



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. , Wien, vertreten durch X-Steuerberatung., Wien1, vom 28. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 10. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 sowie vom 12. Dezember 2002 betreffend Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000, und vom 6. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. April 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002, nach der am 19. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2001 und 2002 erfolgt mit endgültigen Bescheiden. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als BEILAGE 2 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Die Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Die berufungsgegenständlichen Abgaben betragen:

	Schilling	Euro
Umsatzsteuerzahllast 1998	341.751.065,00	24.836.018,47
Umsatzsteuerzahllast 1999	437.058.483,00	31.762.278,66
Umsatzsteuerzahllast 2000	454.174.753,00	33.006.166,51
Umsatzsteuerzahllast 2001	554.274.173,00	40.280.675,06

Umsatzsteuerzahllast 2002	-----	44.964.716,27
Normverbrauchsabgabe 1999	13.217.846,00	960.578,33
Normverbrauchsabgabe 2000	12.792.518,00	929.668,54

Entscheidungsgründe

Strittig ist in den Berufungsverfahren der Bw. (in der Folge: Bw.) betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 und Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000, ob für die Anschaffung von zwei Rallyefahrzeugen die Normverbrauchsabgabe zu entrichten und die im Zusammenhang mit der Anschaffung und Instandhaltung dieser Fahrzeuge anfallende Erwerbsteuer bzw. Umsatzsteuer als abzugsfähige Vorsteuer zu behandeln ist.

A. Umsatzsteuer 1998 bis 2000, Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000:

I. Im Rahmen eines die Veranlagungszeiträume 1997 bis 1999 betreffenden Betriebsprüfungsverfahrens und einer Umsatzsteuernachschau für das Jahr 2000 wurden folgende berufsgegenständlichen Feststellungen getroffen:

1.) Umsatzsteuer 1998 bis 2000:

Die Bw. habe laut Rechnung vom 15. Dezember 1998 (Arbeitsbogen S. 27) von der Muttergesellschaft, A-SA, Frankreich, ein Rallyefahrzeug X um netto S 3.146.633,10 erworben. Die Erwerbsteuer in Höhe von S 629.326,62 sei als Vorsteuer geltend gemacht worden.

Laut Rechnung vom 27. Dezember 1999 (Arbeitsbogen S. 26) habe die Bw. ebenfalls von ihrer Muttergesellschaft ein Rallyefahrzeug Y-WRC um netto S 6.291.946,31 erworben. Die darauf entfallende Erwerbsteuer in Höhe von S 1,258.389,30 sei ebenfalls als Vorsteuer geltend gemacht worden.

Die berufsgegenständlichen Fahrzeuge seien von der Bw. im Anlagevermögen mit einer Nutzungsdauer von zwei Jahren aktiviert worden.

Beide Fahrzeuge seien von der Bw. namhaften Sportlern mit Sponsorvertrag zur Verfügung gestellt worden, um durch die Teilnahme an der Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaft als Werbemittel für den Markennamen „A“ und die Fahrzeuge Type-Y bzw. Type-X zu agieren.

Zahlreichen Werbeartikeln in der Presse sei zu entnehmen, dass der Type-Y „Auto des Jahres 2000“ wurde. Einem – dem Betriebsprüfungsbericht beigelegten – Grafikbild des Y-WRC (Auszug aus der Homepage der Bw.) sei zu entnehmen, dass es sich bei diesem Rallyefahrzeug dem Erscheinungsbild nach um einen Personenkraftwagen handelt.

§ 12 Abs. 2 Z 2 b UStG 1994 schränke den Vorsteuerabzug für Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Miete oder dem Betrieb von

Personenkraftwagen ein. Eine Definition der Begriffs Personenkraftwagen könne der gesetzlichen Vorschrift nicht entnommen werden.

Nach der Verwaltungspraxis und Judikatur sei die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend, sondern die Verkehrsauffassung bzw. der optische Eindruck seien entscheidend. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es für die Abgrenzung der Fahrzeugarten Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen bzw. Lastkraftwagen auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Kraftwagens, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck, dem das Fahrzeug seiner typischen Beschaffenheit und Bauart nach von vornherein und im Allgemeinen zu dienen bestimmt ist, an.

Ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Kombinations- oder Personenkraftwagens verliere seine Eigenschaft auch nicht durch zB. im Interesse besserer Lastenbeförderung gelegene Umbauten. Die Abgrenzungskriterien würden für alle Fahrzeuge in gleicher Weise gelten, unabhängig davon, in welchem Betriebszweig sie eingesetzt werden. Ein Vorsteuerabzugsverbot sei auch gegeben, wenn die Personenkraftwagen nicht für das Anlagevermögen, sondern für Werbezwecke angeschafft werden.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 b UStG 1994 könne nicht dadurch umgangen werden, dass, wie im Berufungsfall, ein Personenkraftfahrzeug des Anlagevermögens in seine Einzelbestandteile zerlegt und diese dann als „lot de pièces“ fakturiert und (gemeint: von A-SA, Frankreich an die Bw.) transportiert werden, obwohl im einzelnen Sponsorvertrag die Bw. als alleiniger Eigentümer des jeweiligen Rennfahrzeuges genannt werde.

Die Erwerbsteuer für den Erwerb der gegenständlichen Rallyefahrzeuge wurde daher als nicht abzugsfähige Vorsteuer behandelt:

1998	629.326,62
1999	1,258.389,30

Weiters wurden Erwerbsteuer und Umsatzsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit dem Betrieb dieser Fahrzeuge („Tuning“, dh. Zusammenbau für die einzelnen Rennveranstaltungen des Fahrzeuges X durch das Unternehmen C-Sport, M, Frankreich und des Fahrzeuges Y-WRC durch B-GmbH, Österreich) geltend gemacht wurden, gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 b UStG 1994 als nicht abzugsfähig behandelt:

	Erwerbsteuer	Umsatzsteuer
1999	149.459,86	
2000	208.606,00	3.330.739,57

Die abziehbaren Vorsteuern und die Vorsteuern aus innergemeinschaftlichem Erwerb ändern sich laut Betriebsprüfung wie folgt:

Vorsteuer	1998	1999	2000
lt. Veranlagung	77.212.448,70	87.440.105,49	106.080.286,41
Rallyefahrzeuge			- 3.330.739,57
<i>Pkt. 1.2 der NS (unstrittig)</i>	- 25.064,71	- 26.418,91	
<i>A Wien (unstrittig)</i>		- 47.833,33	
laut BP	77.187.383,99	87.365.853,25	102.749.546,84
Erwerbsteuer	1998	1999	2000
lt. Veranlagung	317.227.372,97	439.932.223,99	459.385.935,01
Pkt.1.1.1 der NS	- 629.326,62	- 1.258.389,30	
Pkt.1.1.2. der NS		- 149.459,86	- 208.606,00
laut BP	316.598.046,35	438.524.374,83	459.177.329,01

Das Finanzamt erliess entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000, wobei die Veranlagung zur Umsatzsteuer 1998 und 1999 im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgte.

2.) Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000:

Der Normverbrauchsabgabe unterliege nach dem Tatbestand der fiktiven Zulassung gemäß § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG 1991 auch die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967) zuzulassen wäre.

Unter der Zolldtarifnummer 8703 finde man unter dem Begriff Personenkraftwagen sowohl die hauptsächlich zur Personenbeförderung gebauten Kraftfahrzeuge und Kombinationskraftwagen als auch Touren-, Sport- oder Rennwagen.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass das Fahrzeug X im Jahr 1999, das Fahrzeug Y-WRC im Jahr 2000 für die Teilnahme an den Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften eingesetzt worden sei.

Die Fahrzeuge seien in Frankreich von A-SA kraftfahrrechtlich als „voiture particulière“ (Personenkraftwagen) zur Zulassung angemeldet und behördlich genehmigt worden.

Laut Aussage des steuerlichen Vertreters fänden die Rennen ausschließlich auf öffentlichen Straßen statt, die aber während der Dauer der Veranstaltungen für den öffentlichen Verkehr gesperrt seien.

