

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.GmbH, vom 29. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 8. April 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Autovermietung (Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers).

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machte sie eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von 576.567,14 € geltend.

Im Zuge der bei der Bw. gem. § 144 Abs. 1 BAO durchgeführten betrieblichen Nachschau (Niederschrift gem. § 146 BAO über die durchgeführte Nachschau am 21. März 2005) wurde die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie nicht anerkannt. Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfers und setzte die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 gemäß § 108e EStG 1988 mit 0,00 € fest (Bescheid vom 08. April 2005).

Die Behörde I. Instanz begründete dies damit, dass bei Autovermietungsgesellschaften die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie nicht gegeben wären,

weil Personen- und Kombinationskraftwagen gemäß § 108e Abs 2 Teilstrich 3 EStG 1988 nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern gehörten.

Mit Berufung vom 29. 4. 2005 führte die Bw. aus, dass eine Differenzierung nur dann dem Gleichheitssatz entspräche, wenn sie durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet wäre.

„Der Gleichheitsgrundsatz verlangt vom Gesetzgeber nur sachlich gerechtfertige Regelungen zu treffen und verpflichtet ihn somit, an gleiche Tatbestände die gleichen Rechtsfolgen bzw. an im Wesentlichen ungleiche Tatbestände unterschiedliche Rechtsfolgen zu knüpfen.“

Im Rahmen des Vorsteuerabzuges hätte der Gesetzgeber eine begünstigende Ausnahmeregelung sowohl für die gewerbliche Vermietung im Sinne des Gelegenheitsverkehrsgesetzes als auch für die gewerbliche Personenbeförderung geschaffen; bei der Investitionszuwachsprämie hingegen wäre lediglich für die gewerbliche Personenbeförderung eine Begünstigung vorgesehen.

Eine sachliche Rechtfertigung wäre aus dieser differenzierenden Behandlung durch den Gesetzgeber nicht zu erkennen, zumal keine wesentlichen Unterscheide im Tatsächlichen lägen.“

Das Finanzamt wies die Berufung vom 29. April 2005 als unbegründet ab. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurde auf die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung verzichtet und die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Regelung des § 108e EStG 1988 verfassungskonform ist bzw ob im Lichte des Gleichheitssatzes die begünstigende Ausnahmeregelung der Bestimmung des § 108e EStG 1988 so auszulegen ist, 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.

Streitpunkt im gegenständlichen Berufungsfall bildet damit die Frage, ob die vom Finanzamt vorgenommene Nichteinbeziehung der Anschaffungskosten der PKW's in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2004 zu Recht erfolgt ist.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass nur der Verfassungsgerichtshof Gesetze auf ihre Verfassungsmäßigkeit prüfen kann.

Die Beurteilung der Verfassungskonformität der Bestimmungen des § 108e EStG 1988 im Hinblick auf die begünstigende Ausnahmeregelung Regelung im § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 und die Prüfung, warum der Gesetzgeber in der begünstigenden Ausnahmeregelung des § 108e Abs 2 Teilstreich 3 EStG 1988 – neben den Fahrschulkraftfahrzeugen – lediglich die gewerbliche Personenbeförderung erwähnt und insofern eine differenzierende Behandlung im Vergleich zum Vorsteuerabzug schafft, obliegt damit dem Verfassungsgerichtshof.

Allen anderen Behörden ist diese Prüfung versagt.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG haben die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze, im konkreten Fall § 108e EStG 1988 zu vollziehen und jedenfalls anzuwenden:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern 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.

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, sofern sie nicht in den Ausschlusskatalog des §108e Abs. 2 EStG 1988 fallen:

Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen demnach:

Gebäude,

Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden,

Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen

Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen und

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.

Die Bemessungsgrundlage der 10%igen Investitionszuwachsprämie ist der Investitionszuwachs. Hinsichtlich der Prämie für das Kalenderjahr 2004 kommt es auf den Investitionszuwachs 2004 an.

