

GZ. RV/2598-W/08,
GZ. RV/3041-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Günter Theissl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für März 2006 (gemäß § 274 BAO gilt die Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2006 gerichtet), Normverbrauchsabgabe für März 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide – hinsichtlich Umsatzsteuer der Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2006 (der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2006 gehört nicht mehr dem Rechtsbestand an) - bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebbracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebbracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine GmbH, betreibt ua. die Vermietung von Sportwagen. Als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. fungieren K und L (S 12, S 17 f./Dauerbelege Veranlagungsakt).

a) Im März 2007 fand bei der Bw. eine Umsatzsteuersonderprüfung (USO-Prüfung) statt, im Zuge derer der Betriebsprüfer folgende Feststellungen traf (siehe "Beilage zur Niederschrift über die USO-Prüfung vom 27. März 2007", S 49/Abschnitt "Berufung" Veranlagungsakt (im Folgenden kurz: V-Akt)):

"Mit Rechnung vom 13. März 2006 wurde von der [deutschen] Firma A ein gebrauchter Pkw Lamborghini um einen Betrag von 138.500,00 € [umsatzsteuerfrei; siehe Rechnung der Firma A vom 13. März 2006, S 37 Arbeitsbogen der Bp] erworben. [Anmerkung: Geschäftsführer der Firma A sind ebenfalls K und L; siehe Niederschrift des Finanzamtes mit L vom 30. August 2005, S 53 f. Arbeitsbogen der Bp.]

Der NoVA unterliegt ua. die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen im Inland. Wird innergemeinschaftlich von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ein gebrauchtes Fahrzeug geliefert, so ist diese Lieferung (in diesem Fall für die deutsche Firma) umsatzsteuerfrei, wenn sich der Abnehmer durch eine UID-Nummer ausweist. Der Erwerber im anderen EU-Mitgliedstaat (in diesem Fall die Bw.) unterliegt der Erwerbsteuer. In Österreich ist wiederum auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 Bedacht zu nehmen, demzufolge bei Pkw diese als nicht für das Unternehmen angeschafft gelten.

Der Zweck der Anschaffung war die gewerbliche Vermietung des Fahrzeugs. Im Zuge der USO-Prüfung wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt. Demnach wurden mit diesem Fahrzeug seit dem Kauf 5.553 km gefahren, wobei laut Aufzeichnungen die gewerbliche Vermietung über 80% betragen würde.

Im Zuge der USO-Prüfung wurde das Fahrtenbuch auf seine Richtigkeit überprüft. Erhebungen bei Personen, welche laut Fahrtenbuch das Fahrzeug gemietet haben, ergeben Differenzen zwischen den Aufzeichnungen laut Fahrtenbuch und den Angaben der Kunden.

Aus diesem Grund konnte das Fahrtenbuch als Beweismittel für die Höhe der gewerblichen Vermietung seitens des Finanzamtes nicht anerkannt werden.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde eingewendet, dass vor den jeweiligen Fahrten der Kunden das Fahrzeug "warm gefahren" und getankt werden musste. Außerdem kann nur in B getankt werden, diese Fahrzeuge [gemeint wohl: Fahrten] wurden im Fahrtenbuch nicht extra vermerkt. Es wurde außerdem im Zuge der Besprechung mitgeteilt, dass nur eine Privatfahrt mit dem Fahrzeug durchgeführt wurde, dafür können einige Zeugen angeführt werden.

Steuerliche Konsequenz aus der erstmaligen Verwendung im Inland und der laut Finanzamt nicht zumindest 80%-igen gewerblichen Vermietung des Fahrzeugs:

Monat März 2006:

Bemessungsgrundlage: 138.500,00 €

NoVA (Höchstsatz): 16% (22.160,00 €)

Vorsteuer (nicht abzugsfähig): 27.700,00 €.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 3. April 2007 den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2006, mit dem es den oa. Betrag von 27.700,00 € zur Zahlung vorschrieb. Weiters setzte es mit Bescheid vom selben Tag die NoVA für März 2006 mit 22.160,00 € fest (S 1 f./2006 V-Akt).

b) Gegen den oa. Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 3. April 2007 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. am 2. Mai 2007 Berufung:

Die festgesetzte Umsatzsteuer resultiere aus der laut Bp nicht abzugsfähigen Vorsteuer von 27.700,00 € aus dem Ankauf eines Pkw, der Zwecken der gewerblichen Vermietung gedient habe. Bei dem Pkw handle es sich um einen Sportwagen der Marke Lamborghini.

