

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, Straße, Ort,

vertreten durch Straub + Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH,
Nordstraße 4, 5301 Eugendorf ,

gegen

Finanzamt Salzburg-Land, Aignerstraße 10, 5026 Salzburg

wegen

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

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Vorsteuer des Monats 12/2013 und damit die Umsatzsteuergutschrift für 12/2013 wird
mit € 12.400,50 festgesetzt.

Die Vorsteuer des Monats 03/2014 und damit die Umsatzsteuergutschrift für 03/2014 wird
mit € 8.344,02 festgesetzt.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) ist 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 Rallyeautos 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 AA, Vater des Abgabepflichtigen, geleast. Der Leasingvertrag lautet auf AA. Am 24.5.2013 wurde das Fahrzeug von AA 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 Fahrzeugs 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 er hob 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 S2000 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 S2000 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 dem BFG ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht ausführlich zur Sache aus.

Mit Fax vom 24. August 2015 zog der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

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)

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

Wesentliche Funktionen beim Betrieb eines Straßenfahrzeuges (Hupe, Scheinwischer) 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 eine 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 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 Personbeförderung 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, ZI. 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, ZI. 2007/15/0222)

Das FA führt für seine Beurteilung richtigerweise diese Kriterien (Verkehrsanschauung, wirtschaftliche Zweckbestimmung, Bauart) an, zieht nach dem Verständnis des BFG daraus aber den falschen Schluss, dass schon der Umstand einer stark eingeschränkten Zulassung des Fahrzeuges zum öffentlichen Verkehr die Eigenschaft als Rennfahrzeug ausschließe.

Diese eingeschränkte Zulassung ist aber 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.

Für die Einstufung des Fahrzeuges als PKW oder Sportgerät erscheint es dem BFG von entscheidender Bedeutung, dass vom Hersteller gebaute WRC Fahrzeuge keine (uneingeschränkte) 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. Wenn das FA davon ausgeht, dass die "Zu- und Abfahrt von ... Veranstaltungen" nicht nur die Strecke vom Servicepark bzw. parc fermé zur nächsten Wertungsprüfung umfasst, so darf auf die vom BF umschriebenen Spezifika des Fahrzeuges verwiesen werden. Dies betrifft vor allem den verwendeten Treibstoff, der aufgrund des Rennmotors nicht mit handelsüblichem Benzin betrieben werden kann und die Tankanlage, die eine Betankung an einer öffentlichen Tankstelle mit einer normalen Zapfsäule nicht möglich macht. Bei dem extrem hohen Benzinverbrauch von rd. 70 l/100 km ergäbe sich bereits daraus ein extrem eingeschränkter Radius im Straßenverkehr.

Darüber hinaus sind Rallyefahrzeuge – wie es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht – extrem kurz übersetzt, sehr laut sind und können nur mit Gehörschutz gefahren werden. Teure Motor- und Getriebeteile müssen bereits nach rd. 1200 km Laufleistung getauscht werden. Dies entspricht in etwa vier Rallyedistanzen. Würde man die Anreise zu einer Sportveranstaltung mit dem Rallyeauto "auf Achse" bewältigen wollen, wäre der Tausch unter Umständen bereits nach einer Veranstaltung nötig. Auf den Gedanken, mit einem Rallyefahrzeug die Strecke von der Werkstatt zur Veranstaltung nicht auf einem Anhänger zu fahren, käme wohl niemand.

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

Der vom FA aus der eingeschränkten Zulassung gezogene Schluss ist nach dem Verständnis des BFG auch deswegen verfehlt, wenn man die oben zitierten Ausführungen des VwGH bedenkt, wonach "Die kraftfahrrechtliche Einordnung der Fahrzeuge ... im Hinblick auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht bindend (ist)." Ist die Einordnung des Fahrzeuges nicht bindend, kann auch die daraus resultierende Frage einer möglichen Zulassung nicht bindend sein, sondern lediglich ein Indiz darstellen.

Dies ergibt sich nach dem Verständnis des BFG auch aus dem vom FA für seine Argumentation herangezogenen VwGH Erkenntnis. (VwGH vom 28. Oktober 2009, ZI. 2007/15/0222) Die fehlende Zulassung von Rennwagen wird ebenso wie die fehlende Umbaumöglichkeit als Indiz für den Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vorne herein und allgemein zu dienen bestimmt ist, ausformuliert.