Laut einem der Betriebsprüfung vorgelegten Schreiben des Kfz-Fachbetriebes B-GmbH, welcher für die laufende Wartung des Y-WRC verantwortlich gewesen sei, seien Rallyefahrzeuge in dem Zustand, wie sie für Rallye-Läufe der Staatsmeisterschaft eingesetzt werden, für den österreichischen Straßenverkehr nicht ohne erhebliche Sonderkosten mit

Sondergenehmigung zulassungsfähig. Aufgrund von Nahfeldpegelmessungen von 80 db, einer fehlenden Leuchtweitenregelung der Scheinwerfer und dadurch, dass bedingt durch die verschweissten Überrollbügel, Fahrer- und Beifahrersitze mit Sitzschienen- und Rückenlehnenverstellung nicht eingebaut werden könnten, würden die beiden Fahrzeuge nicht den österreichischen kraftfahrrechtlichen Vorschriften entsprechen.

Dem stellte die Betriebsprüfung entgegen, dass Sondergenehmigungen zwar teuer seien, es aber möglich sei, sie zu erlangen. Die Begründung, in Frankreich sei eine derartige Genehmigung leichter zu erhalten, widerspreche nicht der Tatsache, dass grundsätzlich auch in Österreich die Möglichkeit besteht, diese zu erlangen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung war durch die Teilnahme an den Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften 1999 mit dem X und an den Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften 2000 mit dem Y-WRC die Verwendung der Fahrzeuge im Inland und damit der Tatbestand des § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG 1991 erfüllt.

Die Bemessungsgrundlage bilde gegenständlich der gemeine Wert des Fahrzeuges. Dabei ging die Betriebsprüfung (entsprechend Abschnitt 5.2.3 des Durchführungserlasses zum NoVAG 1991, AÖF 1992/156) davon aus, dass bei Fahrzeugen aus dem EU-Raum der Kaufpreis als gemeiner Wert angesehen werden könne, wenn das Fahrzeug von einem befugten Fahrzeughändler erworben werde. Bei selbstmontierten Fahrzeugen, zB. Bausatzfahrzeugen, sei vorrangig der Händlerlistenpreis eines fertig gekauften Fahrzeuges als gemeiner Wert heranzuziehen. Sollte ein Händlerlistenpreis nicht bestehen, sei der Berechnung die Summe der Werte der Bestandteile zuzüglich eines branchenüblichen Werkstattzuschlages für den Zusammenbau zugrunde zu legen, wobei der Wert ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Komponente zu ermitteln sei.

Der gemeine Wert der beiden Fahrzeuge wurde von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt (Arbeitsbogen S. 194 bis 196):

Für den Y-WRC wurde von der Bw. eine Auflistung der angeschafften Teile vorgelegt. Einige Teile wurden mehrfach angeschafft. Der Wert der angeschafften Teile (€ 343.414,55) differiere um € 113.839,02 zum Kaufpreis laut Rechnung (€ 457.253,57). Die Summe der Teile ergebe nach Abzug der mehrfach angeschafften Teile einen Wert von € 266.265,01. Von der Betriebsprüfung wurde letzterer Wert zuzüglich des nicht aufgeklärten Differenzbetrages von € 113.839,02, d.s. insgesamt € 380.104,03 bzw. S 5.230.345,48 als gemeiner Wert angesetzt.

Für das Rallyefahrzeug X konnte von der Bw. keine Auflistung der Einzelteile vorgelegt werden. Die Betriebsprüfung nahm daher den Nettokaufpreis in Höhe von S 3.146.635,10 (sollte richtig heissen: S 3.146.633,10) als gemeinen Wert an.

Der Steuersatz wurde mit 16 % angesetzt. Die Normverbrauchsabgabe für die fiktive Erstzulassung wurde mit folgenden Beträgen ermittelt (Punkt 3.1. der Niederschrift der Betriebsprüfung):

	Bemessungsgrundlage	Steuer
1999	3.146.635,10	503.461,62
2000	5.230.345,48	836.855,28

Das Finanzamt erliess unter Verweis auf Tz 30 des Betriebsprüfungsberichtes nachstehende Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe:

	1999	2000
Steuer laut Selbstbemessung	12.827.663,00	12.012.317,00
Berichtigung wegen Änderung der Bemessungsgrundlage	503.462,00	836.855,00
Normverbrauchsabgabe	13.331.125,00	12.849.172,00

II. Die Bw. erhob gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 sowie Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000 Berufung und beantragte, die abziehbaren Vorsteuern und Erwerbsteuern um die strittigen Beträge zu erhöhen und die Normverbrauchsabgabe um die strittigen Beträge zu vermindern. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Zur Begründung führte die Bw. aus:

1.) Umsatzsteuer:

Von der Betriebsprüfung sei zu Unrecht vorgehalten worden, dass es sich bei den gegenständlichen Rallyefahrzeugen um Personenkraftwagen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 b UStG 1994 handle, für welche der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

Bei den Rallyefahrzeugen handle es sich um Sportgeräte, die zu Werbezwecken eingesetzt wurden. Die Rallyefahrzeuge seien spezielle Sonderanfertigungen zur Verwendung im Leistungssport.

§ 12 UStG 1994 verwende die Terminologie des § 2 bzw. § 3 Kraftfahrzeuggesetz 1967 (KFG 1967). Personen- bzw. Kombinationskraftwagen seien demnach Kraftwagen, die nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bzw. von Gütern bestimmt sind. Im Berufungsfall diene das Fahrzeug aber weder zur Beförderung von Personen noch zur Beförderung von Gütern. Bei Rallyefahrzeugen handle es sich explizit um keine Fahrzeuge gemäß KFG 1967. Kraftfahrzeuge, die bei einer kraftfahrtsportlichen Veranstaltung und ihren Trainingsfahrten auf einer für den übrigen Verkehr gesperrten Straße verwendet werden, seien gemäß § 1 Abs. 2 lit. e KFG 1967 für die Dauer der Veranstaltung von der Geltung des KFG 1967 ausgenommen.

Selbst wenn die kraftfahrrechtliche Bestimmung, welche die Einstufung der Rallyefahrzeuge als Personenkraftwagen ausschliesst, nicht herangezogen werden kann, gäben die EStR (gemeint: EStR 1984) in Abschn. 55 Abs. 15 eine klare Definition, die auch auf die Umsatzsteuer anwendbar sei. Demnach würden Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen dann nicht als Kraftfahrzeuge angesehen, wenn sie nach Bauart und Ausstattung ausschließlich oder vorwiegend zur Durchführung von nicht in der Beförderung von Personen oder Gütern auf der Straße bestehenden Arbeitsvorgängen bestimmt sind.

Es sei jedoch offenkundig, dass Rallyefahrzeuge ausnahmslos nicht zur Personen- oder Güterbeförderung eingesetzt werden. Es handle sich daher bei diesen Fahrzeugen um keine „Kraftfahrzeuge“ im steuerlichen Sinn.

Gemäß den UStR (Rz 1932 ff) sei das Vorliegen eines Personenkraftwagens unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen (VwGH 16.12.1980, 1681,2817,2818/80). Dabei komme es auf die typische Beschaffenheit, Bauart und Ausstattung des Fahrzeuges an. Die Richtlinien würden von einer nicht auf den Einzelfall abstellenden Betrachtung ausgehen.

Selbst bei richtlinienkonformer Heranziehung der Bauart und Ausstattung als Kriterium sei klar zu erkennen, dass es sich bei Rallyefahrzeugen, deren Wert ein Vielfaches eines im normalen Verkauf üblichen Modells übersteige und deren Aussehen und Ausstattung sich deutlich von gängigen Kraftfahrzeugen unterscheide, nicht um Fahrzeuge handle, die üblicherweise im Straßenverkehr benutzt werden. Es sei ohne umfangreiche Umbauten auch nicht gestattet, mit derartigen Fahrzeugen am allgemeinen Straßenverkehr teilzunehmen. Die Umbaukosten seien etwa genauso hoch wie der Listenpreis der Straßenversion. Das Argument der Betriebsprüfung, dass das Rallyefahrzeug zu einem Straßenfahrzeug umgebaut werden könnte, zeige umso deutlicher, dass es sich bei dem Rallyefahrzeug eben nicht um ein Straßenfahrzeug im Sinne des § 12 UStG 1994 handelt. Dem Gesetz widersprechend sei daher die in der Argumentation der Betriebsprüfung zum Ausdruck kommende Meinung, dass alle Gegenstände, die sich in Fahrzeuge gemäß § 12 UStG 1994 (zu Kosten, die einem Neuwagen entsprechen) umbauen lassen, bereits vor dem Umbau derartige Fahrzeuge darstellen.

Auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise zeige, dass Rallyefahrzeuge weder üblicherweise noch im konkreten Fall für Botenfahrten, Fahrten zu Terminen etc. seitens der Bw. benutzt, sondern mit der Intention, als werbewirksames Sportgerät genutzt zu werden, angeschafft worden seien. Gerade die wirtschaftliche Betrachtungsweise zwingt, sich von der formalen Ähnlichkeit eines Rallyefahrzeuges mit „üblichen“ Kraftfahrzeugen zu lösen und die Zweckbestimmung von Rallyefahrzeugen als Sportgerät als entscheidendes Kriterium anzuerkennen. Die teilweise vorhandene optische Ähnlichkeit zu Kraftfahrzeugen müsse im

Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinter die Zweckbestimmung von Rallyefahrzeugen als Sportgeräte zurücktreten.

Es bestehe keine (Verordnungs-) Ermächtigung, den Gesetzestext über die bisher anerkannte Terminologie des KFG 1967 hinausgehend für das Abgabenrecht in fiskalistischer Weise auszudehnen und alles, was einem Kraftfahrzeug ähnlich sieht oder mit wirtschaftlich unangemessen hohem Aufwand in ein Kraftfahrzeug gemäß § 12 UStG 1994 umgebaut werden könnte, in Verkennung des Gebotes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (auch ohne Vornahme derartiger Umbauten) als Kraftfahrzeug im Sinne des § 12 UStG 1994 zu bestimmen.

Die Ansicht der Betriebsprüfung führe zu einer gleichheitswidrigen Auslegung des § 12 Abs. 2 Z 2 b UStG. Unternehmen, die Werbung in anderen Sportarten zB durch Sponsoring von Segeljachten uä. betreiben, würden gegenüber Unternehmen, die Kraftfahrtsport zu Werbezwecken sponsern, in sachlich nicht gerechtfertigter Weise begünstigt. Es könne nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber Sport im Allgemeinen bzw. den Rallyesport im Besonderen im Steuerrecht gegenüber anderen Bereichen schlechterstellen will.

Falls es nicht möglich sei, derartige Gesetzeslücken im Interpretationsweg zu schliessen und Rallyefahrzeuge von der Wirkung der Norm auszunehmen, sei die Norm selbst sowohl wegen Gleichheitswidrigkeit als auch wegen Unbestimmtheit verfassungswidrig und in ihrer Gesamtheit unanwendbar.

2.) Normverbrauchsabgabe:

Die Bw. habe Rallyefahrzeuge erworben und in Österreich für Renneinsätze verwendet. Die Fahrzeuge seien in Österreich nicht kraftfahrrechtlich zugelassen worden. Daher komme als steuerauslösender Tatbestand lediglich § 1 Zif. 3 NoVAG 1991 (fiktive Zulassung) in Betracht. Voraussetzung für diesen Tatbestand sei, dass Fahrzeuge in Österreich nach dem KFG 1967 zuzulassen wären. Dies sei im Berufungsfall nicht zutreffend.

Gemäß Auskunft des Verkehrsamtes Wien seien Fahrzeuge zuzulassen, die auf öffentlichen Straßen benutzt werden (§ 1 KFG 1967). Öffentliche Straßen seien solche, die von jedermann unter gleichen Bedingungen benutzt werden können (§ 1 StVO). Abgesperrte Straßen seien für die Zeit der Absperrung keine öffentlichen Straßen, sodass für diese Zeit die StVO nicht gelte. Es sei davon auszugehen, dass die StVO während der Rennen zur österreichischen Rallyemeisterschaft nicht gilt. Da die Fahrzeuge jedoch in Österreich ausschließlich bei Rennen eingesetzt und auf öffentlichen Straßen nicht gefahren worden seien, was auch von der Betriebsprüfung nicht bezweifelt worden sei, seien diese in Österreich nicht zuzulassen gewesen. Daher sei kein die Normverbrauchsabgabe auslösender Tatbestand des NoVAG 1991 erfüllt und keine Normverbrauchsabgabe vorzuschreiben gewesen.

Weiters sei die Berechnung der Normverbrauchsabgabe der Höhe nach unrichtig. Der gemeine Wert eines Gerätes könne nicht mittels Addition der Einzellersatzteilpreise der Bestandteile ermittelt werden, sondern es müsse der Gesamtkaufpreis des gelieferten Gegenstandes herangezogen werden. Da die Lieferung von Einzelteilen für den Verkäufer einen deutlich erhöhten Produktions-, Lager- und Verwaltungsaufwand verursache und daher vom Verkäufer ein deutlich höherer Preis verlangt werde, seien Preise für Einzel- bzw. Ersatzteile deutlich über jenen, die bei Kauf eines Gesamtproduktes erzielt werden können. Im vorliegenden Fall sei jedoch ein gesamtes Sportgerät (Rallyefahrzeug) geliefert worden. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage müsse – vor allem unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise – daher anhand des gemeinen Wertes des Gesamtgegenstandes erfolgen.

Auf S. 208 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung befindet sich dazu eine rechnerische Darstellung der Bw., wonach beispielsweise das handelsübliche Fahrzeug Type-Y (niedrigste Motorisierung) im Berufszeitraum rund 65 % weniger als die einzeln angeforderten Ersatzteile gekostet hätte (Beträge in Euro):

Einzelteile		Gesamtfahrzeug	
Motor	4.084,96	Type-Y1 (netto)	8.411,95
Karosserie	3.145,20	Rabatt 10 %	- 841,20
Getriebe	2.049,00		7.570,76
Summe	9.279,16	20% Ausstattungsabschlag	- 1.514,15
			6.056,60

III. Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus:

1.) Umsatzsteuer:

In § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 werde der Vorsteuerabzug bei der Anschaffung bestimmter Kraftfahrzeuge ausgeschlossen. Den - taxativ angeführten - Ausnahmen von dieser Regel sei gemeinsam, dass die Kraftfahrzeuge nicht der innerbetrieblichen Nutzung zugeführt werden, sondern mit den Kraftfahrzeugen Umsätze erzielt werden.

Für die Einordnung als Personenkraftwagen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994, dh. für die Beurteilung, ob ein Kraftwagen als Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen oder als Lastkraftwagen anzusehen ist, sei die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend (VwGH 4.5.1982, 82/14/0005).

Entscheidend sei hingegen die Verkehrsauffassung (VwGH 4.6.1985, 85/14/0073). Demnach komme es auf den optischen Eindruck an. Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall, sondern

der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist, sei entscheidend.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges (zB. Type-Y – Sportmodell, egal in welcher Ausführung) an. Ein Fahrzeug mit dem typischen Erscheinungsbild eines Personenkraftwagens verliere seine Eigenschaft nicht durch Umbauten.

Unter den zahlreichen Pressemeldungen zu dem Modell Type-Y seien sämtliche Varianten vorgestellt und auch auf das Rallyefahrzeug verwiesen worden. Die Bw. habe versucht, neben dem Image „A als Familienauto“ den „sportlichen“ Aspekt der Marke aufzubauen, um damit den Absatzbereich zu erweitern. Es seien daher geeignete Marketingaktivitäten im „Sportbereich“ gesetzt worden, um eine Assoziation zu den „Sportmodellen“ zu erreichen.

