

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 7 über die Berufung der Bw., vertreten durch Ecovis Austria, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Alfred Maurer, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004, Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 nach in Waidhofen/Thaya durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
- 2) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine GmbH, ist auf dem Gebiet des Verlagswesens (Zeitschriftenverlag) tätig; daneben betreibt sie einen Rennstall mit Rallyekraftfahrzeugen. An diesen Kraftfahrzeugen werden im Zuge der Teilnahme an Rennveranstaltungen Werbeflächen an diverse Firmen wie Autozulieferer, Autoausstatter und dergleichen vermietet; die Erlöse aus dieser Vermietung werden der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz unterworfen.

Anlässlich einer von Juni 2006 bis Februar 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Betriebsprüfer die Feststellung, dass hinsichtlich der angeführten Rallyefahrzeuge für deren laufende Kosten, Reparaturen und sonstige Ausgaben betreffend die Teilnahme an Rallyes (nicht jedoch für deren Anschaffung) der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden sei. Dabei handle es sich um folgende Fahrzeuge (S 31 f./Dauerbelege Veranlagungs-akt, im Folgenden kurz: V-Akt).

a) Fiat Bravo, behördliches Kennzeichen X:

Dieser Pkw sei als Neuwagen von A im Jahr 1996 erworben und im Jahr 2002 in gebrauchtem Zustand an die Bw. als Pkw verkauft worden. Nach Unterlagen der Zulassungsbehörde sei dieses Kraftfahrzeug bis dato als Pkw (M1) zugelassen und es handle sich um einen Pkw nach dem Umsatzsteuergesetz.

b) Fiat Stilo JTD 115, behördliches Kennzeichen Y:

Dieser Pkw sei als Neuwagen von der B-GmbH im Jahr 2002 erworben und im Jahr 2004 in gebrauchtem Zustand an die Bw. verkauft worden. Nach der Nutzung durch die Bw. sei dieser Pkw wiederum als Pkw an C verkauft worden. Nach Unterlagen der Zulassungsbehörde sei dieses Kraftfahrzeug bis dato als Pkw (M1) zugelassen und es handle sich um einen Pkw nach dem Umsatzsteuergesetz.

c) Fiat Stilo JTD 1,9, behördliches Kennzeichen Z:

Dieser Pkw sei von der Bw. neu erworben worden und befindet sich noch immer in deren Anlagevermögen. Nach Unterlagen der Zulassungsbehörde sei dieses Kraftfahrzeug bis dato als Pkw (M1) zugelassen und es handle sich um einen Pkw nach dem Umsatzsteuergesetz.

d) Fiat Stilo JTD 1,9, behördliches Kennzeichen Y:

Dieser Pkw sei als Neuwagen von der B-GmbH im Jahr 2004 erworben und im selben Jahr in gebrauchtem Zustand an die Bw. verkauft worden. Nach Unterlagen der Zulassungsbehörde sei dieses Kraftfahrzeug bis dato als Pkw (M1) zugelassen und es handle sich um einen Pkw nach dem Umsatzsteuergesetz.

Da es sich nach Ansicht des Betriebsprüfers bei den angeführten Kraftwagen um Pkws (M1) handle, welche trotz Umbauten laut Typenschein bzw. Zulassungsdaten Pkws blieben, sei der Vorsteuerabzug bezüglich dieser Fahrzeuge gemäß UStG 1994 zu verwehren. Nach Ansicht des Betriebsprüfers handle es sich bei den angeführten Kraftwagen um Pkws, welche vom Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgeschlossen seien.

Zur Untermauerung seiner Auffassung tätigte der Betriebsprüfer in seinem Bericht umfangreiche rechtliche Ausführungen (S 32 Rückseite ff/Dauerbelege V-Akt), die im Folgenden verkürzt wiedergegeben werden:

Zum Umbau von Kraftfahrzeugen führte er aus, falls für ein solches zunächst der Vorsteuerabzug zu Recht geltend gemacht werde (zB als Kleinlastkraftwagen) und das Kraftfahrzeug später so umgebaut werde, dass es unter § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 falle (zB Entfernen der Trennwand bei einem Kleinlastkraftwagen), so löse ein solcher Umbau eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 aus. Dies deshalb, weil nach der Rechtsprechung des VwGH der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 und genauso der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 die Bedeutung beizulegen sei, dass ein bloßer Vorsteuerausschluss vorliege.

In den Fällen eines nachträglichen Umbaus eines Personen- oder Kombinationskraftwagens in einen Kleinlastkraftwagen komme eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers nicht in Betracht, weil hier die Voraussetzung "werkseitige Konstruktion" (§ 3 Abs. 2 VO BGBI. II Nr. 193/2002) nicht erfüllt sei. Die Mindestfordernisse der §§ 2, 3 dieser VO müssten bereits werkseitig vorliegen, damit ein vorsteuerabzugsberechtigter Kleinlastkraftwagen gegeben sei.

Unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Verwendung seien die von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 betroffenen Kraftfahrzeuge nicht Bestandteil des Unternehmens. Das Vorliegen eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sei in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Es komme auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681, 2817, 2818/80). Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge könne zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, sie sei aber ebenso wenig bindend wie etwa die zollrechtliche Tarifierung als Lastkraftwagen. Nicht der Verwendungszweck im Einzelfall sei entscheidend, sondern der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von Vornherein und allgemein zu dienen bestimmt sei (wobei der Betriebsprüfer auf UStR 2000, Rz 1932, verwies).

