



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X GmbH, Anschrift, vertreten durch Steuerberater, vom 29. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Juni 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt 2 Appartementshäuser und stellte mit dem am 15. Dezember 2005 beim Finanzamt eingelangten Vordruck den Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe (kurz: NoVA) für den Monat Oktober 2005 für ein näher bezeichnetes Kraftfahrzeug.

In weiterer Folge wurde der beantragte Vergütungsbetrag auf dem Abgabenkonto der Berufungswerberin gutgebucht.

Anlässlich einer im Jahr 2006 durchgeführten Außenprüfung wurde im Bericht des Prüfers unter Tz 1 nachstehende Feststellung getroffen:

„Im Oktober 2005 wurde ein Auto angeschafft. Da dieses Fahrzeug als Gästewagen zum Einsatz gelangt, wurde die bezahlte NoVa in Höhe von 5.432,79 € rückvergütet. Voraussetzung für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 NoVAG ist, dass das Fahrzeug

zumindest zu 80 % der Beförderung von Hotelgästen dient. Zum Nachweis für diese 80%ige Nutzung wurde vom Geschäftsführer ein Fahrtenbuch geführt. Dieses weist jedoch zahlreiche Mängel und Unstimmigkeiten auf. So ist nicht ersichtlich, zu welchen Zwecken die Fahrten durchgeführt wurden, nämlich ob zur Personenbeförderung oder zu sonstigen betrieblichen Zwecken. Weiters ist nicht ersichtlich, welche Personen befördert wurden. An manchen Tagen wurde das Fahrzeug vollgetankt, obwohl lt. Fahrtenbuch keine Fahrten unternommen wurden. Teilweise erfolgten die Treibstofftankungen an Orten, die lt. Fahrtenbuch weder angefahren wurden noch an der Fahrtstrecke lagen. Am 4.7.2006 enden die Kilometeraufzeichnungen bei KM 10.390. Am 5.7. 2006 beginnen sie bei KM 10.252. Aufgrund des Vergleiches der gefahrenen Kilometer mit den Tankfüllungen ergeben sich unregelmäßige Spritverbräuche zwischen 3,2l/100 KM und 24,43 l/100 KM. Bei einigen Fahrten ist die gefahrene Kilometerzahl lt. Fahrtenbuch wesentlich geringer als sie tatsächlich ist. Aufgrund dieser Mängel und Unstimmigkeiten wird das Fahrzeug nicht als Gästewagen anerkannt. Eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 3 NoVAG liegt somit nicht vor."

In weiterer Folge wurde mit Ausfertigungsdatum vom 3. Jänner 2007 ein Bescheid über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe erlassen.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Das Finanzamt hat der Berufung gegen diesen Bescheid sodann im Rechtsmittelverfahren Folge gegeben und ersatzlos aufgehoben (Ausfertigungsdatum des Bescheides 10. Juni 2009).

Mit dem streitgegenständlich angefochtenen Bescheid vom 18. Juni 2009 wies das Finanzamt sodann den Antrag auf Vergütung der Normverbrauchsabgabe vom 15. Dezember 2005 ab und zog als Begründung im wesentlichen die unter Tz 1 des Berichtes über die Außenprüfung getroffenen Feststellungen heran.

In der Berufung (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29. Juni 2009) gegen diesen Bescheid wurde unter Verweis auf die Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2. Jänner 2007 und vom 26. Februar 2007 begründend ausgeführt, das Touristikgeschäft sei in der warmen Jahreszeit sehr schwierig, weshalb in dieser Zeit geführte Wanderungen und Ausflüge angeboten würden. Alle Familienmitglieder hätten die Ausbildung zum Wanderführer abgelegt und so würden wöchentlich Fahrten zu diversen Ausflugszielen zurückgelegt. Im Winter würden Fahrten zu diversen Skigebieten offeriert. Ebenso würden die Gäste vom und zum Flughafen befördert. Das Fahrzeug werde tatsächlich fast ausschließlich zur Gästebeförderung herangezogen.

Bei dem seitens der Betriebsprüfung als mangelhaft beurteilten Fahrtenbuch handle es sich um Reiseaufzeichnungen, die teils bis zu einem Monat nachträglich nach der jeweiligen Fahrt

geschrieben worden seien. Die Kilometerstände könnten aus diesem Grund manchmal nicht exakt stimmen. Da das private Fahrzeug ebenfalls mit Diesel betankt werde, könne es durchaus vorgekommen sein, dass die eine oder andere Dieselrechnung verwechselt worden sei. Auch mit dem privaten Fahrzeug würden betriebliche Fahrten durchgeführt. Dazu gäbe es keine Kilometergeldverrechnungen, sondern die eine oder andere Dieselrechnung werde aus diesem Grund in die Buchhaltung aufgenommen.

