herrn Ing. Nachname1 völlig in Panik geriet und sämtliche Finanzierungen fällig stellen wollte. Nur durch intensive Bemühungen und sofortige Einführung einer Planungsrechnung mit laufendem Controlling konnte der Zusammenbruch der Firmengruppe verhindert werden. Die Bank bestand in der Folge auf den Verkauf des Vermögens der B_ GmbH, sodass die Fortführung völlig unmöglich wurde.

Ertragsfähigkeit des Geschäftsmodells: Die Realisierung der Geschäftsidee sollte in der ersten Phase auf zwei Schienen erfolgen:

Verleih einzelner Fahrzeuge oder der ganzen Sammlung für Ausstellungen und Events

- entweder im Rahmen von Veranstaltungen, die von der Nachname1 & Partner A_ GmbH ausgerichtet wurden

- oder unabhängig von solchen Veranstaltungen;

Verleih einzelner Fahrzeuge

- Mit Chauffeur (Ing. Nachname1 Vorname1) für besondere Anlässe (Hochzeiten, Firmenfeiern, Kunden-Abholungen, Jubiläen, etc.) oder

- Ohne Chauffeur für die Teilnahme an Oldtimer-Veranstaltungen oder zu Werbezwecken.

Intensiv gepflegte Mundpropaganda führte unter anderem dazu, dass bereits im Juni 2005 für Werbeaufnahmen für das Modehaus Vorname_2 (www.Vorname_2.cc) der

SLR McLaren angemietet wurde. Im Juli 2005 fand unter dem Titel „Ein Mythos kehrt zurück“ ein Event im Haubenlokal Name_Gasthaus Ort_2 (www.Name_Gasthaus_.at) statt, um die Akzeptanz von Publikum und Presse zu testen. Hundertzwanzig Gäste waren geladen; in den Medien wurde ausführlich berichtet. Zu diesem Anlass wurde für jedes Fahrzeug ein Informationsvideo erstellt und jeweils unmittelbar bei den Fahrzeugen gezeigt. Die Kosten für diesen Event haben sich die "V-a-S" GmbH und die Familie Nachname_2 (Name_Gasthaus) insofern geteilt, dass Herr Ing. Nachname1 die Autos samt Präsentation beigestellt hat und die Familie Nachname_2 die übrige Logistik. Einnahmen hat die "V-a-S" GmbH daraus noch nicht erzielt. Es hat sich aber bei dieser Veranstaltung herauskristallisiert, dass zukünftig für eine derartige Präsentation etwa 25.000 bis 30.000 Euro zu Erlösen sein werden. Herkömmliche Werbetätigkeiten (Anzeigen, Internet, usw.) gab es noch nicht, weil nach dem Geschäftsmodell die werbende Tätigkeit ja erst 2007 beginnen sollte. Es darf nicht vergessen werden, dass praktisch das gesamte Veranstaltungsgeschäft bis Ende 2005 von Herrn Ing. Vorname1 Nachname1 persönlich akquiriert und durchgeführt wurde. Es war geplant, nach der weitgehenden Übergabe des Veranstaltungsgeschäftes an die Kinder die in der Zwischenzeit bearbeiteten Kontakte voll auszuschöpfen. Folgende Umsätze schienen realistisch:

Große Events	3 à	25.000	75.000
Kleine Events	6 à	10.000	60.000
Verleih *)	120 à	1.000	120.000
Summe Einnahmen			255.000

Der Verleih kann nach dem Muster der einschlägigen deutschen Firmen mit durchschnittlich 1000,- Euro pro Einzelfall angesetzt werden (Wochenende ohne Fahrer ca. 1500,- Euro; Tagespauschale mit Fahrer 1200,- bis 2000,- Euro, je nach Fahrzeug). Bei zehn Fahrzeugen sollten zehn Verleihvorgänge monatlich kein Problem darstellen. Im Hinblick auf die notwendige Werterhaltung war allerdings geplant, den Verleih – insbesondere ohne Fahrer – nur im absolut notwendigen Ausmaß zu forcieren.

An Ausgaben war lediglich Versicherung und Instandhaltung sowie Zinsen für die Finanzierung des SLR McLaren zu berücksichtigen. Abschreibungen waren nur in eingeschränktem Ausmaß anzusetzen, weil wegen des kaum mehr sinkenden Marktwertes jeweils ein hoher Restbuchwert gegeben war. Der Nettoertrag vor Steuern sollte daher in der Einführungsphase (etwa bis 2008) bei etwa 30.000 bis 40.000, nach gelungener Markteinführung zumindest bei etwa 80.000 bis 100.000 Euro pro Jahr liegen. Wegen der schweren Erkrankung des Herrn Ing. Nachname1 kam es allerdings nicht mehr zur Realisierung.

