



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw AG, S, vertreten durch StBGmbH, Sb, vom 31. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, dieses vertreten durch HR Mag. Dieter Lukesch vom 27. Oktober 2004 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird von Amts wegen abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie 2002 wird festgesetzt mit € 1.061.807,21.

Dieser Betrag ermittelt sich wie folgt:

Vergleichszeitraum	1999	2000	2001	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter (Inklusive KFZ Typ VW Sharan)	€ 30.787.942,11	€ 39.619.624,85	€ 35.095.846,11	€ 35.167.804,36

Ermittlung des Investitionszuwachses

Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002	€ 45.785.876,47
Abzüglich Betrag Durchschnitt Vergleichszeitraum	€ 35.167.804,36
Daraus resultiert ein Zuwachs in Höhe von	€ 10.618.072,11

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Investitionszuwachs	€ 10.618.072,11	
Abzüglich Kürzungsbetrag		
Bemessungsgrundlage	€ 10.618.072,11	
Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2002	x 10%	€ 1.061.807,21
Investitionszuwachsprämie		

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft geführte Bank. Zwischen ihr und der X Autovermietungsgesellschaft mbH (im Folgenden kurz X GmbH genannt) besteht ein organschaftliches Verhältnis. Die Bw. fungiert dabei als Organträgerin, der X GmbH kommt indessen die Stellung einer Organtochter zu.

Im Zeitraum 2002 machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie (IZP) gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 1.956.415,25 geltend. In der mit Datum 19.02.2004 bei Finanzamt eingelangten Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2002 zur Geltendmachung einer IZP (Form. E 108e) wies die Bw. an Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002 einen Betrag von € 45.785.876,47 aus. Dem gegenüber standen durchschnittliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter für den Referenzzeitraum 1999 bis 2001 in Höhe von € 26.221.723,96 (1999: € 24.270.721,64; 2000: € 31.021.991,54; 2001: € 23.372.458,69). Der sich daraus ergebende Zuwachs in Höhe von € 19.564.152,51 stellte die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der IZP dar, welche mit 10 vH den obgenannten Betrag ergab.

In Bezug auf die Ermittlung des Investitionszuwachses wies die Bw. in einem gesonderten Schreiben auf Nachstehendes hin:

„Bei der Berechnung der Geltendmachung der IZP wurden die neuen Fiskal-LKWs nur in die Summe der Investitionen des Jahres 2002 eingerechnet. Bei der Berechnung der Gesamtinvestitionen der Jahre 1999 bis 2001 wurden jedoch die Zugänge dieser neuen Fiskal-LKWs nicht berücksichtigt.“

Gemäß § 6 Abs. 1 der VO BGBI II 193/2002 ist diese auf Kfz anzuwenden, die nach dem 8. Jänner 2002 angeschafft wurden und daher in die Berechnung der Zugänge 2002 aufzunehmen sind, nicht jedoch bei den Zugängen in den Jahren 1999 bis 2001.“

Die (teilweise) Zuerkennung der geltend gemachten Prämie für die Bw. erfolgte indes erst nach Abführung einer abgabenbehördlichen Prüfung mittels Festsetzungsbescheides vom

23.02.2005. Im Zuge der Erlassung dieses Bescheides wurden die durch VO BGBI II Nr. 193/2002 geschaffenen „Neuen Fiskal-LKWs“ – im gegenständlichen Fall handelt es sich ausschließlich um Fahrzeuge des Typs „VW Sharan“ – bei der Berechnung der Investitionen des Vergleichszeitraumes 1999 bis 2001 miteinbezogen (s. unten).

Mit Erklärungsbeilage (E 108e) vom 19.02.2004 beantragte die X GmbH (Organtochter) eine IZP in Höhe von € 235.775,00. Dieser Betrag wurde im genannten Formular wie folgt dargestellt: Ausgehend von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter in Höhe von € 42.447.628,89 wurden die durchschnittlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der Referenzzeiträume 1999 bis 2001 in Höhe von € 40.089.878,90 (1999: € 36.960.906,10; 2000: € 40.365.538,30; 2001: € 42.943.192,30) in Abzug gebracht. Aus dem sich daraus ergebenden Saldo wurde die IZP in Höhe des genannten Betrages ermittelt.

Aus den in den Akten der Betriebsprüfung Teil 1, Aktenseite 146, einliegenden Darstellung der durchgeführten Buchungen geht hervorgeht, dass die von der X GmbH beantragte IZP mit Datum 05.12.2003 zunächst in voller Höhe (€ 235.775,00) am Abgabenkonto der Organträgerin (Bw.) gutgeschrieben wurde.

Aus den Verwaltungsakten lässt sich nachstehender weiterer Vorgang entnehmen: Mit Vorhalt vom 12.03.2004 wurde die Firma X GmbH als Organtochter der Bw. ersucht, eine betragsmäßige Aufgliederung der Position „PKW und LKW“ nachzureichen. Gleichzeitig wurde dieser zur Kenntnis gebracht, dass bei Bestehen einer Organschaft Prämien vom Organträger nach den Verhältnissen der jeweiligen Organgesellschaft gelten zu machen seien.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 13.04.2004 übermittelte das angesprochene Unternehmen die angeforderten Unterlagen und gab gleichzeitig bekannt, dass ohne Berücksichtigung der PKWs sich kein Investitionszuwachs ergeben würde. Sie (X GmbH) vertrete allerdings die Meinung, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 108e Abs. 2 EStG es durchaus verstanden wissen wollte, dass auch PKWs für Autovermietungsgesellschaften als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter gelten. Im Gegensatz zu Leasingfirmen, die legistisch auch unter die „gewerbliche Vermietung“ fallen würden, investiere im vorliegenden Fall die X GmbH und nicht die Mieter. Es bestehne sohin kein sachlich gerechtfertigter Unterschied zur gewerblichen Personenbeförderung (Taxis), sodass die Nichteinbeziehung der PKWs im vorliegenden Fall dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche.

