

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin X in der Beschwerdesache Bf., inXYZ, vertreten durch Steuerberater GmbH, inABC gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Juni 2011 (StNr. 1234), betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008
- Umsatzsteuer 2006 bis 2008
- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008
- Einkommensteuer 2006 bis 2008
- Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 01-12/2004
- Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 01-12/2006 und
- Festsetzung der Normverbrauchsabgabe 01-12/2009

zu Recht erkannt:

- **Die angefochtenen Normverbrauchsabgabebescheide** (Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der NoVA 01-12/2004, Festsetzung der NoVA 01-12/2006 sowie 01-12/2009) **werden aufgehoben**.
- **Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.**

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Der Bf. betreibt eine Autovermietung und eine Transportbegleitung.

2. Anträge auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe

Der Bf. beantragte beim Finanzamt unter Verwendung des Formblattes „NoVA 1 (für Unternehmer)“ die Vergütung der Normverbrauchsabgabe für August 2004 (Antrag vom 22.09.2004), Dezember 2004 (Antrag vom 27.01.2005), Juni 2006 (Antrag vom 31.07.2006), November 2006 (Antrag vom 20.12.2006) sowie April 2009 (Antrag vom 16.04.2009).

Unter Verwendung derselben Formblätter gab der Bf. für die Monate Juni 2004, Dezember 2004, November 2006 und März 2009 abgabenpflichtige Vorgänge bekannt.

Über die Anträge wurde bescheidmäßig nicht abgesprochen. Die beantragten Vergütungsbeträge wurden vom Finanzamt vergütet.

3. Nachschau betreffend Normverbrauchsabgabe 2004

Im Rahmen einer die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden Außenprüfung nahm der Prüfer eine Nachschau hinsichtlich Normverbrauchsabgabe 2004 vor. Er stellte fest, dass die Voraussetzungen für die Vergütung der Abgabe betreffend das Fahrzeug Audi A6 (Rechnung vom 21.07.2004; Höhe der NoVA: 6.059,09 €) nicht gegeben waren. Daraufhin setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Jänner 2006 die Normverbrauchsabgabe 2004 iHv -5.472,84 € fest.

4. Außenprüfung/Nachschau

Im Zuge einer die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden Außenprüfung bzw die Monate 12/2004 und 04/2009 betreffenden Nachschau stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest:

Tz.1 Schlussbesprechung

Nach ausführlicher Besprechung des Prüfungsschwerpunktes "Vergütung Normverbrauchsabgabe" habe der steuerliche Vertreter die Schlussbesprechung beendet. Das Vorbringen des Steuerberaters, dass der Prüfer dadurch das Unternehmen "umbringe", könne keine andere Anwendung des Normverbrauchsabgabegesetzes bewirken. Die weiteren geplanten Punkte der Schlussbesprechung hätten daher nicht mehr erörtert werden können. Eine Abfassung der Niederschrift in Papierform sowie eine Unterfertigung dieser habe somit nicht erfolgen können.

Tz. 2 Normverbrauchsabgabe

Im Zeitraum 12/2004, 06/2006, 11/2006 und 04/2009 seien Vergütungen gemäß § 12 Abs 1 NoVAG durchgeführt worden. Im Zuge der Durchführung der Außenprüfung und einer Nachschau seien die Voraussetzungen der Steuerbefreiung aus § 3 Abs 3 NoVAG einer Kontrolle unterzogen worden. Für diesen Prüfungsfall würden zwei Vorgänge in Betracht kommen: Vorgänge in Bezug auf Begleitfahrzeuge für Sondertransporte sowie Vorgänge in Bezug auf Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden. Dieser Prüfungsschwerpunkt sei auch schon bei der vorangegangenen Betriebsprüfung behandelt und die Vergütung der Normverbrauchsabgabe zurückgefordert worden.

Die als gewerblich vermieteten Fahrzeuge seien nur an einen Abnehmer vermietet worden. Bei diesen Fahrzeugen könne nicht von "Leihwagen" gesprochen werden, da es sich um eine Dauervermietung handle. Daran ändere auch die Vorgangsweise nichts, dass für einzelne Tage keine Miete verrechnet worden sei. Die NoVA-Pflicht könne auf diese Weise nicht umgangen werden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass nunmehr zum dritten Mal Nova-Vergütungen des Unternehmens als Prüfungsschwerpunkt zu behandeln gewesen seien und bereits bei der vorangegangenen Prüfung zum Ausdruck gebracht worden sei, dass selbst eine Nichtverrechnung von einzelnen Tagen keinen Befreiungstatbestand gemäß § 3 Z 3 NovAG darstellen könne. Diese Rechtsansicht werde auch bei der gegenständlichen Prüfung vertreten. Im Prüfungszeitraum sei die Abrechnung der Vermietung genannter Fahrzeuge folgendermaßen erfolgt:

Es sei monatlich eine Rechnung erstellt worden. Die Art der Leistung sei mit "*Fahrzeugvermietung an Ihre werte Firma*" bezeichnet worden. Die Berechnung des gesamtmonatlichen Mietentgeltes sei durch eine Auflistung nach Fahrzeug/Anzahl der Tage/Preis je Tag/Betrag je Fahrzeug erfolgt. Als Beispiel werde die Rechnung Nr. 2606 vom 08.11.2006 angeführt: KennzeichenAB (VW)/9 Tage/190,00 Euro je Tag/1.710,00 Euro gesamt. Die Grundlage der Fakturierung stelle ein Formblatt dar. Darauf werde das Fahrzeug und das Kennzeichen festgehalten, weiters die 9 Tage der Vermietung (11., 12., 13., 14., 16., 17., 27., 28., 30.12.2006; bei einem anderen Fahrzeug auch 28.12.07). Als Abfahrtsort sei Wels vermerkt worden, als Zielort wurde "div." eingetragen. Nicht eingetragen seien im Formblatt vorgesehene Angaben, wie die Fahrzeugvermietungsnummer, Preis pro km/Tag oder pauschal, die Art des Versicherungsschutzes, Km-Stände, Abfahrts- und Ankunftsuhzeit, Ankunftszeit und KM-Stand, Gesamtkilometer, usw. Auch die Unterschriften des Fahrers des Mieters bei Übernahme und Beendigung und die Unterschrift des Vermieters bei Beendigung hätten gefehlt. Die dargestellte Art und Weise der Vermietung und Abrechnung, insbesondere der Differenz in Rechnungs- und Mietdatum lassen das Finanzamt zu keiner anderen Schlussfolgerung kommen, als dass es sich hierbei nach wie vor um eine Dauervermietung handle, bei der die Abrechnung nach tageweisem Einsatz erfolge.