Zur amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens wird im Betriebsprüfungsbericht Folgendes ausgeführt (S 30/Dauerbelege V-Akt):

"Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2002-2004	Tz 1
Körperschaftsteuer	2002-2004	Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Die Tz 1 ("Vorsteuer Rennstall") des Betriebsprüfungsberichtes (S 29 Rückseite/Dauerbelege V-Akt), auf die zur Begründung der amtsweigigen Wiederaufnahme verwiesen wird (siehe oben), enthält zur Umsatzsteuer lediglich eine ziffernmäßige Darstellung der von der Bp nicht anerkannten Vorsteuern (2002: 2.190,76 €; 2003: 3.578,61 €; 2004: 6.713,40 €). Zur Körperschaftsteuer enthält die Tz 1 keine Ausführungen.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Betriebsprüfers an, nahm am 15. März 2007 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 sowie die Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide. Die Wiederaufnahmsbescheide weisen jeweils folgende Begründung auf:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Die neuen Sachbescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

"Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Ebenfalls am 15. März 2007 erließ das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 (Erstbescheid); dieser weist dieselbe Begründung auf wie die neuen Sachbescheide (siehe oben).

Gegen die angeführten Wiederaufnahms- und (neuen) Sachbescheide erhob der steuerliche Vertreter der Bw. am 17. April 2007 Berufung; ebenso gegen den "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2004":

Die Finanzbehörde vertrete die Meinung, dass es sich bei den im Rallyesport eingesetzten Fahrzeugen trotz Umbauten um Pkw (M1) handle und für diese Fahrzeuge kein Vorsteuerabzug, weder für die Anschaffung noch für den Betrieb, zustehe.

In den Fällen eines nachträglichen Umbaus eines Pkws bzw. Kombis in einen Kleinlastkraftwagen komme eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers nicht in Betracht, weil hier die Voraussetzung "werkseitige Konstruktion" (§ 3 Abs. 2 VO BGBI. II Nr. 193/2002) nicht erfüllt sei. § 9 Abs. 1 VO BGBI. Nr. 273/1996 laute: "Unter werkseitiger Konstruktion ist die serienmäßige Herstellung durch den Erzeuger im Erzeugerwerk zu verstehen".

Laut beiliegenden Anfragen bei Citroen Österreich und Fiat sei ersichtlich, dass es keine serienmäßige Herstellung von Rallyekraftfahrzeugen gebe! In der gesamten veröffentlichten Literatur bzw. in Entscheidungen bzw. Verordnungen werde immer davon ausgegangen, dass ein Pkw bzw. Kombi in einen Kleinlastkraftwagen umgebaut worden sei und für diesen kein Vorsteuerabzug zustehe! Im gegenständlichen Fall werde jedoch ein Fahrzeug zu einem Sportgerät (Rallyekraftfahrzeug) umgebaut, da dies werkseitig nicht erhältlich sei und mit diesem in der Folge umsatzsteuerpflichtige Erlöse erzielt würden.

Ebenso sei laut Mail an Citroen bzw. Fiat ersichtlich, dass sehr wohl Kraftfahrzeuge, die werkseitig als Pkw hergestellt worden seien, durch nachträgliche Umbauten zu Fiskal-Lkws würden, für die sehr wohl ein Vorsteuerabzug möglich sei, obwohl diese Kraftfahrzeuge die Voraussetzungen der werkseitigen Konstruktion nicht erfüllten!

Bevor ein Kraftfahrzeug im Rallyesport eingesetzt werden könne, werde es zunächst als "normaler" Pkw gekauft, der auch als Pkw zugelassen werde. Danach werde das Fahrzeug durch Spezialum- bzw. -einbauten in ein Rallyekraftfahrzeug verwandelt. Im Fahrgastraum sei nur noch ein von der Motorsportbehörde FIA vorgeschriebener Sicherheitskäfig vorhanden. Sämtliche Teppiche, der Dachhimmel, die Seitenverkleidungen sowie die hintere Sitzbank würden entfernt. Es würden nur zwei für den Rennsport zugelassene Schalensitze für Fahrer und Beifahrer sowie eine Feuerlöschanlage eingebaut. Bei den Rallyefahrzeugen kämen ausschließlich Rennreifen, die nicht den gesetzlichen Vorschriften (StVO) entsprachen und nur im Rennsport verwendet werden dürften, zum Einsatz. Nach so einem Umbau dürfe dieses Kraftfahrzeug eigentlich nicht mehr im öffentlichen Verkehr verwendet werden.

Anscheinend sei bei der Einzelgenehmigung der Rallyeautos der Zusatz "nur für Motorsportzwecke" vergessen worden. Dieses Problem – eine reine Formsache – sei für das Fahrzeug mit dem behördlichen Kennzeichen Y durch eine nochmals durchgeführte Einzelgenehmigung beseitigt worden (am Auto sei de facto nichts geändert worden!). Eine Verwendung des Fahrzeuges sei somit nur mehr im Rahmen von seitens der FIA oder des OSK genehmigten Veranstaltungen inklusive Zu- und Abfahrt zu diesen Veranstaltungen und zwischen den einzelnen

Etappen eines Bewerbes erlaubt. Eine Einstufung als Pkw sei somit nicht mehr zulässig. Außerdem würden die Rallyefahrzeuge auch auf einem Kfz-Anhänger zu und von einer Rallyeveranstaltung transportiert. Das durch die Zulassungsstelle vergebene Kennzeichen bleibe jedoch auch nach dem Umbau bestehen.

