



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 22. Jänner 2007 betreffend Normverbrauchsabgabe für den Monat März 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw., die ein Hotel betreibt, stellte mit dem am 29.11.2006 beim Finanzamt eingelangten Vordruck den Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe (kurz: NoVA) für den Monat März 2005 für ein näher bezeichnetes Kraftfahrzeug (der Beilage zufolge war die NoVA von der Leasinggeberin abgeführt worden). Mit Bescheid vom 22.1.2007 über die „Festsetzung der Normverbrauchsabgabe“ für den Monat März 2005 wurden die Vergütung wie auch die Normverbrauchsabgabe mit „0,00 Euro“ angesetzt. Begründend wurde auf die Niederschrift vom 17.1.2006 (wohl: 17.1.2007) verwiesen. Eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe könne daher nicht gewährt werden „Die Festsetzung für den Monat März 2005“ erfolge „mit „NULL!“.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, dass das Hoteltaxi nicht – wie im Prüfungsbericht vom 17.1.2007 dargestellt sei – fast ausschließlich, sondern eben wirklich ausschließlich zur Gästebeförderung eingesetzt werde. Die Führung eines Fahrtenbuches erscheine daher „wohl unnötig“. Der Umstand der ausschließlichen Nutzung könne ohne Weiteres durch Zeugenbefragung der jeweiligen Fahrer „nachweislich“ geklärt werden.

Mit Schreiben vom 18.4.2007 wies das Finanzamt darauf hin, dass nach den Feststellungen der Betriebsprüfung kein entsprechender Nachweis (Fahrtenbuch oder anderweitige Unterlagen) vorgelegt werden konnte. Die Antragstellerin werde ersucht, den in der Berufung angebotenen Nachweis der begünstigten Nutzung durch Vorlage von entsprechenden Aufstellungen der jeweiligen Fahrer zu erbringen.

Dazu wurde mit Schreiben vom 21.5.2007 ausgeführt: Das Hoteltaxi werde ausschließlich für Fahrten zwischen Hotel und B-Bahn zur Gästebeförderung verwendet. Für die Fahrten würden vorwiegend die Hotelportiers C und D eingesetzt. Die Besorgungen für das Hotel würden mit einem eigens dafür vorgesehenen Kastenwagen durchgeführt, damit der neu angeschaffte Bus eben nur für die Gästetransporte verwendet werden könne. Ein Fahrtenbuch sei, wie bereits dargestellt worden sei, nicht geführt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt die Begründung, dass der Nachweis der Erfüllung des begünstigten Zwecks (§ 3 Z 3 NoVAG) weder im Prüfungs- noch im Vorhalteverfahren erbracht worden sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde auf die Ausführungen der Berufung sowie des Ergänzungsschreibens vom 21.5.2007 verwiesen. Es seien zwei Mitarbeiter benannt worden, die als Zeugen befragt werden könnten. Um die Gäste des Hotels „und teilweise jene der E“ transportieren zu können, hätte ein weiteres Fahrzeug angeschafft werden müssen. Der Gratistransport der Gäste vom Hotel zur B-Bahn und zurück werde auf der Homepage angeboten. Selbst daraus könne ersehen werden, dass ein Hoteltaxi fast ausschließlich für Gästetransporte verwendet werde. Für sonstige Besorgungen stünde ein Kastenwagen zur Verfügung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 3 Z 3 des Normverbrauchsabgabegesetzes (NoVAG) sind von der Normverbrauchsabgabe ua. „Taxi- und Gästewagen“ befreit. Die Befreiung erfolgt im Wege der Vergütung (§ 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 NoVAG ist eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe dem Empfänger der Leistung auf Antrag zu *vergüteten*, wenn eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 NoVAG vorliegt. Hingegen ist die Normverbrauchsabgabe (als Selbstberechnungsabgabe) *festzusetzen*, wenn eine Anmeldung zur Abgabe nicht eingereicht worden ist oder sich die Anmeldung als unvollständig oder unrichtig erweist (§ 201 BAO iVm § 11 NovAG).

2.) Kann einem zeitgerechten Antrag auf Vergütung der NoVA – mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen – nicht entsprochen werden, ist der Antrag als unbegründet abzuweisen. Eine Festsetzung der Abgabe (gemäß § 201 BAO) ist nicht vorzunehmen. Da das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid im Grunde auch gar keine „Festsetzung“ einer Abgabe vorgenommen hat (das Kästchen „Die Normverbrauchsabgabe wird wie folgt festgesetzt:“ ist nicht angekreuzt), kann und muss der angefochtene Bescheid – ungeachtet seiner einleitenden Bezeichnung und des abschließenden Teils seiner Begründung – als ein Bescheid verstanden werden, mit dem der Antrag vom 29.11.2006 auf Vergütung abgewiesen worden ist (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0144, allerdings zu einem anders gelagerten Sachverhalt).

