

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat
durch den Richter
A

in der Beschwerdesache
BF, BFstraße, BFOrt
vertreten durch
Straub + Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH,
Nordstraße 4, 5301 Eugendorf ,

gegen
FA

wegen
behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 17.10.2014, betreffend die
Umsatzsteuerfestsetzung für 12/2013 und 03/2014

im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 10. September 2013 übermittelte der steuerliche Vertreter des BF dem FA den Fragebogen betreffend die Betriebseröffnung sowie einen Regelbesteuerungsantrag für die Umsatzsteuer.

In der Niederschrift vom 18. September 2013 über die in der Folge durchgeführte Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme wurde die Tätigkeit des BF als Motorsportler (Rallyefahrer) angegeben, der internationale Geschäftsbeziehungen unterhalte.

Unter dem Punkt "Firmenautos" führte das Erhebungsorgan an, dass ein (gebrauchtes) Rallyeauto im Wert von € 137.600,00 inkl. 20% USt als Arbeitsfahrzeug angeschafft (geleast) worden sei. Der Leasingvertrag sei auf den Vater des (im Zeitpunkt des Abschlusses noch minderjährigen) BF ausgestellt worden und werde auf den BF umgeschrieben. Neben diesem Leasingvertrag wurde auch der für dieses Fahrzeug erstellte Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der OÖ Landesregierung beigelegt.

Die Zulassung dieses Fahrzeuges zum Straßenverkehr in der Ausnahmegenehmigung gemäß § 34 KFG wurde an folgende Bedingungen geknüpft: "Das Fahrzeug darf nur im Rahmen von seitens der FIA, der OSK oder behördlich genehmigter Sportveranstaltungen bzw. Trainingsfahrten verwendet werden. Dazu zählen auch die Zu- und Abfahrten zu diesen Veranstaltungen und die Übersiedlung zwischen einzelnen Etappen eines Bewerbes."

Mit Ergänzungersuchen vom 10. Jänner 2014 wurde der BF aufgefordert, die geltend gemachten Vorsteuern anhand einer Aufstellung und den dazugehörigen Beilagen nachzuweisen.

Aus den vom BF vorgelegten Beilagen ergab sich, dass der Großteil der geltend gemachten Vorsteuern aus den Leasingkosten, der Ausstattung und der Wartung des Rallyefahrzeugs entstammte.

In weiterer Folge legte der steuerliche Vertreter des BF über Aufforderung des FA Sponsorverträge vor. Ergänzend führte der Vertreter des BF aus, dass er, da der Vertreter des FA mitgeteilt habe, dass das Erkenntnis des VwGH, ZI. 2007/15/0222 nicht einschlägig sei, da es Renn- und nicht Rallyeaautos betreffe, zudem die Entscheidung des UFS Wien zu RV/0895-W/03 übermittelte, die eine Abgrenzung zwischen PKW und Sportgerät in Bezug auf Rallyeautos vornehme.

Darauf führte das FA im Mai 2014 eine Umsatzsteuersonderprüfung beim BF durch. Dabei wurden weitere Erhebungen auch beim Amt der OÖ Landesregierung durchgeführt. Dabei legte der steuerliche Vertreter auch ausführliches Bildmaterial zum gegenständlichen Fahrzeug vor.

In der Folge wurden alle Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem Rallyeauto geltend gemacht worden waren in den USt-Voranmeldungen für 12/2013 und 03/2014, als nichtabzugsfähig im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1994 qualifiziert. Dies führte in beiden Monaten dazu, dass der Saldo der Voranmeldungen mit € 0,00 festgesetzt wurde,

da in beiden Monaten keine Umsätze ausgewiesen waren. Dies begründete der Prüfer ausführlich wie folgt:

Unabhängig vom Ausmaß der Unternehmerischen Verwendung sind die von § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 betroffenen Kraftfahrzeuge nicht Bestandteil des Unternehmens. Eine Privatnutzung stellt daher keinen Eigenverbrauch dar und eine Veräußerung ist nicht steuerbar.

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 kraftfahrrichtliche 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.