2.) Normverbrauchsabgabe:

Die von der Normverbrauchsabgabe betroffenen Kraftfahrzeuge seien in § 2 NoVAG 1991 durch die zolltarifarisches Einstufung umschrieben. Maßgebend für die Steuerpflicht sei demnach die „Position der Kombinierten Nomenklatur“. Als Kraftfahrzeuge gälten laut Position 8703 auch Rennwagen.

Im KFG 1967 gebe es keine Kraftfahrzeugart „Sportgerät“. Dementsprechend müsse das Kraftfahrzeug auch den Vorschriften des KFG 1967 entsprechen.

Zum Argument der Bw., der gemeine Wert des Gesamtgegenstandes sei niedriger als die Summe der Werte der Einzelteile, wurde nicht Stellung genommen.

IV. Die Bw. führte in ihrer Gegenäußerung aus:

1.) Umsatzsteuer:

Die Betriebsprüfung verweise bei der Beurteilung des Fahrzeuges richtigerweise auf das primäre Kriterium der Verkehrsauffassung sowie auf den von vornherein bestimmten Zweck.

Verfehlt sei die Ansicht der Betriebsprüfung, wonach offenbar alle Fahrzeuge Type-Y als ident behandelt werden sollen. Dem könne dann gefolgt werden, wenn ein normales Straßenmodell hergestellt und anschließend mit oder ohne Umbauten als Rennwagen verwendet würde.

Gegenständlich liege aber von vornherein ein anderes Produkt, nämlich ein Rallyefahrzeug, vor. Dieses sei nicht nachträglich in ein anderes Modell (nämlich: WRC) umgebaut worden, sondern sei von Anbeginn an ein anderes Modell gewesen.

Dass durch Werbemaßnahmen seitens der Bw. versucht werde, das gute Image der Sporterfolge auf die gesamte Produktpalette umzulenken, habe für die Beurteilung des vorliegenden Falles keine Relevanz.

Nicht nachvollziehbar sei, dass der Betriebsprüfung bei der Auslegung des § 12 Abs. 2 Z 2 b UStG keine über den Wortsinn hinausgehende Interpretation offen stehe. Denn nach dem Sinn der Gesetzesnorm habe der Gesetzgeber bei der steuerlichen Diskriminierung von Personenkraftwagen nicht Rallyefahrzeuge zur Verwendung im Spitzensportbereich vor Augen gehabt.

Maßgeblich sei der Zweck, dem das Fahrzeug seiner typischen Beschaffenheit und Bauart nach von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Das gegenständliche Gerät Y-WRC sei von vornherein ausschließlich für den Sport/Rallyeeinsatz bestimmt. Nach dem KFG 1967 wäre keine Typisierung für die Benutzung auf öffentlichen Straßen möglich gewesen, ohne Umbauten in einem Ausmaß vornehmen zu müssen, die den von der Betriebsprüfung errechneten gemeinen Wert verdoppelt hätten, wodurch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Vorliegen eines neuen Wirtschaftsgutes auszugehen wäre.

Die Auslegung der Betriebsprüfung, dass Rallyefahrzeuge unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 fallen, werde von der Bw. als verfassungswidrig angesehen.

2.) Normverbrauchsabgabe:

Die Bw. wiederholte ihre Ansicht, dass für Fahrzeuge, die in Österreich nicht auf öffentlichen Straßen benutzt werden, keine Verpflichtung bestehe, diese zur Zulassung anzumelden. Werden Fahrzeuge lediglich auf Privatgrund oder auf abgesperrten Straßen, auf denen für die Zeit der Fahrzeugbenutzung die StVO nicht gilt, benutzt, entfalle das Erfordernis der Zulassung. Das KFG 1967 und somit auch der NoVA-Ersatztatbestand seien nicht anwendbar.

Der Hinweis der Betriebsprüfung, dass Fahrzeuge, die von Inländern benutzt werden, als solche mit inländischem Standort angesehen werden, sei daher für die Besteuerung irrelevant. Nicht der Standort, sondern das kraftfahrrechtliche Erfordernis der Zulassung sei entscheidend.

V. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

1.) Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist ersichtlich:

In einer (undatierten) „Stellungnahme zu Fragen betreffend Steuerprüfung 1997 – 1999“ (Arbeitsbogen S. 31 ff) führte die Bw. ua. aus:

„... die Rallyeautos werden ... nicht für den Gebrauch auf öffentlichen Straßen hergestellt, sondern dienen lediglich zur Teilnahme an Rallye-Läufen Die entsprechend

zusammengebauten Fahrzeuge sind lediglich während dieser Veranstaltungen in fahrbarem Zustand und werden danach wieder in deren Einzelteile zerlegt" (Arbeitsbogen S. 33).

Betreffend das Fahrzeug X führte die Bw. aus (Arbeitsbogen S 32): „Das Unternehmen C, das nicht konzernverbunden ist, wurde beauftragt, die Logistik, Aufbereitung und Betreuung zu übernehmen. Das Fahrzeug wurde von C gewartet und lediglich für die ausgeschriebenen Veranstaltungen nach Österreich gebracht und nach Beendigung wieder nach Frankreich zurückgeliefert.“

Die beiden Rallyefahrzeuge wurden demnach in nicht fahrbereitem Zustand (Ankaufsrechnung vom 15.12.1998 betreffend X , Arbeitsbogen S. 206 und Ankaufsrechnung vom 27.12.1999 betreffend Y-WRC , Arbeitsbogen S. 198) als „lot de pièces“, dh. ein Satz Autoteile, von der Bw. erworben und sodann durch eine Fremdfirma (betreffend X : C-Sport , M, Frankreich; betreffend Y-WRC: B-GmbH, Österreich) für die einzelnen Renneinsätze fahrbereit gemacht. In den Abrechnungen betreffend die Servicierung des X vom Mai und November 1999 (Arbeitsbogen S. 94 und 95) sind auch Kosten „Aller retour de la X“, also Transportkosten, erfasst.

Von der Bw. wurden für beide Rallyefahrzeuge Kaskoversicherungen abgeschlossen. In den betreffenden Polizzen (vgl. zB Kaskoversicherung für den Y-WRC für das Jahr 2000, Arbeitsbogen S. 102 bis 108) sind die einzelnen Renntermine, zu denen das Fahrzeug zum Einsatz gelangt und für welche die Kaskoversicherung gilt, genau angeführt.

2.) Ablauf einer Rallye:

Das Berufungsvorbringen, dass die Rallyefahrzeuge in Österreich ausschließlich zwar auf öffentlichen, aber während der Rennen für den öffentlichen Verkehr gesperrten Straßen gefahren werden, und daher zum öffentlichen Verkehr in Österreich nicht zuzulassen sind, erweist sich in dieser vereinfachten Darstellung als unzutreffend.

Die Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften werden von der OSK (Oberste Nationale Sportkommission) in Übereinstimmung mit den Internationalen Regeln der FIA (Federation Internationale de l'Automobile) ausgetragen und setzen sich aus mehreren, innerhalb eines Kalenderjahres an verschiedenen Orten stattfindenden Rallyebewerben zusammen. Bei den einzelnen, meist zweitägigen Rallyebewerben wird im wesentlichen zwischen Sonderprüfungen, Rundkursen und Verbindungsetappen unterschieden. Sowohl Sonderprüfungen, Rundkurse als auch Verbindungsetappen finden auf öffentlichen Strassen statt. Während der Sonderprüfungen und Rundkurse sind die Straßen für den öffentlichen Verkehr gesperrt. Verbindungsetappen sind jedoch für den öffentlichen Verkehr nicht gesperrt. Vor Beginn der Rallye wird von den Rallyeteilnehmern die Strecke besichtigt. Auch während der Streckenbesichtigung sind die Straßen für den öffentlichen Verkehr nicht

gesperrt. Allerdings erfolgt die Streckenbesichtigung üblicherweise nicht mit dem Rallyefahrzeug (zu hoher technischer Verschleiß). Für die Teilnahme an den Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften ist laut Ausschreibungsbedingungen der OSK die kraftfahrrechtliche Zulassung des Rallyefahrzeuges als Personenkraftwagen erforderlich.