3.) Voraussetzung einer Vergütung ist, dass der begünstigte Verwendungszweck *nachgewiesen* wird (§ 3 Z 3 NoVAG).

a.) Der Nachweis der begünstigten Verwendung des Fahrzeugs ist gegenüber der *Abgabenbehörde* zu erbringen. Der Ansicht, dass die Inanspruchnahme der Befreiung zB für Gäste-wagen zur *Voraussetzung* hätte, dass der begünstigte Verwendungszweck bereits im Zulassungsverfahren angegeben wurde (NoVAR Rz. 206), kann daher nicht (mehr) gefolgt werden.

b.) Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Das abgabenrechtliche Beweisverfahren ist somit vom Grundsatz der Unbeschranktheit der Beweismittel beherrscht, weiters vom Grundsatz der Gleichwertigkeit der Beweismittel, der freilich nur so verstanden werden kann, dass Beweismittel potentiell gleichwertig sind, nach Lage des einzelnen Falles und im Verhältnis zueinander (im Ergebnis) aber – je nach Beweiskraft – durchaus unterschiedlich gewertet (gewürdigt) werden können.

c.) Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihre Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein *Beweis* nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die *Glaubhaftmachung*.

Die Glaubhaftmachung unterliegt – wie der Beweis (im strengen Sinn) – den Regeln der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO). Voraussetzung für das Hinreichen einer (bloßen) Glaubhaftmachung ist, dass dem Abgabepflichtigen ein Beweis nicht zugemutet werden kann. Die Glaubhaftmachung hat darüber hinaus – anders als die Beweisführung – nur den Nachweis der Wahrscheinlichkeit eines behaupteten Sachverhalts zum Gegenstand (VwGH 27.02.2002, 97/13/0201). Sie bezieht sich folglich – abhängig von der Zumutbarkeit einer Be-

weisführung (im strengen Sinn) – auf das von der Abgabenbehörde im Einzelfall anzulegende Beweismaß.

d.) Bereits aus dem allgemeinen Verfahrensrecht ergibt sich die Regel, dass eine *verstärkte Mitwirkungspflicht* des Abgabepflichtigen für Tatsachen besteht, hinsichtlich deren Beweis und Glaubhaftmachung der Abgabepflichtige „entschieden näher an der Sache“ steht als die Abgabenbehörde (VwGH 03.05.2000, 99/13/0186). § 3 Z 3 NoVAG bringt eine solche Wertung des Gesetzgebers explizit zum Ausdruck.

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

4.) Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH tritt der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhalts bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (dazu zählen auch Vergütungen) insofern in den Hintergrund, als der Partei eine *besondere Behauptungslast* obliegt. Es liegt an der Partei, selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. In Fällen, in denen der Abgabepflichtige Behauptungen aufstellt, die der Wirklichkeit entsprechen können, bei denen aber die Abgabenbehörde die Auffassung vertritt, dass sie zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen sind, ist es erforderlich, dass der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert wird (VwGH 31.03.1999, 98/16/0321).

5.) In der – vom steuerlichen Vertreter der Bw. mitunterzeichneten – Niederschrift vom 17.1.2007 wurde festgehalten, dass das Fahrzeug „lt. Angaben“ der Bw. „fast ausschließlich“ zur Gästebeförderung verwendet wird (Personenbeförderung vom Hotel zur B-Bahn und retour). Nach dem Vorbringen der Berufungsschrift wurde das Fahrzeug hingegen nicht „fast ausschließlich“, sondern „eben wirklich ausschließlich“ zur Gästebeförderung eingesetzt. Unbestritten ist, dass ein Fahrtenbuch nicht geführt wurde (Vorlageantrag) bzw. die Führung

eines Fahrtenbuchs als „unnötig“ empfunden wurde (Berufung). Der Feststellung (des Finanzamts), dass bei der Betriebsprüfung auch „anderweitige Unterlagen“ nicht vorgelegt werden konnten, wurde nichts entgegen gesetzt. Dem Ersuchen (des Finanzamts), den in der Berufung angebotenen „Nachweis der begünstigten Nutzung“ durch Vorlage von entsprechenden Aufstellungen der jeweiligen Fahrer zu erbringen, wurde nicht nachgekommen. Im Schreiben vom 21.5.2007 wurde lediglich ausgeführt, dass für die nach Ansicht der Bw. begünstigten Fahrten „vorwiegend“ zwei namentlich genannte Hotelportiere eingesetzt worden sind.

6.) Mit dem Schreiben des Finanzamts vom 18.4.2007 ist die Bw. somit ein weiteres Mal zur Nachweisführung hinsichtlich der begünstigten Verwendung des Fahrzeugs aufgefordert worden. Ein Nachweis wurde nicht erbracht, ein Antrag auf Einvernahme der beiden Fahrer nicht gestellt. Selbst wenn man der Ansicht sein wollte, dass es sich bei der Bekanntgabe der Namen der beiden Fahrer um Beweisanträge im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO handeln sollte, wäre dem Erfordernis, die Anschrift der Zeugen sowie das unter Beweis zu stellende Thema genau zu bezeichnen, nicht entsprochen. Nach dem Vorbringen vom 21.5.2007 sind die beiden Fahrer für die Fahrten zur B-Bahn nur „vorwiegend“ eingesetzt worden. In welchem Maße Fahrten durch andere Fahrer (ggf. zu anderen Zwecken) stattgefunden haben, wurde nicht erläutert.