Der Pkw sei zu weit über 80% zur gewerblichen Vermietung eingesetzt worden. Es sei ein Fahrtenbuch geführt worden, in dem die Kilometerstände aufgezeichnet und die Namen der Personen, die den Sportwagen gemietet hätten, eingetragen worden seien.

Die Vor- und Nachbereitung der Vermietung sei nicht gesondert aufgezeichnet worden. Zusätzlich zur reinen Fahrtzeit, die der Konsument erworben habe, seien Fahrten nötig gewesen, um den Motor aufzuwärmen. Da es sich um einen sehr empfindlichen Sportwagen handle, sei es zur Sicherheit der Mieter, die durchwegs noch nie mit einem Sportwagen der Marke Lamborghini gefahren seien, als auch zum Schutz des Fahrzeuges selbst wichtig gewesen, den Motor warm zu fahren. Zur Vor- und Nachbereitung der Vermietung hätten auch Fahrten zu Tankstellen, die den entsprechenden Treibstoff (100 Oktan) führten, unternommen werden müssen. Ebenfalls nicht separat im Fahrtenbuch erwähnt seien Fahrten zur professionellen Motorreinigung, Fahrten zu Waschanlagen, Fahrten zur Werkstätte usw.

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch könnten mit mehr Zeitaufwand sicher genauer aufgegliedert werden, sie deckten allerdings lückenlos die zu Zwecken der gewerblichen Vermietung gefahrenen 5.553 km.

Es sei auch festgestellt worden, dass die Zeitangaben der Fahrer gegenüber der Finanzbehörde teilweise nicht mit den unterschriebenen Fahrerprotokollen übereinstimmten (zB C).

Mit dem Sportwagen sei auch eine Privatfahrt von D nach E und zurück unternommen worden; das seien hin und retour ca. 240 km. Die Privatfahrt im Verhältnis zur gewerblichen Vermietung betrage demnach 4,8%.

Der Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 sei für Kraftfahrzeuge, die zumindest 80% der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienten, nicht ausgeschlossen. Da der gegenständliche Pkw zu 95,2% Zwecken der gewerblichen Vermietung gedient habe, stehe auch der Vorsteuerabzug zu, weshalb die Aufhebung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für März 2006 beantragt werde.

Gleichzeitig mit der Berufung wurde ein Antrag auf Vergütung der vom Finanzamt für März 2006 festgesetzten NoVA in Höhe von 22.160,00 € (siehe oben) eingebracht.

c) Am 24. Mai 2007 gab der Betriebsprüfer seine Stellungnahme zur Berufung und zum Antrag auf Vergütung der NoVA ab:

Im Zuge der USO-Prüfung sei als Schwerpunkt die gewerbliche Vermietung des Lamborghini und somit die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer überprüft worden.

Zum Nachweis der mindestens 80%-igen gewerblichen Vermietung sei ein Fahrtenbuch händisch geführt worden. Die Richtigkeit des Fahrtenbuches habe lediglich durch Befragung von Kunden überprüft werden können. Es seien nach dem Zufallsprinzip vier Kunden telefonisch kontaktiert worden, wobei sich ergeben habe, dass die Aufzeichnungen laut Fahrtenbuch erheblich von den Angaben der Kunden abwichen. Diese Kunden seien laut deren Angaben mit dem Lamborghini ca. 50 km, laut Fahrtenbuch jedoch zwischen 103 bis 172 km unterwegs gewesen. Auch die Fahrtzeiten laut Fahrtenbuch wichen erheblich von den Angaben der Kunden ab. (Anzumerken ist, dass sich auf S 24/Abschnitt "Berufung" V-Akt eine von der Bp verfasste Zusammenstellung der im Fahrtenbuch enthaltenen Daten (Kilometerstände, Zeitdauer der jeweiligen Vermietungen, Namen der Mieter) befindet).

Es sei richtig, dass die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch lückenlos die gefahrenen 5.553 km darstellten. Genauso könne nachvollzogen werden, dass es notwendig sei, dass das Fahrzeug zum Schutz vor Beginn der Kundenfahrten "warm gefahren" werden müsse. Außerdem sei glaubwürdig dargestellt worden, dass es in der Umgebung lediglich eine Tankstelle (F) gäbe, bei welcher das Fahrzeug mit dem entsprechenden Treibstoff (100 Oktan) befüllt werden habe können.

Es könnte nicht nachvollzogen werden, wie lange diese so genannten "Warmfahrten" gedauert hätten und wie oft gesondert getankt habe werden müssen. Nur entspreche es der normalen Lebenserfahrung, dass diese Betankungen während der gewerblichen Fahrten erfolgten und gesonderte Fahrten zu der Tankstelle die Ausnahme darstellen sollten.