Der Steuerberater habe mit der Begründung widersprochen, dass es sich sehr wohl um den NovA-befreienden Tatbestand der Verwendung zur kurzfristigen Vermietung gehandelt habe, weil eben nur tageweise vermietet worden sei.

Das Finanzamt könne dieser Argumentation - aufgrund obiger Darstellung über Art und Weise der Vermietung und Abrechnung - nicht folgen; zumal auch die Vermietung genannter Fahrzeuge nur an einen einzigen Mieter, nämlich der Firma YY SpeditionsgesmbH, bei welcher der Vermieter die Funktion des Geschäftsführers und Gesellschafters ausübe, erfolgt sei. Werbemaßnahmen wie Inserate seien nicht geschaltet worden. Nach Angabe des Bf. sei die Werbung der Vermietung mündlich erfolgt. Die Höhe der Mietpreise wären die gleichen, welche auch die Firma YY für eine Tagesgebühr verrechnet bekomme.

Eine Erhebung im Internet habe ergeben, dass die Tagespreise wesentlich über denen von Mitbewerbern mit einem sehr breiten Kundenkreis liegen würden. Aufgrund der überhöhten Preise sei daher nicht mit einer Anmietung von Dritten zu rechnen. Auch seien an sämtlichen Fahrzeugen (nicht nur an den vermieteten LKW's, Schwerlastanhängern

und typischen Begleitfahrzeugen, sondern auch an den "zivil wirkenden Fahrzeugen") Aufkleber angebracht mit der Aufschrift "*Mich können Sie mieten*". Dem Prüfer konnte jedoch keines der genannten Fahrzeuge mit besagtem Aufkleber gezeigt werden.

Der Bf. habe vorgebracht, dass die Vermietung der Fahrzeuge ja eine erzwungene Handlung sei, da das Amt der steiermärkischen Landesregierung gewisse Sonder- und Schwertransporte nur mit Fremdbegleitung genehmigen würde. Dem werde durch das Finanzamt nicht widersprochen. Es gebe jedoch keinerlei Aufzeichnungen, dass mit den oben genannten KFZ Begleitfahrten für Sondertransporte von mindestens 80 % der gesamten Fahrten durchgeführt werden. Dem Vorbringen des Steuerberaters, dass auch Erkundungs- und Besichtigungsfahrten für Brücken oder Tunnels als Begleitfahrten zu betrachten seien, könne das Finanzamt nichts abgewinnen, da hier nach Begleitfahrt für Sonder- oder Schwertransporte bzw. anderer betrieblich bedingter Fahrt zu unterscheiden sei.

Der Bf. habe weiters erklärt, dass etwa ab dem Jahr 2002 nur mehr an die Firma YY vermietet werde, um die Zahlungseinbringlichkeit der Vermietungen an Dritte zu sichern, da es immer wieder Zahlungsprobleme von Kunden gegeben hätte, welche nunmehr durch Gegenverrechnung der Firma YY mit Dritten ausgeschaltet seien. Die Zurverfügungstellung dieser Sport- oder Luxusfahrzeuge durch die Firma YY an deren Kunden sei als Werbung äußerst wichtig, ja unumgänglich. Eine daraus entstandene positive Wirkung auf die Geschäftsbeziehungen der Firma YY zu deren Kunden, werde durch das Finanzamt nicht bestritten. Einen Nova-befreienden Tatbestand könne das Finanzamt daraus aber nicht ableiten.

Der Nova-Befreiungstatbestand für Begleitfahrzeuge für Sondertransporte könne daher keinen Zuspruch erfahren, da keinerlei Aufzeichnungen über Zweck, Art oder Veranlassung der Fahrt vorhanden seien. Dies sei für die genannten "zivil wirkenden" Fahrzeuge streng zu betrachten; nicht jedoch für andere vermietete Fahrzeuge, welche in weißer Farbe mit orangem Streifen und zweckmäßiger Beschriftung oder fixen Drehwarnleuchten vorhanden seien. Zu diesen Fahrzeugen seien entsprechende Nachweise über Transportbegleitungen vorgelegt worden.

Die Zulassung der Fahrzeuge zur Verwendung für die gewerbsmäßige Vermietung ohne Beistellung eines Lenkers sowie die dementsprechende Haftpflichtversicherung würden ein Indiz für die Fahrzeugvermietung darstellen. Ein NoVA-Befreiungstatbestand könne damit aber nicht abgeleitet werden.

Tz. 3 Nova Aufwand

Die rückgeforderte NoVA aus den zu Unrecht erwirkten Vergütungen sei als Aufwand zu erfassen. Dabei sei die NoVA als Teil der Anschaffungskosten zu betrachten und gleichlautend mit der Abschreibung auf eine Zeit von acht Jahren verteilt als Aufwand zu berücksichtigen.

Tz. 4 Vorsteuerabzug Corvette Coupe und Mercedes SL 55

Strittig sei, ob die Sportwagen Corvette Coupe und Mercedes SL 55 AMG zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Vermietung gedient hätten. Zum Nachweis seien Aufzeichnungen als Fahrtenbuch vorgelegt worden. Dabei sei der Anteil der privaten Fahrten mit 19,14 % und 19,90 % berechnet worden.

Die Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch seien durch die vorgelegten Aufzeichnungen jedoch nicht erfüllt.