Die von der X GmbH zur Vorlage gebrachte Auflistung betreffend IZP 2002 gliedert sich wie folgt:

Anlagen- spiegel	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001	Gesamt	Durchschnitt	1-12/ 2002	Übersteigen- der Betrag
Zugänge							
Investition en in fremde Liegen- schaften	20.353,92	0,00	0,00	20.353,92	6.784,64	47.106,52	40.321,88
BGA	178.574,10	90.792,55	74.848,80	344.215,45	114.738,48	28.769,21	-85.969,27
LKW	1.119.475,59	1.242.237,99	1.325.123,59	3.686.837,17	1.228.945,72	1.110.089,51	-118.856,21
ZS	1.318.403,61	1.333.030,54	1.399.972,39	4.051.406,54	1.350.468,85	1.185.965,24	-164.503,61
PKW	35.642.502,49	39.032.507,76	41.543.219,91	116.218.230,16	38.739.410,05	41.261.663,65	2.522.253,60
Gesamt	36.960.906,10	40.365.538,30	42.943.192,30	120.269.636,70	40.089.878,90	42.447.628,89	2.357.749,99
				davon 10,00%			235.775,00

Im Gefolge einer bei der Bw. abgeführten **abgabenbehördlichen Nachschau**

(Nachschauauftrag vom 05.10.2004) hielt der Prüfer in seiner Niederschrift vom 22.10.2004 wörtlich Nachstehendes fest:

„Änderungen lt. Bp bei X GmbH

Die IZP wurde um die Anschaffungskosten für PKW gekürzt, da diese gem. § 108e Abs. 2 EStG 1988 nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen.

Im gegenständlichen Fall einer entgeltlichen Überlassung von PKWs an Dritte sind die Voraussetzungen für die Zuerkennung der IZP nicht gegeben.

Deshalb waren diese in Höhe von € 41.261.663,65 aus der Berechnung herauszunehmen und es ergibt sich ohne Berücksichtigung der PKWs kein Investitionszuwachs.

IZP 2002 lt. Anhang € 235.775,00

IZP 2002 lt. Bp. € 0,00

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ mit Datum

27.10.2004 einen Bescheid über die Festsetzung einer IZP gemäß § 108e EStG für 2002, mit welchem diese mit € 0,00 (statt bisher: € 235.775,00) festgesetzt wurde.

Konkret begründete die Behörde ihren Bescheid wie folgt:

„Ermittlung des Durchschnitts an Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter:

Vergleichszeitraum	1999	2000	2001	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	36.960.906,10	40.365.538,30	42.943.192,30	Betrag A 40.089.878,90

Ermittlung des Investitionszuwachses

Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002	Betrag B 75.875,73
Abzüglich Betrag A	
Daraus resultiert ein Zuwachs in Höhe von	Betrag C 0,00

Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Betrag E)

Investitionszuwachs (Betrag C)	0,00	
Abzüglich Kürzungsbetrag		
Bemessungsgrundlage	0,00	
Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2002	x 10%	0,00

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Investitionszuwachsprämie	0,00
Bisher gutgeschriebene Investitionszuwachsprämie	235.775,00
Abgabennachforderung	235.775,00

Begründung:

Die Investitionszuwachsprämie wurde um die AK für PKW gekürzt, da diese gem. § 108e Abs. 2 EStG 1988 dritter Teilstrich nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen.

Im Falle einer entgeltlichen Überlassung von PKWs an Dritte sind die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie nicht gegeben. In der Folge waren diese in Höhe von € 41.261.663,65 aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen und es ergibt sich ohne Berücksichtigung der PKWs kein Investitionszuwachs.“

Mit der in verlängerter Frist eingelangten **Berufungseingabe vom 31.01.2005** wandte sich die Bw. gegen die Versagung der IZP, wobei diese ihre verfassungsrechtlichen Erwägungen bei der Beurteilung des strittigen Sachverhaltes wie folgt darstellte:

„1. Maxime des Gleichheitssatzes

Der Gleichheitsgrundsatz verlangt vom Gesetzgeber, nur sachlich gerechtfertigte Regelungen zu treffen und verpflichtet somit den Gesetzgeber, an gleiche Tatbestände die gleichen Rechtsfolge zu knüpfen bzw. an im wesentlichen ungleiche Tatbestände unterschiedliche Rechtsfolgen zu knüpfen (VfSIg. 5727, 8217, 8806, 12641 u.a.). Wie aus den nachstehenden Ausführungen zu ersehen ist, erfüllt der Gesetzgeber diese Maxime im vorliegenden Sachverhalt jedoch nicht.

2. Verstoß gegen den Gleichheitssatz

Eine Differenzierung entspricht nur dann dem Gleichheitssatz, wenn sie durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet ist. Die im Folgenden aufgezeigte Ungleichbehandlung entbehrt jedoch der von Art 7 B-VG (Art 2 StGG) gebotenen sachlichen Rechtfertigung.

