



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Hrn. J***., Adresse1, vertreten durch die DR. HUBER TREUHAND Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KEG, 5020 Salzburg, Fürstenallee 1, vom 12. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Bernhard Bloderer, vom 12. August 2008 betreffend die Abweisung des am **15. Jänner 2007 eingebrachten Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe** für das Kraftfahrzeug Audi A6 allroad quattro 2,7 TDI für den Dezember 2006 im Betrag von EUR 4.585,78 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufung richtet sich gegen den im Spruch erwähnten Bescheid vom 12. August 2008.

Dieser Bescheid bildet nach dem Aktenstand den Schlusspunkt der Beurteilung des am 15. Jänner 2007 mittels Formular NOVA 1 eingebrachten Antrages auf Vergütung der auf den Audi A6 allroad quattro (Fahrgestellnummer ABC123) entfallenden Normverbrauchsabgabe (kurz NoVA) für den Monat Dezember 2006 in Höhe von **EUR 4.585,78**. Dieser Antrag wurde (nur) mit dem Hinweis „Hoteltaxi“ ausgestattet.

Gemeinsam mit diesem Antrag wurde eine Anmeldung von NoVA für den Monat Dezember 2006 eingebracht, mit dem „Sonstige Vorgänge (§ 1 Z 3 und 4 NoVAG)“ mit einer Bemessungsgrundlage von EUR 5.868,40 und einer Steuer (=Zahllast) von **EUR 645,00** bekannt gegeben wurden.

Diese(s) Anbringen wurde(n) vorerst mittels **Wiederaufnahmebescheid** vom 17. Dezember 2007 „erledigt“, der mit dem Argument bekämpft wurde, es sei kein Erstbescheid erlassen worden.

Nachdem dieser Bescheid im Wege einer Berufungsvorentscheidung wieder aufgehoben worden war, erließ das Finanzamt am 14. März 2008 einen auf dem Formular NOVA 3 basierenden **(Erst)Bescheid**, mit dem es eine NoVA für den Kalendermonat Dezember 2006 festsetzte. Im mit „Unternehmerfälle“ überschriebenen Teil dieses Formulars finden sich die folgenden Einträge:

Steuerpflichtiger Vorgang	Normverbrauchsabgabe 4.585,78 Euro
Normverbrauchsabgabe	4.585,78 Euro
Somit verbleiben zur Nachzahlung	4.585,78 Euro

Auch dieser Bescheid wurde im Rechtsmittelverfahren durch Berufungsvorentscheidung ersatzlos behoben. Das Finanzamt begründete dies damit, dass hinsichtlich der NoVA-Anmeldung gem. § 201 Abs. 1 BAO eine Festsetzung nur dann zu erfolgen habe, wenn der Abgabepflichtige keinen selbst zu berechnenden Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Da eine Unrichtigkeit nicht zu erkennen sei, sei die Festsetzung rechtswidrig erfolgt.

Am **12. August 2008** wurde daraufhin der nunmehr in diesem Verfahren bekämpfte Bescheid erlassen, mit dem der Vergütungsantrag abgewiesen wurde.

Das Finanzamt legte die Berufung vom 12. September 2008 direkt an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. In dieser Berufung merkt der Berufungswerber an, das im Betreff des bekämpften Bescheides offenbar irrtümlicherweise als Zeitraum für die NoVA „Dezember 2007“ angeführt werde. In der Begründung des Bescheides sei richtigerweise der Zeitraum „Dezember 2006“ angeführt worden.

Der Unabhängige Finanzsenat konfrontierte den Berufungswerber mit Schreiben vom 15. Dezember 2008 abschließend noch einmal mit dem entscheidungsrelevanten Sachverhalt und forderte ergänzend zur Beantwortung von Fragen bzw. zur Vorlage von Unterlagen auf. Die Antwort erfolgte mit Schreiben vom 22. Jänner 2009.