Da dieses Fahrzeug nach Meinung des steuerlichen Vertreters nicht als Pkw eingestuft werden könne, sondern auf Grund der durchgeführten Umbauten und Typisierung ein reines Sonderfahrzeug bzw. Sportgerät (Rallyekraftfahrzeug) darstelle, außerdem dieses Kraftfahrzeug dazu diene, umsatzsteuerpflichtige Erlöse zu erzielen, stehe nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 der Vorsteuerabzug sowohl für die Betriebskosten (bereits geltend gemacht) als auch für die Anschaffungskosten (bisher nicht geltend gemacht) zu, da die in Rechnung gestellten Lieferungen oder sonstigen Leistungen für das Unternehmen ausgeführt worden seien.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sei nicht anwendbar, da unmittelbar nach der Anschaffung der Pkw zu einem Rallyefahrzeug umgebaut werde und aus diesem Grund eine Nutzung als Pkw von Beginn an gar nicht möglich gewesen sei und auch in Zukunft nicht möglich sein werde.

In weiterer Folge zitierte der steuerliche Vertreter UStR 2000, Rz 1932 und 1933:

"Das Vorliegen eines Pkw oder Kombinationskraftwagens ist in wirtschaftlicher Sichtweise zu beurteilen. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681/80, 2817/80, 2818/80). Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge kann zwar ein Indiz für die steuerliche Beurteilung darstellen, sie ist aber ebenso wenig bindend wie etwa die zollrechtliche Tarifierung als Lastkraftwagen. 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." (Rz 1932)

"Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, die Begriffe Pkw und Kombinationskraftwagen durch VO näher zu bestimmen. Derzeit ist die Verordnung des BM für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, maßgebend. Danach sind bestimmte Fahrzeugkategorien, und zwar insbesondere Kastenwagen, Pritschenwagen und Klein-Autobusse, als Fahrzeuge definiert, die nicht als Personen- bzw. Kombinationskraftwagen anzusehen sind und für die daher der Vorsteuerabzug zulässig ist. Die maßgeblichen Voraussetzungen für die Einstufung eines Fahrzeugs unter diese Fahrzeugkategorien lassen sich unmittelbar aus der VO des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002, ableiten (siehe dazu auch die Erläuterungen im Erlass des BMF vom 15. Mai 2002, 09 1202/45-IV/9/02, AÖFV Nr. 195/2002). Der Nachweis, ob diese Voraussetzungen für ein bestimmtes Fahrzeug zutreffen, wäre daher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der für ein bestimmtes Fahrzeug den Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, zu erbringen. Im Interesse der Rechtssicherheit und einer Verwaltungsvereinfachung anerkennt das Bundesministerium für Finanzen konkrete Fahrzeugtypen als

Kastenwagen, Pritschenwagen oder Klein-Autobusse iSd VO des Bundesministerium für Finanzen, BGBl. II Nr. 193/2002. Für diese Fahrzeugtypen entfällt die Nachweispflicht durch den Steuerpflichtigen." (Rz 1933)

Die betreffenden Fahrzeuge seien auf Grund ihrer Umbauten und ihres Einsatzgebietes reine Sportgeräte und dienten somit nicht mehr dem Hauptzweck des Pkws, nämlich der Personenbeförderung, welche durch die Typisierung gar nicht mehr möglich (außer Fahrer und Beifahrer in ihrer Funktion als Benutzer des Sportgerätes) und auch gesetzlich nicht erlaubt sei. Außerdem werde hier keiner persönlichen Neigung nachgegangen. Es kämen angestellte Fahrer zum Einsatz, die die Fahrzeuge im Rallyeeinsatz zur Erzielung von Einnahmen verwendeten.

Laut vorgelegten Fotos betreffend Umbauarbeiten und durch einen jederzeit möglichen Lokal augenschein könne dokumentiert werden, dass eine Personenbeförderung im herkömmlichen Sinne unmöglich sei und dass nur der Fahrer bzw. Beifahrer in für sie maßgeschneiderten Fahrersitzen Platz nähmen.

Es werde daher um "Vollstattgabe" der Berufung und um zusätzliche Anerkennung der bereits im Zuge der Betriebsprüfung beantragten Anschaffungsvorsteuern in Höhe von 3.703,30 € für die Rallyefahrzeuge ersucht.

Im Falle einer negativen Berufungsvorentscheidung werde um Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung ersucht.

Anzumerken ist, dass die Berufung hinsichtlich der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide weder einen Berufungsantrag noch eine –begründung enthält.

Der Berufung waren folgende Beilagen angeschlossen:

- Der Ausdruck eines E-Mails der Bw. an die Citroen Österreich GmbH vom 5. Oktober 2006 und die diesbezügliche Antwort (S 25/2004 V-Akt):

"Sehr geehrte Frau [...]!"

Ist es möglich, bei Citroen ein rennfertiges Rallyefahrzeug oder ein rennfertiges Rundstreckenauto zu kaufen? Wir würden gerne ein Citroen-Produkt im österreichischen Rundstreckenrennsport oder in der Rallye-Staatsmeisterschaft einsetzen.

Auch möchte ich anfragen, ob es möglich ist, einen Citroen Xsara oder einen C 2 als Fiskal-Lkw ab Werk zu bestellen?"

"Sehr geehrter Herr [...],

[...]

Rallyefahrzeuge werden nicht direkt ab Werk bestellt, lediglich die entsprechende Grundversion. Ein spezieller Sport-Kit, der von einer eigenen Sport-Division innerhalb von automobiles Citroen hergestellt und vertrieben wird, wird erst nachträglich (in Österreich) in das Fahrzeug ein- bzw. dieses umgebaut. [...]