2.1 Vergleich: Gewerblichen Vermietung im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes Im Rahmen des Vorsteuerabzuges und Gewährung der Investitionszuwachsprämie (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 und § 108e Abs 2 3. Teilstich EStG 1988)

Wie sich aus dem nachfolgenden Vergleich ersehen lässt, hat der Gesetzgeber im Rahmen des Vorsteuerabzuges sowohl für die gewerbliche Personenbeförderung als auch für die gewerbliche Vermietung im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes eine begünstigende Ausnahmeregelung geschaffen, während bei der Investitionszuwachsprämie lediglich für die gewerbliche Personenbeförderung eine Begünstigung vorgesehen ist. Eine sachliche Rechtfertigung ist aus dieser differenzierenden Behandlung durch den Gesetzgeber nicht zu erkennen, zumal keine wesentlichen Unterschiede im Tatsächlichen vorliegen.

2.2 Feststellung der Unterschiede und Gemeinsamkeiten im Tatsächlichen und im Rechtlichen

2.2.1 § 12 UStG 1994

§ 12 UStG 1994 regelt die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges und gehört zu den zentralen Vorschriften des Mehrwertsteuerrechtes (Ruppe, UStG 1994² § 12 Tz 3).

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges bestimmt § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG 1994, dass Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder den Betrieb bestimmter Kraftfahrzeuge nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und der Unternehmer für sie demzufolge auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Diese „an sich nicht systemkonforme Regelung hat ihren Grund in budget- und wirtschaftspolitischen Überlegungen (626 BfG NR 14. GP, 18)“ und führt zur Versagung des Vorsteuerabzuges auch für ausschließlich im Unternehmen für Unternehmenszwecke verwendete Vorleistungen (Ruppe, UStG 1994² § 12 Tz 128).

Von dieser einschränkenden Regelung nimmt der Gesetzgeber neben Fahrschul-, Vorführ- und ausschließlich zur Weiterveräußerung bestimmten Kraftfahrzeugen auch solche aus, die zumindest 80 % der „gewerblichen Personenbeförderung“ im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes oder der „gewerblichen Vermietung“ dienen. Zur „gewerblichen Personenbeförderung“ gehören sowohl das Taxi- als auch das Mietwagengewerbe, wobei nach dem Gelegenheitsverkehrsgesetz unter letzterem die Beförderung eines geschlossenen Teilnehmerkreises unter Beistellung eines Lenkers auf Grund besonderer Aufträge zu verstehen ist. Die „gewerbliche Vermietung“ hingegen umfasst die kurzfristige Vermietung von Kraftfahrzeugen („Leihwagen“) sowie das KFZ-Leasing.

2.2.2 § 108e EStG 1988

Die Investitionszuwachsprämie wurde mit dem HWG 2002 zur Belebung der Konjunktur ursprünglich befristet für die Jahre 2002 und 2003 eingeführt und zur weiteren Ankurbelung der Investitionstätigkeit nochmals für ein weiteres Jahr (2004) gewährt.

Gem. § 108e Abs 1 EStG 1988 können Unternehmer für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10 % geltend machen, sofern die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte, körperliche und abnutzbare Wirtschaftsgüter. Von der Begünstigung ausgenommen sind neben Gebäuden, geringwertigen, nach § 13 EStG abzusetzenden Wirtschaftsgütern sowie Wirtschaftsgütern, die nicht in einer inländischen, der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienenden Betriebsstätte

verwendet werden, auch Personen- und Kombinationskraftwagen, sofern es sich dabei nicht um Fahrschulkraftfahrzeuge oder Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen, handelt.

Der Gesetzeswortlaut „gewerbliche Personenbeförderung“ lehnt sich offenkundig an den Wortlaut des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 an. Unter der „gewerblichen Personenbeförderung“ im Sinne des UStG 1994 wird - wie zuvor bereits ausgeführt - vor allem der Mietwagen- und Taxi-Betrieb im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes verstanden (Ruppe, UStG 1994², § 12 Tz 137 Abs. 4; EStR 2000 Rz 1946 iVm § 3 Abs. 1 Z 2 und 3 Gelegenheitsverkehrsgesetz). Das Gelegenheitsverkehrsgesetz definiert als „Mietwagen-Gewerbe“ die Beförderung eines geschlossenen Teilnehmerkreises mit Kraftfahrzeugen, unter Beistellung des Lenkers auf Grund besonderer Aufträge (§ 3 Abs. 1 Z 2 leg cit.).

2.3 Unterschiede im Tatsächlichen

Eine Differenzierung ist gleichheitswidrig, wenn sie nicht durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet ist. Entscheidend ist daher, ob eine rechtliche Differenzierung mit tatsächlichen Unterschieden in einer Weise korrespondiert, die sachlich gerechtfertigt werden kann.

Die einschränkende Regelung der Investitionszuwachsprämie und des Vorsteuerabzuges ist in Hinblick auf die begünstigende Ausnahme vergleichbar geregelt. Allerdings sieht der Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 sowohl für die gewerbliche Personenbeförderung als auch für die gewerbliche Vermietung die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vor, während er im Rahmen der Investitionszuwachsprämie lediglich die Gruppe der gewerblichen Personenbeförderung in den Genuss der Begünstigung kommen lässt.

Auf Grund der differenzierenden Behandlung in § 108e Abs. 2 3. Teilstrich EStG 1988 hätte die kurzfristige Vermietung von Leihwagen keinen Anspruch auf die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie. Es kann jedoch für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie tatsächlich keinen Unterschied machen, ob dem Fahrzeug ein Fahrer beigestellt wird oder nicht. Da sich diese Differenzierung nicht durch - nachvollziehbare - Unterschiede im Tatsächlichen begründen lässt, stellt sie eine wesentliche, gravierende Ungleichbehandlung dar.

2.4 Verfassungskonforme Interpretation

Im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine solche Ungleichbehandlung nicht beabsichtigt hat. Der Gesetzeswortlaut „gewerbliche Personenbeförderung“ lehnt sich - wie bereits oben unter 2.2.2 ausgeführt - offenkundig an die begünstigende Ausnahmeregelung in Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug an.