Beurteilung als gewerbliche Autovermietung: Beide Tätigkeiten sind nur im Rahmen einer gewerblichen Vermietung der Fahrzeuge denkbar. Auch gelegentliche Ausstellungen

dienen ausschließlich diesem Unternehmenszweck, weshalb es keinen Anlass zu einer Differenzierung gibt. Der Betriebsprüfer hat nie behauptet, dass die Fahrzeuge zu anderen als den angegebenen Zwecken genutzt worden seien. Es gab nachweislich weder eine private Nutzung durch Gesellschafter oder Angehörige noch eine Nutzung im Unternehmen selbst, etwa zu Fahrten im Zusammenhang mit Verwaltung und Organisation. Dafür gab es einen PKW Mercedes Benz 430 TE Bj. 2001, der zunächst im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens Ing. Nachname1 Vorname1 stand und im Jänner 2005 von diesem angekauft wurde. Wenn es aber keine andere Nutzung als die für den einzigen Unternehmenszweck, nämlich die gewerbliche Vermietung gab, so bestand auch kein Anlass, ein Fahrtenbuch zu führen. Sämtliche Fahrten, auch die zur Instandhaltung und zu Werbezwecken dienen ja diesem Zweck. Der Prüfer irrt, wenn er meint, dass das Gebot der 80-%igen Vermietung nur diejenigen Kilometer umfasst, für die auch ein Umsatz getätigt wird. Im speziellen Fall kommt noch dazu, dass ein Großteil der Umsätze auf Ausstellungen und Events erzielt werden sollten, zu denen die Fahrzeuge im Regelfall transportiert und nicht gefahren werden. Die Ausstellung von Fahrzeugen ist zwar vom Mietwagengewerbe umfasst, kann aber mit den Maßstäben der herkömmlichen Bereitstellung von Autos nicht verglichen werden. Dass der beabsichtigte Unternehmenszweck aus unvorhersehbaren Gründen, nämlich dem krankheitsbedingten Totalausfall des allein für den Unternehmenserfolg verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführers, nicht verwirklicht werden konnte, vermag nichts an der Tatsache zu ändern, dass auch die Vorbereitungshandlungen zur Gänze der gewerblichen Vermietung zuzurechnen sind. Demnach sind sowohl der Vorsteuerabzug und die Befreiung von der Normverbrauchsabgabe beim MB SLR McLaren (Tz. 2) als auch die AfA der Oldtimer MB 170, MB 190 und MB 220 (Tz. 3) rechtmäßig."

Gleichzeitig wurde die Aussetzung der Einhebung beantragt.

5. Stellungnahme des Prüfers

Dazu äußerte sich der Prüfer mit Stellungnahme vom 23. April 2010 wie folgt:

"Mercedes Benz SLR McLaren – Vorsteuer und Nova:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2b UStG gelten Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Ausgenommen sind Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Gemäß § 3 Z. 3 NoVAG sind Vorgänge in Bezug auf Kraftfahrzeuge, die mindestens 80% zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, von der Normverbrauchsabgabe befreit. Die Befreiung erfolgte im Wege der Vergütung. Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

Am 2.5.2005 wurde von der Fa. B_ GmbH ein neuer Mercedes Benz SLR McLaren um EUR 395.099,00 ohne USt und NoVA angeschafft. Die USt wurde als Vorsteuer abgezogen die NoVA wurde vergütet. Derjenige, der abgabenrechtliche Begünstigungen

(Vorsteuerabzug PKW und NoVA-Rückvergütung auf Grund mindestens 80%iger gewerblicher Vermietung) geltend macht, hat das Vorliegen der dafür notwendigen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Als Nachweis für den begünstigten Verwendungszweck wurde eine Aufstellung mit Datum, Ort (tw. nur Demofahrten), Zweck der Fahrt, Kilometer (offensichtlich gerundet) und den Gesamtkilometern vorgelegt. Diese Aufstellung wurde während der Betriebsprüfung, also 3-4 Jahre später erstellt.

Vom unabhängigen Finanzsenat Salzburg wurde zu rekonstruierten Fahrnachweisen folgendes festgestellt (GZ. RV/0800-S/02): ‚Es wäre jedenfalls Sache des Bf., einen geeigneten Nachweis für die behauptete mindestens 80%ige Nutzung beizubringen, wobei der Nachweis der Fahrten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen hat. Das Fahrtenbuch hat alle Fahrten zu enthalten; es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielzeitpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16 TZ 220).‘

Weiters Unabhängiger Finanzsenat Wien (GZ. RV/2598-W/08): ‚Nichtanerkennung einer mindestens 80%igen gewerblichen Vermietung wegen Nichtordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuches und unvollständiger Fahrerprotokolle.‘

Weiters Unabhängiger Finanzsenat Salzburg (GZ. RV/0625-S/08 und RV/0627-S/08): ‚Es sei zunächst unerlässlich, dass der Bw. das lückenlose Fahrtenbuch oder sonstige detaillierte bzw. lückenlose Aufstellungen über die seit der Zulassung tatsächlich gefahrenen Kilometer, über die jeweiligen Kilometerstände, Ausgangs- und Zielpunkte der Fahrten, Datum, die tatsächlichen Fahrzeiten und den genauen Zweck der Fahrten nachreicht.‘ In dieser Berufungsentscheidung wird ausgeführt, dass eine laufende Werbetätigkeit zur Erzielung von Vermietungsumsätzen als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen notwendig ist und Mundpropaganda nicht ausreicht. Mit vier (angeblichen) Vermietungen innerhalb von 4 Monaten kann nicht der Beweis erbracht werden, dass das Fahrzeug zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung dient.