Was unsere Fiskal-Lkws anbelangt, so werden diese ebenfalls in Österreich umgebaut. Zur Zeit bieten wir folgende Modelle in dieser Ausführung an: [...]"

- Der Ausdruck eines E-Mails der Bw. an die Fiat Automobil GmbH vom 4. Oktober 2006 und die diesbezügliche Antwort (S 26/2004 V-Akt):

"Sehr geehrte Frau [...]!"

Ist es möglich, bei Fiat/Alfa Romeo oder Lancia ein rennfertiges Rallyefahrzeug oder ein rennfertiges Rundstreckenauto zu kaufen?"

"Sehr geehrter Herr [...],

leider nein. Die Fiat Automobil GmbH in Österreich bietet lediglich Fahrzeuge an, die für den Straßenverkehr zugelassen sind und mit den nötigen Sicherheitsfeatures ausgestattet sind – jedoch keine fertigen Rallye- oder Rennfahrzeuge.

Sollten Sie eines unserer Fahrzeuge für Rallye- oder Rennzwecke nutzen wollen, kann das nur durch einen individuellen Umbau des Fahrzeuges erfolgen. Wir empfehlen dafür einen renommierten Fachbetrieb oder Fachmann. Eine neue Homologation ist erforderlich!

[...] Fahrzeuge, die für Rennzwecke eingesetzt werden, [entsprechen] nicht mehr unserer Serienproduktion – zB durch die verschiedenen Eingriffe in die Elektronik und die Umbauten an der Karosserie etc..."

- Die Kopie eines Einzelgenehmigungsbescheides des Amtes der D-Landesregierung, Abteilung Verkehrstechnik (S 27 ff/2004 V-Akt), betreffend einen der streitgegenständlichen, zum Rallyefahrzeug umgebauten (siehe das Foto auf S 30/2004 V-Akt) Fiat Stilo, Fahrgestellnummer E, letztes behördliches Kennzeichen Y (das durch die Zulassungsstelle vergebene Kennzeichen bleibt auch nach dem Umbau bestehen). Dieser Einzelgenehmigungsbescheid enthält unter Punkt 2. "Bedingungen" folgenden Passus (S 29/2004 V-Akt):

"... 2. Das Fahrzeug darf nur im Rahmen von seitens der FIA oder des OSK genehmigten Sportveranstaltungen verwendet werden. Dazu zählen auch die Zu- und Abfahrt zu diesen Veranstaltungen und die Überstellung zwischen einzelnen Etappen eines Bewerbes."

Wie aus dem Einzelgenehmigungsbescheid hervorgeht, wird das Fahrzeug von der Zulassungsbehörde nach wie vor als "Personenkraftwagen (M1)" eingestuft (S 28/2004 V-Akt, Zeile "Fahrzeugart/Fahrzeugklasse"). Die Anzahl der Sitzplätze wird im Einzelgenehmigungs-

bescheid mit "fünf" angegeben (S 28/2004 V-Akt, Zeile "Anzahl und Anordnung der Sitzplätze (einschließlich Lenkersitz)").

- Fotos der streitgegenständlichen Fahrzeuge befinden sich auf S 30/2004 V-Akt und auf S 111 ff, S 126 ff sowie S 163, S 167/Arbeitsbogen der Bp. Soweit aus diesen ersichtlich, befinden sich in den Fahrzeugen nur zwei Sitze (für Fahrer und Beifahrer).

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 2. Mai 2007 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In seinem Vorlageschreiben führte das Finanzamt aus, dass es weiterhin an der Nichtanerkennung der streitgegenständlichen Vorsteuern festhalte; nach ständiger, auf die Verkehrs-auffassung abstellender Rechtsprechung des VwGH komme es nicht auf den Verwendungs-zweck des Kraftfahrzeuges im Einzelfall, sondern auf den Zweck an, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von Vornherein und allgemein zu dienen bestimmt sei.

In der am 20. November 2007 über Antrag der Partei stattgefundenen mündlichen Berufungs-verhandlung wurde Folgendes ausgeführt:

Nach dem Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten verkündete der Vorsitzende zunächst den Beschluss, dass der Bw. die Behebung nachstehender, ihrer Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2002 und 2003 anhaftender Mängel, nämlich

- das Fehlen eines Berufungsantrages,
- das Fehlen einer Begründung,

gemäß § 275 BAO in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgetragen werde, anderenfalls diese Berufung als zurückgenommen gelte.

Daraufhin führte steuerliche Vertreter aus, dass die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbe-scheide hiermit gemäß § 256 BAO zurückgenommen werde.

Anschließend wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

F ergänzte, dass ein Versicherungsschutz durch die Haftpflichtversicherung nur hinsichtlich der Fahrten auf öffentlichen Straßen bestehe, während bei den Rallyes selbst die Versicherung

des jeweiligen Veranstalters die Risiken trage. Auch würden während der Rallyes zumindest die vorderen Nummerntafeln abgedeckt. Die Nummerntafeln würden nur für die Fahrten auf öffentlichen Straßen verwendet.

Der direkte Zusammenhang mit der Erzielung steuerlicher Umsätze sei klar gegeben, mittlerweile betrage der Anteil der mit den Autos in Zusammenhang stehenden Umsätze bis zu 10% des gesamten Umsatzes des Verlages.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, es sei zwar zutreffend, dass es sich im Zeitpunkt der Anschaffung um Pkw handle, aber spätestens nach dem Umbau müsse § 12 Abs. 10 UStG 1994 zum Tragen kommen, sodass bei einem Umbau im selben Jahr wie dem der Anschaffung der volle Vorsteuerabzug zustehe.