Ausgehend von dieser Betrachtung muss es sich deshalb im vorliegenden Fall um ein legistisches Versehen handeln, warum der Gesetzgeber in der begünstigenden Ausnahmeregelung des § 108e Abs. 2 3. Teilstrich EStG 1988 - neben den Fahrschulkraftfahrzeugen - lediglich die gewerbliche Personenbeförderung erwähnt und insofern eine differenzierende Behandlung schafft, die durch keine wesentlichen Unterschiede im Tatsächlichen begründet ist (siehe dazu nochmals 2.3). Denn zwischen beiden Gewerben ist lediglich hinsichtlich der Beistellung eines Lenkers zu unterscheiden: Während bei Mietfahrzeugen im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes immer ein Lenker beigestellt wird, erfolgt die (kurzfristige) Vermietung eines Leihfahrzeuges ohne Fahrer. Eine solche Differenzierung kann für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie keinesfalls maßgeblich sein.

Im Lichte des Gleichheitssatzes ist demnach die begünstigende Ausnahmeregelung der Bestimmung des § 108e Abs. 2 3. Teilstreich EStG 1988 so auszulegen, dass entsprechend der Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 auch das Leihwagengewerbe bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen Anspruch auf die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie hat. Durch diese verfassungskonforme Interpretation wird ein Wertungswiderspruch vermieden.“

Das Finanzamt legte die vorliegende Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Aufgrund der Geschäftsverteilung des UFS ist die Außenstelle Klagfurt mit der Bearbeitung dieses Rechtsmittels örtlich zuständig.

Aus den zur Vorlage gebrachten Akten der Betriebsprüfung ist weiters nachstehendes Verfahrensprozedere zu entnehmen:

Im Gefolge einer bei der Bw. abgeführten **abgabenbehördlichen Außenprüfung** gemäß § 147ff BAO betreffend die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 wurde unter anderem die seitens der Bw. beantragte Investitionszuwachsprämie 2002 einer Überprüfung zugeführt. In Textziffer 3 des bezughabenden Berichtes verwiesen die Prüfer auf die dem Bericht als Anhang beigefügten Beilagen 2 bis 3, welche wie folgt lauten:

Beilage 2 zum Berichtsreport

ad Tz 3 Investitionszuwachsprämie

	X	Bw AG	insgesamt
Kalenderjahr 2002	235.775,00 €	1.956.415,00 €	2.192.190,00 €
Kalenderjahr 2003	[..]	[..]	[..]
(X) ohne PKWs kein Investitionszuwachs			

ad) X

Die Bw AG macht als Organträgerin für die X Autovermietungs GmbH (Organgesellschaft) die Investitionszuwachsprämien geltend – Buchung auf FA-Konto zu St.Nr. 111 (Bw AG):

Anschaffungskosten für PKWs gehören gem. § 108e Abs. 2 EStG 1988 dritter Teilstreich nicht zu den prämiengünstigten Wirtschaftsgütern. Ausgenommen sind lediglich Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mehr als 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

Im Falle einer entgeltlichen Überlassung von PKWs an Dritte (was bei Autovermietungsgesellschaften der Fall ist) sind die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie nicht gegeben.

Für das Kalenderjahr 2002 wurde bereits eine Nachschau gem. § 144 BAO durchgeführt und die IZP 2002 auf NULL berichtigt.

Beantragte IZP 2002	235.775,00 €
IZP 2002 lt. Bp	- €
Differenz lt. Bp.	235.775,00 €

[...]

Beilage 3 zum Berichtsreport

ad) Bw AG

Bei der Berechnung der Geltendmachung der IZP wurden die „neuen Fiskal-LKWs“ nur in die Summe der Investition der Jahre 2002 und 2003 eingerechnet. Bei der Berechnung der Gesamtinvestitionen der Jahre 1999 bis 2001 wurden jedoch die Zugänge dieser „neuen Fiskal-LKW's“ nicht berücksichtigt.

Diese VO (BGBl II 193/2992) ist auch für jene Zeiträume – also auch für den Referenzzeitraum 1999/2000/2001 – heranzuziehen, für die sie formal noch nicht gegolten hat.

Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung der IZP 2002 [...]:

IZP 2002 Bw AG

	1999	2000	2001	DS 3 Jahre
LKW	18.180.673,69	23.475.752,18	17.783.725,72	19.813.383,86
LKW/Fiskal	6.090.047,95	7.564.239,36	5.588.732,97	6.408.340,09
Fiskal It. BP	6.517.220,47	8.597.633,31	11.723.387,42	8.946.080,40
Summen	30.787.942,11	39.619.624,85	35.095.846,11	35.167.804,36
	2002	Zuwachs	davon 10%	
LKW	18.384.361,65	-1.429.022,21	-142.902,22	
LKW/Fiskal	4.486.184,86	-1.922.155,23	-192.215,52	
Fiskal It. BP	22.915.329,96	13.969.249,56	1.396.924,96	
Summen	45.785.876,47	10.618.072,11	1.061.807,21	
		Beantragte IZP 2002		1.956.415,25
		IZP 2002 It. Bp.		1.061.807,21
		Differenz It. Bp.		894.608,04

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ mit Datum **23.02.2005** einen **Bescheid über die Festsetzung der IZP gem. § 108e EStG** für 2002, in welchem die genannte Prämie mit € 1.061.807,21 ausgewiesen wurde. Die Ermittlung dieses Betrages stellte die Abgabenbehörde wie folgt dar:

Vergleichszeitraum	1999	2000	2001	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	€ 30.787.942,11	€ 39.619.624,85	€ 35.095.846,11	€ 35.167.804,36