Es wird nicht bestritten, dass im November 2005 bei Hrn. Nachname1 eine Krebserkrankung festgestellt wurde und im September 2006 eine hochgradige Gehirnblutung, durch die Hr. Nachname1 fast bzw. ganz berufsunfähig war. In der Folge bestand die Bank auf dem Verkauf des Vermögens der B_ GmbH. Die Pläne ab 2007 konnten nicht mehr realisiert werden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die Führung eines Fahrtenbuches notwendig für den Nachweis eines begünstigten Verwendungszweckes und soll eine Überprüfung des begünstigten Verwendungszweckes ermöglichen. Außerdem besteht die Ansicht, dass bei der Organisation von Ausstellungen kein Zusammenhang mit der gewerblichen Vermietung besteht.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 NoVAG entsteht die Steuerschuld im Fall der Lieferung, der gewerblichen Vermietung, des Eigenverbrauches und der Nutzungsänderung mit Ablauf

des Kalendermonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, die gewerbliche Vermietung begonnen hat oder der Eigenverbrauch oder die Nutzungsänderung stattgefunden hat.

Ändert sich bei einem Kraftfahrzeug die begünstigte Nutzung infolge Unmöglichkeit der Weiterverwendung der Kraftfahrzeuge zur kurzfristigen Vermietung, weil die Eigentümer (Lieferanten oder die den Kaufpreis vorstreckenden Banken) ihren Eigentumsvorbehalt geltend machen, entsteht eine neue, von der früheren – sie nicht treffenden – Steuerpflicht unabhängige Pflicht zur Zahlung einer Normverbrauchsabgabe bei dem die Nutzungsänderung setzenden – oder diesem zurechenbaren – Unternehmer (OGH vom 24.8.1998, GZ 8Ob10/98y)....."

6. Gegenäußerung der Bf

Mit Gegenäußerung vom 18. Juli 2010 nahm der steuerliche Vertreter dazu wie folgt Stellung:

"Mercedes-Benz SLR McLaren-Vorsteuer und Nova:

Aus der während der Betriebsprüfung und der nachfolgenden Diskussion erfolgten Situationsschilderung geht eindeutig hervor, dass für das betreffende Fahrzeug eine ausschließliche gewerbliche Nutzung gegeben war. Die Führung eines Fahrtenbuches kann nur dann sinnvoll und erforderlich sein, wenn überhaupt eine andere Nutzung als die begünstigte gegeben ist. Die dem Betriebsprüfer übergebene Aufstellung der Fakten diente nur zur Untermauerung, dass keinerlei nicht gewerbliche Fahrten vorgenommen worden sind. Vom Betriebsprüfer ist auch nicht behauptet worden, dass nicht begünstigte Fahrten vorgelegen werden. Da somit nicht der geringste Zweifel daran besteht, dass es andere als gewerbliche Fahrten gegeben hat, könnte auch die Führung eines Fahrtenbuches nichts weiter zur Feststellung des Sachverhalts beitragen.

Hinsichtlich der Werbeaktivitäten wurde in der Berufung ausführlich dargelegt, dass es zur eigentlichen Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gar nicht mehr gekommen ist in der Vorbereitungsphase wurden verschiedene Werbeaktivitäten unternommen, um den Markt auszuloten.

Es wurde von der Betriebsprüfung niemals bestritten, dass eine ausschließliche Nutzung aller Fahrzeuge zur gewerblichen Vermietung vorgesehen war. Bis zur Einstellung des Unternehmens, welche de facto erst mit der Veräußerung des letzten Fahrzeuges abgeschlossen ist, hat keine andere Nutzung stattgefunden. Sowohl der Vorsteuerabzug als auch die Befreiung von der Normverbrauchsabgabe steht daher in vollem Umfang zu....."

7. Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2010 wies das FA unter anderem die Berufung gegen Umsatzsteuer 2005 und gegen die Festsetzung der NoVA für den Zeitraum Mai 2005 als unbegründet ab.

Dies wurde wie folgt begründet:

"Umsatzsteuer 2005:

In diesem Berufungspunkt ist die Nichtanerkennung der Vorsteuer für das Fahrzeug Mercedes-Benz SLR McLaren strittig.

Im Berufungsbegehren wird beantragt, die Vorsteuer anzuerkennen, da es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug um ein Fahrzeug handelt, welches für die gewerbliche Vermietung vorgesehen war.

Gem. § 12 Abs. 2 Z. 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (kurz UStG 1994; BGBl. Nr. 663/1994) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Davon ausgenommen sind unter anderem Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Hinsichtlich des fehlenden Nachweises, dass der MB SLR McLaren diese geforderte 80%-ige Nutzung für die gewerbliche Vermietung erfüllt, darf auf die folgende Begründung zum Berufungspunkt Normverbrauchsabgabe hingewiesen werden.

Da dieser Nachweis somit nicht erbracht ist, gilt das Fahrzeug im Sinne des oa. § 12 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994 nicht als für das Unternehmen angeschafft und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Ihrem Berufungsbegehren konnte in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

Normverbrauchsabgabe (NoVA) 5/2005:

In diesem Berufungspunkt ist die Festsetzung der bisher vergüteten NoVA für das Fahrzeug Mercedes-Benz SLR McLaren strittig.

Gemäß § 3 Z. 3 des Normverbrauchsabgabengesetzes (NoVAG) sind von der Normverbrauchsabgabe ua. „Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden“ befreit. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 3 NoVAG ist eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z. 3 NoVAG vorliegt.