3.) Internationale Österreichische Rallye-Staatsmeisterschaften/zugelassene Fahrzeuge/ World Rallye-Cars (WRC-Cars):

Aus der Standard-Ausschreibung der OSK/FIA zu den „Internationalen Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften 2000“, Abschnitt „Allgemeine Bestimmungen, IV Zugelassene Fahrzeuge“, ist ersichtlich, dass (neben weiteren Wagenklassen) vor allem folgende Wagenklassen zu den Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften zugelassen wurden:

4.2. Produktionswagen (Gruppe N):

Klasse 1	bis 1400 ccm
Klasse 2	über 1400 ccm bis 1600 ccm
Klasse 3	über 1600 ccm bis 2000 ccm
Klasse 4	über 2000 ccm

4.3 Tourenwagen (Gruppe A) inklusive World-Rallye-Cars:

Klasse 5	bis 1400 ccm
Klasse 6	über 1400 ccm bis 1600 ccm
Klasse 7	über 1600 ccm bis 2000 ccm
Klasse 8	über 2000 ccm

In der Standardausschreibung der OSK zur Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaft 2007, Abschnitt 2 Allgemeine Bestimmungen werden die World-Rallye-Cars den Tourenwagen der Klasse 8 zugeordnet. Dies entspricht den Vorschriften für FIA-Rallye-Meisterschaften, Fassung 2007, Abschnitt II, 2.1 zugelassene Fahrzeuge (siehe deutsche Fassung in „rallye-deutschland.de“).

Demnach sind verschiedene Rallyeklassen zu unterscheiden. Fahrzeuge der Gruppe N sind serienmäßige Personenkraftwagen, welche für Rallyezwecke umgebaut werden. Fahrzeuge der Gruppe A sind Tourenwagen, wobei die sog. World-Rallye-Cars der nach der Motorleistung stärksten Klasse 8 zuzuordnen sind.

World-Rallye-Cars werden auch in der englisch-sprachigen Homepage wrc.com unter dem Titel "The World Rally Cars" beschrieben. Daraus ist ersichtlich, dass, wie die Bw. ausführte, WRC-Fahrzeuge zwar der äußeren Form nach einem normalen Personenkraftwagen gleichen, da die FIA vorschreibt, dass jeder World Rallye Car von seiner viertürigen Straßenversion

stammen muss und davon mindestens 25.000 Stückzahlen produziert werden müssen. Jedoch endet hier bereits die Vergleichbarkeit. Um das Fahrzeug „rallye-fit“ zu machen, wird der Wagen (werksseitig) einem technisch und zeitlich aufwendigen „Word-Rallye-Championship-makeover“ unterzogen. Im Ergebnis ist ein Word-Rallye-Car in seiner technischen Ausstattung mit einem serienmäßigen Personenkraftwagen nicht mehr vergleichbar (motorische Ausstattung; sechs Gänge mit Sequentialschaltung; Allradantrieb, Überrollbügel; Carbonfieber-Bremsscheiben mit einem Durchmesser entsprechend der Reifenstärke eines Personenkraftwagens; überdimensionale Reifen mit hohem Verschleiß,...).

4.) Zulassung zum öffentlichen Verkehr:

Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates ergaben:

Die Typisierung ist Ländersache. Rallyefahrzeuge erhalten entsprechend den Richtlinien des sog. „§ 34 KFG – Arbeitskreises“ auf Basis des § 34 KFG 1967 (Ausnahmegenehmigung) eine eingeschränkte Einzelgenehmigung als Personenkraftwagen. Bei geringfügigen Abweichungen, wie zB Überrollkäfig, Rallyesitze usw. erfolgt die Genehmigung unter der Bedingung, dass das Fahrzeug nur von Fahrern mit FIA-Fahrerlizenz benutzt werden darf. Ansonsten darf eine Genehmigung nur unter der Auflage erteilt werden, dass das Fahrzeug nur im Rahmen von seitens der FIA oder der OSK genehmigten Sportveranstaltungen genehmigt wird (Telefonat vom 27.2.2007 mit Ing. Walter Posch, TÜV Österreich, Geschäftsbereich Kraftfahrtechnik und Verkehr sowie E-Mail vom gleichen Tag samt Auszug aus den Protokollen 2003 bis 2005 des § 34 KFG-Arbeitskreises).

Auch laut Stellungnahme von DI-A, Leiter der Wiener Landesfahrzeugprüfstelle (MA 46) per E-Mail vom 16.3.2007, werden Rallyefahrzeuge ausschließlich als Personenkraftwagen genehmigt. Bei gravierenden Abweichungen vom KFG 1967, wie zB kein Katalysator, nicht richtlinienkonforme Bremsen, usw., werden die Fahrzeuge unter der Bedingung, dass diese nur im Rahmen von Rallyeveranstaltungen benutzt werden dürfen, genehmigt. Dies schliesst Überstellungsfahrten zwischen den Sonderprüfungen ein. Bei geringfügigen Abweichungen, wie zB Überrollkäfig, Rallyesitze usw., erfolgt die Genehmigung unter der Bedingung, dass das Fahrzeug nur von Fahrern mit FIA-Fahrerlizenz benutzt werden darf.

5.) Am 4. April 2007 wurde von der Bw. ein Fahrzeug Y-1 mittels Lkw-Anhänger in den Hof des Unabhängigen Finanzsenates vorgeführt und von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates im Beisein der Bw. sowie der Vertreterin der Amtspartei besichtigt. Als Beweismittel wurden von der Referentin Fotos angefertigt (siehe BEILAGE 1). Niederschriftlich wurde über das Ergebnis des gemäß § 182 BAO durchgeführten Augenscheins festgehalten:

Das besichtigte Fahrzeug ist (gemeint: entsprechend den og. Zulassungsbestimmungen zur Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaft) eine Klasse niedriger als die WRC-Klasse.

Folgende wesentliche Unterschiede bestehen zu einem serienmäßigen Pkw:

- *Einzelanfertigung ab Werk*
- *Betankung nur über eigene Tankanlage möglich*
- *Spurbreite: breiter als Pkw*
- *spezielle nicht verstellbare Sitze, welche auf die individuelle Körpergröße angepasst sind;*
- *Sicht nach rückwärts (aufgrund der Höhe der Sitzlehnen) schwer möglich*
- *keine rückwärtigen Sitze*
- *Überrollkäftig im gesamten Innenraum*
- *Sequentielle Schaltung*
- *Hupe und Waschanlage: Fußpedal beim Beifahrer*
- *Instrumentenanzeige (Tacho usw.) beim Beifahrer*
- *Motorraum: Luftfilter, Auspuffkrümmer überdimensional im Vergleich zum Pkw*
- *Bremsen: Scheibenbremse 350 mm Durchmesser, 4-8 Kolben pro Bremszange (= Rad)*
- *generell: sämtliche Ersatzteile in der Anschaffung um ein vielfaches teurer als bei einem Pkw, sehr begrenzte Haltbarkeit*
- *B-Führerschein genügt, aber ohne Praxis schwer bedienbar (Starten, Kupplung etc.)*
- *Innenraumverkleidungen fehlen*
- *extreme Geräuschbelastung, Gegensprechanlage mit Kopfhörer*
- *Sitzgurte: 6-Punktgurte*
- *ein Umbau des Rallyefahrzeuges WRC in die Straßenversion und umgekehrt wäre technisch und finanziell sehr aufwendig.*

Weiters wurde dem Unabhängigen Finanzsenat der gemäß § 34 KFG 1967 erteilte Einzelgenehmigungsbescheid des besichtigten Fahrzeuges in Kopie vorgelegt. Dieser Bescheid wurde unter folgenden Bedingungen und Auflagen erlassen:

„2. Bedingung: Im Zulassungsschein ist Punkt 3 einzutragen.

3. Auflagen:

1) Das Fahrzeug darf auf Straßen mit öffentlichem Verkehr nur im Rahmen von FIA - oder OSK-Motorsportveranstaltungen verwendet werden."