Ermittlung des Investitionszuwachses

Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002	€ 45.785.876,47
Abzüglich Betrag A	€ 35.167.804,36
Daraus resultiert ein Zuwachs in Höhe von	€ 10.618.072,11

Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Betrag E)

Investitionszuwachs (Betrag C)	€ 10.618.072,11	
Abzüglich Kürzungsbetrag		
Bemessungsgrundlage		
Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2002	x 10%	€ 1.061.807,21

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Investitionszuwachsprämie	€ 1.061.807,21
Bisher gutgeschriebene Investitionszuwachsprämie	
Abgabennachforderung	

In der Bescheidbegründung führte die Behörde dazu wörtlich aus:

„Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter nach § 108e EStG sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit Ausnahme u.a. von Gebäuden. Die Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie wurde entsprechend angepasst.“

Ein verfahrensrechtlich notwendiger Titelbescheid (Wiederaufnahmebescheid oder dgl.), welcher als Grundlagenbescheid für den ergangenen Sachbescheid diente, wurde von der Amtspartei allerdings nicht erlassen. Fakt ist, dass die von der Organtochter X GmbH geltend gemachte IZP eben aufgrund der bestehenden Organschaft der Bw. als Organmutter zugerechnet wurde und der nämliche Bescheid (Festsetzung der IZP mit € 0,--) auch an diese erging.

Mit **Berufungseingabe vom 29.04.2005** wandte sich die Bw. gegen diesen Bescheid mit nachstehender Begründung:

„I. Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie 2002

1. VO BGBI II 273/1996

Im Zeitpunkt des EU-Beitritts Österreichs und damit auch im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie waren nach der innerstaatlichen Rechtslage Kleinbusse zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Begünstigung wurde jedoch durch die im Jahr 1996 geschaffene Verordnung BGBI II 273 und der darin enthaltenen restriktiven Definition der zum Vorsteuerabzug berechtigten Fahrzeuge beseitigt.

Da der österreichische Gesetzgeber damit gegen die in Art. 17 Abs. 6 RL 77/388/EWG normierte Stillhalteverpflichtung verstieß, erklärte der EuGH diese Verordnung für

gemeinschaftswidrig (Rs C-409/99 „Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH“, Slg. 1-81). Im Bereich des Umsatzsteuerrechts ist dieses EuGH-Urteil unmittelbar anwendbar, sodass Kleinbusse rückwirkend wie im Zeitpunkt des EU-Beitritts Österreichs nicht den Personen- und Kombinationskraftwagen zuzurechnen, sondern als vorsteuerabzugsberechtigt zu behandeln sind.

Für den Bereich des Ertragsteuerrechts ergeben sich aus der Rechtsprechung des EuGH allerdings keine unmittelbaren Wirkungen. Daher ist für den Zeitraum 1996 bis 2002 die Verordnung BGBI II 273/1996 maßgebend, wonach Mini-Vans wie der VW-Sharan den Personen- und Kombinationskraftfahrzeugen zuzurechnen sind.

2. VO BGBI II 193/2002

In der mit 8.1.2002 in Kraft getretenen Verordnung BGBI II 193/2002 hat der österreichische Gesetzgeber die oben dargestellte Differenzierung fallen gelassen. Seit diesem Zeitpunkt sind Mini-Vans wie der VW-Sharan weder im Ertragsteuerrecht noch im Umsatzsteuerrecht als Personen- oder Kombinationskraftfahrzeuge einzustufen.

3. Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter gem. § 108e EStG

Zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter gehören nach § 108e Abs. 2 EStG 1988 ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Ausgenommen sind davon insbesondere Personen- und Kombinationskraftwagen (3. Teilstrich). Allerdings lässt die Bestimmung in diesem Zusammenhang offen, welche Kraftfahrzeuge als Personen- oder Kombinationskraftwagen zu qualifizieren sind.

4. Analoge Anwendung der VO BGBI 193/2002 auf § 108e EStG 1988

Mangels einer eigenen gesetzlichen Regelung ist für die Auslegung der Begriffe „Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge“ in § 108e Abs. 2 EStG 1988 unstrittig die zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG (Vorsteuerabzug), § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 (AfA) und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 („Luxustangente“) ergangene Verordnung BGBI II 193/2002 analog heran zu ziehen (vgl. EStR Rz 8218).

5. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2002

Aus den vorangehenden Ausführungen ergibt sich eindeutig, dass im Ertragsteuerrecht für den Zeitraum 1996 bis 2002 die Verordnung BGBI II 273/1996 anzuwenden ist und daher Mini-Vans wie der VW-Sharan als Personen- und Kraftfahrzeuge einzustufen sind. Erst mit Inkrafttreten der Verordnung BGBI II 193/2002 können diese Fahrzeuge als Kleinautobusse eingestuft werden.

Diese unterschiedliche Behandlung ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut beider Verordnungen und des jeweiligen Geltungsbereiches. Eine Verpflichtung zur Aufnahme der „Fiskal-LKW's“ in die Vergleichsrechnung der Vorjahre 1999 bis 2001 besteht im vorliegenden Sachverhalt folglich nicht.

Sinn und Zweck der Bestimmung des § 108e EStG ist es, Investitionen in bestimmte, begünstigte Wirtschaftsgüter zu fördern. Für eine teleologische Reduktion des Wortlauts der Verordnungsbestimmungen existieren keine Anhaltspunkte.