Die Berechnung des Investitionszuwachses ist in § 108e Abs.3 EStG 1988 normiert:

Demzufolge ist der Investitionszuwachs des Streitjahres 2004 die Differenz zwischen den Anschaffungs-/Herstellungskosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen

Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 2004 angefallen sind, und dem Durchschnitt der Anschaffungs-/Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2004 geendet haben, somit 2001, 2002 und 2003 (Vergleichszeitraum).

Gegen die Einbeziehung der Anschaffungskosten für die streitgegenständlichen PKW's für die Berechnung der Investitionszuwachsprämie spricht Folgendes:

Unternehmensgegenstand der Bw. ist die gewerbliche Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Fahrers (Bericht Jahresabschluss 2004).

Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen zählen grundsätzlich nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern im Sinne des § 108e Abs 2 Teilstich 3 EStG 1988.

Eine Ausnahme besteht hinsichtlich Fahrschulkraftfahrzeugen und Kraftfahrzeugen, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung (Taxis, Hotelwagen und Rettungsfahrzeuge) dienen.

Eine Ausnahmeregelung für die gewerblichen Vermietung von PKW's, ist aber bei der Regelung der Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG nicht vorgesehen.

Der von der Bw in ihrem Berufungsbegehren angeführte § 12 Abs 2 Z 2 lit. b UStG 1994 bestimmt, dass Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, sodass dem Unternehmer in diesen Fällen kein Vorsteuerabzug zu gewähren ist.

Eine Ausnahme gilt hier für Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie für Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Die Ausnahmeregelung wird hier im Gegensatz zu den Bestimmungen des § 108e EStG 1988 zur Investitionszuwachsprämie ausdrücklich auf die gewerbliche Vermietung erweitert

Der Bundesminister für Finanzen hat durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmt.

Mit Verordnung BGBl. II 193/2002 zu §12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 aber auch zu § 8 Abs 6 Z 1 sowie § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 wurden die Begriffe „PKW“ und „Kombi“ festlegt.

Der VwGH kommt in seinem Erkenntnis vom 21. 9. 2006, ZI. 2006/15/0185, zum Ergebnis, dass die in dieser Verordnung enthaltene Begriffsdefinition auch für die Bestimmungen über die Investitionszuwachsprämie im Sinne des § 108e EStG 1988 maßgeblich ist:

„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“.

Damit ist festgestellt, dass der Begriff der Personen –und Kombinationskraftwagen des § 108e Abs 2 Teilstrich 3 EStG 1988 dem Verständnis der zu § 8 Abs 6 Z 1 sowie § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 als auch § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 ergangenen Verordnung (s.o.) entsprechend auszulegen ist.

Die Ausnahmeregelung des § 108e Abs 2 Teilstrich 3 EStG 1988, die für Kraftfahrzeuge gilt, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, kann im vorliegenden Berufungsfall nicht zur Anwendung kommen, da Unternehmensgegenstand nicht die gewerbliche Personenbeförderung (Beförderung eines geschlossenen Teilnehmerkreises unter Beistellung eines Lenkers auf Grund besonderer Aufträge), sondern vielmehr die gewerbliche Vermietung (kurzfristige Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers sowie KFZ-Leasing) umfasst.

Eine Ausnahmeregelung für die gewerblichen Vermietung von PKW`s ist aber bei der Investitionszuwachsprämie nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 108e EStG 1988 nicht vorgesehen.

Im Falle einer entgeltlichen Überlassung von PKW`s an Dritte ohne Beistellung eines Lenkers, was bei Autovermietungsgesellschaften der Fall ist, sind die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie daher nicht gegeben.

Die Versagung der Einbeziehung der Anschaffungskosten für die o.g. PKW`s in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2004 erfolgte zu Recht.

Über etwaige Bedenken hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der genannten gesetzlichen Bestimmung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz (siehe obige Ausführungen) nicht abzusprechen.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 29. September 2008