

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (Stadtgemeinde).

Sie beantragte für das Jahr 2002 im Zusammenhang mit einem am 12. Dezember 2002 um € 54.980,00 angeschafften Kommunaltraktor (Allradtraktor für kommunale Zwecke) der Marke

Ferguson für den Bauhof eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 4.611,03.

Der Antrag wurde mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 vom 29. Juni 2004 vom Finanzamt abgewiesen.

Diese Entscheidung ist damit begründet, dass der Bauhof einer Gemeinde keinen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 darstelle.

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 würden die Bestimmungen des § 108e EStG 1988 für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988 gelten, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit seien.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 7. Juli 2004 brachte die Bw. folgendes vor: Sie habe im Jahr 1997 eine detaillierte Bauhofverrechnung eingeführt mit der der Bauhof als Betrieb mit marktbestimmter Tätigkeit laut Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 geführt werde. Dabei werde der Bauhof als eigene Wirtschaftseinheit betrachtet, die für die einzelnen Kostenstellen innerhalb der Gemeinde Tätigkeiten verrichte, die auch mittels dieser Bauhofverrechnung in Rechnung gestellt würden. Dabei seien im Jahr 2002 € 115.452,48 für andere Gemeindepotriebe (Wasser, Kanal, Kindergärten, etc.) als Innenumumsatz verrechnet worden. € 135.739,85 seien an Kostenstellen im Bereich der Hoheitsverwaltung verrechnet worden, wofür auch ordnungsgemäß 20 % Umsatzsteuer verrechnet und an das Finanzamt abgeführt worden seien. Weitere € 1.337,18 seien an Fremdbaustellen verrechnet worden, für die ebenfalls Umsatzsteuer abgeführt worden sei (siehe auch Umsatzsteuererklärung für 2002). Da auch in Schulungsunterlagen des bescheiderlassenden Finanzamtes zur Definition eines Betriebes gewerblicher Art ausgeführt sei, dass die Haupttätigkeit entgeltlich sein müsse und zu den Beträgen, die zur Überschreitung der Bagatellgrenze dienten, sogar auch Innenumsätze zählten, liege nach Ansicht der Bw. eindeutig ein Betrieb gewerblicher Art vor.

Es werde der Antrag gestellt, die geltend gemachte Investitionsprämie zu gewähren. In der Anlage werde eine betragsmäßig ausgefüllte Körperschaftsteuererklärung, das diesbezügliche Rechenwerk und ein berichtigter Anlagennachweis vorgelegt.

Die Bw. wurde mit Schreiben des Finanzamtes vom 19. Juli 2004 zur Vorlage folgender Unterlagen aufgefordert: Eingangsrechnung betreffend die Anschaffung des Kommunaltraktors, Fahrtenbuch bzw. Arbeitsaufzeichnungen für die Jahre 2002 und 2003, Aufstellung über Kostenersatz der Gemeinde (Innenumumsatz) in Höhe von € 115.452,48 sowie

Kostenersatz in Höhe von € 135.739,85, Ausgangsrechnungen über Fremdbaustellen in Höhe von € 1.337,18.

Die Bw. legte als Beilagen zum Anbringen vom 22. Juli 2004 die Eingangsrechnung über den Traktorankauf, die entsprechenden Buchungsbelege und Kontoauszüge vor. Bezüglich der Vorlage der Fahrtenbücher bzw. Arbeitsaufzeichnungen teilte sie mit, dass dies wahrscheinlich den Rahmen sprengen würde, da die Aufzeichnungen mehrere Aktenordner umfassten. Zu Dokumentationszwecken liege ein Muster der wöchentlichen Arbeits- und Maschinenberichte bei. Aus diesen Aufzeichnungen würden dann die jeweiligen Arbeits- und Maschinenkosten ermittelt und monatlich mittels Buchungsbeleg auf die einzelnen Kostenstellen gebucht. Weiters wurde über Aufforderung des Finanzamtes der Gemeinderatsbeschluss betreffend den Ankauf des Kommunaltraktors vorgelegt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 26. August 2004 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: Für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 sei erforderlich, dass es sich um eine wirtschaftlich selbstständige Einrichtung handle und diese Tätigkeit sich aus der gesamten Tätigkeit der Körperschaft genügend hervorheben müsse und eine ausschließlich oder überwiegend privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht (Bagatellgrenze € 2.906,00) vorliege. Privatwirtschaftliche Tätigkeiten seien bei der Bw. der Kindergarten, das Hallenbad samt Sauna und Solarium sowie das Freibad. Wie den vorgelegten Arbeitsaufzeichnung zu entnehmen sei, werde der angekauft Traktor zum überwiegenden Teil (60 % bis 70 %) für hoheitliche Aufgaben, wie Straßendienst, Winterdienst, Friedhof, Fremdenverkehr, Ortsbildpflege. Die übrige Verwendung des Traktors sei für Betriebe gewerblicher Art, wie Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Müll etc.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 22. September 2004 den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, 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.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter 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 Personbeförderung 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.