F verwies noch darauf, dass die Autos ein wesentlicher Werbeträger, vor allem für die Zeitschrift G, seien. Würde stattdessen Plakatwerbung betrieben, stünde der Vorsteuerabzug zweifellos zu.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nur die dort ausdrücklich genannten Verwendungszwecke begünstigt seien. Auch der Transport des Fahrers allein sei eine Förderung. Darüber hinaus sei nach der Judikatur der Verwendungszweck eines PKW unmaßgeblich.

F führte aus, dass nunmehr von Fiat Abarth werkseitig Rallyeautos geliefert werden könnten, die allerdings um rund 40.000,00 € teurer seien, als wenn sie von der Bw. umgebaut würden.

Von den streitgegenständlichen Autos sei nur noch eines vorhanden. Auch der neu gekaufte Fiat Punto sei angemeldet. Die ausgeschiedenen Autos würden an Privatpersonen verkauft.

Der Zulassungsschein könne derzeit nicht vorgelegt werden, weil er sich im Auto befindet. Es befindet sich im Zulassungsschein der Hinweis „nur für Motorsportzwecke“.

Über Vorhalt, ob der Transport über Anhänger auf den Zwischenstrecken erfolge, führte F aus, diese Strecken würden direkt mit den Autos gefahren, da die Verladung zeitaufwendig wäre.

Es sei jedes Jahr eine Überprüfung nach § 57 KFG vorzunehmen; der Befund sei nicht hier, er müsse aber jedes Mal bei den Veranstaltungen vorgelegt werden.

Über Vorhalt, dass laut vorgelegter Einzelgenehmigung (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung) das betreffende Fahrzeug auf fünf Sitze typisiert sei, dass Fahrzeug aber offenkundig nur weniger Sitze habe, sodass eine positive Überprüfung nach § 57 KFG nicht durchgeführt werden dürfe, entgegnete F, dass hier der Techniker etwas übersehen haben müsse.

Es würden bei Kundenevents durch den Fahrer auch Kunden mitgenommen. Der Fahrer verfüge über eine Rallyelizenz.

Der steuerliche Vertreter führte aus, hier liege eine örtliche Vermietung vor, da die Kunden jeweils etwa 4.000,00 € zahlen müssten. Das sei einige Male im Jahr der Fall.

Ein Fahrzeug sei etwa voriges Jahr bei sechs von acht Meisterschaften an einen befugten Fahrer vermietet worden.

F führte aus, die Autos seien teils neu, teils gebraucht gekauft worden, und alle seien nachher von der Bw. umgebaut worden. In der Regel seien Gebrauchtwagen gekauft worden, da sonst der Wertverlust zu groß wäre.

Darauf entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass die Fahrzeuge teils mit Fahrer an Kunden, teils an andere Rallyefahrer vermietet würden, sei dem Finanzamt nicht bekannt gewesen.

Der steuerliche Vertreter räumte ein, dass im Berufungszeitraum keinesfalls 80% für diese Zwecke anzusetzen seien. Vom Finanzamt sei niemals bestritten worden, dass nur zwei Sitze vorhanden seien.

F führte aus, dem Finanzamt sei mehrmals angeboten worden, ein Fahrzeug zu besichtigen, was aber nicht angenommen worden sei.

Im Zulassungsschein seien jeweils fünf Sitze angeführt.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter, der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

- Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBI. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.
- Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, BGBI. Nr. 663/1994 idF BGBI. I Nr. 106/1999, gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

- Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBI. II Nr. 193/2002, lautet auszugsweise:

[...]

§ 1 Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse fallen nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen".

§ 2 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 technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

§ 3 Abs. 1 [...]

§ 3 Abs. 2 Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen. "Werkseitig" bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem

gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrgesetz 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

[...]

2. Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge der Typen Fiat Bravo und Fiat Stilo vor deren Umbau handelsübliche, "normale" Pkw darstellten und als solche zum Verkehr zugelassen wurden. Sie wurden von der Bw. als handelsübliche Pkw - neu bzw. gebraucht – angekauft und in weiterer Folge zu Rallyefahrzeugen umgebaut; der Umbau erfolgte deshalb im Nachhinein, weil der Hersteller – im Berufungszeitraum – keine fertigen Rallyefahrzeuge ab Werk anbot und die Nutzung der Fahrzeuge für Rallyezwecke nur durch einen individuellen, nachträglichen Umbau ermöglicht wurde (siehe dazu die Ausführungen der Fiat Automobil GmbH im E-Mail vom 4. Oktober 2006 und des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung).

Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters erfolgte der Umbau zu Rallyefahrzeugen derart, dass ein Sicherheitskäfig eingebaut wurde und die Teppiche, der Dachhimmel, die Seitenverkleidungen sowie die hintere Sitzbank entfernt wurden; weiters wurden nach seinen Angaben nur zwei für den Rennsport zugelassene Schalensitze für Fahrer und Beifahrer in das Fahrzeug eingebaut. Demgegenüber wird die Anzahl der Sitzplätze im Einzelgenehmigungsbescheid mit fünf angegeben; soweit aus den Fotos der streitgegenständlichen Fahrzeuge ersichtlich, befinden sich in diesen nur zwei Sitze (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung).