Die Aufzeichnungen für die Corvette würden mit 01.05.2007 und einem KM-Stand von 4.000 beginnen. Das Fahrzeug sei als Neufahrzeug mit Rechnung vom 16.11.2006 erworben worden. Nach Auskunft des verkaufenden Fahrzeughändlers würden Neuwagen lediglich mit einigen wenigen werkseitigen Test- bzw. Probekilometer (maximal 10 km) übergeben werden. Die Fahrten von November 2006 bis Mai 2007 mit ca. 3.990 km seien nicht in den Aufzeichnungen vorhanden. Bei jahresweiser Betrachtung der nicht bezeichneten Fahrten (Privatfahrten) komme man auch in den Folgejahren 2008 bis 2010 auf einen Anteil von mehr als 20 %. Das Mindestmaß von 80 % sei im Prüfungszeitraum nicht erreicht. Ein Vorsteuerabzug stehe somit nicht zu.

Die Aufzeichnungen für den Mercedes würden nicht mit den zu den Akten genommenen Aufzeichnungen zur Rechnungslegung für das Jahr 2006 übereinstimmen.

Einerseits seien Mieten für Fahrten in Rechnung gestellt worden, welche nicht in den Fahrtenaufzeichnungen des Vermieters aufscheinen. Andererseits seien auch Fahrten aufgezeichnet worden, welche nicht in Rechnung gestellt wurden. Die vorgelegten Aufzeichnungen könnten daher nicht als ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch Anerkennung finden, wobei auch das dargestellte Ausmaß der Privatfahrten von 19,90% auf eine steuermathematische Veranlassung schließen lasse. Das Mindestmaß von 80 % zweckgebundener Fahrten sei somit nicht nachgewiesen. Ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu.

Die versagte Vorsteuer sei als Aufwand zu erfassen. Die Vorsteuern aus der Anschaffung der Corvette seien als Anschaffungskosten auf die Mindestnutzungsdauer zu verteilen.

Tz. 6 Nutzungsdauer von Personenkraftwagen

Die Nutzungsdauer von Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen sei gesetzlich mit acht Jahren festgelegt. Ausnahmen mit einer kürzeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer seien lediglich für Fahrschulkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge zur gewerblichen Personenbeförderung vorgesehen.

Für PKW und Kombis sei laut Anlageverzeichnis eine fünfjährige Nutzungsdauer herangezogen worden. Die Beträge an Abschreibung von Anlagevermögen seien daher entsprechend zu berichtigen.

5. Bescheide vom 20. Juni 2011

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2008 mit Bescheiden vom 20.06.2011 wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

In Bezug auf die Normverbrauchsabgabe erließ das Finanzamt hinsichtlich des Jahres 2004 einen „*Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, Zeitraum: 01-12/2004*“ („*Nova 3*“) und setzte die Normverbrauchsabgabe iHv 4.451,76 € fest. Ergänzend wurde angeführt, dass für diesen Zeitraum ein Betrag iHv -5.472,84 € bereits gebucht worden sei und somit 9.924,60 € zur Nachzahlung verbleiben würden.

In Bezug auf die Jahre 2006 und 2009 erließ das Finanzamt Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und setzte die Abgabe, ebenfalls unter Angabe des Vorsolls und der verbleibenden Nachzahlungen iHv 1.169,72 € (2006) bzw iHv 4.093,57 € (2009), fest.

6. Berufung vom 18. Juli 2011

Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung vom 18.07.2011 wurde wie folgt begründet:

Die Schlussbesprechung sei vom Steuerberater beendet worden, weil der Prüfer kein schriftliches Besprechungsprotokoll vorgelegt habe und sich der Steuerberater deshalb nicht ordentlich mit den Prüfungspunkten auseinander setzen habe können.

Der Prüfer habe lapidar bemerkt, dass eine tageweise Vermietung der Fahrzeuge keine kurzfristige Vermietung im Sinne des Normverbrauchsabgabegesetzes sei. Er habe jedoch seine Aussagen nicht präzisieren können. Auf die Frage des Steuerberaters, was seiner Meinung nach eine kurzfristige Vermietung sei, habe er keine Antwort gegeben.

Das Gesetz sehe unter Punkt 3 eine Befreiung für Kraftfahrzeuge vor, welche zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden sowie für Begleitfahrzeuge von Sondertransporten. Es sei daher der einzige strittige Punkt gewesen, ob die tageweise Vermietung, wenn auch nur an einen einzigen Kunden, in diese Befreiungsbestimmung falle. Die tageweise Vermietung sei dem Prüfer nachgewiesen worden.

7. Mängelbehebungsauftrag vom 27. Juli 2011

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 27.07.2011 wurde der Bf. auf die Mängelhaftigkeit der Berufung hingewiesen und aufgefordert, diese Mängel innerhalb einer bestimmten Frist zu beheben.

8. Mängelbehebung vom 11. August 2011

Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden: Die NoVA 2004, 2006 und 2009 sei ungerechtfertigt vorgeschrieben worden. Das gleiche gelte für die Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und zwar auf Grund der ungerechtfertigten Kürzung der Vorsteuern aus den Fahrzeugankäufen. Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008

würden deshalb angefochten werden, weil die Nutzungsdauer der Mietfahrzeuge auf acht Jahre ausgedehnt worden und dies bei Mietfahrzeugen ungerechtfertigt sei.

Eine Wiederaufnahme sei nicht gerechtfertigt. Die NoVA und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 seien ungerechtfertigt vom Finanzamt vorgeschrieben worden, weshalb kein Wiederaufnahmegrund vorliege.

Erklärung, welche Änderungen beantragt werden: Hinsichtlich NoVA und Umsatzsteuer sollten die Bescheide in vollem Umfang aufgehoben werden. Hinsichtlich Einkommensteuer werde beantragt, die Kürzung der AfA der Mietfahrzeuge mit fünf Jahre anzusetzen.

Begründung: Die in Rede stehenden Mietfahrzeuge würden vollinhaltlich dem § 3 Abs 3 NoVAG entsprechen. Sie seien demnach von der NoVA befreit und zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die tageweise Vermietung sei dem Prüfer nachgewiesen worden und sei auch in der Buchhaltung der geprüften Jahre ersichtlich. Der Gesetzgeber fordere den Nachweis einer Vermietung. Im Gesetz finde sich keine Vorschrift, die Fahrzeuge an verschiedene Abnehmer zu vermieten. Vielmehr reiche der Nachweis über die erfolgte Vermietung aus. Abgesehen davon, sei bei der vorher abgehaltenen Betriebsprüfung vom Prüfer erklärt worden, dass eine tageweise Vermietung der Fahrzeuge dem Mietcharakter und damit der NoVA-Vergütung nicht entgegenstünde.