Aus mehreren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes sei ersichtlich, dass als Beweismittel nicht nur ein Fahrtenbuch in Betracht komme, welches nach konkreten formalen Erfordernissen geführt werde. Vielmehr komme als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei, weshalb ersucht werde, die vorliegenden Reiseaufzeichnungen als Beweis anzuerkennen.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 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.

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

Voraussetzung für die Befreiung nach § 3 Z 3 NoVAG ist sohin, dass der begünstigte Verwendungszweck nachgewiesen wird.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Das abgabenrechtliche Beweisverfahren ist somit vom Grundsatz der

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

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. 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 Beweisführung (im strengen Sinn) - auf das von der Abgabenbehörde im Einzelfall anzulegende Beweismaß.

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, 99/12/0186). § 3 Z 3 NoVAG bringt eine solche Wertung des Gesetzgebers explizit zum Ausdruck.

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.

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

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nicht vorgelegt wurde. Unstrittig ist weiters, dass auch keinerlei andere - außer den der Betriebsprüfung vorgelegten „Kilometeraufzeichnungen“ für die Monate Jänner bis August 2006 - zeitnahe Beweismittel geschaffen und vorgelegt wurden, die es der Berufungswerberin ermöglicht hätten, den ihr obliegenden Nachweis zu führen. Darüberhinaus wurden die vorgelegten Kilometeraufzeichnungen lediglich für den Zeitraum ab Jänner 2006 bis August 2006 (bzw. ab dem Kilometerstand 2.293 Kilometer bis 14.525) geführt, obwohl das Fahrzeug bereits am 27.10.2005 zum Verkehr zugelassen wurde.

Diese Kilometeraufzeichnung wurden dergestalt geführt, dass einem jeweiligen Datum ein Anfangs- sowie ein Endkilometerstand zugewiesen wurde, die an den bestimmten Tagen zurückgelegten Kilometer und der Abfahrts- sowie der Zielort angeführt wurden und bei einigen Zielorten Bezeichnungen wie Kristallwelten, Bahnhof, Fohlenhof, Berg Isel u.ä. angefügt wurden.

Hinsichtlich dieser vorgelegten Kilometeraufzeichnungen ist vorweg auf die o.a. Ausführungen in der Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung und die darin festgestellten Unstimmigkeiten hinzuweisen.

Danach ist aus diesen Aufzeichnungen weder ersichtlich, zu welchem Zweck diese Fahrten jeweils durchgeführt wurden, noch welche Personen befördert wurden. Hiezu wurde allerdings im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2. Jänner 2007 ausgeführt, dass als Zweck der Reise u.a. die Bezeichnungen wie Zugspitze, Kristallwelten, Flughafen, Bahnhof, Alpl Haus usw. angegeben worden seien und für die Berufungswerberin klar gewesen sei, dass darunter Fahrten mit den Gästen zu verstehen gewesen seien.

Wenn hinsichtlich der weiters in den Prüfungsfeststellungen monierten Ungereimtheiten bezüglich der Treibstofftankrechnungen (an manchen Tagen wurde das Fahrzeug vollgetankt, obwohl lt. Fahrtenbuch keine Fahrten unternommen wurden; teilweise erfolgten die

Treibstofftankungen an Orten, die lt. den Aufzeichnungen weder angefahren wurden noch an der Fahrtstrecke lagen) seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht wurde, dass das private Fahrzeug des Geschäftsführers auch mit Dieseltreibstoff betankt werde und es durchaus sein könne, dass die eine oder andere Rechnung verwechselt worden sei, so untermauert dieser Umstand, ebensowenig wie die Tatsache, dass in den Kilometeraufzeichnungen für den 4. Juli 2006 der Kilometerstand bei 10.390 Kilometer endet und am 5.7.2006 bei 10.252 Kilometer beginnt, keineswegs die Glaubwürdigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen.

Weiters wurde den Ausführungen in der Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung, wonach sich aufgrund des Vergleiches der gefahrenen Kilometer mit den Tankfüllungen sich unregelmäßige Spritverbräuche zwischen 3,2 l/100 KM und 24,43 l/100 KM ergeben (also ganz erhebliche Abweichungen – Anmerkung des Referenten) bzw bei einigen Fahrten die gefahrene Kilometerzahl laut Kilometeraufzeichnungen wesentlich geringer sind als die tatsächlichen, nicht entgegengetreten.