Die Fahrtstrecken laut Fahrtenbuch hätten durchwegs über 100 km betragen. Die Erhebungen hätten zu 100% ergeben, dass mit den Kunden weit geringere Strecken gefahren worden seien. Die Wahrscheinlichkeit sei sehr groß, dass weitere Befragungen ähnliche Erhebungs-ergebnisse ergeben würden.

In der Berufungsbegründung sei angeführt worden, dass Fahrten zur professionellen Motorreinigung, zu Waschanlagen bzw. zu Werkstätten nicht separat im Fahrtenbuch erwähnt worden seien. Dies spreche eindeutig für die Begründung laut Niederschrift über die USO-Prüfung vom 27. März 2007, dass das Fahrtenbuch als Beweismittel für die Größenordnung der gewerblichen Vermietung seitens des Finanzamtes nicht anerkannt werden könne und daher von einer Vermietung unter 80% ausgegangen werden müsse.

Die Berufung wäre daher vollinhaltlich abzuweisen; dem Antrag auf Vergütung der NoVA wäre daher ebenfalls nicht zu entsprechen.

Anzumerken ist, dass sich auf S 23/Abschnitt "Berufung" V-Akt ein Aktenvermerk "über die Telefonate mit Kunden der [Bw.] (Fahrten mit dem Lamborghini)" befindet. Dieser weist folgenden Wortlaut auf:

"[G]:

Laut seiner Mitteilung hat dieser die Fahrt bezahlt bekommen, jedoch ist dieser nur ca. eine halbe Stunde gefahren (bis zu einer Tankstelle in Richtung B), somit ca. 50 km insgesamt. Der 23. September 2006 könnte vom Termin her stimmen.

Laut Fahrtenbuch ist [G] 104 km und 1:45 Stunden gefahren.

[H]:

Laut Mitteilung der Lebensgefährtin von H, J, [...] hat sie den Gutschein im August oder September 2006 (für eine halbe Stunde) gekauft. Der Zeitpunkt der Fahrt am 22. September dürfte stimmen. H ist von D – B und retour gefahren, es waren sozusagen ca. 50 km (und nicht 104 km und 1:15 Stunden wie laut Fahrtenbuch).

[I]:

Laut Info von [I] ist dieser am 22. Oktober nachmittags (wie laut Fahrtenbuch) gefahren, und zwar genau eine halbe Stunde (von D – B und retour – durch die kleinen Ortschaften), die Gattin hat diesen Gutschein ca. eine Woche vorher gekauft (von ihr ist jedoch in dieser Zeit keine Einnahme bei den Gutscheinen vermerkt). Laut Fahrtenbuch ist [I] 1:15 Stunden und 103 km gefahren.

[C]:

Laut Info von [C] hat dieser einen Gutschein zu seinem Vierziger erhalten (eine halbe Stunde). Gefahren ist er am 6. Oktober um ca. 16 Uhr ca. 50 km von D nach B und retour. Laut Fahrtenbuch wurden 172 km und 1,5 Stunden gefahren. Gekauft wurde der Gutschein im August (in dieser Zeit gibt es keinen Gutscheinkauf).

d) Mit Bescheid vom 25. Mai 2007 (S 10/Abschnitt "Berufung" V-Akt) wies das Finanzamt den Antrag auf Vergütung der für März 2006 festgesetzten NoVA in Höhe von 22.160,00 € ab; begründend verwies die Abgabenbehörde I. Instanz auf die Niederschrift über die USO-Prüfung vom 27. März 2007.

e) Am 25. Juni 2007 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen den unter Punkt d) angeführten Bescheid (S 18/Abschnitt "Berufung" V-Akt). Die Begründung dieses Rechtsmittels lautet: "Siehe Vorschreibung NoVA bzw. Berufung vom 2. Mai 2007".

f) Am 7. August 2007 erging ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes an die Bw. "betreffend die Berufung gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2006 und gegen den Abweisungsbescheid betreffend die Vergütung der Normverbrauchsabgabe" (S 16/Abschnitt "Berufung" V-Akt). Dieses Ersuchen enthält folgenden Wortlaut:

"Ergänzungspunkte:

Zwecks Überprüfung, ob der Pkw Lamborghini tatsächlich zu mehr als 80% zur gewerblichen Vermietung eingesetzt wurde, werden Sie ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Fahrtenbuch: Laut Fahrtenbuch wurden bisher 5.553 km mit dem genannten Fahrzeug gefahren. Laut den stichprobenartigen Erhebungen des Finanzamtes im Zuge der USO-Prüfung stimmen die Angaben laut Fahrtenbuch nicht mit den Aussagen der befragten Personen überein. Sie werden ersucht, diese Diskrepanz aufzuklären.