Ein Rennwagen, welcher nach seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung nur für den Einsatz bei Rennsportveranstaltungen auf speziell für den Motorsport konzipierten Rennstrecken gebaut wird und eine andere Verwendungsmöglichkeit auf Grund der auf den Rennsport ausgerichteten technischen Ausstattung nicht besteht, unterscheidet sich wesentlich von den üblichen Typen von Personen- und Kombinationskraftwagen. Scheidet eine Verwendung des Rennwagens im allgemeinen Straßenverkehr nach seiner Beschaffenheit und der Bauart aus, ist eine kraftfahrrichtliche Zulassung für den öffentlichen Straßenverkehr nicht möglich und besteht keine Umbaumöglichkeit, das Rennauto straßentauglich und zulassungsfähig zu machen, ist kein Personenkraftwagen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 anzunehmen (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0222).

Für das gegenständliche Fahrzeug existiert ein Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung vom 21.12.2010, wonach das Fahrzeug im Rahmen von seitens der FIA, des OSK oder behördliche genehmigter Sportveranstaltungen bzw. Trainingsfahrten verwendet werden darf. Dazu zählen auch die Zu- und Abfahrten zu diesen Veranstaltungen und die Übersiedlung zwischen einzelnen Etappen eines Bewerbes.

Mit Leasingvertrag vom 28.11.2012 wurde das Fahrzeug von BFVater, Vater des Abgabepflichtigen, geleast. Der Leasingvertrag lautet auf BFVater. Am 24.5.2013 wurde das Fahrzeug von BFVater angemeldet und am 11.10.2013 wieder abgemeldet. Seit 03.03.2014 ist das Fahrzeug auf BF angemeldet.

Die vom VwGH im angeführten Erkenntnis für Rennwagen geschilderten Kriterien treffen auf das gegenständliche Fahrzeug nicht zu. Es liegt eine kraftfahrrichtliche Zulassung vor. Die im Einzelgenehmigungsbescheid aufgezählten Ausnahmen lassen eine sofortige Umbaumöglichkeit zu, sodass das Fahrzeug nach erfolgtem Umbau auch jederzeit uneingeschränkt im allgemeinen Straßenverkehr verwendet werden könnte.

Eine Verwendung des Fahrzeuges im allgemeinen Straßenverkehr ist nach seiner Beschaffenheit und Bauart möglich.

Der UFS-Entscheidung 30.8.2007, RV/0895-W/03 kann hinsichtlich der Frage des Vorsteuerabzugs nicht gefolgt werden. Aus den im Einzelgenehmigungsbescheid aufgezählten Ausnahmen geht hervor, dass ein Umbau des Fahrzeuges in einen uneingeschränkt zulassungsfähigen PKW jederzeit möglich ist. Aus dem Gutachten des Sachverständigen vom 21.12.2010 ist zu entnehmen, dass bei der Prüfung des Fahrzeuges festgestellt wurde, dass das Fahrzeug nach Erteilung einer Ausnahmegenehmigung den Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes 1967 und den auf Grund dieses Bundesgesetzes erlassenen Verordnungen entspricht. Überdies widerspricht die UFS-Entscheidung dem angeführten VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2009. Bei der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 handelt es sich um eine Vorsteuerausschlussbestimmung, die streng auszulegen ist.

Nach mehreren Zustellversuchen, wurden die Bescheide letztlich mit 17. Oktober 2014 dem BF zugestellt.

Gegen diese Bescheide erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen offener Rechtsmittelfrist mit Datum 21. Oktober 2014 Beschwerde und führte dabei im Wesentlichen Folgendes aus:

In der Begründung der im Betreff genannten Festsetzungsbescheide wird auf die Niederschrift bzw. den Prüfbericht betreffend die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen. In der genannten Niederschrift argumentiert das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass es sich beim SKODA FABIA S 2000 um einen PKW handelt und damit die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 greift. Wir vertreten unter Bezugnahme auf das zu unserem Sachverhalt gleichgelagerte UFS-Erkenntnis RV/0895-W/03 die Rechtsansicht, dass es sich beim SKODA FABIA S 2000 um ein Sportgerät und nicht um einen PKW handelt. Die Abgrenzung zwischen einem Personenkraftwagen und einem Sportgerät hat dabei aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise / Verkehrsauffassung zu erfolgen. Im UFS-Urteil RV/0895-W/03 wird hinsichtlich der Abgrenzung von Personenkraftwagen zum Sportgerät folgendes ausgeführt: "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."

Mittels Email vom 01.06.2014 (=Beilage 1) haben wir angeregt, dass das Finanzamt Sachverhaltsfeststellungen zu den wesentlichen vom UFS entwickelten Abgrenzungskriterien zwischen PKW und Sportgeräten trifft.