Aus diesen Gründen ist es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2002 zulässig, die betreffenden Fahrzeuge nur in die Summe der Investitionen 2002 einzurechnen und in den Gesamtinvestitionen der Vorjahre außer Ansatz zu lassen.“

Die Bw. beantragte die **Zuerkennung der IZP 2002** in der ursprünglich beantragten Höhe von EUR 1.956.415,25.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem UFS (zuständige Außenstelle gemäß Geschäftsverteilung Salzburg) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig in diesem Verfahren ist die Tatsche, dass die Bw. und die Fa. X GmbH, an welcher die Bw. zu 100% beteiligt ist, organschaftlich miteinander verbunden sind. Der Ergebnisabführungsvertrag vom 25.07.1997 legt fest, dass die Fa. X GmbH gemäß dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch der Bw. derart untergeordnet ist, dass diese keinen eigenen Willen hat. Zudem hat sich die Fa. X GmbH verpflichtet, ihre gesamten Gewinne per Wirkung 01.04.1997 an die Bw. abzuführen. Diese wiederum ist vertraglich dazu verhalten, allfällige Verluste ihrer Organgesellschaft zu tragen.

Da die Einkommensermittlung im Organkreis beim Organträger erfolgt und die Einkünfte der Organtochter dem Organträger zuzurechnen sind, kann folglich auch nur der Organträger die auf Grund der Verhältnisse der Organtochter ermittelte IZP für die Organtochter beanspruchen (UFS Gz RV/0133-G/05).

Gegenstand eines Festsetzungsbescheides gemäß § 201 BAO in der hier vorliegenden Art kann nur die IZP eines Steuersubjektes (ggst. Organträger) für einen gewissen Zeitraum (Kalenderjahr) und zwar unter Einschluss der Prämien für seine Organgesellschaften sein. Über Anspruch und Höhe der IZP von Organtochter und Organmutter ist daher unter einem abzusprechen. Die vorliegende Berufungsentscheidung spricht daher nicht nur über jene gegen den Festsetzungsbescheid vom 27.10.2004 gerichtete, den Prämienanspruch der Organtochter X GmbH betreffende Berufung ab, sondern beinhaltet auch jene Aspekte, welche in der Berufungseingabe gegen den am 23.02.2005 an die Bw. ergangenen Festsetzungsbescheid zum Vorschein kamen. Sonach qualifiziert der erkennende Senat die Berufungseingabe vom 29.4.2005 als ergänzenden Schriftsatz.

1. Zu der von der X GmbH (Organtochter) geltend gemachten IZP

Strittig ist, ob bei einer Autoverleihfirma PKWs prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter darstellen und somit deren Anschaffungskosten (€ 41.261.663,65) bei der Ermittlung des Investitionszuwachses für 2002 miteinzurechnen sind.

Die Bestimmung des § 108e EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ordnet diesbezüglich an:

(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- **Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen**
Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

(3) [...]

Die Bw. wendet im Wesentlichen ein, die geltende Regelung des § 108e Abs. 2 Teilstrich 3 EStG 1988 verstöße gegen den verfassungsgesetzlich verankerten Gleichheits(grund)satz (Art. 7 B-VG). So habe der Gesetzgeber in § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 im Rahmen des Vorsteuerabzuges sowohl für Fahrzeuge die zumindest zu 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen eine begünstigende Ausnahmeregelung geschaffen. Bei der Zuerkennung der IZP für PKWs sei indes ohne erkennbare sachliche Begründung die begünstigenden Ausnahmeregelung lediglich für PKWs, die (zumindest zu 80%) der gewerblichen Personenbeförderung dienen, vorgesehen. Eine Begünstigung für PKWs, die gewerblich vermietet werden, lasse sich aus dem Gesetzestext nicht entnehmen.

Im Lichte einer verfassungskonformen Interpretation sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine solche Ungleichbehandlung nicht beabsichtigt habe und es sich bei der bezughabenden Regelung, welche Mietfahrzeuge der hier vorliegenden Art als nicht begünstigt behandelt, um ein bloßes Redaktionsversehen handle.

Zu obigen Berufungsvorbringen hält der erkennende Senat fest:

Gemäß Art. 18 B-VG sind Verwaltungsbehörden dazu gehalten, ihr Handeln auf Grundlage der geltenden Gesetze zu vollziehen („Legalitätsprinzip“). Eine Prüfung der Frage, ob ein Gesetz bzw. eine gesetzliche Bestimmung gegen geltendes Verfassungsrecht verstöße und damit als verfassungswidrig zu qualifizieren sei, bleibt gemäß Art. 140 B-VG ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Aufgrund der in Art. 140 B-VG gewählten Diktion kommt dem UFS auch kein Antragsrecht bzw. keine Antragsbefugnis zur Anfechtung eines Gesetzes beim Verfassungsgerichtshof im

Falle des Bestehens von Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität einer anzuwendenden und somit präjudiziellen Bestimmung zu. Somit bleibt die Auslösung eines Normenkontrollverfahrens durch den Senat versagt.

Der UFS ist an den Gesetzeswortlaut gebunden. Der klare Wortlaut der Bestimmung des § 108e Abs. 2 Teilstrich 3 EStG 1988 lässt augenscheinlich den Willen des Gesetzgebers dahingehend erkennen, dass dieser eben lediglich Fahrschulfahrzeuge sowie solche PKWs, die zu mindestens zu 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, nicht aber gewerbliche Mietfahrzeuge prämienbegünstigt wissen wollte. Für eine vom Gesetzeswortlaut abweichende extensive Interpretation, etwa im Wege der Analogie, bleibt kein Raum. Die Interpretation durch Analogieschluss ist im Verwaltungsrecht lediglich bei Vorliegen einer „echten Lücke“ (sog. „planwidrige Lücke“) zulässig (*Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht*, 9. Aufl. Rz 136). Eine solche liegt dann vor, wenn zwar eine anzuwendende Rechtsvorschrift vorhanden, diese aber in bestimmter Richtung nicht präzisiert bzw. unvollständig ist. Eine derartige „planwidrige Lücke“ ist aber in Ansehung der in § 108e EStG 1988 gewählten Textierung nicht erkennbar. Der Vollständigkeit halber bleibt auszuführen, dass eine „unechte Lücke“ dann vorliegt, wenn man von einem bestimmten Standpunkt aus eine bestimmte Regelung eines Sachverhaltes erwartet, eine solche aber fehlt. Analoge Rechtsanwendung ist in diesem Fall unzulässig (VfSlg 7915).