Kann einem zeitgerechten Antrag auf Vergütung der NoVA – mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen – nicht entsprochen werden, ist der Antrag als unbegründet abzuweisen. Eine Festsetzung der Abgabe (gemäß § 201 BAO) ist nicht vorzunehmen.

Voraussetzung einer Vergütung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird (§ 3 Z. 3 NoVAG). Der Nachweis der begünstigten Verwendung des Fahrzeugs ist gegenüber der Abgabenbehörde zu erbringen. Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Das abgabenrechtliche Beweisverfahren ist somit vom Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel beherrscht, weiters vom Grundsatz der

Gleichwertigkeit der Beweismittel, der freilich nur so verstanden werden kann, dass Beweismittel potentiell gleichwertig sind, nach Lage des einzelnen Falles und im Verhältnis zueinander (im Ergebnis) aber – je nach Beweiskraft – durchaus unterschiedlich gewertet (gewürdigt) werden können.

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen. Sowie deren Richtigkeit zu beweisen.

Wird die Zuerkennung einer Abgabenvergütung – wie im vorliegenden Fall – an die Voraussetzung geknüpft, dass der Nachweis der begünstigten Verwendung des Fahrzeuges „der Abgabenbehörde“ zu erbringen ist, sind die Grundsätze der Unbeschränktheit und der (potentiellen) Gleichwertigkeit der Beweismittel folglich ebenso wenig aufgehoben wie die Möglichkeiten einer Glaubhaftmachung (im Einzelfall). Es obliegt aber dem Vergütungswerber (im Sinne einer verstärkten Mitwirkungspflicht), den Nachweis der begünstigten Verwendung aus eigenem zu erbringen und dem entsprechend vorzusorgen, dass er einen solchen Nachweis im Bedarfsfall durch dazu geeignete Beweismittel auch erbringen kann. Da die Verwendung eines Kraftfahrzeugs für einen Dritten (Abgabenbehörde) nach Ablauf einer gewissen Zeit nur mehr äußerst schwer nachvollziehbar ist, ist dafür zu sorgen, dass schlüssige und verlässliche Nachweise zeitnah erstellt (und aufbewahrt) werden. Von Bedeutung sind das Datum der Verwendung des Kraftfahrzeugs, die zurückgelegte Strecke, der Ausgangspunkt und der Zielpunkt der Bewegung sowie der Zweck der einzelnen Fahrt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhalts bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (dazu zählen auch Vergütungen) insofern in den Hintergrund, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt an der Partei, selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen.

Im gegenständlichen Fall wurde die NoVA in Höhe von EUR 63.215,84 antragsgemäß am 13.6.2005 vergütet. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die geforderten Voraussetzungen für die Vergütung nicht vorliegen. Der bisher vergütete Betrag wurde mit dem nun angefochtenen Bescheid wieder vorgeschrieben.

Ein Fahrtenbuch konnte nicht vorgelegt werden. Es wurde nur eine – während der Betriebsprüfung, und somit mehrere Jahre nach den durchgeführten Fahrten, erstellte – Aufstellung über gefahrene Kilometer vorgelegt. In dieser Aufstellung sind die Fahrten für einen Zeitraum von ca. fünfzehn Monaten rekonstruiert worden. Ein Fahrtenbuch stellt diese Aufstellung sicher nicht dar. Ein Großteil der je Fahrt angegebenen Kilometer beträgt 100 km, 150 km, 200 km, usw.. Diese Kilometerangaben sind eindeutig geschätzt. In der entsprechenden teilweise als Grund für die Fahrten für eintausend Kilometer „div. Kundenfahrten“ bzw. für weitere eintausend Kilometer „ca. 20 kleine Demofahrten rund um Gallneukirchen“ angegeben. Diese Angaben stellen jedoch keinen Nachweis dar, dass diese Fahrten mit der kurzfristigen Vermietung in Zusammenhang stehen.

Da somit ein Nachweis nicht erbracht werden konnte, dass das streitgegenständliche Fahrzeug zu mindestens 80% der kurzfristigen Vermietung dient, konnte dem Berufungsbegehren auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein."

8. Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 4. September 2010 stellte die Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Diesen Antrag begründete der steuerliche Vertreter wortgleich wie die Berufung vom 17.2.2010. Abschließend beantragte er, den gesamten Akt dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die vom Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung unzulässigerweise ergangenen Bescheide mögen ersatzlos aufgehoben werden.

9. Mit **zweiter Berufungsvorentscheidung** vom 7. Mai 2013 gab das FA im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.09.2011, 2011/16/0128 der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für Mai 2005 statt und hob gleichzeitig sowohl den angefochtenen Bescheid vom 22. Jänner 2010, als auch die Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2010 auf.

10. Mit **Bescheid** vom selben Tag **wies das FA den Antrag vom 7. Juni 2005 auf Vergütung der NoVA für Mai 2005 ab.** Als Begründung führte es an, laut Ansicht der Finanzverwaltung liege kein Vergütungstatbestand hinsichtlich gewerblicher Vermietung des strittigen Fahrzeuges (Mercedes Benz SLR McLaren) vor. Es werde auf den BP-Bericht bzw. auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Dezember 2009 verwiesen.

11. Berufung

Dagegen erhob die Bf mit Schreiben vom 13. Mai 2013 das Rechtsmittel der Berufung. Bezüglich der Begründung und der Anträge werde auf die Eingaben im laufenden Berufungsverfahren nach der Betriebsprüfung verwiesen.

12. Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

B) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)

1. Allgemeines

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBl I 1961/194, idF BGBl I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und

Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Im November 2003 gründete Ing. Vorname1 Nachname1 als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die B_ GmbH, die nunmehrige Bf.

Nach den Ausführungen der Beschwerde hatte zuvor eine auch im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehende GmbH (in der Folge "A-GmbH" genannt) bereits dreißig Jahre lang die Betreuung von Großveranstaltungen durchgeführt. Ein Veranstaltungskunde sollte aber nicht nur technische Geräte (Bühne, Audio- und Video-Anlage, etc.) und die dazu gehörende Betreuung (Kamerateam, Tonmeister, etc.) bestellen, sondern auf ein umfangreiches Repertoire von außergewöhnlichen Gestaltungselementen zurückgreifen und damit seine Vision in der Veranstaltung besser umsetzen können. In einer ersten Stufe war daher geplant, im Rahmen des Betriebes der Bf eine vollständige Sammlung aller Mercedes-Benz-Sportwagen der SL-Reihe aufzubauen.

Die Nutzung war erst ab dem Jahr 2007 geplant, da dann die Sammlung weitgehend komplett sein sollte. Bis zum Ende des Jahres 2005 wurden neun Fahrzeuge angeschafft; darunter auch der gegenständliche PKW, Marke Mercedes-Benz, SLR McLaren.

Nur wenige fehlten noch. Schriftliche Werbeeinschaltungen bzw Internetwerbung usw gab es noch nicht, weil nach dem Geschäftsmodell die werbende Tätigkeit ja erst 2007 beginnen sollte. Praktisch das gesamte Veranstaltungsgeschäft wurde bis Ende 2005 vom Geschäftsführer der Bf persönlich akquiriert und durchgeführt. Es war geplant, nach der weitgehenden Übergabe des Veranstaltungsgeschäftes der A-GmbH an die Kinder, die in der Zwischenzeit bearbeiteten Kontakte voll auszuschöpfen.

Noch vor dem geplanten Start der Vermarktung wurde im November 2005 beim Geschäftsführer der Bf eine Krebserkrankung festgestellt. Mehrfache Chemotherapie-Zyklen verhinderten die berufliche Tätigkeit fast völlig. Im September 2006 führte schließlich eine hochgradige Gehirnblutung zu massiven Sprach- und Bewegungsstörungen. Der Geschäftsführer war ab diesem Zeitpunkt völlig berufsunfähig. An die Fortsetzung des Geschäftsmodells war für ihn nicht mehr zu denken. Die beiden Kinder waren mit der Fortführung der A-GmbH mehr als ausgelastet. Wegen des Ausfalls des Geschäftsführers der Bf wollte die Hausbank sämtliche Finanzierungen fällig stellen. Nur durch intensive Bemühungen und sofortige Einführung einer Planungsrechnung mit laufendem Controlling konnte der Zusammenbruch der Firmengruppe verhindert werden. Die Bank bestand in der Folge auf dem Verkauf des Vermögens der Bf, sodass die Fortführung der Fahrzeugvermietung nicht mehr möglich war.

Zur Gründung der beschwerdeführenden GmbH, deren Unternehmensgegenstand, Stammkapital und Gesellschafterstruktur, sowie der Tatsache der Anschaffung des streitgegenständlichen PKW und die damit im Zusammenhang stehende NoVA-

Rückerstattung wird auf die Punkte A) Verfahren vor dem Finanzamt; 1. und 2. (siehe oben) verwiesen.

Im Jahr 2009 wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Die Schlussbesprechung hat am 9. Dezember 2009 stattgefunden. Die oben unter Punkt A) 3. dargestellten Feststellungen des Prüfers betreffend die Aufstellung der Fahrten im Zeitraum 2. Mai 2005 bis 1. August 2006, sowie die Feststellungen des Prüfers, dass die vorgelegte Aufstellung über die gefahrenen Kilometer erst ca. 3 bis 4 Jahre nach dem genannten Zeitraum (2.5.2005 – 1.8.2006) während der Betriebsprüfung erstellt wurden, dass kein fortlaufend und übersichtlich geführtes Fahrtenbuch vorgelegt wurde, aus welchem Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt, Name des Kunden sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar ersichtlich sein sollte und dass es sich bei den Kilometern um ungefähre Zahlen handelt, blieben unbestritten.

Insbesondere wird zusammenfassend festgehalten:

Am 2.5.2005 erwarb die Bf einen PKW, Marke Mercedes-Benz, SLR McLaren um den Kaufpreis iHv 395.099,00 netto zuzüglich 16% NoVA iHv 63.215,84 € und 20% USt iHv 91.662,97 €.

Zur Erläuterung:

Der Mercedes-Benz SLR McLaren (Baureihe 199) ist ein von Mercedes-Benz und McLaren entwickelter Supersportwagen. Er wurde von 2003 bis 2009 von McLaren im englischen Portsmouth (Rohbaukarosserie) sowie Woking (Montage) produziert.

In Anlehnung an das Mercedes-Benz 300 SLR Uhlenhaut-Coupé der 1950er Jahre wurde der Wagen mit Schmetterlingstüren und charakteristischen Entlüftungsöffnungen an den Seiten und auf der Motorhaube ausgestattet. Die Produktion war auf 3500 Exemplare limitiert, von denen insgesamt 2157 Exemplare ausgeliefert wurden (Quelle: https://de.wikipedia.org/wiki/Mercedes-Benz_SLR_McLaren).