Dieses Vorhalteverfahren bezog sich sowohl auf die hier zu beurteilende Abgabe wie auch auf die Umsatzsteuer 2006, da vom Unabhängigen Finanzsenat auch der Vorsteuerabzug für das streitgegenständliche Fahrzeug zu beurteilen war. Es darf deshalb auf die Ausführungen in der unter der Geschäftszahl RV/0212-S/08 am heutigen Tag ergangenen Entscheidung der Rechtsmittelbehörde verwiesen werden (siehe auch unter Sachverhalt).

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Die Entscheidung basiert auf dem folgenden Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist. Soweit nicht anders erwähnt, ist dieser unstrittig.

Zur Vermeidung von Wiederholungen darf hier auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom heutigen Tag mit der Geschäftszahl RV/0212-S/08 verwiesen werden, die die Verwendung des streitgegenständlichen Audi A6 allroad quattro aus umsatzsteuerlicher Sicht beurteilt. Der dort dargestellte Sachverhalt bildet auch die Grundlage für die Beurteilung in diesem Verfahren.

Zusätzlich wurden vom Finanzamt die folgenden Feststellungen ins Treffen geführt:
Der Berufungswerber ist seit 20. April 1995 Inhaber einer Gewerbeberechtigung mit dem Wortlaut „*Gästewagengewerbe mit einem Pkw bis zu neuen Sitzplätzen*“.

Der Berufungswerber gab an, er verwende den Pkw als Hotelwagen für die Gästebeförderung. Es handelt sich dabei zum einen um die Beförderung von Beherbergungsgästen des Hotelbetriebes und zum anderen um die Verwendung zur Beförderung von Gästen des dazugehörigen Pubs. Es bestehe kein rechtlicher Unterschied zwischen der Beförderung von Beherbergungsgästen und der Beförderung von Lokalgästen. In beiden Fällen liege eine gewerbliche Gästebeförderung im Sinne der erwähnten Bestimmungen vor.

Bis zur Anschaffung des streitgegenständlichen Fahrzeuges wurde ein anderes Fahrzeug als „Hotelwagen“ deklariert. Dabei handelte es sich um einen Chrysler Grand Voyager, der sodann - nach den Angaben des Berufungswerbers – für allgemeine betriebliche Zwecke eingesetzt wurde. Die Eintragung bezüglich der besonderen Verwendung für die entgeltliche Personenbeförderung wurde im Zulassungsschein nicht gestrichen (Vorhaltbeantwortung vom 22. Jänner 2009).

1.1 Rekonstruktion der Nutzung anhand 2007

Die Nutzung des neuen Audi A6 wurde vom Berufungswerber anhand der Fakten 2007 dargestellt. Er wird danach zumindest in drei Bereichen genutzt, die der Berufungswerber auf Basis der für 2007 rekonstruierten Kilometerleistung (Berufungsergänzung vom 23. Jänner 2008) darstellt. Bezüglich der Details darf auf die Berufungsentscheidung zu RV/0212-S/08 verwiesen werden.

1.2 Fahrtenbuch

Ein Fahrtenbuch oder andere Aufzeichnungen wurden unbestrittenermaßen nicht geführt, was vom Berufungswerber unter anderem damit begründet wurde, das Fahrzeug habe nahezu ausschließlich der Gästebeförderung gedient und es sei keine gemischte Nutzung vorgelegen. Die Führung eines Fahrtenbuches sei insbesondere angesichts der großen Anzahl von Kurzstreckenfahrten nicht zumutbar gewesen, weil diese sehr aufwendig gewesen wäre und den Arbeitsablauf beeinträchtigt hätte. Es sei allgemein bekannt, dass bei einer derart großen Anzahl von Fahrten, die darüber hinaus von unterschiedlichen Personen durchgeführt werden, die Genauigkeit der Fahrtenbucheintragungen im Allgemeinen gering sei (Vorhaltbeantwortung vom 22. Jänner 2009).

1.3 Weitere Beweise

Zum Beweis dafür, dass die Dienstleistung der Gästebeförderung im Betrieb „weitgehend angeboten“ wird, wurden beispielhaft vier Kopien aus Prospekten und Einladungen vorgelegt, in denen diese Transportmöglichkeit zum Teil aufscheint.