Auch beim gegenständlichen Fahrzeug SKODA FABIA S 2000 handelt es sich nach Sicht des BFG vergleichbar zu den im Erkenntnis des VwGH vom 28. Oktober 2009, ZI. 2007/15/0222 beschriebenen Rennwagen um ein Fahrzeug, das nach dem Zweck, seiner typischen Beschaffenheit und Bauart ein vom Fahrzeughersteller ausschließlich für den Rallyesport hergestelltes Sportgerät darstellt. Eine Verwendung des Fahrzeuges zum Personentransport im Straßenverkehr ist mit einem Fahrzeug in dieser Konfiguration nicht möglich. Daran ändert auch die eingeschränkte Zulassung des Fahrzeuges zum Straßenverkehr nichts. Diese eingeschränkte Zulassung ist vielmehr notwendige Voraussetzung, um das Fahrzeug als Sportgerät (Rallyefahrzeug) widmungsgemäß verwenden zu können. Dass deswegen, weil das Fahrzeug eine für Motorsportzwecke eingeschränkten Zulassung besitzt, kein Sportgerät sondern ein Personenkraftwagen vorliegen soll, kann das BFG in nicht erkennen.

Als zweiten Grund für die Einstufung des gegenständlichen Fahrzeuges als Personenkraftfahrzeug führte die Behörde an, dass ein Umbau in ein uneingeschränkt zulassungsfähiges Fahrzeug jederzeit möglich wäre.

Auch diese Ansicht der Behörde ist nach dem Verständnis des BFG - wie bereits oben bei der Frage der Zulassung dargestellt - als eigenständiges (absolutes) Kriterium zur

Versagung des VorSt Abzugs nicht geeignet. Dies ist bereits aus der vom BF vorgelegten Fotodokumentation und somit ohne Besichtigung des Fahrzeugs erkennbar.

Es darf aber zur Klarstellung der Frage einer Umbaumöglichkeit nochmals darauf hingewiesen werden, dass das Fahrzeug, das auf einem Kleinwagen basiert, bereits als Rallyefahrzeug wohl mit einem hohen Anteil an Handarbeit produziert wurde, im Neuzustand einen Wert von ca. € 300.000,00 repräsentiert und selbst mehr als drei Jahre nach seiner erstmaligen Zulassung noch rd. € 140.000,00 wert ist.

Die im Sachverhalt angeführten Veränderungen des Fahrzeuges, gegenüber dem Serienfahrzeug führen 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 an dieser Stelle ausdrücklich bezweifelt wird, würden damit immense Kosten aufgewendet um einen straßentauglichen Kleinwagen herzustellen, der neuwertig ab ca. € 10.000,00 im Handel zu erwerben ist.

Damit würde wohl niemand auf den Gedanken kommen einen derartigen "Rückbau" durchzuführen. Lässt man wirtschaftliche Gesichtspunkte außer Ansatz, ist technisch wohl jeder Umbau – auch der Rückbau eines Rennfahrzeugs in ein Straßenfahrzeug möglich.

Mit dem gegenständlichen Fahrzeug kann jedenfalls keine uneingeschränkte Zulassung zum Straßenverkehr erreicht werden.

Festzuhalten ist zudem, dass das zu beurteilende Fahrzeug geleast ist und in den zu beurteilenden Zeiträumen Dezember 2013 bzw. März 2014 die im Sachverhalt dargestellten Spezifikationen aufweist, mit denen eine Straßenzulassung verständlicherweise nur in dem im Einzelgenehmigungsbescheid umschriebenen Ausmaß möglich ist. In diesen Zeiträumen handelte es sich aber nach dem oben dargestellten jedenfalls um ein Sportgerät und keinen Personenkraftwagen im Sinne des UStG.

Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug entspricht damit den in der Entscheidung des VwGH vom 28. Oktober 2009, ZI. 2007/15/0222 umschriebenen Kriterien eines Sportgerätes. Es handelt sich bei diesem Fahrzeug um keinen PKW. Der VorSt Abzug ist in dem vom BF beantragten Ausmaß zulässig.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt den im Erwägungsteil dargestellten Kriterien, die der VwGH für die Abgrenzung von Personenkraftwagen und Rennfahrzeugen, die als Sportgeräte eingestuft werden, aufgestellt hat.

Die vom FA vertretene Auffassung basiert auf der gleichen Rechtsprechung. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen ergeben sich aus unterschiedlichen Schlüssen zum verfahrensgegenständlichen Sachverhalt in Bezug auf die Verwendbarkeit im Straßenverkehr und die Möglichkeit eines Umbaus zu einem "normalen" Straßenfahrzeug. eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 31. August 2015