Mit Antrag vom 7. Juni 2005 machte die Bf für dieses Fahrzeug die Vergütung der NoVA geltend. Daraufhin erstattete das FA mit Gutschrift vom 13. Juni 2005 die NoVA iHv 63.215,00 €. Die USt in der Höhe von EUR 91.662,00 wurde als Vorsteuer abgezogen. Das Fahrzeug war nach den Angaben der Bf für die gewerbliche Vermietung vorgesehen.

Am 23. Juni 2005 kam es zu einer einmaligen Vermietung des Pkw an ein Modehaus, wo Werbeaufnahmen durchgeführt wurden. Als Entgelt hierfür nahm die Bf 1.600,00 € ein.

In der Zeit vom 8. bis 11. Juli 2005 fand unter dem Titel "Ein Mythos kehrt zurück" in einem Haubenlokal ein Event statt, bei welchem für jedes Fahrzeug der Mercedes-Benz SL-Reihe ein Informationsvideo erstellt und jeweils unmittelbar bei den Fahrzeugen gezeigt wurde. Die Bf hat hierbei keine Einnahmen erzielt.

Es existiert weder ein laufend geführtes Fahrtenbuch, noch sonstige entsprechende Unterlagen wie Fahrerprotokolle, Originalaufschreibungen auf Kalendern etc.

Die dem Prüfer überreichte Aufstellung der gefahrenen Kilometer im Zeitraum 2. Mai 2005 bis 1. August 2006 hat nach Ansicht der Bf nur der Untermauerung ihrer Behauptung

gedient, dass keinerlei nicht gewerbliche Fahrten unternommen wurden. Nach Aussage der Bf kann die Führung eines Fahrtenbuchs daher nichts weiter zur Feststellung des Sachverhalts beitragen.

Wie das FA mitteilte, wurde über die Beschwerdeführerin, Nachname1 ""V-a-S"" GmbH, am 25. Jänner 2016 zur Zahl GZ_Konkursgericht ein Konkursverfahren eröffnet. Nach den Daten des Firmenbuchs wurde RA Ing. Mag. Nachname_3 als Masseverwalter bestellt. Am 26. Juli 2016 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Quote für die Insolvenzgläubiger nach Verteilungsbeschluss betrug 0,04%. Seit 18. August 2016 ist die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig. Damit fällt die Vertretung durch den Masseverwalter weg.

Laut Firmenbuch vertritt Vorname3 Nachname1, geb. 19.09.1974, seit 26.07.2016 als Abwicklerin bzw. Liquidatorin selbstständig.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. Vorname1 Nachname1 ist nach den Daten des ZMR am 24. Mai 2011 verstorben.

Unmittelbar vor der Konkurseröffnung im Jänner 2016 wurden Vorname3, Vorname4 und Vorname5 Nachname1 als Gesellschafter zu je einem Drittel vom Stammkapital iHv 35.000,00 € als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen.

Die Aufhebung des Konkurses ist seit 19.08.2016 rechtskräftig. Die Löschung der GmbH im Firmenbuch ist derzeit noch nicht erfolgt.

3. Beweiswürdigung:

Der oben dargestellte, als entscheidungswesentlich angesehene Sachverhalt gründet sich auf die Darstellungen der Beschwerde sowie auf die von der Abgabenbehörde aufgenommenen Beweise, insbesondere auf die Feststellungen der Außenprüfung. Unbestritten ist, dass die Bf über keinerlei konkrete Nachweise betreffend das Datum der Verwendung des Pkw, die gefahrene Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt, Name des Kunden sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt (in Form eines Fahrtenbuches bzw in Form anderer Unterlagen wie zB Fahrerprotokolle etc) verfügt. Die mit diesem Pkw zurückgelegten Kilometer wurden durch die Bf erst Jahre nach dessen Anschaffung im Rahmen der Außenprüfung rekonstruiert. Der vorgelegten Aufstellung ist lediglich zu entnehmen, dass mit diesem Pkw im Zeitraum von 2. Mai 2005 bis 1. August 2006 insgesamt 6.280 Kilometer gefahren wurden und sich diese Fahrten auf Test- Demo- und Werbefahrten sowie auf Fahrten zu einem Phototermin, zur Organisation einer Ausstellung (Event im Haubenlokal) und zur Durchführung von Servicearbeiten und Reparaturen aufteilten. Wie diese Zahlen ermittelt wurden und ob auch private Fahrten durchgeführt wurden, hat die Bf nicht bekannt gegeben. Ebenso wenig hat die Bf einen Nachweis über Fahrten erbracht, die dem Bereich "Verwaltung und Organisation" zuzuordnen wären.

Wenn auch die Beschwerde behauptet, seitens der Betriebsprüfung sei niemals bestritten worden, dass eine ausschließliche Nutzung aller Fahrzeuge zur gewerblichen Nutzung vorgesehen war, ändert dies nichts am Erfordernis des Nachweises des begünstigten

Verwendungszwecks, worauf seitens des FA mit BVE vom 12. August 2010 ausdrücklich hingewiesen wurde.