Wie aus dem Einzelgenehmigungsbescheid hervorgeht, wird das Fahrzeug von der Zulassungsbehörde nach wie vor als "Personenkraftwagen (M1)" eingestuft (S 28/2004 V-Akt, Zeile "Fahrzeugart/Fahrzeugklasse"; dies steht im Widerspruch zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung, dass nach dem erfolgten Umbau zum Rallyefahrzeug "die Einstufung als Pkw somit nicht mehr zulässig sei" (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung). Weiters geht aus dem Einzelgenehmigungsbescheid hervor, dass das umgebaute Fahrzeug nur im Rahmen von seitens der FIA oder des OSK genehmigten Sportveranstaltungen verwendet werden darf; dazu zählen auch die Zu- und Abfahrt zu diesen Veranstaltungen und die Überstellung zwischen einzelnen Etappen eines Bewerbes. Das durch die

Zulassungsstelle vergebene Kennzeichen bleibt auch nach dem Umbau bestehen (wie auch der steuerliche Vertreter in seiner Berufung selbst ausführt).

Von diesem Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

Zur Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 ist festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter diese in der mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 256 Abs. 1 BAO zurückgenommen hat; sie wird daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Zur Berufung gegen die neuen Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 ist Folgendes festzuhalten:

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 106/1999, normiert, dass Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb bestimmter Kraftfahrzeuge nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten; betroffen sind (mit einigen Ausnahmen) im Einzelnen Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 127). Gleichgültig ist,

- ob diese Fahrzeuge ausschließlich oder nur teilweise unternehmerisch genutzt werden,
- ob eine nichtunternehmerische Nutzung überhaupt denkbar ist,
- ob es sich um neue oder gebrauchte Fahrzeuge handelt (*Ruppe*, § 12 Tz 127).

Folge ist, dass die betreffenden Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und damit ein Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen nicht möglich ist (*Ruppe*, § 12 Tz 129). Betroffen sind alle Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb der genannten Kraftfahrzeuge stehen (*Ruppe*, § 12 Tz 139).

Verschiedene, grundsätzlich vom Vorsteuerausschluss betroffene Fahrzeuge sind von den einschränkenden Regelungen des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 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). *Die konkrete Bezeichnung der ausgenommenen Fahrzeuge bzw. die engen Voraussetzungen an eine im Zusammenhang mit diesen Kraftfahrzeugen vorgenommene Betätigung ("ausschließ-*

lich", "zu mindestens 80%") zeigen, dass das Gesetz die Ausnahme vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur in sehr eingeschränktem Rahmen zulassen wollte (oV, ÖStZ 2007/471, S 235; daher keine analoge Anwendung zB auf "Testfahrzeuge" (VwGH 21.9.2006, 2004/15/0072); kein Vorsteuerabzug für als Filmrequisite verwendete Pkw auch dann, wenn sie nicht auf Straßen mit öffentlichem Verkehr eingesetzt werden (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0072)). Bei den in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 normierten Ausnahmen auf Grund der Verwendung (Nutzung) handelt es sich um eine taxative Aufzählung (vgl. VwGH 12.12.1988, 87/15/0094; Stürzlinger in ecolex 2007, S 290).

Wendet man nun diese von Judikatur und Literatur zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 herausgearbeiteten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so folgt daraus, dass ein Vorsteuerabzug für die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge *auf Grund von deren Verwendung* für Rallyezwecke *nicht* möglich ist: *Rallyefahrzeuge sind von der taxativen Aufzählung der Ausnahmen vom Vorsteuerausschluss auf Grund der Verwendung (Nutzung) nicht erfasst*, sodass unter diesem Blickwinkel auf die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung nicht weiter einzugehen ist.

Zu prüfen bleibt, ob sich ein Vorsteuerabzug für die streitgegenständlichen Rallyefahrzeuge *auf Grund einer speziellen Bauart* (wie sie die VO BGBI. II Nr. 193/2002 für Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse normiert) ergibt:

Zentraler Punkt der Argumentation des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung ist, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei, da unmittelbar nach der Anschaffung die strittigen Pkw zu Rallyefahrzeugen umgebaut worden seien und aus diesem Grund eine Nutzung als Pkw von Beginn an gar nicht möglich gewesen sei und auch in Zukunft nicht möglich sein werde (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung).

Dem ist auf der Grundlage des festgestellten Sachverhaltes zunächst zu entgegnen, dass die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge vor deren Umbau handelsübliche, "normale" Pkw darstellten und auch als solche zum Verkehr zugelassen wurden. Sie wurden von der Bw. als handelsübliche, "normale" Pkw - neu bzw. gebraucht – angekauft und erst in weiterer Folge zu Rallyefahrzeugen umgebaut (siehe oben).

Weiters ist ihm zu entgegnen, dass die gegenständlichen Kraftfahrzeuge auch nach deren Umbau zu Rallyefahrzeugen (trotz des Anbringens eines vergrößerten Frontspoilers, von ver-

größeren Seitenschwellern, eines kleinen Dachspoilers sowie von diversen Aufklebern zu Werbezwecken und des Verwendens von Rallyereifen) weiterhin das typische Erscheinungsbild eines Pkw aufweisen (siehe dazu die in den Finanzamtsakten enthaltenen Fahrzeugfotos).

Dazu kommt, dass aus dem vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Einzelgenehmigungsbescheid betreffend einen der streitgegenständlichen, zum Rallyefahrzeug umgebauten Fiat Stilo hervorgeht, dass das Fahrzeug von der Zulassungsbehörde nach wie vor als "Personenkraftwagen (M1)" eingestuft wird, was – siehe oben – im Widerspruch zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung (nach dem erfolgten Umbau zum Rallyefahrzeug sei die Einstufung als Pkw nicht mehr zulässig) steht.