Gemäß § 108e Abs. 3 EStG 1998 ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden. Dabei gilt Folgendes:

1. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter auf mehrere Jahre, sind in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses die jeweils zu aktivierenden Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einzubeziehen. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.

Gemäß § 108e Abs. 4 EStG 1988 ist der Steuererklärung ein Verzeichnis der Investitionszuwachsprämie des betreffenden Jahres anzuschließen (§ 42, 43). Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Das Verzeichnis gilt als Abgabenerklärung.

Gemäß § 108e Abs. 5 EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die

Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der BAO anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Der Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist die Beurteilung der Frage, ob die Bw. als Körperschaft des öffentlichen Rechts einen Rechtsanspruch auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 aus der Anschaffung eines Kommunaltraktors für ihren Bauhof hat.

Wie aus § 108e Abs. 2 EStG 1988 zu entnehmen ist und nunmehr auch in § 24 Abs. 6 KStG 1988 (BGBl. I Nr. 155/2002) klar gestellt wurde, kann die begehrte Investitionszuwachsprämie für den betreffenden Kommunaltraktor nur dann gewährt werden, wenn der Bauhof der Bw., dem dieser Gegenstand zugeordnet wurde, als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 einzustufen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt steuerpflichtig. Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen somit nicht die Körperschaften öffentlichen Rechts, sondern nur die vom Gesetzgeber steuerlich verselbstständigten Betriebe gewerblicher Art. Der Zweck dieser Vorschrift liegt darin, die Konkurrenz der öffentlichen Hand gegenüber der Privatwirtschaft nicht zu begünstigen. Aus der steuerlichen Verselbstständigung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts ist somit auf die Absicht des Gesetzgebers zu schließen, die Betriebe gewerblicher Art steuerlich grundsätzlich weder besser noch schlechter zu stellen, wie die privatrechtlichen Steuersubjekte.

Aus diesem Grunde ist einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts auch die Investitionszuwachsprämie gemäß 108e EStG 1988 zu gewähren.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988 in der anzuwendenden Fassung, ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbstständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und

- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des EStG 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Die in § 2 Abs. 1 KStG 1988 normierten Begriffsmerkmale, die einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieser Bestimmung ausmachen, müssen kumulativ gegeben sein.

Fehlt einer Einrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts auch nur eines dieses Merkmale, so ist sie kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988.

Soweit die Bw. umsatzsteuerliche Merkmale, wie die Entgeltlichkeit anspricht, wird darauf verwiesen, dass die Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 vorliegt, ausschließlich auf der Grundlage dieser Rechtsnorm vorzunehmen ist.

Das erste in § 2 Abs. 1 KStG 1988 normierte Merkmal, die wirtschaftliche Selbstständigkeit ist qualitativer Art und verlangt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit aus der Gesamttätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts heraushebt.

Dieses Erfordernis kann etwa erfüllt sein durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder ein ähnliches auf eine Einheit hinweisendes Merkmal (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 2, Tz 29/2; ebenso Körperschaftsteuerrichtlinien Rz 66).