Vom Finanzamt wurde im bekämpften Bescheid festgestellt, ein Nachweis über die Verwendung des gegenständlichen Fahrzeuges könne nicht erbracht werden. Es könne mangels entsprechender Aufzeichnungen nicht ermittelt werden, inwieweit das Fahrzeug über die Beförderung von Hotel- und Pub-Gästen hinaus *auch für andere betriebliche und/oder private Zwecke* verwendet werde.

Das Finanzamt bestritt die Tatsache, dass die Beförderung von Pub-Gästen vom Gästewagen-Gewerbe umfasst sei, weil sich in der betroffenen Gemeinde seit längerem der Standort einer Taxikonzession befinde. Im Hinblick auf diese Tatsache könne von einem Nachweis der Verwendung nicht gesprochen werden.

Dazu legte der Berufungswerber eine „Gemeindeamtliche Bestätigung“ vor, wonach das vom Finanzamt angesprochene örtliche Taxiunternehmen nicht immer eine Beförderung durchführe (nur auf Vorbestellung), da sehr früh am Morgen die Schüler- und Kindergartenbeförderung sowie Fahrten für die Post durchzuführen seien (Vorhaltbeantwortung vom 22. Jänner 2009).

Neben dem als Hotelwagen genutzten PKW verfügte das Unternehmen des Berufungswerber jeweils über ein zweites Kraftfahrzeug, mit dem seinen Angaben zufolge allgemeine betriebliche Fahrten sowie in untergeordnetem Ausmaß auch Privatfahrten durchgeführt wurden (Berufung vom 23. Jänner 2008).

Der Berufungswerber behauptete, die Qualifikation eines Pkws als Hotelwagen setze nicht voraus, dass für diese Beförderung ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird. Bei den

beförderten Gästen handle es sich zum großen Teil um Stammgäste, deren Beförderung als Serviceleistung selbstverständlich sei.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1 Bezeichnung der Sache

Wie in der Berufung richtig bemerkt wird, weist der Betreff des hier zu beurteilenden Bescheides – wie aus der nachfolgenden Begründung eindeutig hervorgeht – irrtümlicherweise die NoVA Dezember 2007 auf. Der Antrag bezog sich jedoch auf den Kalendermonat Dezember 2006.

Da der Bescheidspruch über den **am 15. Jänner 2007 eingebrachten Antrag** abspricht, an diesem Tag nur dieser eine Antrag eingebracht wurde, auch für den Bescheidempfänger außer Zweifel steht, worüber abgesprochen wurde, und diese Frage – auch unter unwidersprüchlicher Beziehung der Bescheidebegründung – klar und eindeutig geklärt werden kann, ist die geringfügige Fehlbezeichnung nicht als schädlich zu beurteilen.

2.2 Normverbrauchsabgabe

Rechtsgrundlagen

2.2.1 Miet-, Taxi- und Gästewagen

Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe ist dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu vergüten, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 vorliegt (§ 12 Abs. 1 Z 3 Normverbrauchsabgabengesetz (kurz NoVAG, BGBl. Nr. 695/1991).

§ 3 Z 3 NoVAG befreit 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.

Die Befreiungsbestimmung wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000) in dieser Form eingefügt. Vorher war von „*Miet- und Platzkraftwagen*“ die Rede. Die diesbezüglichen Erläuterungen (311 d.B. (XXI. GP) zu Art. 18 Z 1) führen dazu aus:

Die Umformulierungen in § 3 Z 3 stehen mit Änderungen im Gelegenheitsverkehrsgesetz im Zusammenhang.

Bei der angesprochenen Änderung handelt es sich offenbar um die Neuformulierung des § 3 Abs. 1 Z 4 Gelegenheitsverkehrs-Gesetz 1996 (BGBl. Nr. 112/96) durch BGBl. I Nr. 116/1998. Daraus ergibt sich, dass bei der Auslegung auf die Bestimmungen des Gewerberechtes und hier im speziellen des Gelegenheitsverkehrs-Gesetzes 1996 Rücksicht zu nehmen ist.