Die Beschwerde behauptet weiters, aus der während der Betriebsprüfung und der nachfolgenden Diskussion erfolgten Situationsschilderung gehe eindeutig hervor, dass für das betreffende Fahrzeug eine ausschließliche gewerbliche Nutzung gegeben gewesen sei und dass es nachweislich keine private Nutzung gegeben habe. Den entsprechenden Nachweis für diese Behauptungen ist sie jedoch unbestrittenermaßen schuldig geblieben.

In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass das FA mit BVE vom 12. August 2010 ausdrücklich auf das Erfordernis eines Nachweises der mit dem Pkw MB SLR McLaren gefahrenen Kilometer, insbesondere in Form eines Fahrtenbuches oder anderer geeigneter Beweismittel hingewiesen und dies ausführlich begründet hat. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt einer BVE Vorhaltscharakter zu. Trotzdem hat die Bf diese Ausführungen unwidersprochen gelassen und lediglich die Argumente der Beschwerde wiederholt.

Bestimmungsgemäß wird ein Pkw neben einer allfälligen betrieblichen oder beruflichen Verwendung vor allem für private Zwecke eingesetzt. Aus welchem Grund der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf oder Familienangehörige etc den gegenständlichen Supersportwagen nicht auch für Privatfahrten verwendet haben sollten, ist nicht einsichtig und entspricht auch nicht der Lebenserfahrung, zumal dieses Fahrzeug auf Grund seiner technischen Besonderheiten eine absolute Ausnahmeerscheinung auf der Straße darstellt und erhöhten Fahrspaß garantiert. Daran ändert auch der Hinweis der Bf nichts, der Pkw MB 430 TE (also ein Kombi-Pkw; Anm), Baujahr 2001 sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer für Privatfahrten und Fahrten im Zusammenhang mit Verwaltung und Organisation zur Verfügung gestanden, zumal die Motivation zur Verwendung dieses Supersportwagens einerseits und eines Pkw-Kombi andererseits – wie oben bereits erwähnt - durchaus nicht vergleichbar ist.

Die Bf hat im Juni 2005 einen Antrag auf Vergütung der NoVA gestellt. Ab diesem Zeitpunkt wäre es an der Bf gelegen gewesen, den begünstigten Verwendungszweck, wie gesetzlich vorgesehen, in geeigneter Form nachzuweisen. Diesem Erfordernis ist die Bf jedoch nicht nachgekommen, wobei auch das Ausmaß allfälliger Privatfahrten unklar geblieben ist.

4. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

4.1 Normverbrauchsabgabe (NoVA) 5/2005

4.1.1 Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 sind von der Normverbrauchsabgabe befreit:

Vorgänge in Bezug auf Vorführkraftfahrzeuge, Fahrschulkraftfahrzeuge, Miet-, Taxi- und Gästewagen, Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, Kraftfahrzeuge, die für Zwecke der Krankenförderung und im Rettungswesen verwendet werden, Leichenwagen, Einsatzfahrzeuge der Feuerwehren und Begleitfahrzeuge für

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

Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe ist dem Empfänger der Leistung nach § 12 Z 3 NoVAG auf Antrag zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt.

4.1.2 Literatur und Judikatur

Nach B. Ludwig, Praxishandbuch zur Normverbrauchsabgabe³, 58, sind Fahrzeuge, die zu mindestens 80 % der kurzfristigen Vermietung dienen, von der Normverbrauchsabgabe befreit. Den eindeutigen Nachweis für die kurzfristige Vermietung eines Fahrzeuges hat der Abgabepflichtige zu erbringen.

Nach der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 16.10.2013, RV/1168-W/10, ist nach herrschender Auffassung - im Zusammenschau mit dem UStG 1994 - die Befreiungsbestimmung dahingehend auszulegen, dass diejenigen Fahrzeuge von der NoVA befreit sind, die zumindest 80% der kurzfristigen Vermietung dienen. Damit sind jene Fahrzeuge gemeint, die als "Leihfahrzeuge" bezeichnet werden (vgl. Kornthner, Praxishandbuch zum UStG 1994 - NoVAG 1991, NoVAG § 3 S 4). Gleichlautend auch die Entscheidungen des UFS vom 15.10.2008, RV/2598-W/08, sowie vom 15.04.2009, RV/0625-S/08.

4.1.3 Rechtliche Beurteilung

Im Beschwerdefall ist die Frage zu beantworten, ob der gegenständliche Pkw zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen bzw. kurzfristigen Vermietung gedient hat. Bejahendenfalls ist der Rückvergütungstatbestand des § 12 Abs. 1 Z. 3 iVm § 3 Z. 3 NoVAG erfüllt.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass derjenige, der abgabenrechtliche Begünstigungen (wie hier den Rückvergütungstatbestand des § 12 Abs 1 Z 3 iVm § 3 Z 3 NoVAG) geltend macht, das Vorliegen der dafür notwendigen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen hat. (Vgl. auch hierzu die oben angeführten Erkenntnisse des UFS). Auf die ausführliche, nach Ansicht des Gerichts zutreffende Begründung hierzu in der Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2010 (Punkt 3) wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Die Bf behauptet zwar, es habe weder eine private Nutzung dieses Pkw durch den Gesellschafter oder durch Angehörige, noch eine Nutzung im Unternehmen selbst, etwa im Zusammenhang mit Verwaltung oder Organisation gegeben. Auch der Prüfer habe nie behauptet, das Fahrzeug wäre zu anderen Zwecken als zur gewerblichen Vermietung verwendet worden. Sie konnte jedoch weder im Rahmen der Außenprüfung noch im Beschwerdeverfahren den Nachweis der begünstigten Verwendung erbringen. Die Bf konnte trotz entsprechender Aufforderung durch das FA keine Nachweise zB in Form eines Fahrtenbuchs insbesondere über die seit der Antragstellung im Juni 2005 tatsächlich

gefahrenen Kilometer, über die jeweiligen Kilometerstände und den Zweck der Fahrten vorlegen.