2. Vorlage der Fahrerprotokolle.

3. Höhe der Einnahmen aus den Vermietungen."

g) Mit Schreiben vom 5. September 2007 (S 22/Abschnitt "Berufung" V-Akt) nahm der steuerliche Vertreter der Bw. zu den oa. Ergänzungspunkten wie folgt Stellung:

"1. Die Diskrepanz von Aussagen der im Zuge der USO-Prüfung befragten Personen zu den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch resultieren aus kleinen Ungenauigkeiten beim Führen des Fahrtenbuches. Die jeweiligen Aufwärmfahrten und Fahrten zur Tankstelle usw. wurden nicht extra erfasst. Die Fahrten zum Aufwärmen des Motors können mit 15 bis 40 Minuten angesetzt werden. Die Fahrten zum Auftanken wurden auch nicht gesondert angeführt.

Laut Fahrtenbuch wurden ca. 46 Stunden mit dem Lamborghini gefahren. Ca. ein Drittel der Zeit musste für Vor- und Nachbereitung der gewerblichen Vermietung des Wagens verwendet werden. Mindestens zwei Drittel der insgesamt gefahrenen Stunden sollten demnach direkt verrechenbar und in den Einnahmen erfasst sein. 60 Minuten wurden um 289,00 € vermietet. Bei 30 vermieteten Stunden wäre dies ein Erlös von 8.670,00 €.

Insofern ist das Fahrtenbuch zwar nicht ganz genau, aber schlüssig.

2. Die Fahrerprotokolle wurden, soweit vorhanden, beigelegt.

3. Die Erlöse aus der Vermietung des Lamborghini betragen 2006 8.653,00 € brutto."

Auf S 28 bis 44/Abschnitt "Berufung" V-Akt befinden sich insgesamt siebzehn solcher "Fahrerprotokolle"; diese weisen folgende Merkmale auf:

- Jedes "Fahrerprotokoll" weist einen Firmenstempel der Bw. (mit Adresse, Telefon- und Faxnummer) auf.
- Die Rubriken "Name", "Anschrift", "Handy", "Führerscheinnummer", "Ausgestellt" sind – mit einer Ausnahme, bei der die Führerscheinnummer und das Ausstellungsdatum fehlen (S 31/Abschnitt "Berufung" V-Akt) – durchwegs ausgefüllt.
- Die Rubrik "Fahrzeug" ist meistens – mit Ausnahme von drei "Fahrerprotokollen" (S 30, S 33, S 43/Abschnitt "Berufung" V-Akt) ausgefüllt (mit "Lamborghini Gallardo", "Lambo" oder "Lamborghini").
- Die Rubriken "Kilometerstand Abfahrt" und "Kilometerstand Ankunft" sind – mit zwei Ausnahmen (S 36/Abschnitt "Berufung" V-Akt (dort befindet sich unter der Rubrik "Kilometerstand Abfahrt" die Zeitangabe "14.00 bis 16.30", die Rubrik "Kilometerstand Ankunft" ist leer) und S 44/Abschnitt "Berufung" V-Akt (dort befindet sich unter der Rubrik "Kilometerstand Abfahrt" die Zahl "22.250" und unter der Rubrik "Kilometerstand Ankunft" die Zahl "22.356")) – jeweils leer.
- Die Rubrik "Fahrzeit" ist - mit zwei Ausnahmen (S 33, S 43/Abschnitt "Berufung" V-Akt) - ausgefüllt; die Angaben betragen zwischen einer halben Stunde und zwei Stunden.

- Die Rubriken "Ort", "Datum" und "Unterschrift Fahrer", die sich am Ende der jeweiligen "Fahrzeugprotokolle" befinden, sind – mit zwei Ausnahmen (S 43, S 44/Abschnitt "Berufung" V-Akt), bei denen die Angabe des Ortes fehlt - durchwegs ausgefüllt.