6.) Nach Durchführung des Augenscheines am 4. April 2007 wurde gemäß § 279 Abs. 3 BAO die Sach- und Rechtslage erörtert. Die Bw. vertrat hinsichtlich Normverbrauchsabgabe die Ansicht, dass keine Pflicht zur Zulassung der beiden Fahrzeuge im Inland bestanden habe, da kein dauernder Standort nach KFG 1967 im Inland begründet worden sei; die Fahrzeuge seien wiederholt zur Servicierung nach Frankreich gebracht worden.

Betreffend Umsatzsteuer vertrat die Bw. die Ansicht, dass die Einbeziehung der Rallyefahrzeuge in § 12 Abs. 2 Z 2 UStG nicht dem Sinn und Zweck der Bestimmung entspreche. Gemäß den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage sei für die Einführung dieser Bestimmung maßgeblich gewesen, dass Personenkraftwagen auch privat verwendet werden könnten, was im Berufungsfall auszuschliessen sei. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG stelle eine systemwidrige Einschränkung dar, weshalb sie eng auszulegen sei. Die berufsgegenständlichen Fahrzeuge seien ausschließlich für den Rallyesport bestimmt und daher nicht als Personenkraftwagen, sondern als Sportgeräte einzustufen.

Mit Schriftsatz vom 18. Juli 2007 machte die Bw. im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat bezüglich Normverbrauchsabgabe geltend, die Rallyefahrzeuge seien ausschließlich bei Rennsportveranstaltungen verwendet worden. Da im Rahmen der Veranstaltungen auch für den öffentlichen Verkehr nicht gesperrte Straßen befahren werden müssen, müssten die Fahrzeuge Kennzeichentafeln aufweisen. Diese Zulassung gelte aber nur während der Veranstaltung und für den Rallyepiloten und sei mit einer „regulären Zulassung zum öffentlichen Verkehr“ nicht vergleichbar. In derartigen Fällen liege keine „Zulassung zum öffentlichen Verkehr“ im Inland iSd NoVAG 1991 vor.

Zur Ermittlung des gemeinen Wertes führte die Bw. in demselben Schriftsatz aus, es seien mehr Einzelteile erworben worden als für den Bau der Fahrzeuge notwendig waren. Daraus ergebe sich eine Kürzung des Kaufpreises um ca. 22,5 % für mehrfach angeschaffte Teile bei beiden Fahrzeugen. Weiters sei ein Abschlag von 35 % vorzunehmen, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass (wie von der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren dargelegt wurde) ein komplettes Fahrzeug nur rund 65 % des Preises kosten würde, den man bezahlen muss, wenn man die Teile einzeln anschafft.

Daraus ergebe sich folgende Berechnung für eine allfällige Normverbrauchsabgabe (Beträge in Euro):

	X	Y-WRC
Preis Einzelteile	228.675,00	457.250,00
- 22,5 %	- 51.450,00	- 102.900,00
	177.225,00	354.350,00
- 35 %	- 62.000,00	- 124.000,00
gemeiner Wert	115.255,00	230.350,00

B. Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002:

Entsprechend den Feststellungen einer nachfolgenden Betriebsprüfung wurden vom Finanzamt auch bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2001 und 2002 die

Umsatzsteuerbeträge, welche der Bw. seitens der Firma B-GmbH für die laufende Servicierung des Rallyefahrzeuges Y-WRC in Rechnung gestellt wurden, nicht als Vorsteuern anerkannt:

	2001	2002
aberkannte Vorsteuer	S 2.711.450,19	€ 111.250,73

Die Veranlagung erfolgte gemäß § 200 Abs. 2 BAO im Wege endgültiger Bescheide.

Die Bw. beantragte in ihrer Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 die Anerkennung der strittigen Vorsteuerbeträge; zur Begründung wurde auf die Berufung betreffend die Vorjahre verwiesen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Umsatzsteuer 1998 bis 2002:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern 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.

Strittig ist, ob die berufsgegenständlichen „Rallyefahrzeuge“ umsatzsteuerlich als Personenkraftwagen einzustufen sind.

In § 2 KFG 1967 werden die Begriffe Kraftfahrzeug, Personenkraftwagen, Lastkraftwagen grundlegend wie folgt umschrieben:

Abs. 1) Im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt als

1. Kraftfahrzeug ein zur Verwendung auf Straßen bestimmtes oder auf Straßen verwendetes Fahrzeug, das durch technisch freigemachte Energie angetrieben wird und nicht an Gleise gebunden ist, auch wenn seine Antriebsenergie Oberleitungen entnommen wird;
3. Kraftwagen ein mehrspuriges Kraftfahrzeug mit mindestens vier Rädern;

5. Personenkraftwagen ein Kraftwagen (Z 3), der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder überwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als acht Personen Plätze aufweist;

8. Lastkraftwagen ein Kraftwagen (Z 3), der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder überwiegend zur Beförderung von Gütern oder zum Ziehen von Anhängern auf für den Fahrzeugverkehr bestimmten Landflächen bestimmt ist.

Zolltarifarisch werden Touren- und Rennwagen als Personenkraftwagen eingestuft (Pos. 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

Im Umsatzsteuergesetz selbst ist keine Definition der Begriffe Personenkraftwagen und Lastkraftwagen enthalten. Jedoch sind zur Frage der Abgrenzung Personenkraftwagen – (Klein)lastkraftwagen im Umsatzsteuerrecht Erlässe, Verordnungen, Literatur und Judikatur in großer Zahl vorhanden. Dabei wird geprüft, ob nach der Verkehrsauffassung eine Personen- oder Lastenbeförderung im Vordergrund steht:

Grundsätzlich ist – wie auch die Parteien des Berufungsverfahrens ausführten - für Zwecke des Umsatzsteuergesetzes nach herrschender Lehre und Rechtsprechung das Vorliegen eines Personenkraftwagens in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681,2817,2818/80). Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge (vgl. § 2 KFG 1967) kann zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, sie ist aber ebenso wenig bindend wie die zollrechtliche Einordnung. Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall ist entscheidend, sondern der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 12 Anm. 308).

In der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, wird in § 2 grundsätzlich festgelegt:

Als Kleinlastkraftwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischem und finanziellem Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

Dass bisher umsatzsteuerlich anlassbedingt hauptsächlich Abgrenzungsfragen in Bezug auf Personen- oder Kombinationskraftwagen einerseits/Lastkraftwagen andererseits behandelt wurden, schließt nicht aus, auch eine Abgrenzung Personenkraftwagen/Sportgerät vorzunehmen.

Nimmt man die Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung als Maßstab, so ist davon auszugehen, dass Kraftfahrzeuge, welche zur Personenbeförderung auf öffentlichen Strassen bestimmt sind, von Rennwagen zu unterscheiden sind, welche zwar ebenfalls Kraftwagen darstellen, deren Zweck aber nicht die Personenbeförderung, sondern die Teilnahme an rennsportlichen Bewerben ist.

Die Fahrzeugeinzelbesteuerung gemäß Art. 1 Abs. 7 der Binnenmarktregelung (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) betrifft die in Art. 1 Abs. 8 BMR näher umschriebenen Fahrzeuge, „soweit diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind“. Von der Sonderregelung sind daher beispielsweise nicht betroffen ... Fahrzeuge, die der Freizeitgestaltung oder Sportausübung dienen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage 2005, Anm. 80 zu Art 1 BMR). Auch in Analogie dazu ist davon auszugehen, dass Fahrzeuge, die ausschließlich der Teilnahme an rennsportlichen Veranstaltungen dienen, im Umsatzsteuergesetz generell nicht als Personenkraftwagen (Kraftwagen zur Personenbeförderung), sondern als Rennwagen bzw. als Sportgerät anzusehen sind.