Wie bereits ausgeführt, stellte der Gesetzgeber in § 108e Abs. 2 Teistrich 3 eindeutig klar, dass Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge (ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen) grundsätzlich nicht prämienbegünstigt sind. Zu den Fahrzeugen, die der gewerblichen Personenbeförderung dienen, zählen beispielsweise Taxis, Hotelwagen, Rettungsfahrzeuge etc., also Kraftfahrzeuge, die unter Beistellung eines Fahrzeugführers für Zwecke der gewerblichen Personenbeförderung zum Einsatz gelangen.

Unternehmensgegenstand der X GmbH ist indes die gewerbliche (kurzzeitige) Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Fahrers. Eine derartiges Tätigkeitsbild lässt sich nicht unter dem Begriff „gewerbliche Personenbeförderung“ einordnen (vgl. UFS RV/0514-S/06).

Demnach war die vorliegenden Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Zu der von der Bw. geltend gemachten IZP

Strittig ist, ob die bei der Ausmittlung des begünstigten Investitionsvolumens für 2002 aufgrund der Verordnung BGBl II Nr. 193/2002 einbezogenen Kleinbusse auch bei der Ermittlung der Gesamtinvestitionen der Jahre 1999 bis 2001 mitzuberücksichtigen sind

(Standpunkt des FA) oder aber diese – da die besagte Verordnung in Bezug auf den gegenständlichen Referenzzeitraum formal noch nicht in Geltung war – auszusparen sind (Standpunkt der Bw).

Wie die Bw. dem UFS mitgeteilt hat, handelt es sich im vorliegenden Fall, und zwar sowohl im Streitjahr 2002 als auch in den davor liegenden Kalenderjahren des Vergleichzeitraumes (1999 bis 2001) ausschließlich um Kleinbusse der Marke Volkswagen, Typ Sharan. Damit ist evident, dass es sich in allen Fällen um dasselbe Wirtschaftsgut handelt, wiewohl eine geringfügige Spezifikation der Fahrzeuge aufgrund der Modeljahre nicht ausgeschlossen werden kann. Eine derartige modelljahrbedingte Änderung wäre aber nach Ansicht des erkennenden Senates für die Qualifikation des Fahrzeuges als Wirtschaftsgutes „VW Sharan“ jedenfalls unschädlich.

Der Investitionszuwachs wird in § 108e Abs. 3 EStG 1988 definiert wie folgt:

„Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten **dieser Wirtschaftsgüter** der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden“.

Für die steuerliche Qualifikation bzw. Abgrenzung von Fahrzeugen als Kleinbusse bzw. Fiskal-LKWs einerseits und Personenkraftwagen bzw. Kombinationskraftwagen andererseits ist es nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0185) zulässig, bei Auslegung der Bestimmung des § 108e Abs. 2 EStG 1988 an die Verordnung BGBI II Nr. 193/2002 anzuknüpfen (*Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 108e Tz 4*).

Konkret führte der Gerichtshof in seinem soeben genannten Erkenntnis zu dieser Thematik aus:

„Die Verordnung BGBI. II Nr. 193/2002 ist zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 und zu § 8 Abs. 6 Z 1 sowie § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ergangen. Aus dem Gesetzeszusammenhang und dem Zweck der Bestimmung des § 108e EStG 1988 ist kein Grund ersichtlich, den in Abs. 2 dieser Bestimmung im Zusammenhang mit den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern verwendeten Begriff der Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen, einen anderen Inhalt beizumessen als den „Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen, ... ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen“ im Sinn des § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 oder den „Personen- und Kombinationskraftwagen“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988.“

Es erhebt sich nunmehr die Frage, ob dieser Betrachtungsmaßstab für denselben Fahrzeugtyp auch für Zeiträume anzuwenden ist (ggst. 1999 bis 2001), für welche die genannte Verordnung noch keine Gültigkeit hatte.

Der erkennenden Senat vertritt dazu die Rechtsansicht, dass für die Einstufung von Wirtschaftsgütern im Lichte einer „Investitionszuwachsprämienfähigkeit“ grundsätzlich die **rechtlichen Verhältnisse jenes Kalenderjahr maßgeblich** sind, für welches **diese Prämie geltend gemacht wird** (so auch UFS RV/0318-S/04). Diese Betrachtung erstreckt sich dann auf den **gesamten Beurteilungszeitraum**, also auch für die Jahre, die für die Berechnung des Durchschnitts im Vergleichszeitraum heranzuziehen sind (UFS, aaO.; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG § 108e Rz 8; *Quantschnigg* in ÖStZ 2003/239). Diese Schlussfolgerung ergibt sich bereits aus der in § 108e Abs. 3 EStG 1988 gewählten Wortfolge, wonach – bezogen auf den vorliegenden Fall – der Investitionszuwachs die Differenzsumme der Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2002 und der durchschnittlichen Anschaffungskosten „*dieser Wirtschaftgüter*“ der letzten drei vorangegangen Referenzjahre darstellt. Die vom Gesetzgeber verwendete Diktion impliziert, dass bei Beurteilung eines Wirtschaftsgutes im Blickwinkel seiner Prämienfähigkeit für alle in die Betrachtung einfließenden Zeiträume die selben Beurteilungskriterien bzw. Maßstäbe anzusetzen sind.