Zu den im Email vom 01.06.2014 aufgeworfenen Abgrenzungsfragen hat das Finanzamt keine eigenständigen Ermittlungen vorgenommen. Vielmehr hat uns der Prüfer im Email

vom 02.06.2014 (=Beilage 2) folgendes mitgeteilt: "Für das weitere Verfahren werden Sie eingeladen, die übermittelten Fragen selbst anhand einer entsprechenden Beschreibung des Fahrzeuges zu beantworten und zu dokumentieren und auch entsprechende Detail-Fotos zu übermitteln, woraus Ihre Behauptungen nachvollzogen werden können."

Vom Klienten wurde daraufhin, eine detaillierte Fahrzeugbeschreibung inkl. Fotos erstellt (= Beilage 3), die dem Prüfer ab 3. Juli 2014 via Email bereitgestellt wurde.

Im Anschluss daran wurden am 21.07.2014 die bekämpften Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide erlassen. In der Begründung zu den Festsetzungsbescheiden geht das Finanzamt nicht auf die vom UFS entwickelten Abgrenzungskriterien und die diesbezüglich von uns im Email vom 01.06.2014 aufgeworfenen Fragen ein. Ebenso setzt sich das Finanzamt im Zuge der Bescheidbegründung nicht mit der vom Klienten zur Verfügung gestellten Fahrzeugbeschreibung auseinander (= Beilage 3). Aus der vom Klienten zur Verfügung gestellten Fahrzeugbeschreibung ergibt sich eindeutig, dass der SKODA FABIA S 2000 nicht für die Personenbeförderung auf öffentlichen Straßen bestimmt ist (Begründung: Verbrauch 70 Liter auf 100 Km/keine Betankung auf öffentlichen Tankstellen möglich/ keine rückwärtige und seitliche Sicht aus dem Sportgerät/Frischluftzufuhr nur statisch ...), sondern ausschließlich für die Teilnahme an rennsportlichen Bewerben. Auch das Argument in der Bescheidbegründung, dass ein Umbau in ein straßentaugliches Fahrzeug jederzeit möglich ist, geht im Hinblick auf das UFS-Erkenntnis RV/0895-W/03 ins Leere, da der Umbau mit einem äußerst großen technischen und finanziellen Aufwand verbunden wäre und somit wirtschaftlich sinnlos ist.

Aufgrund obiger Ausführungen beantragen wir die Erlassung neuer Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide in denen die Vorsteuer wie folgt festgesetzt wird:

Vorsteuern lt. Festsetzungsbescheid 17.10.2014

gekürzte Vorsteuer lt. BP für SKODA FABIA S 2000

U 12/2013:

1.359,22

11.041,28

12.400,50

U 3/2014:

64,49

8.279,53

8.344,02

Dieser Beschwerde waren als weitere Beilagen der Schriftverkehr des steuerlichen Vertreters des BF mit dem FA, die eine Beschreibung des verfahrensgegenständlichen Rallyefahrzeuges enthielt, sowie eine fotodokumentierte Fahrzeugbeschreibung beigelegt.

Die Beschwerde enthielt weiters den Antrag die Bescheidbeschwerde sofort dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Das FA legte diese Beschwerde bereits am 28. Oktober 2014 dem BFG ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht ausführlich zur Sache aus.

Mit Erkenntnis vom 31.08.2015, RV/6100829/2014 gab das BFG der Beschwerde Folge und ließ einen VorSt Abzug für das verfahrensgegenständliche Rallyefahrzeug zu, da das Fahrzeug nach Sicht des BFG nach dem Zweck, seiner typischen Beschaffenheit und Bauart ein vom Fahrzeughersteller ausschließlich für den Rallyesport hergestelltes Sportgerät darstelle und eine Verwendung zum Personentransport im Straßenverkehr mit diesem Fahrzeug trotz der eingeschränkten Zulassung auf öffentlichen Straßen nicht möglich sei. Weiters sei die Möglichkeit eines Umbaus in ein uneingeschränkt zulassungsfähiges Fahrzeug nur dann möglich, wenn das Fahrzeug praktisch neu „gebaut“ werde. Selbst wenn dies technisch möglich wäre, würde man damit ein Fahrzeug, dass in der Erstanschaffung einen Wert von netto € 300.000,00 gehabt hat, in einen straßentauglichen Kleinwagen im Wert von ca. € 10.000,00 umbauen, was wirtschaftlich unsinnig wäre.