Unter den insgesamt siebzehn "Fahrerprotokollen" befinden sich auch jene, die auf die Namen der im Aktenvermerk "über die Telefonate mit Kunden der [Bw.] (Fahrten mit dem Lamborghini)" angeführten Personen (siehe oben unter Punkt c) der Berufungsentscheidung lauten, das sind G, H, I und C:

Bei G, I und C fehlen die Angaben betreffend "Kilometerstand Abfahrt" und "Kilometerstand Ankunft" (S 38, S 41, S 42/Abschnitt "Berufung" V-Akt); lediglich bei H ist bei "Kilometerstand Abfahrt" die Zahl "22.250" und bei "Kilometerstand Ankunft" die Zahl "22.356" angegeben (S 44/Abschnitt "Berufung" V-Akt). Bei G ist die Fahrzeit mit einer halben Stunde, bei C mit einer dreiviertel Stunde, bei I mit 30 Minuten und bei H mit ca. 45 Minuten angegeben.

h) Am 25. März 2008 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2006.

i) Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2008 (S 52 f./Abschnitt "Berufung" V-Akt) wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 3. April 2007 (betreffend März 2006) und gegen den Bescheid vom 25. Mai 2007 (betreffend Abweisung des Antrages auf Vergütung der für März 2006 festgesetzten NoVA) als unbegründet ab:

Zunächst führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 274 BAO für den Fall, dass ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides trete, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gelte. Dies sei auch bei einem Umsatzsteuerveranlagungsbescheid der Fall, der an die Stelle eines zB nur einen Monat betreffenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides trete.

Weiters argumentierte das Finanzamt, dass unter dem Begriff der gewerblichen Personenbeförderung die tatsächliche Ausübung der Beförderung von dritten Personen zu verstehen sei, wobei diese Tätigkeit dann gewerbsmäßig sei, wenn die Einnahmenerzielung unmittelbar durch die Personenbeförderung erfolge (VwGH 27.8.1998, 98/13/0080). Daraus folge, dass die Bw. die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug beim Ankauf des gegenständlichen Pkw Lamborghini nicht erfüllt habe, da sie weder nachweisen noch glaubhaft darlegen habe können, dass sie dieses Fahrzeug gewerblich im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 verwendet habe.

Laut Fahrtenbuch seien bis zur Überprüfung durch die Abgabenbehörde mit dem gegenständlichen Pkw 5.553 km gefahren worden. Im Zuge der Erhebungen seien stichprobenartige Befragungen der Kunden gemacht worden, welche ergeben hätten, dass die gefahrenen Zeiten bzw. Kilometer laut Fahrtenbuch nicht mit den tatsächlich gefahrenen Zeiten übereinstimmten. Laut Fahrtenbuch seien 46 Stunden mit dem Lamborghini gefahren worden. Die Bw. gebe an, dass ca. ein Drittel der Zeit für die Vor- und Nachbereitung der gewerblichen Vermietung des Pkw verwendet worden sei. Es seien pro Fahrt 15 bis 40 Minuten für das Aufwärmen des Pkw erforderlich. Nachforschungen des Finanzamtes hätten ergeben, dass maximal 15 Minuten für das Aufwärmen genügten. Auch wenn man davon ausgehe, dass Aufwärmfahrten erforderlich seien und auch Fahrten zum Service, Tanken usw. gefahren werden müssten, stimmten die Angaben im Fahrtenbuch nicht.

Außerdem erkläre die Bw., dass im Jahr 2006 Einnahmen in Höhe von 8.653,00 € durch die Vermietung des Pkw erzielt worden wären; 60 Minuten seien um 289,00 € vermietet worden. Auf der Internetseite seien die Preise für 30 Minuten zu 199,00 € und für eine Stunde aber zu 359,00 € angegeben worden. Auch hier seien also die Angaben der Bw. widersprüchlich. Im vorliegenden Fall stimmten sowohl die gefahrenen Kilometer bzw. Stunden als auch die erklärten Einnahmen mit den Angaben der Kunden und den Angaben auf der Internetseite der Firma nicht überein.

Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass keine gewerbliche Vermietung des Pkw Lamborghini vorliege und ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Aus demselben Grund sei auch eine Vergütung der NoVA gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 iVm § 3 Z 3 NoVAG nicht zulässig.

j) Am 24. April 2008 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Vorlage seiner Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat. Ergänzend zur Berufung vom 2. Mai 2007 weise der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die Preise der momentanen Internetseite von denen im gegenständlichen Jahr abwichen.

k) Am 25. August 2008 wurden die Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) *Rechtsgrundlagen:*

- § 274 1. Satz BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, weist folgenden Wortlaut auf:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet."

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 106/1999, lautet:

"Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen."

- § 3 Z 3 NoVAG, BGBl. Nr. 695/1991 idF BGBl. I Nr. 180/2004, lautet:

"Von der Normverbrauchsabgabe sind befreit:

3. Vorgänge in Bezug auf Fahrschulkraftfahrzeuge, Miet-, Taxi- und Gästewagen, Kraftfahrzeuge, die zur kurzfristigen Vermietung, für Zwecke der Krankenbeförderung und des Rettungswesens 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."