§ 3 Abs. 1 Gelegenheitsverkehrs-Gesetzes 1996 lautet mit Wirksamkeit ab 17. Februar 2006 (Fassung BGBl. I Nr. 24/2006):

*Konzessionen für die **gewerbsmäßige** Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen (§ 2 Abs. 1) dürfen nur für folgende Arten des gewerbsmäßigen Gelegenheitsverkehrs erteilt werden:*

- 1. für die Personenbeförderung mit Omnibussen, die zu jedermanns Gebrauch unter Einzelvergebung der Sitzplätze an öffentlichen Orten bereitgehalten oder angeboten werden (Ausflugswagen-Gewerbe; ein auf das Gebiet einer Gemeinde beschränktes Ausflugswagen-Gewerbe heißt Stadtrundfahrten-Gewerbe); oder*
- 2. für die Beförderung eines geschlossenen Teilnehmerkreises mit Kraftfahrzeugen (Omnibussen oder Personenkraftwagen), unter Beistellung des Lenkers auf Grund besonderer Aufträge (Bestellungen) (**Mietwagen-Gewerbe**); oder*
- 3. für die Personenbeförderung mit Personenkraftwagen, die zu jedermanns Gebrauch an öffentlichen Orten bereitgehalten werden oder durch Zuhilfenahme von Fernmeldeeinrichtungen angefordert werden (mit Kraftfahrzeugen betriebenes Platzfuhrwerks-Gewerbe (**Taxi-Gewerbe**)); diese Gewerbeberechtigung umfasst auch die alleinige Beförderung von Sachen, die von einer Person ohne Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel getragen werden können; oder*
- 4. für die Beförderung der Wohngäste (Pfleglinge) und der Bediensteten von Gastgewerbebetrieben mit Beherbergung von Gästen, von Heilanstalten, von Erholungsheimen u. dgl. durch die Kraftfahrzeuge dieser Unternehmen vom eigenen Betrieb zu Aufnahmestellen des öffentlichen Verkehrs und umgekehrt sowie für die Beförderung der nicht in Beherbergung genommenen Gäste von Gastgewerbebetrieben gemäß § 111 GewO 1994 durch Kraftfahrzeuge dieser Unternehmen vom eigenen Betrieb zu Aufnahmestellen des öffentlichen Verkehrs und umgekehrt oder von ihrer Unterkunft und umgekehrt (**Gästewagen-Gewerbe**).*

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Einschränkung des Gästewagen-Gewerbes (Beförderung von nicht in Beherbergung genommenen Gästen nur in Gemeinden, in denen kein zur Ausübung des Taxi-Gewerbes berechtigter Gewerbetreibender den Standort einer Gewerbeberechtigung oder eine weitere Betriebsstätte begründet hat) wurde bereits mit Wirksamkeit 1. Juni 1998 aus dem Gesetz entfernt (BGBl. I Nr. 116/1998). Der Argumentation der Abgabenbehörde 1. Instanz kann deshalb in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

Prinzipiell gilt für diese Gewerbebezüge die Gewerbeordnung 1994 (kurz GewO, BGBl. Nr. 194), mit der Maßgabe, dass die Gewerbe nach dem Gelegenheitsverkehrsgesetz als bewilligungspflichtige gebundene Gewerbe gelten (§ 1 Abs. 2 Gelegenheitsverkehrs-Gesetz 1996). Davon ist nur die **gewerbsmäßige** Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen betroffen (§ 3 Abs. 1 leg.cit).

Eine Tätigkeit wird gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist (§ 1 Abs. 1 und 2 GewO).

Für den Begriff der **Gewerbsmäßigkeit** - der nicht mit dem umsatzsteuerlichen Begriff der **Gewerblichkeit** identisch ist (siehe Entscheidung zur RV/0212-S/08) - ist die Erzielung eines

unmittelbaren Ertrages nicht erforderlich. Diese ist nämlich schon bei der Absicht gegeben, einen sonstigen, insbesondere auch einen bloß mittelbaren wirtschaftlichen, Vorteil zu erzielen (vgl. VwGH 9.8.1986, 85/15/0366). So hat das Höchstgericht etwa entschieden, dass die unter Beistellung eines Lenkers durchgeführte Beförderung von an Schikursen teilnehmenden Kindern durch den Betreiber der Schischule von deren Hotelunterkünften zum Schischulsammelplatz - auch wenn sie unentgeltlich war - zumindest der Erreichung eines Wettbewerbsvorteils bzw. der Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit des Schischulbetriebes dient. Damit sei die Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils beabsichtigt gewesen, woraus hervorleuchte, dass die Unentgeltlichkeit allein nicht geeignet sei, die Gewinnerzielungsabsicht und damit die Gewerbsmäßigkeit einer Leistung von vornherein auszuschließen (*Kinscher/Pallege-Barfuß*, GewO⁷, § 1 [Anm 51f] unter Berufung auf VwGH 13.10.1993, 92/03/0054).