7.) Festzuhalten ist daher, dass der – der Bw. (und nicht etwa der Abgabenbehörde) auferlegte – Nachweis einer begünstigten Verwendung des Fahrzeugs ab März 2005 nicht erbracht worden ist. Ein Fahrtenbuch wurde nicht vorgelegt. Es wurden auch keinerlei andere zeitnahe Beweismittel geschaffen und vorgelegt, die es der Bw. ermöglicht hätten, den ihr obliegenden Nachweis zu führen. Abgesehen davon, dass es die Bw. (noch in ihrem Schreiben vom 23.2.2007) dem Aufgabenbereich der Abgabenbehörde überantwortet ansah, den Umstand der ausschließlichen Nutzung des Fahrzeugs *von Amts wegen* zu klären, wurde auch mit dem Vorbringen, wonach das Kraftfahrzeug „vorwiegend“ von den genannten Personen gesteuert wurde, noch kein Nachweis des Inhalts erbracht, dass das Fahrzeug tatsächlich *ausschließlich* bzw. fast *ausschließlich* als Gästewagen verwendet wurde, zumal der Antrag auf Vergütung erst am 29.11.2006 eingebbracht wurde und die Bw. keinen Versuch unternommen hat, zu erklären, weshalb sie zunächst selbst der Ansicht gewesen ist, dass das Fahrzeug nur „fast“ ausschließlich für begünstigte Zwecke verwendet wurde (Niederschrift; § 168 BAO iVm § 292 Abs. 1 ZPO). Im Übrigen befindet sich die E direkt an F. Wie die Bw. im Vorlageantrag ausgeführt hat, wird das Fahrzeug „teilweise“ auch dazu verwendet, um Gäste der E transportieren zu können. Bei diesen Fahrten wird es sich nur schwerlich um Transporte zur B-Bahn gehandelt haben. Nur solche Fahrten wurden aber andererseits nach dem ursprünglichen Vorbringen der Bw. unternommen.

Die Berufung war schon aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

8.) Der – hier strittige – Vergütungsanspruch des § 3 Z 3 NoVAG bezieht sich auf „Gästewagen“. Nach Ausweis der Akten verfügt die Bw. seit dem 9.3.2005 über einen Gewerbeschein für das Gästewagen-Gewerbe, und zwar für „NN PKW“.

Was als Gästewagen-Gewerbe zu verstehen ist, ergibt sich aus dem Gelegenheitsverkehrs-gesetz (GelVerkG). § 3 Abs. 1 Z 4 des genannten Gesetzes erfasst (in Einklang mit dem Wortlaut des Gewerbescheins der Bw.) die Beförderung der Wohngäste vom eigenen Betrieb zu Aufnahmestellen des öffentlichen Verkehrs und umgekehrt, nicht aber beispielsweise die Beförderung von Hotelgästen zu Aufstiegshilfen von Schifahrern (für Zwecke der Sportaus-übung).

Wären unter Gästewagen iSd § 3 Z 3 NoVAG nur Fahrzeuge iSd § 3 Abs. 1 Z 4 des GelVerkG zu verstehen (so NoVAR Rz. 196), dürften – für die Beurteilung der Steuerbefreiung – auch nur Fahrten von und zu Aufnahmestellen des *öffentlichen Verkehrs* herangezogen werden, nicht aber Fahrten, wie sie im vorliegenden Fall zur Beurteilung standen (Fahrten vom Hotel der Bw. zur B-Bahn bzw. von der E zum Hotel). Dem öffentlichen Verkehr dient ein Unternehmen, wenn seine Beförderungsleistungen jederzeit einer unbegrenzten Allgemeinheit zur Verfügung stehen, wie dies auf dem Gebiete der Personen- und der Güterbeförderung etwa bei Eisenbahnen, Straßenbahnen und ähnlichen Einrichtungen der Fall ist, Betriebs- und Beförderungspflicht besteht und das Unternehmen nur Tarife anwenden darf, die von der zuständigen Genehmigungsbehörde für allgemein verbindlich erklärt worden sind (VwGH 06.04.1988, 87/13/0131; VwGH 28.05.1986, 85/13/0125). Würde die Beförderung von Hotelgästen zu Schiliften, Bädern usgl. als Beförderungsleistung des Hotelwagen-Gewerbes anzusehen sein, bedürfte es auch keineswegs der Aussage (NoVAR Rz. 197), dass solche Fahrten – über die in § 3 Abs. 1 Z 4 GelVerkG genannten Beförderungsleistungen „hinaus“ – in die von der Verwaltungspraxis angenommene 80%-Grenze eingerechnet werden. Dabei kann es (im vorliegenden Fall) dahin gestellt bleiben, ob eine 80%-Grenze dem Gesetz entspricht (ablehnend etwa UFS 29.01.2009, RV/0550-S/08).

9.) Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Juni 2009