Zudem werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

9. Stellungnahme des Prüfers vom 26. August 2011

Die gesetzten Prüfungsschwerpunkte, welche auch zu Feststellungen führten, seien dem Steuerberater bereits bei Prüfungsbeginn mitgeteilt worden. Dabei habe es sich um die bereits bei den Vorprüfungen (BP 2001-2003 und USO 02/1998- 07/1999) getroffenen Feststellungen zur NoVA und Umsatzsteuer gehandelt. Der Vorwurf einer nicht ordentlichen Auseinandersetzung mit den getroffenen Feststellungen, welche gleichlautend wiederholend seit dem Jahr 1999 durch Prüfungsorgane getroffen worden seien, sei dem Prüfer nicht nachvollziehbar.

Die Versagung der Vorsteuer beruhe auf den vom Steuerberater übergebenen Aufzeichnungen, wobei die Prozentsätze der Privatfahrten vom Steuerberater selbst berechnet und festgehalten worden seien. Die Problematik der Privatanteile sei während der Durchführung der Außenprüfung mehrmals dem Steuerberater vorgetragen worden. Auskünfte über die Berechnung und insbesondere der Verminderung dieser, habe er jedoch nicht geben können. Auch die Thematik von PKW-Nutzungsdauer und Strafen sei mehrfach mündlich vorgetragen worden.

Die getroffenen Feststellungen seien dem Steuerberater somit hinlänglich bekannt gewesen. Überdies ist die Vorlage eines schriftlichen Besprechungsprogrammes im gültigen Organisationshandbuch der Finanzverwaltung nicht vorgesehen.

Die Darstellung des Steuerberaters sei nicht zutreffend. Bei der wiederholten Erläuterung des Prüfers zur kurzfristigen Vermietung bei der Schlussbesprechung sowie bei

Vorbesprechungen sei stets die Ansicht vertreten worden, dass es sich hierbei um die KFZ-Vermietung in der Art der sprachüblichen Vermietung von Leihfahrzeugen handeln müsse. Als Beispiele seien die gängigsten größeren Fahrzeugvermieter genannt worden. Die Aussage des Prüfers sei somit mehrmals präzisiert worden. Auch die Frage des Steuerberaters nach einer kurzfristigen Vermietung sei daher mehrmals gründlich und ausführlich beantwortet worden.

Mit der bloßen tageweisen Abrechnung von Fahrzeugmieten mag lediglich dem Steuerberater die kurzfristige Vermietung nachgewiesen sein. Aus den ausführlichen Darstellungen in der Niederschrift (lediglich ein Mieter der Fahrzeuge, Monatsrechnungen mit tagweiser Abrechnung) könne der Prüfer jedoch keinen Nachweis für die sinngemäße kurzfristige Vermietung des NoVAG erkennen. Dies sei auch bei der vorangegangen Betriebsprüfung festgehalten worden.

10. Vorlage der Berufung

Die Berufung wurde sodann (ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvereinscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

11. Hinweis

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

II. Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung

12. Nach § 274 Abs 1 Z 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es (u.a.) in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird. Gemäß § 323 Abs 37 BAO ist diese Bestimmung mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten und auch auf die vorliegende, an diesem Tag noch unerledigte Beschwerde anzuwenden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügen Anträge, die erst in einem die Berufung (nunmehr Beschwerde) ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, hiezu nicht (16.02.1994, 90/13/0071; 21.12.2011, 2008/13/0098; 11.05.2005, 2001/13/0039; 24.03.2004, 98/14/0179). Dies gilt auch dann, wenn die Ergänzung noch innerhalb der

Berufungsfrist eingebracht wird (27.02.2014, 2009/15/0212) oder der Antrag in einer Eingabe gestellt wird, mit welcher die in der Beschwerde fehlende Begründung nachreicht wird (VwGH 27.04.2000, 97/15/0208; 28.05.2009, 2008/15/0046).

13. Gegenständlich wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zweifelsfrei nicht in der Berufung vom 18. Juli 2011 gestellt, sondern erst in einem ergänzenden Schriftsatz, nämlich im Schriftsatz zur Mängelbehebung vom 11. August 2011. Damit wurde aber kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründet. Der Antrag war daher als verfristet anzusehen.

III. Normverbrauchsabgabe

A. Festgestellter Sachverhalt

14. Der Bf. beantragte unter Verwendung des Formblattes „**NoVA 1 (für Unternehmer)**“ beim Finanzamt die **Vergütung der Normverbrauchsabgabe** für August 2004 iHv 6.059,09 €, für Dezember 2004 iHv 9.924,60 €, für Juni 2006 iHv 2.230,13 €, für November 2006 iHv 17.822,99 € sowie für April 2009 iHv 20.709,98 €. Als Gründe für die beantragten Vergütungen wurden „*Vermietung*“ und „*Begleitfahrzeug*“ angegeben.

Ebenfalls unter Verwendung dieser Formblätter gab der Bf. die **Selbstberechnung der Normverbrauchsabgabe** (§ 11 NoVAG) bekannt (Verkauf von bisher steuerbefreiten Fahrzeugen) und saldierte diese Beträge mit den Vergütungsbeträgen.

Über die Vergütungsanträge wurde **bescheidmäßig nicht abgesprochen**. Die Beträge wurden im beantragten Ausmaß vom Finanzamt durch Saldierung mit den selbstberechneten NoVA-Beträgen und Verbuchung am Abgabenkonto vergütet.

15. Im Rahmen einer Nachschau betreffend das **Jahr 2004** gelangte das Finanzamt zu der Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Vergütung der Normverbrauchsabgabe iHv 6.059,09 €, betreffend das Fahrzeug Audi A6 nicht vorgelegen seien und setzte unter Verwendung des Formblattes „**NoVA 3**“ Normverbrauchsabgabe iHv -5.472,84 € fest. Dieser Betrag ergab sich aus dem Saldo der errechneten und unbeanstandet gebliebenen Normverbrauchsabgabe (Lieferung von Fahrzeugen) iHv 4.451,76 € und den restlichen beantragten Vergütungsbeträgen iHv 9.924,60 €.