Auch die regelmäßige Beförderung von Personen in die Nähe eines Gastgewerbebetriebes wurde vom VwGH als gewerbsmäßig qualifiziert, selbst wenn sie unentgeltlich ist, damit aber eine Belebung des Geschäftsbetriebes und somit eine Steigerung des Gewinnes des Gastgewerbebetriebes erreicht werden soll, da die Absicht vorliegt, einen sonstigen wirtschaftlichen Vorteil im Sinne des § 1 Abs. 2 GewO zu erzielen (VwGH 28.6.1989, 88/03/0077).

Damit lässt sich zusammenfassend feststellen, dass sowohl die Beförderung von Wohn- bzw. Beherbergungsgästen wie auch von bloßen Tages- bzw. Lokalgästen unter die Bestimmungen des Gästewagen-Gewerbes zu subsumieren ist. Das trifft unabhängig davon zu, ob für diese Beförderungsleistung eine gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt oder die Leistung bloß als Zusatzleistung zum Gastgewerbeangebot (Unterbringung, Verpflegung) erbracht wird.

2.2.2 Ausschließlichkeit

Im konkreten Fall gesteht der Berufungswerber selbst zu, dass die Nutzung des Audi A6 im Ausmaß von zumindest 14% nicht in der gewerbsmäßigen Personenbeförderung lag. Es erhebt sich deshalb die Frage, ob die steuerliche Begünstigung trotz einer Alternativnutzung zusteht oder ob diese schädlich ist.

Dazu äußerte das **Bundesministerium** für Finanzen die Meinung, Voraussetzung für die Befreiung von der Normverbrauchsabgabe sei, dass das Fahrzeug zu **mindestens 80%** für den begünstigten Zweck verwendet wird (BMF 6.4.1993, 14 0609/2-IV/14/93 in RdW 1993, 166 sowie aktuell Rz 196f NoVAR).

Das Gesetz enthält dazu keine klaren Ausführungen, sondern spricht nur allgemein von „Miet-, Taxi- und Gästewagen“. Die Erläuterungen anlässlich der Einführung des NoVAG (AB 351 d.B. XVIII. GP) verweisen bezüglich der Definition dieser Begriffe auf § 2 Z 4

Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952 (kurz KfzStG 1952; BGBl. Nr. 695/1991) sowie VwGH 19.10.1981, 17/1321/79.

Diesen Quellen sind – umgelegt auf die aktuelle Rechtslage - die folgenden Aussagen zu entnehmen (bezüglich der Details darf auf die Ausführungen in den jeweiligen höchstgerichtlichen Entscheidungen verwiesen werden).

- Unter den Begriffen Miet-, Taxi- und Gästewagen sind Fahrzeuge zu verstehen, mit welchen die entsprechenden Gewerbe im Sinne des § 3 Gelegenheitsverkehrs-Gesetz 1996 ausgeübt werden (VwGH 19.10.1981, 17/1321/79).
- Die Befreiungsbestimmung ist allein von der Art der Verwendung abhängig. Es ist dabei aber **nicht** notwendig, dass das entsprechende Fahrzeug **ausschließlich** zur Ausübung dieser Gewerbe verwendet wird (VwGH 7.11.1956, 916/55 und VwGH 19.10.1955, 1079/54).
- Wenn und solange ein Kraftfahrzeug der Erzielung von Einnahmen im Wege der erwähnten Gewerbe gewidmet ist und diesem Zwecke tatsächlich dient, kann es nicht abträglich sein, wenn das Fahrzeug etwa zwecks Überholung oder Reparatur zu einer Werkstätte fährt oder von dieser wieder an seinen Standort zurückfährt oder wenn **ausnahmsweise** seine widmungsfremde, **vorübergehende** Verwendung notwendig wird.