Eine Revision ließ das BFG nicht zu. Gegen dieses Erkenntnis erob das FA fristgerecht eine außerordentliche Revision.

Mit Erkenntnis vom 28.07.2017 hob der VwGH das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf und verwies zur Begründung darauf, dass der Revisionsfall hinsichtlich der zu beantwortenden Rechtsfrage (VorSt Abzug im Zusammenhang mit einem Rallyefahrzeug) jenem gleiche, den der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2015 Zl. 2012/15/0216 entschieden habe.

In diesem Erkenntnis hatte der VwGH festgehalten, dass die belangte Behörde im Streitfall - von der Beschwerdeführerin unwidersprochen – festgestellt habe, dass die hier in Rede stehenden Fahrzeuge (Mitsubishi EVO) werkseitig als Pkw für die Nutzung im Straßenverkehr bestimmt seien und diese Eigenschaft selbst durch den nachträglichen Umbau in Rallyefahrzeuge nicht verloren. Letzteres räume selbst die Beschwerdeführerin ein, indem sie in der Berufung u.a. ausgeführt habe, "dass solche Fahrzeuge üblicherweise mit Sondergenehmigung zum Verkehr angemeldet werden, da unvermeidlich manche Rennen im Bereich öffentlicher Straßen abgehalten werden und deshalb eine behördliche Genehmigung des Fahrzeuges erforderlich ist". Damit könne der belangten Behörde aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie zur Auffassung gelangt sei, dass es sich bei den streitgegenständlichen Fahrzeugen nach Beschaffenheit und Bauart um Personenkraftwagen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 handle.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 262 Abs. 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Gemäß § 262 Abs. 2 lit. a) und b) BAO hat die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Das BFG ist daher zur Entscheidung über diese Beschwerde zuständig.

Zu dem im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens festgestellten Sachverhalt ist Folgendes auszuführen:

Der BF übernahm mit November 2013 den ursprünglich von seinem Vater eingegangenen Leasingvertrag für ein Fahrzeug SKODA FABIA S 2000. Dies ergibt sich aus dem vom BF vorgelegten Leasingvertrag.

Bei diesem Fahrzeug handelt es sich um ein Rallyefahrzeug, das speziell für diesen Einsatzzweck von Skoda Motorsport gebaut wurde und ab 2009 das der aktuellen Gruppe A mit einem speziellen S 2000 Kit des Reglements der FIA für Rallyefahrzeuge der Klasse WRC 2 entspricht und ab dem Jahr 2000 durch das neue Modell SKODA FABIA R5 ersetzt wird, das sich vom Fahrzeug des BF vor allem durch einen in dieser Klasse ebenfalls zulässigen 1,6 Liter Turbo Motor unterscheidet. (<http://www.skoda-motorsport.com/en/skoda-fabia-r5-facts-figures/> https://en.wikipedia.org/wiki/%C5%A0koda_Fabia_S2000 , https://de.wikipedia.org/wiki/Gruppe_A , https://de.wikipedia.org/wiki/Super_2000). Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug wurde vom Hersteller nach dem Super 2000 bzw. dem WRC2 Reglement aufgebaut und verkauft. (https://en.wikipedia.org/wiki/%C5%A0koda_Fabia_S2000 , <http://www.skoda-motorsport.com/en/>) Es kann bei nationalen und internationalen Rallyes eingesetzt werden und wurde vom BF auch eingesetzt. Dies ergibt sich aus den vom BF vorgelegten Unterlagen.

Es handelt sich um ein Fahrzeug, das nach den Bestimmungen des FIA Reglements von einem von diesem Hersteller mindestens 2500 mal im Jahr produzierten Serienmodell abgeleitet ist. (<http://www.skoda-motorsport.com/en/> , https://de.wikipedia.org/wiki/Gruppe_A)

Dabei handelt es sich um den handelsüblichen Kleinwagen Skoda Fabia.