- § 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG, BGBl. Nr. 695/1991, weist folgenden Wortlaut auf:

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

2) Festgestellter Sachverhalt:

Die Bw., die ua. die Vermietung von Sportwagen betreibt und als deren Gesellschafter-Geschäftsführer K und L fungieren, hat mit Rechnung vom 13. März 2006 von der deutschen Firma A (Geschäftsführer dieser Firma sind ebenfalls K und L) einen gebrauchten Pkw der Marke Lamborghini um 138.500,00 € netto erworben. Für dieses Kraftfahrzeug hat die Bw. in Österreich weder Erwerbsteuer noch NoVA entrichtet, da es nach Aussage des steuerlichen Vertreters der Bw. im Inland "zu weit über 80% zur gewerblichen Vermietung eingesetzt" worden sei. Zum Nachweis der angeblich mindestens 80%-igen gewerblichen Vermietung wurde seitens der Bw. ein händisches Fahrtenbuch geführt; aus der Aufzeichnung der Kilometerstände in diesem Fahrtenbuch ergibt sich, dass mit dem Lamborghini 5.553 km zurückgelegt wurden (zwischen 20. März 2006 und 17. Februar 2007). Nach Aussage des steuerlichen Vertreters seien von diesen 5.553 km lediglich rund 240 km auf eine Privatfahrt entfallen; demnach mache die private Nutzung 4,8% aus (der Anteil an den zurückgelegten Kilometern, der auf die gewerbliche Vermietung entfalle, betrage somit 95,2%).

Im Zuge einer im Jahr 2007 stattgefundenen USO-Prüfung wurde das angeführte Fahrtenbuch auf seine Richtigkeit überprüft. Vier Personen, die den Lamborghini von der Bw. gemietet hatten – G, H, I und C – wurden von der Bp dahingehend befragt, welche Fahrtstrecke sie mit dem Fahrzeug jeweils zurückgelegt und für wie lange sie dieses jeweils gemietet hatten (über die von den vier Personen getätigten Aussagen wurde von der Betriebsprüfung ein Aktenvermerk angefertigt, siehe oben Punkt c)); dabei ergaben sich erhebliche Differenzen zwischen den Angaben der befragten Personen und den diesbezüglichen Aufzeichnungen im Fahrtenbuch. Während G, H, I und C aussagten, mit dem Lamborghini jeweils rund bzw. genau eine

halbe Stunde unterwegs gewesen zu sein und jeweils rund 50 km zurückgelegt zu haben, führt das Fahrtenbuch diesbezügliche Fahrtstrecken zwischen 103 km und 172 km und Zeiträume zwischen 1 Stunde 15 Minuten und 1 Stunde 45 Minuten an. Diese Diskrepanzen wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw. vorgehalten (Ergänzungersuchen vom 7. August 2007, siehe oben Punkt f)). Letztendlich kam der Betriebsprüfer und ihm folgend das Finanzamt zu dem Schluss, das Fahrtenbuch als Beweismittel für das Ausmaß der gewerblichen Vermietung des Lamborghini nicht anzuerkennen.

Gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung wendete der steuerliche Vertreter ein, dass vor den jeweiligen Fahrten der Kunden das Fahrzeug "warm gefahren" (es handle sich um einen "sehr empfindlichen" Sportwagen) und betankt werden müsse; es könne nur in B getankt werden, da der Lamborghini Treibstoff mit einer Oktanzahl von 100 benötige. Diese Vor- und Nachbereitungszeiten betreffend die Vermietung seien nicht gesondert aufgezeichnet worden; ebenfalls nicht separat im Fahrtenbuch erwähnt seien Fahrten zur professionellen Motorreinigung, zu Waschanlagen, zu Werkstätten usw. Es sei nur eine Privatfahrt mit dem Fahrzeug durchgeführt worden, dafür könnten einige Zeugen angeführt werden.

Weiters wendete der steuerliche Vertreter ein, die Diskrepanz zwischen den Aussagen der im Zuge der USO-Prüfung befragten Personen und den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch resultiere aus kleinen Ungenauigkeiten beim Führen desselben; die jeweiligen Aufwärmfahrten (diese könnten mit 15 bis 40 Minuten angesetzt werden) und Fahrten zur Tankstelle seien nicht extra erfasst bzw. nicht gesondert angeführt worden. Laut Fahrtenbuch seien ca. 46 Stunden mit dem Lamborghini gefahren worden; rund ein Drittel der Zeit habe für die Vor- und Nachbereitung der Vermietung aufgewendet werden müssen. Das Fahrtenbuch sei zwar nicht ganz genau, aber schlüssig.