Aussagen, ab welchem konkreten Ausmaß die Alternativverwendung schädlich sein soll, finden sich nicht. Im vom Höchstgericht entschiedenen Fall stand es außer Zweifel, dass dieser Anteil „vorwiegend“ war, was als schädlich beurteilt wurde (VwGH 19.10.1955, 1079/54).

Aus diesen Aussagen und aus dem Sinn des Gesetzes ergibt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat, dass die gewerbsmäßige Nutzung nicht ausschließlich erfolgen muss. Jede andere Nutzung darf aber nur **ausnahmsweise** und **vorübergehend** erfolgen.

Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass jede Alternativnutzung, die zum einen planmäßig und zum anderen auf Dauer angelegt ist, als schädlich zu beurteilen sein wird. Das kann auch schon dann der Fall sein, wenn dieser Anteil unter 20% liegt.

2.2.3 Nachweisführung

Bei der hier relevanten Bestimmung des § 3 Z 3 NoVAG handelt es sich um eine Befreiungsbestimmung und damit um eine steuerliche Begünstigung.

Das Gesetz verlangt den **Nachweis** des begünstigten Verwendungszweckes. Bis 30. Dezember 2004 galt, dass der begünstigte Verwendungszweck „*auf Grund des Zulassungsverfahrens*“ nachzuweisen war. Diese Detaillierung fand sich im KfzStG 1952 noch nicht. Die Erläuterungen führen dazu aus (AB 351 d.B. XVIII. GP):

Der Nachweis des Verwendungszwecks hat auf Grund des Zulassungsscheins zu erfolgen, in dem der betreffende Verwendungszweck ausgewiesen ist.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (kurz AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004) wurde die Vorschrift bezüglich der Form der Nachweisführung beseitigt. Die Erläuterungen bemerken dazu (686 d.B. XXII. GP zu Art. XII):

*Ein Teil der Befreiungen, die im § 3 Z 3 (Anm. NoVAG) genannt werden, sind im Zulassungsverfahren nicht nachzuweisen, sondern nur auf Grund anderer Nachweisführung. Die geänderte Formulierung trägt diesem Umstand Rechnung. Im Zuge des Vergütungsantrages an das Finanzamt ist daher eine entsprechende Nachweisführung zu erbringen, wobei **neben der bisher im Gesetz genannten** („auf Grund des Zulassungsverfahrens“) **auch andere Nachweise zulässig sind**.*

Den Befreiungswerber trifft die Verpflichtung zur Mitwirkung bzw. zum Beweis der behaupteten Nutzung somit in zweierlei Hinsicht :

- Zum einen ist die Befreiung schon aufgrund der gesetzlicher Vorschrift des § 3 Z 3 NoVAG an seine Nachweisführung geknüpft.
- Zum anderen tritt bei begünstigenden bzw. antragsgebundenen Bestimmungen die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber der Behauptungs-, Beweisbeschaffungs- und Mitwirkungsverpflichtung des Begünstigungswerbers in den Hintergrund (vgl. *Ritz*, BAO³, § 115 Tz 12).

Über die Art der Nachweisführung für Belange der NoVA existiert keine einschlägige Judikatur. Das Höchstgericht hat sich aber etwa zur Nachweisführung im Zusammenhang mit der Nutzung von Kraftfahrzeugen im Sinne des § 4 Abs. 2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Euro-Steuerumstellungsverordnung; BGBl. II Nr. 416/2001) geäußert. Nach dieser Bestimmung ist nur ein Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen, wenn die monatliche Fahrtstrecke für Privatfahrten **nachweislich** nicht mehr als 500 km beträgt. Dazu hat der VwGH ausgesprochen, dass das Gesetz **keine Einschränkung der Beweismittel** kenne. Damit könne die Nachweisführung außer mit einem Fahrtenbuch auch mit anderen Beweismitteln geführt werden, aus denen sowohl die Tatsache wie auch das Ausmaß der Verwendung für den begünstigten Zweck hervorgeht. Ist das diesbezügliche Vorbringen aber nur allgemein gehalten und nicht in der Lage, die konkrete Zahl der Fahrten und dabei zurückgelegten Kilometer zu bezeichnen, welche auf den begünstigten Zweck entfallen, so kann der Nachweis nicht als erbracht beurteilt werden (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Folgt man dieser Rechtsprechung, so ist für die Nachweisführung zwar nicht die Vorlage eines Fahrtenbuches erforderlich, wohl aber die anderer Beweismittel, mit denen die in einem Fahrtenbuch normalerweise festzuhaltenden Umstände nachvollzogen werden können. Dazu