Das Rallyefahrzeug besteht zum größten Teil aus Carbon, eine einem Straßenfahrzeug übliche Serienausstattung fehlt weitestgehend bzw. ist auf die Wettbewerbsbedingungen von Rallyes abgestimmt. Dies ergibt sich aus den Beschreibungen des Onlineartikels aus Auto Motor und Sport (<http://www.auto-motor-und-sport.de/motorsport/skoda-fabia-s2000-eine-fahrt-wie-in-der-achterbahn-8415945.html>)

Das Fahrzeug kann nur mit Rennbenzin betrieben werden. Der Benzinverbrauch liegt bei rd. 70 Liter auf 100 km.

Wesentliche Funktionen beim Betrieb eines Straßenfahrzeuges (Hupe, Scheibenwischer) können nur durch den Beifahrer vorgenommen werden.

Ein Tachometer ist im Fahrzeug nicht vorgesehen.

Eine Belüftung des Fahrzeuges erfolgt durch Lüftungsklappen im Dach, es gibt kein Gebläse und keine zu öffnenden Scheiben mit Ausnahme von kleinen Schiebefenstern in der Fahrer- und der Beifahrertür.

Das ganze Fahrzeug ist durch einen mit der Karosserie zum Teil verschweißten, zum Teil verschraubten von der FIA genehmigten Überrollkäfig gegen Unfälle bei Rallyes geschützt, der hinter dem Fahrer und Beifahrersitz mit Querverstrebungen verstellt wird und mit diagonal angebrachten Seitenholmen Fahrer und Beifahrer auf Höhe der Tür gegen Unfälle schützen soll, das Einstiegen in das Fahrzeug aber erschwert. Dies ergibt sich aus den vom BF vorgelegten Unterlagen.

Der Motor entwickelt bei rund 8000 U/min eine Leistung von rd. 270 PS und weist einen Nahfeldpegel von 98 dB auf. Dies ergibt sich aus dem Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der OÖ Landesregierung.

Das Fahrzeug besitzt eine sequentielle Schaltung; es besteht kein Kupplungsspiel. Dies ergibt sich aus den vom BF vorgelegten Unterlagen.

Eine Feststellbremse ist nicht vorhanden, die Handbremse dient dazu das Fahrzeug zu manövrieren. (<http://www.auto-motor-und-sport.de/motorsport/skoda-fabia-s2000-eine-fahrt-wie-in-der-achterbahn-8415945.html>)

Das Fahrzeug ist mit Rennsitzen ausgestattet, die aus Sicherheitsgründen den Kopf des Fahrers und des Beifahrers nicht nur nach hinten, sondern auch zur Seite abstützen.

Fahrer und Beifahrer sind mit Sechspunktgurten in diesen Sitzen fixiert.

Eine Sicht nach Hinten ist sowohl aufgrund der Art der Sitze, der Art der Sicherheitsgurten und der Verstrebungen des Überrollkäfigs nicht gegeben. Dies ergibt sich aus den vom BF vorgelegten Unterlagen.

Das Fahrzeug ist in Österreich mit einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 34 KFG zugelassen. Die für das Fahrzeug genehmigten Ausnahmen vom KFG umfassen Abgas, Lautstärke, Sitze, Sicherheitsgurte, Bremsanlage, Feuerlöscheinrichtung, Überrollkäfig, Motorhaubensplintverschluss, Kofferraumsplintverschlüsse.

Die Zulassung ist an die Bedingung geknüpft, dass das Fahrzeug "nur im Rahmen von seitens der FIA, der OSK oder behördlich genehmigte(r) Sportveranstaltungen bzw. Trainingsfahrten verwendet werden (darf). Dazu zählen auch die Zu- und Abfahrten zu diesen Veranstaltungen und die Übersiedlungen zwischen einzelnen Etappen eines Bewerbes." Dies ergibt sich aus dem Einzelgenehmigungsbescheid des Amtes der Oberösterreichischen Landesregierung.

Rallyefahrzeuge erhalten in Österreich nach den Richtlinien des "§34 Arbeitskreises" eine eingeschränkte Einzelgenehmigung als Personenkraftwagen. (Einzelgenehmigung) Bei geringfügigen Änderungen wie zB Überrollkäfig, Rallyesitze usw. erfolgt die Genehmigung unter der Bedingung, dass das Fahrzeug nur von Fahrern mit FIA Lizenz benutzt werden darf. Bei gravierenden Abweichungen vom KFG 1967, wie zB kein Katalysator, nicht richtlinienkonforme Bremsen usw. wird die Genehmigung nur unter der Auflage erteilt, dass das Fahrzeug nur im Rahmen von seitens der FIA oder der OSK genehmigten Sportveranstaltungen benutzt werden dürfen. Die schließt Überstellungsfahrten zwischen den Sonderprüfungen ein. (UFS vom 30. August 2007, RV/0895-W/03)

Eine Rallye besteht aus mehreren unterschiedlichen Teilen:

Es gibt Wertungsprüfungen, die auf gesperrten Strecken gefahren werden, wobei das Erzielen einer Bestzeit angestrebt wird.