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten siebzehn "Fahrerprotokolle" ist festzuhalten, dass die Rubriken "Kilometerstand Abfahrt" und "Kilometerstand Ankunft" fast durchwegs unausgefüllt (leer) geblieben sind. Nur ein einziges der siebzehn "Fahrerprotokolle" enthält Angaben zu den Kilometerständen; bei einem weiteren "Fahrerprotokoll" ist bei "Kilometerstand Abfahrt" lediglich eine Zeitangabe angeführt (die Rubrik "Kilometerstand Ankunft" ist auch bei diesem "Fahrerprotokoll" leer; siehe oben Punkt g)). Insgesamt wurde der Lamborghini im Streitzeitraum von mehr als dreißig Personen kurzfristig gemietet (siehe die von der Bp verfasste Zusammenstellung der im Fahrtenbuch enthaltenen Daten, S 24/Abschnitt "Berufung" V-Akt).

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

3) Rechtliche Würdigung:

- Zunächst ist festzuhalten, dass unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO erfasst sind; der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch iSd § 274 1. Satz BAO an ihre Stelle (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). *Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. erhobene Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2006 gilt daher als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2006 gerichtet.*

- Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der in Rede stehende Sportwagen Lamborghini zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Vermietung diente; bejahendenfalls stünde der Bw. der Vorsteuerabzug für dieses Fahrzeug zu und der Rückvergütungstatbestand des § 12 Abs. 1 Z 3 iVm § 3 Z 3 NoVAG wäre gegeben. Zum Nachweis der vom steuerlichen Vertreter geltend gemachten 95,2%-igen gewerblichen Vermietung wurde der Bp ein Fahrtenbuch vorgelegt.

Nach Rechtsprechung und Lehre hat ein Fahrtenbuch die betrieblichen (beruflichen) 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 (*Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mit Judikaturnachweisen*); Erforderlich ist, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festgehalten werden oder sich diese Daten aus sonstigen Unterlagen (zB Reiseabrechnungen) ergeben (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 26, Stichwort "Fahrtkosten – Allgemeines", mit Judikaturnachweis*).

Diesen Anforderungen genügt das der Bp vorgelegte Fahrtenbuch aus mehreren Gründen *nicht*:

-- Zum einen führt der steuerliche Vertreter in seinen Schriftsätzen (Berufung vom 2. Mai 2007, Schreiben vom 5. September 2007) selbst aus, dass Zeiten der Vor- und Nachbereitung der Vermietung nicht gesondert aufgezeichnet worden seien; die Fahrten zum Aufwärmen des Motors sowie zur Tankstelle seien im Fahrtenbuch nicht extra erfasst worden; ebenfalls nicht

separat im Fahrtenbuch erwähnt seien Fahrten zur professionellen Motorreinigung, zu Waschanlagen, zur Werkstatt usw.

Damit ist aber das grundlegende Erfordernis an ein Fahrtenbuch, nämlich Datum und Kilometerstand zu Beginn und zum Ende jeder einzelnen betrieblich veranlassten Fahrt sowie deren Ziel und Zweck darin anzuführen, nicht erfüllt (zumal der steuerliche Vertreter keine näheren Angaben dazu gemacht hat, wie oft die von ihm genannten, nicht im Fahrtenbuch verzeichneten Fahrten getätigten wurden und wie viele Kilometer dabei zurückgelegt wurden; lediglich hinsichtlich der Fahrten zum Aufwärmen des Motors hat er angeführt, diese hätten fünfzehn bis vierzig Minuten gedauert, siehe oben Punkt g)). Der Nachweis, dass es sich bei diesen behaupteten, nicht im Fahrtenbuch verzeichneten Fahrten um betriebliche gehandelt hat, ist somit als nicht erbracht anzusehen; Gleiches gilt für deren Umfang.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch darauf, dass derjenige, der abgabenrechtliche Begünstigungen (wie hier den Vorsteuerabzug beim Personenkraftwagen auf Grund mindestens 80%-iger gewerblicher Vermietung und 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. § 3 Z 3 letzter Satz NoVAG: "Voraussetzung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck *nachgewiesen wird*").