zählen die Zuordnung aller Fahrten unter zweifelsfreier Angabe von Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt (vgl. *Aigner/Renner*, SWK 15/2006, S 465; *Renner*, SWK 27/2008, S 728 unter Berufung auf Lehre und die Rechtsprechung des BFH). Diese Beweismittel dürfen nicht im nachhinein erstellt werden. Sie müssen vielmehr zeitnah, vollständig und übersichtlich gesammelt werden.

Der Berufungswerber führte kein Fahrtenbuch und geht davon aus, dies sei nicht erforderlich:

2.2.3.1 Die Führung eines Fahrtenbuches sei angesichts der großen Anzahl von Kurzstreckenfahrten nicht zumutbar.

Dem vermag der Unabhängige Finanzsenat schon deshalb nicht zu folgen, da sich aus der Rekonstruktion der Nutzung (Punkt 1.1) klar ergibt, dass nur bei einem Teil der Fahrten von Kurzfahrten gesprochen werden kann. Der Berufungswerber erläutert auch nicht näher, was daran unzumutbar sein soll, ein Fahrtenbuch im geschlossenen und geschützten Pkw mitzuführen und darin zeitnah entsprechende Eintragungen vorzunehmen. Mit Zeitdruck allein kann eine solche Unzumutbarkeit nicht gerechtfertigt werden.

Dazu kommt, dass wie hier im Fall der abwechselnden Benützung eines Fahrzeuges durch mehrere Personen schon das KFG zumindest solche Aufzeichnungen vorsieht, die es einwandfrei ermöglichen, den Lenker festzustellen (§ 103 Abs. 2 KFG).

Es war dem Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich die Quelle für die Behauptung des Berufungswerbers zu eruieren, es sei allgemein bekannt, dass bei einer derart großen Anzahl von Fahrten, die darüber hinaus von unterschiedlichen Personen durchgeführt werden, die Genauigkeit der Fahrtenbucheintragungen im Allgemeinen gering sei. Sie konnte deshalb keinen Einfluss auf die Entscheidung haben.

2.2.3.2 Das Fahrzeug diene nahezu ausschließlich der Gästebeförderung. Der Nachweis sei auch auf anderem Wege möglich. Als Nachweisführung stellte der Berufungswerber in der Folge die unter Punkt 1.1 ersichtliche Rekonstruktion der Nutzung zur Verfügung.

Mit dieser Argumentation übersieht der Berufungswerber, dass gerade die Rückrechnung und Rekonstruktion von Fahrten ein Jahr nach der tatsächlichen Nutzung niemals dem gesetzlichen Erfordernis des „Nachweises“ genüge tun kann. Gerade das wollte der Gesetzgeber nämlich mit dem Erfordernis der Nachweispflicht verhindern. Daran vermögen auch die nunmehr vorgelegten Bestätigungen von zwei Bediensteten sowie eines Liftwartes nichts zu ändern. Diese sind aufgrund der von vornherein vagen Angaben und zeitlichen Überschneidungen wenig aussagekräftig und keinesfalls dazu geeignet, ein bestimmtes Nutzungsausmaß nachzuweisen.

Der Berufungswerber gab im Vorlageantrag zur Umsatzsteuer vom 15. April 2008 an, Fahrten im Zusammenhang mit dem Hotel ließen sich im Einzelnen hinsichtlich des Zeitpunktes der Durchführung nachweisen. Für Fahrten im Zusammenhang mit dem Pub wurde nicht einmal eine solche Behauptung aufgestellt.