Zweiter Teil sind Verbindungsetappen zwischen diesen Wertungsprüfungen oder Fahrten aus den Etappen zum und vom Servicepark, die in einer vorgegebenen Zeit zu absolvieren sind. Dabei wird zu frühes oder zu spätes Einfahren zum Start der nächsten Etappe / Wertungsprüfung mit Strafpunkten belegt. Die Servicezeiten sind ebenso limitiert. Fahrten auf diesen Verbindungsetappen finden im öffentlichen Straßenverkehr statt, ebenso die Anfahrten von den Serviceparks zu den Wertungsprüfungen.

"Da die Verbindungsstrecken, auf öffentlichen Straßen gefahren werden, müssen alle Rennwagen, die an der Rallyeweltmeisterschaft teilnehmen, für den Straßenverkehr zugelassen sein. Auf den Verbindungsstrecken müssen von den Piloten die Verkehrsregeln beachtet und gültige Ausweise mitgeführt werden." (<https://de.wikipedia.org/wiki/Rallye-Weltmeisterschaft>)

Zusammengefasst kann ausgeführt werden, dass der Einsatz eines derartigen Rallyefahrzeuges im "alltäglichen" Straßenverkehr sowohl aufgrund der eingeschränkten Zulassung als auch aufgrund der oben beschriebenen technischen Besonderheiten nicht möglich ist. Ein Einsatz dieses Fahrzeuges im Straßenverkehr während einer Sportveranstaltung ist notwendiger Teil des Sportheinsatzes eines Rallyefahrzeuges.

In rechtlicher Hinsicht ist zu diesem Sachverhalt Folgendes auszuführen:

Gemäß § 12. Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z.2 lit. b) gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, 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, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Eine eigenständige Definition des Personenkraftwagens enthält das UStG nicht.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 KFG gilt als 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;

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 KFG gilt als Kraftwagen ein mehrspuriges Kraftfahrzeug mit mindestens vier Rädern; zwei Räder mit einer gemeinsamen Nabe, Zwillingsräder, sind als ein Rad zu zählen;

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 5 KFG gilt als Personenkraftwagen ein Kraftwagen (Z. 3), der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als acht Personen Plätze aufweist;

Gemäß Pos. 8703 der kombinierten Nomenklatur gelten auch Touren- und Rennwagen als Personenkraftwagen

Strittig ist im gegenständlichen Fall letztlich die Frage, ob das verfahrensgegenständliche Fahrzeug SKODA FABIA S 2000 als Personenkraftwagen im Sinne des UStG oder als Sportgerät zu qualifizieren ist, für dessen Ankauf oder Miete und Betrieb ein VorSt Abzug nach den allgemeinen Grundsätzen des UStG möglich ist.

Die Judikatur des VwGH stellt für die umsatzsteuerliche Einstufung eines Fahrzeuges als Personenkraftwagen auf den optischen Eindruck und die Verkehrsauffassung ab. (VwGH vom 24. Jänner 2007, Zl. 2003/13/0072) Für die Abgrenzung der Fahrzeugarten ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung und nicht der Verwendungszweck im Einzelfall entscheidend, maßgeblich ist der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vorne herein und allgemein zu dienen bestimmt ist. Entscheidend ist u.a. das typische Erscheinungsbild eines Fahrzeuges an Hand seiner charakteristischen, das Fahrzeug von einem anderen Fahrzeug unterscheidenden Eigenschaften. Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge ist im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend. (VwGH vom 28. Oktober 2009, Zl. 2007/15/0222).

Das FA führt für seine Beurteilung diese Kriterien (Verkehrsanschauung, wirtschaftliche Zweckbestimmung, Bauart) an und zieht daraus den Schluss, dass schon der Umstand einer stark eingeschränkten Zulassung des Fahrzeuges zum öffentlichen Verkehr die Eigenschaft als Sportgerät ausschließe.