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend das Jahr 2004 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf, setzte erneut unter Verwendung des Formblattes „**NoVA 3**“ für das Jahr 2004 die Normverbrauchsabgabe iHv 4.451,76 € fest und forderte den bereits vergüteten Betrag iHv 9.924,60 € zurück.

16. Hinsichtlich der **Jahre 2006 und 2009** erfolgte die (erstmalige) Festsetzung der Normverbrauchsabgabe wie folgt (Formblatt „**NoVA 3**“):

„Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe, Zeitraum: 01-12/2006 (bzw: 01-12/2009)

Die Normverbrauchsabgabe wird wie folgt festgesetzt: Steuerpflichtiger Vorgang: 1.169,72 € (bzw für 2009: 4.093,57 €); **Normverbrauchsabgabe:** 1.169,72 € (bzw für 2009: 4.093,57 €); Für den Zeitraum bereits gebucht: -18.883,40 € (bzw für 2009: -16.616,41 €); **Somit verbleiben als Nachzahlung:** 20.053,12 € (bzw für 2009: 20.709,98 €).

Begründung: Auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.05.2011 wird verwiesen.“

17. Die selbstberechnete Normverbrauchsabgabe aus den **Lieferungen von Fahrzeugen** steht somit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach außer Streit. Die unter Verwendung des Formblattes „*NoVA 1 (für Unternehmer)*“ erklärten NoVA-Beträge (06/2004: 1.842,11 €, 12/2004: 2.609,65 €, 11/2006: 1.169,72 €, 03/2009: 4.093,57 €) sind ident mit jenen in den angefochtenen Bescheiden.

Strittig ist somit lediglich die Rückforderung der iSd § 12 Abs 1 Z 3 NoVAG vergüteten NoVA-Beträge.

B. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 3 Z 3 NoVAG 1991** sind ua. Vorgänge in Bezug auf Miet-, Taxi- und Gästewagen sowie Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung verwendet werden, von der Normverbrauchsabgabe befreit. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs 1 Z 3). Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

§ 12 Abs 1 Z 3 NoVAG 1991 normiert, dass eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten ist, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt.

Nach **§ 4 Z 1 NoVAG** ist Abgabenschuldner u.a. in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) der Unternehmer, der die Lieferung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z 4 setzt.

§ 201 Abs 1 BAO idgF lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

C. Rechtliche Würdigung

18. Im gegenständlichen Fall ist zwischen dem Tatbestand der **Vergütung von Normverbrauchsabgabe**, welche der leistende Unternehmer bereits an das Finanzamt entrichtet hat und vom Empfänger der Leistung zurückgefordert wird (§ 12 Abs 1 Z 3 iVm

§ 3 Z 3 NoVAG) und der **Festsetzung der Abgabe** (§ 11 NoVAG iVm § 201 BAO) zu unterscheiden:

19. Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe (§ 12 Abs 1 Z 3 iVm § 3 Z 3 NoVAG)

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht vorlagen. Mit den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt offensichtlich beabsichtigt, dem Bf. die bereits vergüteten Beträge als Nachzahlung vorzuschreiben, indem es eine Festsetzung der Normverbrauchsabgabe vornahm und den Differenzbetrag zum Vorsoll als Nachzahlung ermittelte.

Damit ist das Finanzamt der zu diesem Zeitpunkt herrschenden Verwaltungspraxis gefolgt, nämlich nur dann über einen Vergütungsantrag bescheidmäßig abzusprechen, wenn diesem nicht stattzugeben war. Waren aber nach Ansicht des Finanzamtes die Voraussetzungen für die NoVA-Vergütung erfüllt, kam es idR lediglich zu einer Auszahlung des Vergütungsbetrages, ohne Ausfertigung einer bescheidmäßig stattgebenden Erledigung des Antrages (siehe BMF-010220/0022-IV/9/2012 vom 20.02.2012).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (28.03.2014, 2010/16/0297; 29.09.2011, 2011/16/0128; 02.03.2006, 2002/15/0144 und 0145, mit Hinweis auf *Stoll*, BAO, I, 31) ist jedoch über einen Antrag auf Vergütung nach § 12 Abs 1 Z 3 NoVAG **mit Bescheid** abzusprechen. Bei Zutreffen der Ansicht, dass der Tatbestand der NoVA-Befreiung nach § 3 Z 3 NoVAG nicht erfüllt wäre, müsste das Finanzamt das Verfahren wieder aufnehmen und im wieder aufgenommenen Verfahren den Vergütungsantrag abweisen.

Da das Finanzamt über die Anträge auf Rückvergütung bislang noch nicht bescheidmäßig abgesprochen hat, gehen die Nachforderungen der bereits rückvergüteten Beträge mittels der angefochtenen Bescheide ins Leere.

20. Festsetzung der Normverbrauchsabgabe (§ 11 NoVAG iVm § 201 BAO)

Eine Festsetzung der Normverbrauchsabgabe nach § 201 BAO ist nur zulässig, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Unzulässig ist es hingegen, eine Festsetzung von Normverbrauchsabgabe in Höhe des nicht zustehenden Vergütungsbetrages vorzunehmen, weil der Antragsteller hinsichtlich dieser Fahrzeuge nicht Abgabenschuldner (§ 4 NoVAG) aufgrund eines steuerbaren Vorgangs (§ 1 NoVAG) ist.

In casu ist die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten NoVA-Beträge mit denen der NoVA-Anmeldungen ident. Das Finanzamt hat somit - entgegen den Bestimmungen des § 201 BAO – Normverbrauchsabgabe festgesetzt (bzw hinsichtlich des Jahres 2004 eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt), welche sich aber unstrittig sowohl dem Grund als auch der Höhe nach als richtig erwiesen hat. Es bestand somit weder ein Rechtsgrund für die Festsetzung noch für die Wiederaufnahme.

Im Übrigen kommt dem Hinweis auf bereits „gebuchte“ Beträge und auf Beträge, die „als Nachzahlung verbleiben“ ausschließlich Informationscharakter zu, weil für diesen

Unterschiedsbetrag keine Fälligkeit oder Nachzahlungsfrist festgesetzt wurde. Dieser Teil der Bescheide bringt keinen normativen Willen der Behörde zum Ausdruck (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0144). Eine vom Finanzamt beabsichtigte Berichtigung der Vergütungsbeträge mittels NoVA-Festsetzungsbescheid geht daher auch aus diesem Grund ins Leere.