-- Zum anderen wird die materielle Richtigkeit des Fahrtenbuches durch die von der Bp durchgeführten Befragungen von vier Personen, die den Lamborghini von der Bw. gemietet hatten, massiv in Zweifel gezogen:

G, H, I und C wurden von der Bp dahingehend befragt, welche Fahrtstrecke sie mit dem Fahrzeug jeweils zurückgelegt und für wie lange sie dieses jeweils gemietet hatten; dabei ergaben sich erhebliche Differenzen zwischen den Angaben der befragten Personen und den diesbezüglichen Aufzeichnungen im Fahrtenbuch. Während G, H, I und C aussagten, mit dem Lamborghini jeweils rund bzw. genau eine halbe Stunde unterwegs gewesen zu sein und jeweils rund 50 km zurückgelegt zu haben, führt das Fahrtenbuch diesbezügliche Fahrtstrecken zwischen 103 km und 172 km und Zeiträume zwischen 1 Stunde 15 Minuten und 1 Stunde 45 Minuten an. Diese Diskrepanzen wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw. vorgehalten (Ergänzungssersuchen vom 7. August 2007, siehe oben Punkt f)), worauf dieser in seinem Schreiben vom 5. September 2007 im Wesentlichen lediglich ausführte, diese

Diskrepanzen resultierten "aus kleinen Ungenauigkeiten beim Führen des Fahrtenbuches" (siehe oben Punkt g)).

Dem ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates zu entgegnen, dass derart erhebliche Abweichungen von mehr als 100% sowohl bei den Kilometer- als auch bei den Zeitangaben keineswegs "kleine Ungenauigkeiten beim Führen des Fahrtenbuches" darstellen; er-schwerend kommt noch hinzu, dass *sämtliche* befragten Personen – unabhängig vonein-ander- *dieselben*, vom Fahrtenbuch deutlich abweichenden Angaben (Fahrtzeit von rund einer halben Stunde, Zurücklegen von rund 50 km) gemacht haben. Für den Unabhängigen Finanz-senat besteht kein Anlass, an der Glaubwürdigkeit der Aussagen der vier unabhängig vonein-ander befragten Personen zu zweifeln; ein Motiv, warum diese Personen unwahre Angaben gegenüber der Bp hätten tätigen sollen, ist nicht ersichtlich.

Addiert man *allein die bei G, H, I und C festgestellten Abweichungen* hinsichtlich der ge-fahrenen Kilometer (bei G, H, und I jeweils rund 50 km, bei C rund 120 km (siehe oben Punkt c)), so ergibt sich bereits bei diesen vier Personen eine Abweichung gegenüber den An-gaben im Fahrtenbuch um 272 km; setzt man nun diesen Betrag in Relation zur unstrittigen Gesamtfahrleistung des Lamborghini von 5.553 km im streitgegenständlichen Zeitraum, ergibt sich ein Prozentsatz von rund 4,9; das heißt, dass der vom steuerlichen Vertreter angeführte Prozentsatz betreffend die gewerbliche Vermietung von 95,2% sich *allein durch die bei den vier Personen festgestellten Abweichungen* auf 90,3% reduziert (der Lamborghini wurde im Streitzeitraum jedoch von mehr als dreißig Personen gemietet (siehe die von der Bp verfasste Zusammenstellung der im Fahrtenbuch enthaltenen Daten, S 24/Abschnitt "Berufung" V-Akt)).

-- Schließlich vermögen auch die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten "Fahrerprotokolle" die im Fahrtenbuch getätigten Angaben nicht zu untermauern:

Abgesehen davon, dass sie nicht vollständig vorgelegt wurden (es wurden nur siebzehn "Fahrerprotokolle" vorgelegt), sind die darin enthaltenen Rubriken "Kilometerstand Abfahrt" und "Kilometerstand Ankunft" fast durchwegs unausgefüllt (leer); nur ein einziges dieser "Protokolle" enthält Angaben zu den Kilometerständen (lediglich bei H ist bei "Kilometerstand Abfahrt" die Zahl "22.250" und bei "Kilometerstand Ankunft" die Zahl "22.356" angegeben, siehe oben Punkt g)). *Eine Überprüfung der tatsächlich für betriebliche Zwecke gefahrenen Kilometer ist somit auch anhand dieser Unterlagen nicht möglich.*

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

Dass das Ausmaß der gewerblichen Vermietung des Lamborghini weniger als 80% betragen hat, ist auf Grund der oben angeführten Erwägungen (Nichtordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuches, unvollständige "Fahrerprotokolle") als weitaus wahrscheinlicher einzustufen als das vom steuerlichen Vertreter behauptete Ausmaß von 95,2%. Da es nach ständiger Rechtsprechung genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO³, § 167 Tz 8), war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Oktober 2008