Diese eingeschränkte Zulassung ist jedoch zur Absolvierung einer Rallye, die nach dem Verständnis des BFG jedenfalls als motorsportliche Veranstaltung zu qualifizieren ist, unabdingbar notwendig.

Derartige Veranstaltungen finden – im Gegensatz zu Rundstreckenrennen – auch auf öffentlichen, nur für die Wertungsprüfungen gesperrten Straßen statt. Verbindungsetappen, die sehr wohl Teil der motorsportlichen Veranstaltung sind und auch gezeitet werden, finden im öffentlichen Straßenverkehr statt. Serviceparks, in denen die Fahrzeuge in Pausen eine definierte Zeit lang gewartet werden dürfen, sowie parc fermés, in denen die Fahrzeuge zB über Nacht abgestellt werden, befinden sich nicht wie eine Boxengasse am Rande der Rennstrecke, sondern werden vom Rallyeveranstalter räumlich außerhalb der Wertungsprüfungen eingerichtet. Zum Teil finden sich parc fermés aus Werbegründen zB in Ortszentren. Die Fahrten von dort zur nächsten Wertungsprüfung finden ebenfalls im Straßenverkehr statt. Verspätetes Antreten zu einer Wertungsprüfung zieht Zeitstrafen nach sich.

Es handelt sich also um motorsportliche Veranstaltungen, die (auch) im öffentlichen Straßenverkehr stattfinden und wofür diese Fahrzeuge eine Straßenzulassung (und die Piloten eine Lenkerberechtigung) benötigen.

Im Ausgangsverfahren RV/6100829/2014 erschien es dem BFG für die Einstufung des Fahrzeuges als PKW oder Sportgerät von entscheidender Bedeutung, dass vom Hersteller gebaute WRC Fahrzeuge keine (eingeschränkte) Straßenzulassung haben und eine solche auch nicht erhalten können. Eine Straßenzulassung wird mittels Ausnahmegenehmigung gemäß § 34 KFG nur soweit erteilt, als es zur Verwendung des Fahrzeuges als Sportgerät nötig ist und nur die Strecke vom Servicepark bzw. parc fermé zur nächsten Wertungsprüfung umfasst. Zudem kann das Fahrzeug aufgrund des Rennmotors nicht mit handelsüblichem Benzin betrieben werden, habe einen Benzinverbrauch von rd. 70 l/100 km und besitzt eine Tankanlage, die eine Betankung an einer öffentlichen Tankstelle mit einer normalen Zapfsäule nicht möglich macht.

Derartige Rallyefahrzeuge können nur mit Gehörschutz gefahren werden, Teure Motor- und Getriebeteile müssen bereits nach rd. 1200 km Laufleistung getauscht werden.

Die in der Einzelgenehmigung ermöglichte eingeschränkte Zulassung zum Verkehr diene somit im Ergebnis der Möglichkeit eine Rallye absolvieren zu können.

Im Ergebnis ging das BFG davon aus, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug SKODA FABIA S 2000 vergleichbar zu den im Erkenntnis des VwGH vom 28. Oktober 2009, Zl. 2007/15/0222 beschriebenen Rennwagen um ein Fahrzeug handelt, das nach dem Zweck, seiner typischen Beschaffenheit und Bauart ein vom Fahrzeugherrsteller ausschließlich für den Rallyesport hergestelltes Sportgerät darstellt. Eine Verwendung des Fahrzeuges zum Personentransport im Straßenverkehr sei mit einem Fahrzeug in dieser Konfiguration nicht möglich. Daran ändere auch die eingeschränkte Zulassung des Fahrzeuges zum Straßenverkehr nichts. Diese eingeschränkte Zulassung sei vielmehr notwendige Voraussetzung, um das Fahrzeug als Sportgerät (Rallyefahrzeug) widmungsgemäß verwenden zu können.

Ein möglicher Rückbau des Fahrzeuges sei faktisch ausgeschlossen, da das Fahrzeug, das auf einem Kleinwagen basiere, bereits als Rallyefahrzeug mit einem hohen Anteil

an Handarbeit produziert worden ist, im Neuzustand einen Wert von ca. € 300.000,00 repräsentiert hat und selbst mehr als drei Jahre nach seiner erstmaligen Zulassung noch rd. € 140.000,00 wert gewesen ist.