Weiters ist in diesem Zusammenhang auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (ergangen zur Abgrenzung von Pkw und Kombi vom Lkw) zu verweisen, *wonach es bei der wirtschaftlichen Zweckbestimmung des Fahrzeuges nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankomme, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von Vornherein, das heißt nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt sei (Ruppe, § 12 Tz 131, mit Judikaturnachweisen); es kommt auf die werkseitige Ausstattung des Fahrzeugs an (VwGH 2.4.1990, 89/15/0020).*

Diese charakteristische Eigenschaft des Kraftfahrzeuges geht auch durch Umbauten nicht verloren (vgl. VwGH 2.4.1990, 89/15/0020, VwGH 12.12.1995, 92/14/0031; *Langheinrich/Ryda, Das Auto und seine Bedeutung für die Abgabenerhebung, Teil III, Finanz-Journal Nr. 5/2007, S 175; Ruppe, § 12 Tz 132; Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG-Kommentar 1.01, § 12 Rz 179*).

Wendet man nun diese Ausführungen auf den gegenständlichen Fall an, so ergibt sich folgendes Bild:

Die strittigen Kraftfahrzeuge der Typen Fiat Bravo und Fiat Stilo waren vor deren Umbau zu Rallyefahrzeugen handelsübliche, "normale" Pkw und auch als solche zum Verkehr zugelassen. *Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe oben) handelt es sich somit um Fahrzeuge, die nach ihrer typischen Beschaffenheit und Bauart von Vornherein, das heißt nach der werkseitigen Konstruktion bzw. Ausstattung, zu dem Zweck bestimmt waren, als handelsübliche, "normale" Pkw verkauft und verwendet zu werden; gemäß der angeführten Rechtsprechung und Lehre ging diese charakteristische Eigenschaft der streitgegenständlichen Pkw auch durch deren Umbau nicht verloren* (zumal sie – trotz Umbau – weiterhin das Er-

scheinungsbild eines Pkw aufweisen, von der Zulassungsbehörde nach wie vor als "Personenkraftwagen (M1)" eingestuft werden und das durch die Zulassungsstelle vergebene Kennzeichen auch nach dem Umbau bestehen bleibt).

Die gegenständlichen Kraftfahrzeuge sind daher nach wie vor als Pkw einzustufen, weshalb ein Vorsteuerabzug auf Grund der Ausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zusteht (und zwar weder für deren Betrieb noch für deren Anschaffung, sodass auch das zusätzliche Begehr von des steuerlichen Vertreters auf Anerkennung der "Anschaffungsteuern" in Höhe von 3.703,30 € abzuweisen ist).

Dieses Ergebnis wird auch durch folgenden Größenschluss untermauert:

Wie bereits aufgezeigt wurde, wollte das Gesetz die Ausnahmen vom Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur in sehr eingeschränktem Rahmen zulassen. Demzufolge lässt die VO BGBI. II Nr. 193/2002 nur für genau bestimmte, taxativ aufgezählte Fahrzeuge (Kleinlastkraftwagen, Kleinbusse, Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn (das sind Kasten-, Pritschen- und Leichenwagen)) den Vorsteuerabzug auf Grund der Bauart (vgl. *Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg.), UStG-Kommentar 1.01, § 12 Rz 185 ff) zu.

Die VO BGBI. II Nr. 193/2002 fordert ein *werkseitiges Vorliegen* der zur Vorsteuerabzugsberechtigung führenden Merkmale (*Kanduth-Kristen/Payerer*, § 12 Rz 196), das heißt, Umbaumaßnahmen müssen bereits vom Erzeuger oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigten, das ist idR der Generalimporteur, bzw. jeweils in deren Auftrag, durchgeführt werden (*Kolacny/Caganek*, UStG³, § 12 Anm. 16). "Im Falle von Umbaumaßnahmen außerhalb des Erzeugerwerkes, unabhängig, ob sie im Inland oder im Ausland erfolgen, kann eine Anerkennung einer Fahrzeugtype nur erfolgen, wenn im Antrag die Werkstätte angeführt wird (Bezeichnung der Firma, Ort der Werkstätte), in der der Umbau erfolgt und der Umbau aller Fahrzeuge dieser Type in der Folge in dieser Werkstätte in gleicher Weise durchgeführt wird. [...] Der Auftrag zum Umbau und der Umbau selbst müssen bereits zu einem Zeitpunkt erfolgen, in dem sich die Fahrzeuge noch in der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht des Erzeugers oder des Generalimporteurs befinden. Wurden die Fahrzeuge vom Generalimporteur bereits zB an den Händler oder an den Letztabnehmer weitergeliefert, ist ein Umbau im Sinne der Verordnung nicht mehr möglich" (*Caganek*, Neue Verordnung und neuer Erlass zur steuerlichen Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, ÖStZ 2002/486. Angemerkt sei, dass diese Ausführungen die Argumentation des steuerlichen Vertreters ("ebenso ist laut Mail an Citroen bzw. Fiat ersichtlich, dass sehr wohl Kraftfahr-

zeuge, die werkseitig als Pkw hergestellt wurden, durch nachträgliche Umbauten zu Fiskal-Lkws werden, für die sehr wohl ein Vorsteuerabzug möglich ist, obwohl diese Kraftfahrzeuge die Voraussetzungen der werkseitigen Konstruktion nicht erfüllen!") entkräften, da das Erfordernis der Werkseitigkeit an genau definierte, strenge Voraussetzungen geknüpft ist).