Auch auf die nochmalige Aufforderung, **alle** Unterlagen, die als Basis für die Schätzung der Verwendung des Audi A6 dienten, und **alle** vorhandenen Nachweise für die entsprechende begünstigte Nutzung des streitgegenständlichen Audi A6 sowohl für die Beherbergungsgäste wie auch für die Restaurant- und Pub-Gäste vorzulegen, reagierte der Berufungswerber nur mit den beschriebenen und eher unverbindlich gehaltenen Bestätigungen.

2.2.4 Ergebnis

Bei der Befreiung von der NoVA und der damit zusammenhängenden Erstattung handelt es sich um eine Begünstigungsbestimmung. Voraussetzung ist die gewerbsmäßige Nutzung als Miet-, Taxi- oder Gästewagen (*Punkt 2.2.1*). Jede andere Form der Nutzung darf nur ausnahmsweise und vorübergehend erfolgen (*Punkt 2.2.2*). Diese Voraussetzungen sind nachzuweisen (*Punkt 2.2.3*).

Im konkreten Fall ist es unbestritten, dass das Fahrzeug auch zu anderen als gewerbsmäßigen Zwecken genutzt wurde.

Das schon vom Berufungswerber selbst mit rund 3.300 km bzw. 14% ermittelte Ausmaß liegt allein aufgrund der Anzahl der gefahrenen Kilometer in einem Bereich, der nur mehr schwer als ausnahmsweise und vorübergehend beurteilt werden kann. Der Umfang deutet vielmehr darauf hin, dass die nicht begünstigte Nutzung planmäßig und auf Dauer angelegt erfolgte, entspricht er doch einer durchschnittlichen Tageskilometerleistung von etwa 9 Kilometern. Erhöht sich dieser Anteil auch nur um wenige Kilometer täglich, was bei den vagen Angaben nicht ausgeschlossen werden kann, führt das schnell dazu, dass selbst ein Ausmaß von 20% für nicht begünstigte Zwecke überschritten wird.

Diese Tatsache wiegt deshalb so stark, als die begünstigte Nutzung nicht als einwandfrei nachgewiesen angesehen werden kann. Bei der vom Berufungswerber gewählten Form der Rekonstruktion der Nutzung ist es nämlich keinesfalls sichergestellt, dass die angegebenen Kilometer richtig zugeordnet wurden. Die Berechnung wurde unstrittig nicht zeitnah sondern erst nach der Schlussbesprechung Ende 2007 erstellt. Andere Beweise wurden nur im Zusammenhang mit den „Hotelfahrten“ angeboten. Für den Bereich der Pub-Gäste trifft dies nicht zu. Zu diesem Bereich existiert damit auch dem Vorbringen des Berufungswerbers nach nur die obige Rückrechnung.

Die Angaben in den vorliegenden Bestätigungen sind sehr allgemein gehalten und nicht in der Lage, die konkrete Zahl der Fahrten und die dabei zurückgelegten Kilometer zu bezeichnen,

welche auf den begünstigten Zweck entfallen. Wenn die ausstellenden Personen die Quantität der Nutzung mit Begriffen wie *laufend, regelmäßig, zumeist, meist, relativ, zahlreich* oder *üblicherweise* umschreiben, so ist das zu einer Nachweisführung nicht geeignet. Das geht etwa auch aus der Bezifferung der Häufigkeit der Fahrten für das Pub mit kürzerer Entfernung *zwischen 3 und 8 Fahrten* sehr deutlich hervor.

Zusammengefasst kommt der Unabhängige Finanzsenat deshalb in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass eine Nutzung des Audi A6 allroad quattro als Miet-, Taxi- oder Gästewagen zwar gegeben war. Sie wurde aber trotz Zumutbarkeit **nicht** in dem Maß nachgewiesen, dass von einer **fast ausnahmslos begünstigten Nutzung** ausgegangen werden kann.

Die Befreiung steht deshalb im Ergebnis nicht zu, weshalb die Abweisung des Antrages durch das Finanzamt zu bestätigen war.

Salzburg, am 29. Jänner 2009