21. Die angefochtenen Bescheide waren folglich aufzuheben.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass diese Entscheidung einer bescheidmäßigen Erledigung der bis dato noch offenen Vergütungsanträge durch das Finanzamt nicht entgegensteht.

IV. Umsatzsteuer

22. In Streit steht die Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich der Fahrzeuge Corvette Coupe und Mercedes SL 55. Der Bf. vertritt dabei die Ansicht, diese Fahrzeuge hätten zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung gedient.

A. Festgestellter Sachverhalt/Beweiswürdigung

23. Der Bf. betrieb in den beschwerdeanhängigen Jahren als Einzelunternehmer u.a. eine Autovermietung. Der Standort des Unternehmens befand sich in XYZ.

Darüber hinaus war der Bf. in den beschwerdeanhängigen Jahren geschäftsführender Gesellschafter der Firma YY Speditions-GmbH in XYZ (FN zzz) sowie der Bf Beteiligungs GmbH, ebenfalls in XYZ (FN xxxx).

24. Die belangte Behörde stellte fest, dass die als gewerblich vermieteten Fahrzeuge der Marke/Typ Corvette Coupe und Mercedes SL 55, die mit dem Wechselkennzeichen KennzeichenAB betrieben wurden, sowie auch die anderen Fahrzeuge, tageweise und lediglich an einen einzigen Abnehmer, nämlich an die YY Speditions-GmbH vermietet wurden. Der Bf. begründete diese Vorgangsweise damit, dass dadurch die Zahlungseinbringlichkeit der Vermietung an Dritte gesichert sein sollte. Zudem erfolgte eine private Nutzung dieser Fahrzeuge.

Die strittigen Fahrzeuge wurden somit keinen anderen Personen oder Firmen zur Vermietung angeboten. Werbemaßnahmen, wie etwa Schaltung von Inseraten, wurden nicht durchgeführt.

Diese Feststellungen blieben im Beschwerdeverfahren unbestritten.

25. Die Abrechnung der Vermietungen erfolgte grundsätzlich mittels Monatsrechnung („Fahrzeugvermietung an Ihre werte Firma“), worin die Berechnung des gesamtmonatlichen Mietentgelts durch eine Auflistung nach Fahrzeugen/Anzahl der Tage/ Preis je Tag und Betrag je Fahrzeug erfolgte. Die Fakturierung basierte auf Formblättern, worin u.a. folgende Angaben vorgesehen waren: Bezeichnung des jeweiligen Fahrzeuges, Kennzeichen, Tage der Vermietung, Abfahrts- und Ankunftszeit, Abfahrts- und Ankunftszeit, Fahrzeugvermietungsnummer, Preis pro km/Tag, Art des Versicherungsschutzes, Km-

Stände, Gesamtkilometer sowie die Unterschriften des Fahrers des Mieters und des Vermieters bei Übernahme und Beendigung.

Der Feststellung des Prüfers, dass viele im Formblatt vorgesehene Angaben (wie etwa Fahrzeugvermietungsnummer, Preis pro km/Tag oder pauschal, Art des Versicherungsschutzes, Km-Stände, Abfahrts- und Ankunftszeit, Ankunftszeit und Km-Stand, Gesamtkilometer, die Unterschriften des Fahrers des Mieters bei Übernahme und Beendigung sowie die Unterschrift des Vermieters bei Beendigung) nicht erfasst und eingetragen wurden, trat der Bf. im Beschwerdeverfahren nicht entgegen und deckt sich im Übrigen mit den im Arbeitbogen befindlichen Kopien der Formblätter.

26. Erhebungen des Prüfers im Internet haben ergeben, dass die Tagespreise wesentlich über jene von Mitbewerbern lagen. Eine Anmietung von Dritten dürfte daher auch aus diesem Grund gescheitert sein. Auch hinsichtlich dieser Feststellung erhob der Bf. keine konkreten Einwendungen.

Fahrzeug „Corvette Coupe“

27. Mit Rechnung vom 16. November 2006 erwarb der Bf. das Neufahrzeug Corvette Coupe zum Preis von 100.000,- € (inkl. USt und NoVA) und machte vom Gesamtbetrag sowie von den laufenden Instandhaltungskosten den Vorsteuerabzug iHv 16.666,67 € bzw iHv 2.231,39 € (Instandhaltung 2007 und 2008) geltend.

28. Der Bf. behauptet, dieses Fahrzeug zu mindestens 80 % gewerblich vermietet zu haben und legte als Nachweis ein am PC verfasstes Fahrtenbuch vor.

Daraus lässt sich erschließen, dass dieses hochpreisige Fahrzeug lediglich an **11 Tagen** im Jahr 2007, **12 Tagen** im Jahr 2008, **12 Tagen** im Jahr 2009 und von 7. April bis 23. September 2010 an **3 Tagen** in betrieblicher Verwendung (Vermietung) stand. Darüber hinaus erfolgte entweder eine private oder gar keine Nutzung. Wie bereits erwähnt, wurde dieses Fahrzeug auch keiner anderen Person oder einem anderen Unternehmen zur Vermietung angeboten.

Diese im allgemeinen Wirtschaftsleben durch das fehlende Ertragsstreben völlig unübliche Vorgangsweise kann wohl nur damit erklärt werden, dass eine Vermietung an Dritte nie beabsichtigt war, sondern vielmehr eine ausschließliche Verwendung durch den Bf., der es durch die Personenidentität von Vermieter und geschäftsführenden Gesellschafter der Mieterin in der Hand hatte, über die Nutzung des wertvollen Fahrzeuges zu bestimmen.

29. Anhand des Fahrtenbuches ermittelte der Bf. den Anteil an privaten Fahrten mit 19,14 % (Quotient aus im Zeitraum von 01.05.2007 bis 23.09.2010 durchgeführten Privatfahrten im Ausmaß von 3.053 km und den insgesamt gefahrenen Kilometern im Ausmaß von 15.943).