Die Bf hat damit den gesetzlich erforderlichen Nachweis nicht erbracht, dass das gegenständliche Fahrzeug Mercedes-Benz, SLR McLaren zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Vermietung gedient hat.

4.2 Umsatzsteuer 2005:

4.2.1 Gesetzliche Grundlagen

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, als Vorsteuer abziehen.

Maßgebend sind dabei die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Das Recht zum Vorsteuerabzug entsteht mit dem Bezug der Leistung für das Unternehmen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 u.a. Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen. Davon ausgenommen sind u.a. Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Demnach gelten bestimmte Leistungen kraft gesetzlicher Fiktion als nicht für das Unternehmen ausgeführt, auch wenn sie tatsächlich für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Das hat zur Folge, dass für Kraftfahrzeuge ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht zusteht. Nicht unter den Vorsteuerauschluss fallen jedoch ex lege Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Vermietung dienen. Eine private oder anderweitige (nicht begünstigte) unternehmerische Nutzung von mehr als 20 % führt zum gänzlichen Vorsteuerauschluss bzw zur Vorsteuerberichtigung im Falle von Nutzungsänderungen.

4.2.2 Literatur und Judikatur

Bei der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 handelt es sich um eine Ausnahme von der Grundregel, welche eng auszulegen ist. Derjenige, der eine abgabenrechtliche Ausnahmebestimmung (wie hier den Vorsteuerabzug bei Personenkraftwagen auf Grund mindestens 80%iger gewerblicher Vermietung) geltend macht, hat das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (UFS 15.10.2008, RV/2598-W/08; 15.04.2009, RV/0625-S/08, sowie BFG vom 05.12.2014, RV/5101167/2011).

Die Aufzeichnungspflicht des § 18 UStG 1994 erstreckt sich auch auf die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umstände (Ruppe/Achatz, UStG4, § 18 Tz 3).

Unter gewerblicher Vermietung ist die kurzfristige Vermietung von Kraftfahrzeugen (sogenannte „Leihwagen“) zu verstehen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz 202). Als kurzfristig gilt die Vermietung eines Kraftfahrzeuges während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 30 Tagen, wobei es auf den tatsächlichen Besitz oder Verwendung ankommt. Entscheidend sind also nicht die vertraglichen Vereinbarungen, sondern die tatsächlichen Verhältnisse.

Als Beweismittel könnte ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch in Frage kommen. Nach ständiger Rechtsprechung und Lehre hat ein solches die betrieblichen und 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 (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16 Tz 220). Dient das Fahrtenbuch als Beweismittel für eine vorsteuerabzugsberechtigende gewerbliche Vermietung, sind zusätzliche Aufzeichnungen (siehe hierzu § 18 UStG 1994) erforderlich. Es muss sich auf Grund der Aufzeichnungen zweifelsfrei ergeben, unter welchen konkreten vertraglichen und tatsächlichen Bedingungen die gewerbliche Vermietung erfolgt. Dazu zählt u.a. die exakte Dokumentation der Übernahme und Rückgabe (wann, wer und wo, welche Kilometerstände, etc.) des jeweiligen Fahrzeuges.

4.2.3 Rechtliche Beurteilung

Wie oben im Punkt 4.1.3 bereits ausgeführt, konnte die Bf trotz entsprechender Aufforderung durch das FA keine Nachweise zB in Form eines Fahrtenbuchs insbesondere über die seit der Antragstellung im Juni 2005 tatsächlich gefahrenen Kilometer, über die jeweiligen Kilometerstände und den Zweck der Fahrten vorlegen. Auch die insbesondere für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erforderlichen Nachweise in Form einer Dokumentation der Übernahme und Rückgabe des Fahrzeuges, woraus hervorgeht, wann, wer und wo, welche Anzahl von Kilometern zurückgelegt hat, hat die Bf nicht erbracht. Außerdem fehlen jegliche Aufzeichnungen über unternommene Privatfahrten. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Bf der Nachweis für das Vorliegen der in § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 normierten Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmeregelung für Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, nicht gelungen ist.

Aus den genannten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfolge, dass die Befreiung von der NoVA gemäß § 3 Z 3 NoVAG 1991 nicht zusteht, wenn der begünstigte Zweck nicht nachgewiesen wird und der Vorsteuerabzug mangels entsprechender Nachweise für die mindestens 80%ige gewerbliche Vermietung bei Personenkraftwagen nicht zusteht, ergibt sich zwingend aus dem Gesetz und stellt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dar, weshalb die Revision nicht zuzulassen war (vgl. UFS vom 15.10.2008, RV/2598-W/08, 15.04.2009, RV/0625-S/08 , sowie BFG vom 05.12.2014, RV/5101167/2011).

Linz, am 5. Oktober 2016