Ein sich auch auf den Referenzzeitraum erstreckender gleichartiger Betrachtungsmaßstab erweist sich bereits insofern als geboten, als dadurch sachlich nicht gerechtgefertigte – und zwar sowohl positive als auch negative – Investitionszuwächse hintan gehalten werden. Eine periodenmäßig diametrale Beurteilung ein- und desselben Wirtschaftsgutes würde letztendlich zu willkürlichen Verzerrungen des Investitionszuwachses führen.

Die IZP wurde mit dem HWG 2002 zur Belebung der Konjunktur befristet eingeführt und sollte gemäß den Intentionen des Gesetzgebers als Anreiz für Investitionen dienen (vgl. ÖStZ 2002, 470). Ziel dieser Prämie war somit die Herbeiführung eines Investitionsschubs. Ein Zuwachs, welcher sich allein aufgrund einer geänderten rechtlichen Beurteilung eines Wirtschaftsgutes im Hinblick auf dessen Prämientauglichkeit ergibt, ist allerdings nicht als echter Zuwachs zu verstehen.

Im vorliegenden Berufungsfall würde es infolge der Aussparung jener im Vergleichszeitraum 1999 bis 2001 angeschafften „Sharans“ aus dem Katalog der Investitionen zu einem erhöhten Zuwachs kommen; Vice versa wäre aber durchaus auch der Fall denkbar, dass Wirtschaftsgüter im Jahre ihrer Geltendmachung keine prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter repräsentieren, hingegen diesselben Wirtschaftsgüter aufgrund einer andersartigen rechtlichen Beurteilung im Vergleichszeitraum als investitionszuwachserhöhend einzustufen wären. Ein derartiger Fall würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Verminderung des Zuwachses führen.

Um Effekte der genannten Art hintanzuhalten, erweist es sich als notwendig, im Rahmen der Ausmittelung der IZP gleiche bzw. gleichartige Wirtschaftsgüter für sämtliche bei Feststellung des Investitionszuwachses ins Kalkül zu ziehende Betrachtungszeiträume in Bezug auf ihre Prämienfähigkeit gleich zu beurteilen.

Ausdrücklich festzuhalten ist, dass im Anwendungsbereich des § 108e Abs. 2 EStG 1988 bei Einstufung von Fahrzeugen als PKW/Kombi oder Fiskal LKW/Kleinbus im Rahmen der Ermittlung der Investitionshöhe des Referenzzeitraumes keine gesetzliche Anordnung zur Heranziehung der VO 1996/273 existiert. Allerdings besteht ebenso wenig eine gesetzliche Anordnung – etwa in Form eines Verweises auf die VO BGBI. II Nr. 193/2002 – für den Zeitraum 2002 und Nachfolgende. Wie oben bereits aufgezeigt, besteht aber nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0185) kein hinreichender Grund dafür, den obigen Begriffen (Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen, „Fiskal-LKW“) nicht das Verständnis beizulegen, welches in der VO BGBI II Nr. 193/2002 zum Ausdruck kommt.

Der Vollständigkeit halber bleibt in diesem Zusammenhang anzumerken, dass die vorgenommene steuerliche Einstufung des VW Sharan als Kleinbus jedoch nicht erst durch die VO BGBI. II Nr. 193/2002 erfolgt ist, sondern bereits mit Erlass des BMF vom 21.7.1988, GZ. Ö 68/5/1-IV/9/88 iVm dem Erlass vom 3.8.1987, ZI. 09 1202/4-IV/9/87.

Mit Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs C-409/99, hat der EuGH erkannt, dass es einem Mitgliedstaat gemäß Art. 17 der 6. EG-Richtlinie verwehrt ist, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem In-Kraft-Treten dieser Richtlinie (für Österreich ist das der Zeitpunkt des Beitritts zur EU, somit 1. Jänner 1995) vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger auf einen Ministerialerlass beruhenden Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde. In der Folge verlor auch die VO Nr. 273/1996, wonach der VW Sharan als PKW eingestuft wurde, ihre Gültigkeit.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass mit der Textierung " Durchschnitt der Anschaffungskosten **dieser** (*im Sinne von vergleichbaren*) **Wirtschaftsgüter** der letzten drei Wirtschaftsjahre ..." festgelegt wird, dass bei der Ermittlung des Vergleichswertes all jene Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind, die bei Anwendung der Rechtslage des Antragsjahres 2002 als prämienbegünstigt im Sinne von § 108e EStG 1988 gelten. Die zum Zeitpunkt der Geltendmachung der IZP vorgenommene Beurteilung und steuerliche Qualifizierung des VW Sharan als Kleinbus im Lichte der VO BGBI II Nr. 193/2002 ist damit für

den gesamten Berechnungszeitraum (Jahr der Anschaffung und Jahre des Vergleichszeitraumes) heranzuziehen.

Bei der im Berufungsverfahren erfolgten Ermittlung der IZP war nicht nur über die von der Organtochter (X GmbH) beantragte und bescheidmäßig der Bw. zugerechnete IZP abzusprechen, sondern war auch auf die von der Bw. selbst in der Beilage E 108e geltend gemachte Prämie Bedacht zu nehmen. Letztere war allerdings insofern zu adaptieren, als dass bei der Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraumes 1999 bis 2001 die Anschaffungskosten für das Fahrzeug VW Sharan (als prämienbegünstigter Kleinbus) miteinzubeziehen waren.

5. Oktober 2009