Dieser Prozentsatz entspricht nicht den Gegebenheiten. Eine Aufzeichnung der Kilometerleistung des strittigen Fahrzeugs erfolgte nämlich erst ab 1. Mai 2007, obwohl dieses bereits am 16. November 2006 erworben und auch in diesem Jahr der Vorsteuerabzug lukriert wurde. In diesem Zeitraum wurden nachweislich 4.000 km

gefahren, ohne darüber konkrete Aufschreibungen zu verfassen. Nach glaubhafter Auskunft des Fahrzeuglieferants werden Neufahrzeuge in der Regel mit wenigen werkseitigen Testkilometer (rd. 10 km) ausgeliefert. Nach Abzug dieser 10 km verbleiben somit 3.990 km.

Da keinerlei Aufzeichnungen oder gelegte Rechnungen bezüglich einer eventuellen gewerblichen Vermietung für den Zeitraum 16.11.2006 bis 30.04.2007 vorgelegt wurden, ist davon auszugehen, dass dieses Fahrzeug zunächst einer ausschließlichen privaten Verwendung zugeführt wurde. Dieser Feststellung des Prüfers wurde nicht entgegengetreten.

Bei Annahme einer konstanten Monats-Kilometerleistung im Zeitraum zwischen Mitte November 2006 und Ende April 2007, ergibt sich somit eine Monatslaufleistung von rd. 725 km.

30. Außer Streit steht weiters, dass im Zeitraum zwischen 1. Mai 2007 und 23. September 2010 Privatfahrten im Ausmaß von insgesamt 3.053 km unternommen wurden. Diese im Fahrtenbuch vermerkten Kilometerleistungen legte der Bf. auch seinen Berechnungen bezüglich Privatanteil zu Grunde. Konkrete Hinweise über die privat gefahrenen Strecken und den genauen Tag der Benutzung enthält das Fahrtenbuch im Übrigen nicht.

Wird die Kilometeranzahl der Privatfahrten zu den in den jeweiligen Jahren insgesamt gefahrenen Kilometern in Relation gesetzt, ergibt sich in den Jahren 2006 bis 2010 jeweils (jahresweise Betrachtung) ein Privatanteil von mehr als 20%:

Siehe Anhang Tabelle 1

Mercedes SL 55

31. Dieses Fahrzeug wurde von der Firma AAA GmbH im Jahr 2003 käuflich erworben, an den Bf. weiterverleast und auf den Namen des Bf. am 06.06.2003 kraftfahrrechtlich zugelassen. Die Abmeldung erfolgte am 23.09.2008. Aus den laufenden Leasingraten und den Instandhaltungskosten machte der Bf. Vorsteuer iHv 3.736,83 € (2006), 4.816,09 € (2007) sowie 2.638,84 € (2008) geltend.

32. Unter Heranziehung des vorliegenden Fahrtenbuches ergeben sich in den Jahren 2006, 2007 und 2008 folgende Anteile an privater Nutzung:

Siehe Anhang Tabelle 2

Bei einer gebotenen jährlichen Betrachtung, übersteigt die Privatnutzung im Jahr 2006 die 20 Prozent. In den Jahren 2007 und 2008 bewegen sich die jeweiligen Anteile der Privatnutzung unter 20 Prozent.

33. Aus dem Fahrtenbuch geht hervor, dass der in Streit stehende Mercedes im Jahr 2006 lediglich an **32 Tagen**, im Jahr 2007 an **30 Tagen** und im Jahr 2008 an **24 Tagen** vermietet wurde. Ansonsten erfolgte entweder eine private oder gar keine

Nutzung. Aufzeichnungen über die private Nutzung des Fahrzeuges, insbesondere über den Streckenverlauf und Anführung der konkreten Tage bzw Stunden der Nutzung, wurden nicht geführt. Versuche, die Stehzeiten des hochpreisigen Fahrzeuges durch Akquirieren weiterer potentieller Kunden zu verringern, wurden offensichtlich nicht unternommen, da der Bf. selbst zugestand, ausschließlich an die Firma YY vermieten zu wollen.

34. Der Prüfer stellte fest, dass die Aufzeichnungen für dieses Fahrzeug nicht mit den vorgelegten Aufzeichnungen zur Rechnungslegung für das Jahr 2006 übereinstimmten. Einerseits sind Mieten für Fahrten in Rechnung gestellt worden, welche nicht in den Fahrtenaufzeichnungen des Vermieters aufscheinen. Andererseits wurden auch Fahrten aufgezeichnet, welche nicht in Rechnung gestellt wurden. Der Prüfer erkannte daher diese Aufzeichnungen als nicht ordnungsgemäß. Der geforderte Nachweis sei nicht erbracht worden. Darüber hinaus äußerte er die Vermutung, dass das dargestellte Ausmaß der Privatfahrten von 19,90 % auf eine steuermathematische Veranlassung schließen lasse. Dem Bf. waren diese Ausführungen und Berechnungen des Prüfers hinreichend bekannt. Trotzdem trat er diesen lediglich mit der lapidaren Behauptung entgegen, die tageweise Vermietung sei dem Prüfer nachgewiesen worden. Mittels welcher konkreten Beweismittel dies tatsächlich erfolgt sein soll, wurde nicht dargelegt.

B. Gesetzliche Grundlagen

35. 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.

36. 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 Krafträder 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 Vorsteuerausschluss 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 Vorsteuerausschluss bzw zur Vorsteuerberichtigung im Falle von Nutzungsänderungen.

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

37. 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.

C. Rechtliche Würdigung

38. Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 um eine Ausnahme von der Grundregel handelt, welche strikt 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).

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 hiezu § 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.

Von einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch ist in casu nicht auszugehen.

Wie festgestellt wurde, hat es der Bf. unterlassen, eine genaue Dokumentation der in den Formblättern vorgesehenen Angaben zu erstellen. Es ist beispielsweise nicht nachvollziehbar, von wem und zu welcher Uhrzeit das Fahrzeug für die Firma YY übernommen bzw wieder zurückgebracht wurde. Es fehlen zudem jegliche Aufzeichnungen betreffend Privatfahrten.