Für die Abgrenzung Rennwagen – Personenkraftwagen können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die oben genannten, für die Abgrenzung Personenkraftwagen – Lastkraftwagen maßgeblichen Kriterien sinngemäß herangezogen werden:

- Das Vorliegen eines Rennwagens oder eines Personenkraftwagens ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen.
- Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an.
- Die kraftfahrrechtliche bzw. zollrechtliche Einordnung der Fahrzeuge ist nicht bindend.
- Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall ist entscheidend, sondern der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist.
- Als Rennwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden.
- Das Fahrzeug muss bereits werksseitig als Rennwagen konstruiert sein (kein Umbau eines serienmäßigen Personenkraftwagens in einen Rennwagen).
- Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischem und finanziellem Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

Im Berufungsfall ist zu beurteilen, ob ein X und ein Y-WRC als Rennwagen oder als Personenkraftwagen anzusehen sind. Beide Fahrzeuge wurden als Fahrzeuge in der WRC-Klasse (vgl. S. 14: Tourenwagen der Klasse 8) verwendet.

Anhand des am 4.4.2007 vorgenommenen Augenscheins ergab sich folgendes Bild (siehe Fotos in BEILAGE 1):

Optisch gleicht die Karosserie des besichtigten Fahrzeuges (Y-1) von außen gesehen einem serienmäßigen Personenkraftwagen, Kennzeichentafeln mit Zulassung als Pkw sind vorhanden.

Die Ausstattung im Innenraum unterscheidet sich jedoch wesentlich von einem Personenkraftwagen und hinterlässt den Eindruck, dass das Fahrzeug nicht zur Personenbeförderung im öffentlichen Straßenverkehr, sondern zur Teilnahme an rennsportlichen Veranstaltungen bestimmt ist:

- Fehlen eines Tankeinfüllstutzens, Betankung an öffentlichen Tankstellen daher nicht möglich
- Die Hupe, die Scheibenwaschanlage (Fußpedale) und die gesamte Instrumentenanzeige befinden sich beifahrerseitig, sodass das Fahrzeug ohne Mithilfe eines geschulten Beifahrers nicht verkehrssicher gelenkt werden kann.
- Eine Gegensprechanlage mit Kopfhörern ist notwendig, da wegen des erhöhten Schallpegelwertes während der Fahrt eine normale Verständigung mit dem Beifahrer nicht möglich ist.
- sog. „sequentielle“ Schaltung (keine übliche Gangschaltung), Kupplung ohne „Kupplungsspiel“.
- Die Handbremse dient, anders als eine übliche Handbremse, der Steuerung des Fahrzeuges in Kurven.
- Sportsitze mit Sechspunktgurten, welche die rückwärtige Sicht verstellen.
- Vollständig fehlende Innenraumauskleidung, keine Airbags, aber Karosserieverstärkungen des gesamten Fahrzeuginnenraumes durch Überrollbügel, welche das Ein- und Aussteigen erschweren.
- Nach den glaubhaften Aussagen von Herrn B werden aufgrund des hohen Verschleisses der technischen Teile, welche sich nach ca. 300 bis 800 km abnutzen und oft einzeln gesehen den Wert eines serienmäßigen Fahrzeuges ausmachen (vgl. auch Preisliste der Einzelteile des Y-WRC, Arbeitsbogen S. 194 bis 196), Rallyefahrzeuge nicht für Besichtigungsfahrten vor einer Rallye verwendet; der Transport zu den Rallyebewerben erfolgt mittels LKW-Anhänger.

- Auch spricht die kraftfahrbehördliche Einschränkung der Zulassung zum öffentlichen Verkehr (eine Benutzung des Fahrzeuges ist nur an Renntagen und auf den Rennstrecken zulässig) gegen die Annahme, das besichtigte Rallyefahrzeug sei als Personenkraftwagen anzusehen.
- Rallyefahrzeuge der Klasse WRC werden laut Ausführungen der Bw. bereits werksseitig in dieser Ausstattung geliefert (lediglich bei Rallyes der unteren Rallyeklassen werden Fahrzeuge verwendet, die aus serienmäßigen Personenkraftwagen umgebaut werden). Ein Umbau eines Fahrzeuges der obersten Rallye-Klasse (eines WRC-Fahrzeuges) in ein Fahrzeug, das nach der Verkehrsauffassung bzw. kraftfahrrechtlich als Personenkraftwagen angesehen würde, wäre zwar möglich, jedoch ist die Darstellung der Bw. glaubhaft, dass dieser mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

Ausgeführt wurde auch während des Augenscheins und entsprechend der Klassifizierung in den Standard-Ausschreibungen zu den Österreichischen Rallye-Staatsmeisterschaften, dass das besichtigte Fahrzeug Y-1 in der technischen Ausstattung eine Klasse unter der WRC-Klasse (das ist die oberste Rallye-Klasse) liegt. Es ist daher anzunehmen, dass die berufungsgegenständlichen Fahrzeuge der Klasse WRC in ihrer technischen Ausstattung noch weniger einem serienmäßigen Personenkraftwagen ähneln als das besichtigte Fahrzeug Y-1.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass ein Umbau der gegenständlichen Rallyefahrzeuge in einen (Klein)lastkraftwagen einen unverhältnismäßig höheren technischen und finanziellen Aufwand bedingen würde als der Umbau eines serienmäßigen Personenkraftwagens in einen Kleinlastkraftwagen. Dies deshalb, da – jedenfalls bei Rallyefahrzeugen der Klasse WRC - nicht nur die in den Verordnungen BGBl. Nr. 273/1996 bzw. BGBl. II Nr. 193/2002 normierten Merkmale eines Kleinlastkraftwagens fehlen, sondern darüber hinaus grundlegende technische Umbauten erforderlich wären, damit überhaupt eine einem serienmäßigen Personen- oder Kleinlastkraftwagen entsprechende, uneingeschränkte Zulassung zum öffentlichen Verkehr möglich ist.

Zusammengefasst hält der Unabhängige Finanzsenat als Ergebnis der Ermittlungen fest, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach der Verkehrsauffassung die berufungsgegenständlichen Fahrzeuge der WRC-Klasse ausschließlich als Sportgeräte zur Teilnahme an rennsportlichen Veranstaltungen und nicht als Fahrzeuge zur Personenbeförderung anzusehen sind.

Der beantragte Vorsteuerabzug ist somit zu gewähren. Der Gesamtbetrag der Vorsteuern und die Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb betragen:

als Vorsteuer abzugsfähig	1998	1999	2000
------------------------------	------	------	------

Umsatzsteuer: laut BP Abänderung UFS laut UFS			102.749.646,83 + 3.330.739,57 106.080.286,41
Erwerbsteuer: laut BP Abänderung UFS laut UFS	316.598.046,35 + 629.326,62 317.227.372,97	438.524.374,83 + 1.258.389,30 + 149.459,86 439.932.223,99	459.177.329,01 + 208.606,00 459.385.935,01
als Vorsteuer abzugsfähige	2001	2002 (€)	
Umsatzsteuer: laut BP Abänderung UFS laut UFS	116.267.848,18 + 2.711.450,19 118.979.298,37	8.184.270,17 + 111.250,73 8.295.520,90	

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 sind abzuändern. Die Umsatzsteuer der Jahre 1998 bis 2002 ist wie in den beiliegenden Berechnungsblättern (BEILAGE 2) dargestellt, zu berechnen.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2001 und 2002 erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO mit endgültigen Bescheiden.

2.) Normverbrauchsabgabe:

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen zusammengefasst die Lieferung (§ 1 Z 1 NoVAG 1991) und die gewerbliche Vermietung (§ 1 Z 2 NoVAG 1991) von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, weiters gemäß § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG 1991 die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland. Als erstmalige Zulassung gilt gemäß § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG 1991 in der ab 23.7.1999 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 122/1999 auch „die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrzeuggesetz zuzulassen wäre“.

Als Kraftfahrzeuge iSd des NoVAG 1991 gelten gemäß § 2 Z 2 Personenkraftwagen... und Rennwagen (Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur).