Die Bw. brachte zum Merkmal der wirtschaftlichen Selbstständigkeit ihres Bauhofes lediglich vor, dass sie im Jahr 1997 eine detaillierte Bauhofverrechnung eingeführt habe, mit der der

Bauhof als Betrieb mit marktbestimmter Tätigkeit laut Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 geführt worden sei sowie dass der Bauhof als eigene Wirtschaftseinheit betrachtet werde, die für die einzelnen Kostenstellen innerhalb der Gemeinde Tätigkeiten verrichte, die auch mittels dieser Bauhofverrechnung in Rechnung gestellt würden.

Bei den von der Bw. angeführten Elementen handelt es sich um Maßnahmen im Rahmen der kommunalen Haushaltsführung, aus denen jedoch nicht auf das Vorliegen einer wirtschaftlichen Selbstständigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 geschlossen werden kann.

Dass die Bw. nunmehr selbst den Bauhof als eigene Wirtschaftseinheit betrachtet, kann insofern nicht als maßgeblich erachtet werden, als es für die Beurteilung des Vorliegens des Merkmals der wirtschaftlichen Selbstständigkeit nicht auf die subjektive Einschätzung seitens der Körperschaft des öffentlichen Rechts ankommt.

Vielmehr können – wie oben dargestellt – nur objektive Kriterien die Heraushebung einer Tätigkeit innerhalb der Körperschaft des öffentlichen Rechts als wirtschaftlich selbstständige Einrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 bewirken.

Anhand des vorliegenden Sachverhaltes erwähnt es im Falle des Bauhofes der Bw. bereits am Vorhandensein einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung, da sich seine Tätigkeit aus dem Gesamtbereich der hoheitlichen und wirtschaftlichen Tätigkeit der Bw. nicht entsprechend heraushebt.

Ergänzend wird dazu angemerkt, dass der Bauhof auch von der Bw. selbst bis zur Kenntnis des Inhaltes des berufungsgegenständlichen Bescheides nicht als wirtschaftlich selbstständige Einrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 beurteilt wurde, zumal eine entsprechende Körperschaftsteuererklärung samt Rechenwerk erstmals im Berufungsverfahren betreffend den gegenständlichen Bescheid für das Jahr 2002 vorgelegt wurde.

Würde man den Bauhof der Bw. im Rahmen einer extrem extensiven Auslegung des ersten in § 2 Abs. 1 KStG 1988 geforderten Merkmals als wirtschaftlich selbstständige Einrichtung betrachten, wäre vom Vorliegen eines so genannten Mischbetriebes auszugehen.

Ein Mischbetrieb liegt dann vor, wenn in einem als Einheit anzusehenden Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Für die Beurteilung der Steuerpflicht eines Mischbetriebes ist auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten Betriebes – und nicht etwa auf den einzelnen ihm zugeordneten Gegenstand Kommunaltraktor - abzustellen.

Dienen die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln. Überwiegen die erwerbswirtschaftlichen Aufgaben, ist insgesamt ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzunehmen.

Als Kriterium zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit erscheint bei einem Bauhof das Umsatzverhältnis als geeignet.

Entsprechend dem Vorbringen der Bw. wurden von ihrem Bauhof im Jahr 2002 € 115.452,48 für andere Gemeindebetriebe (Wasser, Kanal, Kindergärten, etc.) als Innenumsatz, € 135.739,85 an Kostenstellen im Bereich der Hoheitsverwaltung und € 1.337,18 an Fremdbaustellen verrechnet.

Demnach erzielte der Bauhof im Jahr 2002 mehr als 50 % - also überwiegend - Umsätze aus Leistungen für den hoheitlichen Bereich der Bw.

Aus diesem Grunde kann betreffend den Bauhof der Bw. auch das zweite in § 2 Abs. 1 KStG 1988 geforderte Merkmal der ausschließlichen oder überwiegenden privatwirtschaftlichen Tätigkeit nicht als erfüllt angenommen werden.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass die Versagung der Gewährung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für den dem Bauhof der Bw. zugeordneten Kommunaltraktor durch das Finanzamt zu Recht erfolgt ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Februar 2006