39. Hinsichtlich des **Fahrzeuges Corvette Coupe** wurde festgestellt (siehe Pkt. 29 f), dass in den beschwerdeanhängigen Jahren das gesetzlich vorgeschriebene Mindestmaß an gewerblicher Vermietung nicht erreicht wurde. Die private Nutzung betrug jeweils über

20 % (2006: 100%, 2007: 47,68% sowie 2008: 22,82%), weshalb schon allein aus diesem Grund der Ausnahmetatbestand nicht erfüllt und der Vorsteuerabzug zu versagen war.

40. Auch **das Fahrzeug Mercedes SL 55** wurde im Jahr 2006 weniger als 80% gewerblich (75,68%) vermietet. Darüber hinaus lassen in diesem Jahr die diesbezüglichen Aufzeichnungen die erforderliche Ordnungsmäßigkeit vermissen. Wie unter Pkt. 34 festgestellt, ist es dem Bf. nicht gelungen, die offensichtlichen Differenzen zwischen Fahrtenbuch und Aufzeichnungen zur Rechnungslegung aufzuklären, sodass von einer sachlichen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen auszugehen ist. Demnach bestand im Jahr 2006 für dieses Fahrzeug kein Recht auf Vorsteuerabzug.

In den Jahren 2007 und 2008 lag die private Nutzung des Mercedes SL 55 unter 20%.

41. Abgesehen von der festgestellten und für den Vorsteuerabzug schädlichen prozentmäßigen privaten Verwendung beider Fahrzeuge, ist der Ausnahmetatbestand des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 aber auch aus einem weiteren Grund nicht erfüllt:

Auf Grund der Tatsache, dass nur ein einziger Kunde als Mieter für den Bf. in Frage kam und erst gar nicht versucht wurde, für die zeitlich überwiegenden „*Stehzeiten*“ der hochpreisigen und kostenintensiven Fahrzeuge andere Mieter zu finden (siehe hiezu Pkt. 24, 28 und 33), ist davon auszugehen, dass in Wirklichkeit niemals die Absicht bestanden hat, die Fahrzeuge tatsächlich kurzfristig zu vermieten. Vielmehr wurde versucht durch Abrechnung lediglich einzelner Tage und durch angebliche Unterbrechungen der Mietverhältnisse, den Anschein einer kurzfristigen Vermietung zu erwecken, obwohl in Wirklichkeit eine Dauervermietung beider Fahrzeuge an die Firma YY vorlag. Der wahre wirtschaftliche Gehalt dieser Vereinbarung bestand daher in einer dauernden Überlassung beider Fahrzeuge an einen einzigen Kunden, weshalb auch aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug verwehrt bleibt.

Der Argumentation des Bf., dass mit dieser Vorgangsweise versucht worden sei, die Zahlungsausfälle zu reduzieren, kann kein Glauben geschenkt werden. Auf Grund der Personenidentität ist davon auszugehen, dass mit dieser Vorgangsweise versucht wurde, dem Bf. und zugleich Geschäftsführer der Mieterin, hochpreisige Fahrzeuge zur persönlichen und betrieblichen Nutzung zu überlassen und um damit gleichzeitig steuerschonend einen Vorsteuerabzug bzw eine Vergütung der NoVA lukrieren zu können. Hätte nämlich die YY diese Fahrzeuge selbst angeschafft, wäre ein Vorsteuerabzug an der Ausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 von vorneherein gescheitert.

42. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass das Finanzamt zu Recht den Vorsteuerabzug für beide Fahrzeuge verwehrt hat. Die Beschwerde blieb somit der Erfolg versagt.

V. Einkommensteuer

43. Strittig ist die Nutzungsdauer von Personen- und Kombinationskraftwagen im Betriebsvermögen. Der Bf. steht dabei auf dem Standpunkt, dass Fahrzeugen, welche der gewerblichen Vermietung dienen, eine Abschreibdauer von fünf Jahren zugrunde zu legen sei.

44. 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 und Kombinationskraftwagen, die vor der Zuführung zum Anlagevermögen noch nicht in Nutzung standen (Neufahrzeuge), 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.

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

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

VI. Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Einkommensteuer

Gesetzliche Grundlagen, Rechtsprechung

46. Gemäß **§ 303 Abs 4 BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

47. Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Hierbei kommt es auf den Wissenstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135; 29.07.2010, 2006/15/0006; 23.02.2010, 2006/15/0314; uvm).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist somit aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106; 24.06.2009, 2007/15/0045, 28.10.2009, 2008/15/0049). Auch die Konkretisierung in ihren Grundzügen bereits bekannter Tatsachen kann einen Wiederaufnahmegrund darstellen, sofern sie zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0047).

Es genügen für eine amtswegige Wiederaufnahme daher schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Rechtliche Würdigung

- 48.** Die belangte Behörde stützte ihre Berechtigung zur Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2008 auf die unter den Teilziffern 3, 4, 5, 6 und 7 des Betriebsprüfungsberichtes vom 15. Juni 2011 beschriebenen Feststellungen.
- 49.** Aus den beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärungen bzw deren Beilagen geht nicht hervor, dass die strittigen Fahrzeuge, für welche der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, tatsächlich einer zumindest 80%igen gewerblichen Vermietung zugeführt wurden. Dass dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt war, kam erst auf Grund der im Zuge der Außenprüfungen vorgenommenen Einsicht in die Fahrtenbücher und Aufzeichnungen zu Tage. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide konnten dem Finanzamt die näheren Umstände der strittigen Fahrzeugüberlassungen daher gar nicht bekannt gewesen sein.

Wie bereits oben ausgeführt, steht die Kenntnis der Prüfungsabteilung von den ein anderes Prüfungsjahr betreffenden maßgeblichen Tatsachen, einer Wiederaufnahme nicht entgegen.

Auch die unter Tz. 7 des Prüfungsberichtes beschriebene Feststellung der rechtswidrigen Geltendmachung von Strafen als Betriebsausgaben kam erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage und stellt somit zweifelsfrei eine neu hervor gekommene Tatsache dar.

50. Das Finanzamt hat daher zu Recht eine Wiederaufnahme verfügt. Die Beschwerde war somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

VII. Zum Abspruch über die 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 zumindestens 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 kein ordentliche Revision zulässig.

Linz, am 5. Dezember 2014