Dieses in der VO BGBI. II Nr. 193/2002 normierte *Erfordernis der Werkseitigkeit* hat zur Konsequenz, dass, wenn ein Kombinationskraftfahrzeug durch Umbauten nachträglich so verändert wird, dass die Merkmale der VO BGBI. II Nr. 193/2002 erfüllt wären (seitliche Verblechung des Laderaumes, Abtrennung des Fahrgastraumes, durchgehende Bodenplatte etc.), eine positive Vorsteuerkorrektur *nicht* möglich ist (*Kanduth-Kristen/Payerer, § 12 Rz 196*); maW: Durch nachträgliche Umbauten kann das in der VO BGBI. II Nr. 193/2002 normierte *Erfordernis der Werkseitigkeit* *nicht* ersetzt werden.

Der bereits angeführte Größenschluss besteht nun darin, dass das an exakt definierte, strenge Voraussetzungen geknüpfte Erfordernis der Werkseitigkeit, das für die in der VO BGBI. II Nr. 193/2002 genau bestimmten Fahrzeuge (siehe oben) gilt, zumindest ebenso für Fahrzeuge gelten muss, die in dieser VO gar nicht angeführt sind (wie die Rallyefahrzeuge im gegenständlichen Fall). Damit muss freilich auch die Konsequenz verbunden sein, dass Letzteren – ebenso wie den in der VO BGBI. II Nr. 193/2002 normierten Fahrzeugen – der Vorsteuerabzug (und auch die positive Vorsteuerkorrektur) auf Grund der Bauart zu versagen ist, wenn das Erfordernis der Werkseitigkeit nicht erfüllt ist.

An diesem Ergebnis vermag auch die Argumentation des steuerlichen Vertreters, die streitgegenständlichen Rallyefahrzeuge würden zur Erzielung von Einnahmen bzw. umsatzsteuerpflichtigen Erlösen verwendet und der direkte Zusammenhang mit der Erzielung steuerlicher Umsätze sei klar gegeben (mittlerweile betrage der Anteil der mit den Autos in Zusammenhang stehenden Umsätze bis zu 10% des gesamten Umsatzes des Verlages), nichts zu ändern, da der Ausschluss vom Vorsteuerabzug für unternehmerisch genutzte Kraftfahrzeuge selbst dann aufrecht bleibt, wenn diese unentbehrliche Arbeitsgeräte ("Betriebsmittel") sind und eine private Nutzung nicht in Betracht kommt (*oV, ÖStZ 2007/472, S 236*, und *ARD 5781/21/2007*, die unter Verweis auf EuGH 5.10.1999, C-305/97, Royscott Leasing ua., auf die Gemeinschaftsrechtskonformität dieser Regelung hinweisen).

Dasselbe gilt auch für die in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten Ausführungen, wonach die streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge ein wesentlicher Werbeträger seien und im Falle von Plakatwerbung der Vorsteuerabzug zweifellos zustünde, kommt doch für Pkw eben

die besondere Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 zur Anwendung.

Da, wie bereits dargelegt, diese Norm ua. nur jene Kraftfahrzeuge, die *zu mindestens 80%* der gewerblichen Vermietung dienen, vom Vorsteuerausschluss ausnimmt, gehen auch die Argumente des F und des steuerlichen Vertreters, wonach bei Kundenevents auch Kunden in den Rallyefahrzeugen "mitgenommen" würden und diesbezüglich eine örtliche Vermietung vorliege, da die Kunden jeweils etwa 4.000,00 € zahlen müssten, ins Leere, führt doch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst aus, dass im Berufungszeitraum (2002 bis 2004) keinesfalls das im Gesetz geforderte Ausmaß von 80% erreicht werde. Dasselbe gilt für das Vorbringen, "voriges Jahr" (das heißt 2006) sei ein Fahrzeug bei sechs von acht Meisterschaften an einen befugten Fahrer vermietet worden, liegt doch schon dieser angegebene Zeitraum außerhalb des Berufungszeitraumes.

Ebenso wenig vermögen die Ausführungen des F und des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach hinsichtlich der streitgegenständlichen Kraftfahrzeuge Versicherungsschutz durch die Haftpflichtversicherung nur hinsichtlich der Fahrten auf öffentlichen Straßen bestehe, während bei den Rallyes selbst die Versicherung des jeweiligen Veranstalters die Risiken trage, und wonach während der Rallyes zumindest die vorderen Nummerntafeln abgedeckt würden und die Nummerntafeln nur für die Fahrten auf öffentlichen Straßen verwendet würden, am oa. Ergebnis, wonach den gegenständlichen Kraftfahrzeugen der Vorsteuerabzug (und auch die positive Vorsteuerkorrektur) zu versagen ist, etwas zu ändern.

Dasselbe gilt auch für die in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten Ausführungen, wonach nunmehr von Fiat Abarth werkseitig Rallyeautos geliefert werden könnten, die allerdings um rund 40.000,00 € teurer seien, als wenn sie von der Bw. umgebaut würden, und für die Fragen, ob der Transport der betreffenden Fahrzeuge auf den Zwischenstrecken der Rallyes mittels Anhänger erfolge, ob die Fahrzeuge auf einen, auf zwei oder auf fünf Sitze typisiert sind (weil auch bei Vorhandensein von nur einem oder zwei für den Rennsport zugelassenen Schalensitzen für Fahrer (und Beifahrer) den gegenständlichen Fahrzeugen der Vorsteuerabzug zu versagen ist), wie viele Sitze im Zulassungsschein angeführt sind und ob auf Grund der vorgelegten Einzelgenehmigung eine positive Überprüfung nach § 57 KFG durchgeführt werden dürfe.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. November 2007