Die im Sachverhalt angeführten Veränderungen des Fahrzeuges, gegenüber dem Serienfahrzeug führten eben dazu, dass das Fahrzeug im Hinblick auf Abgas, Bremsanlage, ... nicht zum (allgemeinen) Straßenverkehr zugelassen werden könnte.

Diese Veränderungen können auch nicht einfach "rückgerüstet" werden. Im Ergebnis wäre das Fahrzeug komplett zu zerlegen und die Rennsportteile (Motor, Getriebe, Tank, Überrollkäfig, Fahrwerk mit Spurverbreiterung) wären auszubauen, straßentaugliche Teile bis hin zu einer Belüftung und Armaturen wären einzubauen. Damit würde das Fahrzeug praktisch neu "gebaut" werden. Selbst wenn dies technisch möglich sein sollte, was vom BFG ausdrücklich bezweifelt wurde, würden damit immense Kosten aufgewendet um einen straßentauglichen Kleinwagen herzustellen, der neuwertig ab ca. € 10.000,00 im Handel zu erwerben ist.

Es sei jedoch richtig, dass, lässt man wirtschaftliche Gesichtspunkte außer Ansatz, technisch wohl jeder Umbau – auch der Rückbau eines Rennfahrzeugs in ein Straßenfahrzeug möglich sei.

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug entsprach daher nach Sicht des BFG den in der Entscheidung des VwGH vom 28. Oktober 2009, Zl. 2007/15/0222 umschriebenen Kriterien eines Sportgerätes und um keinen PKW, weswegen der VorSt Abzug in dem vom BF beantragten Ausmaß zulässig sei.

Dieser Ansicht des BFG, die – auch unter Verweis auf die dazu ergangene Judikatur des UFS - zwischen Serienfahrzeugen, die ursprünglich zum Personentransport hergestellt wurden und (nachträglich) zur Ausübung des Rallyesportes umgebaut werden und „originären“ Rallyefahrzeugen, die für Zwecke der Sportausübung hergestellt werden und faktisch nicht zu einem Straßenfahrzeug umgebaut werden können, folgte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.07.2017 Zl. Ra 2015/15/0075 nicht.

In der Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes verwies der Gerichtshof zur Begründung darauf, dass der Revisionsfall hinsichtlich der zu beantwortenden Rechtsfrage (VorSt Abzug im Zusammenhang mit einem Rallyefahrzeug) jenem gleiche, den der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2015 Zl. 2012/15/0216 entschieden habe.

In diesem Erkenntnis hatte der VwGH festgehalten, dass die belangte Behörde im Streitfall - von der Beschwerdeführerin unwidersprochen – festgestellt habe, dass die hier in Rede stehenden Fahrzeuge (Mitsubishi EVO) werkseitig als Pkw für die Nutzung im Straßenverkehr bestimmt seien und diese Eigenschaft **selbst durch den nachträglichen Umbau in Rallyefahrzeuge** nicht verlören. Letzteres räume selbst die Beschwerdeführerin ein, indem sie in der Berufung u.a. ausgeführt habe, "dass solche Fahrzeuge üblicherweise mit Sondergenehmigung zum Verkehr angemeldet werden, da unvermeidlich manche Rennen im Bereich öffentlicher Straßen abgehalten werden und deshalb eine behördliche Genehmigung des Fahrzeuges erforderlich ist", weswegen

der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegen getreten werden könne, wenn sie zur Auffassung gelangt sei, dass es sich bei den streitgegenständlichen Fahrzeugen nach Beschaffenheit und Bauart um Personenkraftwagen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 handle.

Damit ist nach der Aussage des VwGH die vom BFG im Ausgangsverfahren getroffene Unterscheidung zwischen Rallyefahrzeugen, die als Personenkraftwagen hergestellt werden und nachträglich zu einem Sportgerät umgebaut werden und speziell für den Sport hergestellten Fahrzeugen für das gegenständliche Verfahren unerheblich. Dieser Rechtsansicht des VwGH folgt das BFG in der gegenständlichen Entscheidung.

Die Beschwerden waren daher im fortgesetzten Verfahren abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung im fortgesetzten Verfahren beruht auf der in dieser Rechtssache ergangenen Entscheidung des VwGH Ra 2015/15/0075, die sich auf die Entscheidung des VwGH 2012/15/0216 bezieht. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 9. August 2017