Dass diese Kilometeraufzeichnungen teils bis zu einem Monat nachträglich nach der jeweiligen Fahrt und damit nicht zeitnah geführt wurden, wurde vom steuerlichen Vertreter im Schreiben vom 12. Jänner 2007 selbst eingeräumt.

Diese Umstände in einer Gesamtschau haben nach Auffassung des Referenten berechtigter Weise Zweifel für das Finanzamt an der Glaubwürdigkeit der Angaben in den Kilometeraufzeichnungen aufkommen lassen. Damit hat das Finanzamt aber zulässigerweise aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen den begünstigten Verwendungszweck als nicht glaubhaft gemacht bzw. nicht nachgewiesen beurteilt.

Wie bereits ausgeführt ist es 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, erforderlich, dass der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert wird (VwGH 31.03.1999, 98/16/0321).

Daher wurde die Berufungswerberin über Ersuchen des UFS aufgefordert (Vorhalt zu RV70122-I/07 vom 29. Mai 2007), den Nachweis der begünstigten Nutzung durch eine Aufstellung mit dem Inhalt zu erbringen,

an welchen Tagen konkret, welche Gäste namentlich zum bzw. vom Flughafen (mit jeweiliger Angabe der gefahrenen Kilometer) transportiert wurden,

welche Ausflugsfahrten (Zielort mit jeweiliger Angabe der gefahrenen Kilometer) an welchen Tagen konkret, mit welchen Gästen namentlich, vorgenommen wurden,

welche Wanderungen (Zielort mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer) an welchen Tagen konkret, mit welchen Gästen namentlich, durchgeführt wurden.

Dieser Vorhalt verblieb mit dem Hinweis, dass bezüglich dieser Punkte keine exakten Angaben mehr gemacht werden könnten, welche über die vorgelegten Reiseaufzeichnungen hinausgehen, unbeantwortet.

Damit hat es die Berufungswerberin unterlassen, den ihr obliegenden Nachweis der begünstigten Verwendung aus eigenem zu erbringen und dem entsprechend **vorzusorgen**, dass sie einen solchen Nachweis im Bedarfsfall durch dazu geeignete zeitnah erstellt Beweismittel auch erbringen kann.

Mangels Mitteilung der weiters angeforderten Angaben (insbesondere der Namen der beförderten Personen) war es sohin der Behörde nicht möglich, die Angaben in den der Betriebsprüfung vorgelegten Kilometeraufzeichnungen für die Monate Jänner bis August 2006 auf deren Richtigkeit hin zu überprüfen und geht damit das Vorbringen der Berufungswerberin nicht über die bloße Behauptungsebene hinaus.

Insoweit hat aber die Berufungswerberin weder den ihr (und nicht etwa der Abgabenbehörde) gesetzlich auferlegten Nachweis bezüglich der begünstigten Verwendung des Fahrzeugs ab Oktober 2005 erbracht, noch hat sie die begünstigte Verwendung glaubhaft gemacht.

Damit bestand auch für den Referenten in keiner Weise die Möglichkeit, aufgrund der vom Finanzamt zu Recht in Zweifel gezogenen Angaben in den Kilometeraufzeichnungen die begünstigte Verwendung als nachgewiesen zu beurteilen.

Die Berufung war daher aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend wird angemerkt, dass sich der strittige Vergütungsanspruch des § 3 Z 3 NoVAG auf "Gästewagen" bezieht. Nach Ausweis der Akten verfügt die Berufungswerberin seit dem 5.11.2005 über einen Gewerbeschein für das Gästewagen-Gewerbe für einen PKW.

Was als Gästewagen-Gewerbe zu verstehen ist, ergibt sich aus dem Gelegenheitsverkehrsgesetz (GelVerkG). § 3 Abs. 1 Z 4 des genannten Gesetzes erfasst die Beförderung der Wohngäste vom eigenen Betrieb zu Aufnahmestellen des öffentlichen Verkehrs und umgekehrt, nicht aber beispielsweise die Beförderung von Hotelgästen zu Ausflugsfahrten.

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 vorgegeben wurden (vorwiegend

bzw. fast ausschließlich diverse Ausflugsfahrten mit den Gästen zu Skiliften bzw. touristischen Attraktionen). 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 Ausflugsfahrten 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 (UFS 30.6.2009, RV/0707-I/07). Der Berufung konnte daher auch aus diesem Grund kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. Jänner 2012