In der Berufung wurde von der Bw. zunächst behauptet, das KFG 1967 sei auf die gegenständlichen Rallyefahrzeuge nicht anwendbar, da die Straßen während der Abhaltung der Rallyes für den öffentlichen Verkehr gesperrt seien. Diese Darstellung erwies sich aufgrund der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates über den Ablauf der Österreichischen Rallye-Meisterschaften und die kraftfahrrechtliche Behandlung von Rallyefahrzeugen als unzutreffend und wurde von der Bw. im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren auch nicht aufrechterhalten.

Rallyes finden nur zum Teil (Sonderprüfungen, Rundkurse) auf für den öffentlichen Verkehr gesperrten Strassen statt. Die sogenannten Verbindungsetappen zwischen den Sonderprüfungen und Rundkursen zählen ebenfalls zur Rallye. Auf Verbindungsetappen ist der öffentliche Verkehr jedoch nicht gesperrt.

Fahrzeuge der Klasse WRC haben aber laut glaubwürdiger Darstellung der Bw. einen derart hohen technischen Verschleiß, dass die Streckenbesichtigung vor Beginn der Rallye mit anderen Kraftfahrzeugen durchgeführt wird und die eigentlichen Rallyefahrzeuge zu den Bewerben nicht selbst anfahren, sondern per LKW-Anhänger zu den Bewerben transportiert werden.

Im Ergebnis werden mit den Rallyefahrzeugen also nur auf den Verbindungsetappen während der Renntage öffentliche, nicht für den öffentlichen Verkehr gesperrte Straßen benützt. Dies ist auch aus den Unterlagen im Arbeitsbogen ersichtlich, wonach Kaskoversicherungen jeweils für konkret angeführte Renntage abgeschlossen werden.

Da aber - wenngleich in der geschilderten sehr eingeschränkten Form – öffentliche Straßen benützt werden, benötigen Rallyefahrzeuge eine kraftfahrrechtliche Zulassung zum öffentlichen Verkehr.

Für Rallyefahrzeuge kann aufgrund der gegebenen wesentlichen Abweichungen von den strengen Bestimmungen des KFG 1967 keine uneingeschränkte Zulassung zum öffentlichen Verkehr erteilt werden. Um aber überhaupt die Durchführung der Österreichischen Rallye-Meisterschaften zu ermöglichen, werden nach der Verwaltungspraxis der Kraftfahrbehörden Ausnahmegenehmigungen gemäß § 34 KFG 1967 unter Auflagen und Bedingungen erteilt, wobei diese Auflagen auch im Zulassungsschein angemerkt werden. Im Ergebnis werden Rallyefahrzeuge der Klasse WRC kraftfahrrechtlich als Personenkraftwagen zugelassen, dürfen aber nur während der Renntage auf öffentlichen Straßen benützt werden.

Auf die berufsgegenständlichen Rallyefahrzeuge ist als Rennwagen iSd § 2 NoVAG 1991 das NoVAG 1991 grundsätzlich anwendbar. Strittig ist aber, ob die Zulassung zum öffentlichen Verkehr in dieser eingeschränkten Form eine Zulassung iSd NoVAG 1991 darstellt.

Die Bw. stützt sich diesbezüglich in ihrem Schriftsatz vom 18. Juli 2007 auch auf die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 NoVAG 1991, wonach eine Vergütung der Normverbrauchsabgabe erfolgt, wenn eine Zulassung zum öffentlichen Verkehr (aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen) nicht möglich ist (zB. Rennwagen).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gilt diese Vergütungsbestimmung nur für Fälle, in denen eine Zulassung überhaupt nicht möglich ist. Das NoVAG 1991 bietet jedoch keine Handhabe, von einer Abgabepflicht in Fällen einer lediglich eingeschränkten Zulassung zum

öffentlichen Verkehr abzugeben. Das Gesetz spricht durchgehend nur von „Zulassung“. Auch andere Sonderfahrzeuge, wie zB Golfwagen, Schneemobile (welche ebenfalls unter Pos. 8703 der Kombinierten Nomenklatur erfasst sind) werden der Normverbrauchsabgabe unterworfen, obwohl diese ebenfalls nur eingeschränkt am öffentlichen Verkehr teilnehmen.

Weiters ist in Betracht ziehen, dass dem NoVAG 1991 Umweltschutzüberlegungen zugrunde liegen, welche unterlaufen würden, würde man gerade Rallyefahrzeuge, von welchen angenommen werden darf, dass sie den strengen Vorschriften der Kraftfahrzeuggesetz-Durchführungsverordnung 1967 (zB. § 8 KDV-1967 Lärmverhütung und Auspuffanlagen) eher nicht entsprechen, von der Anwendung des NoVAG ausnehmen.

Es ist daher davon auszugehen, dass durch die erstmalige Verwendung der berufungsgegenständlichen Rallyefahrzeuge im Inland, wobei sie nach dem KFG 1967 zuzulassen gewesen wären (die Anmeldung zur Zulassung hat die Bw. unterlassen, indem sie - trotz Begründung eines inländischen Standortes gemäß § 82 KFG 1967 - mit den französischen Kennzeichentafeln des Vorbesitzers A-SA an den Österreichischen Rallyemeisterschaften teilnahm !), diese gemäß § 1 Z 3 zweiter Satz NoVAG 1991 der Normverbrauchsabgabe unterlagen.

Gemäß § 5 Abs. 1 NoVAG 1991 ist die Abgabe in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) nach dem Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1972 zu bemessen.

In allen anderen Fällen (§ 1 Z 2, Z 3 und Z 4) ist die Abgabe gemäß § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 vom 29.12.2000, wurde dem § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 folgender Satz angefügt: „Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.“

Im Ministerialentwurf wird dazu ausgeführt: „Die nunmehrige Gesetzesergänzung gewährleistet, dass zweifelsfrei bei der Anschaffung eines Fahrzeuges von einem befugten Fahrzeughändler im übrigen Gemeinschaftsgebiet ebenso wie bei einer Anschaffung im Inland der tatsächliche Kaufpreis Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe ist“ (vgl. SWK 2000, T 164). Demnach stellt § 5 Abs. 2 letzter Satz keine Gesetzesänderung, sondern eine Ergänzung dar. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann zur Ermittlung des gemeinen Wertes bei Anschaffung im Gemeinschaftsgebiet daher auch bereits im Berufszeitraum vom tatsächlichen Kaufpreis ausgegangen werden.

Im Berufungsfall wurden die Fahrzeuge in nicht zusammengebautem Zustand (als lot de pièces, dh. in Einzelteilen) erworben. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes ist zwar vom Nettokaufpreis auszugehen, jedoch ein entsprechender Abschlag zu berücksichtigen, da einzelne Teile in mehrfacher Stückzahl erworben wurden. Entsprechend den Ausführungen der Bw. (Schriftsatz vom 18. Juli 2007) wird im Schätzungswege für beide Fahrzeuge ein Abschlag von 22,5 % vom Nettokaufpreis für Mehrfachteile berücksichtigt.

Den Überlegungen der Bw. bezüglich einer Preisreduktion für ein komplettes Fahrzeug kann hingegen nicht gefolgt werden, da nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – ebenso wie bei einem Erwerb im Inland - der tatsächliche Kaufpreis als gemeiner Wert anzusetzen ist.

Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Steuer betragen:

	X	Y-WRC
Nettokaufpreis	3.146.633,10	6.291.946,31
22,5 % Ersatzteile	- 707.992,44	-1.415.687,92
Bemessungsgrundlage	2.438.640,66	4.876.258,39
Normverbrauchsabgabe	390.182,51	780.201,34

Die angefochtenen Bescheide betreffend Normverbrauchsabgabe 1999 und 2000 sind daher abzuändern. Die Normverbrauchsabgabe beträgt:

	1999	2000
Normverbrauchsabgabe laut Erklärung	12.827.663,00	12.012.317,00
Abänderung laut UFS	+ 390.182,51	+780.201,34
Normverbrauchsabgabe laut UFS	13.217.845,51	12.792.518,34
gerundet	13.217.846,00	12.792.518,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

BEILAGE 1: Fotos (Augenschein)

BEILAGE 2: 5 Berechnungsblätter (Umsatzsteuer 1998 bis 2002)

Wien, am 30. August 2007