

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D.Ch.S.A.GmbH, vom 27. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 31. März 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 8. April 2003 begehrte die Bw die Berücksichtigung der Investitionszuwachsprämie (IZP) 2002 in Höhe von € 1.309.713,44.

Im Zuge der bei der Bw gem. § 147 Abs.1 BAO durchgeführten betrieblichen Prüfung (Jänner bis März 2004) setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 31. März 2004 die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 gemäß § 108e EStG 1988 mit € 1.047.475,56 fest.

Bei der Berechnung der IZP 2002 zog die Abgabenbehörde für die Ermittlung des Vergleichszeitraumes 1999, 2000 und 2001 die Anschaffungskosten der Fahrzeuge vom Typ Ch.V. in die Bemessungsgrundlage mitein, sodass sich folgende Berechnung ergab:

Vergleichszeitraum	1999	2000	2001	Durchschnitt
Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	€22.736.373,13	€66.372.129,30	€47.228.334,33	€45.445.612,25 Betrag A

Ermittlung der IZP (Betrag C)

Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kj 2002	€55.920.367,91
Abzüglich Betrag A	€45.445.612,25
Daraus resultiert ein Zuwachs	€10.474.755,66

Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Betrag E)

Investitionszuwachs (Betrag C)	€10.474.755,66
Bemessungsgrundlage des Kj 2002 €10.474.755,66 x 10%	€ 1.047.475,56

Berechnung der Abgabennachforderung

festgesetzte IZP	€1.047.475,56
bisher gutgeschriebene IZP	€1.309.713,44
Abgabennachforderung	€262.237,88

Die Bw erhab daraufhin das Rechmittel der Berufung und begehrte die Berücksichtigung der IZP 2002 in Höhe von € 1.305.722,53. Sie schränkte damit ihr ursprüngliches Begehr auf Berücksichtigung der IZP 2002 in Höhe von € 1.309.713,44 vom April 2003- unter Anerkennung zweier Feststellungen der Betriebsprüfung- auf obgenannten Betrag ein. Die Berufung vom 27. April 2004 richtet sich gegen die Miteinbeziehung der Fahrzeuge obgenannten Typs in die Bemessungsgrundlage der Vergleichszeiträume, da zum damaligen Zeitpunkt diese Fahrzeuge einkommensteuerlich als PKW und nicht als Lastkraftwagen einzustufen gewesen wären.

Als Grundlage ihrer Berechnung zogen sie nachstehende Anschaffungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter heran:

1999	€19.668.359,13
2000	€62.640.896,30
2001	€46.280.172,29
Durchschnitt des Vergleichszeitraumes	€42.863.142,57
Anschaffungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter des Kj 2002	€55.920.367,91

In der Verordnung (VO) 273/1996, die bis 7.1.2002 gültig war, wäre das gegenständliche Fahrzeug (Ch.V.) als PKW eingestuft worden.

Die VO 193/2002 sei hingegen für Fahrzeuge anzuwenden, die ab dem 8.1. 2002 angeschafft worden sind. Nach dieser VO sei der Ch.V. als LKW einzustufen.

Bei der Berechnung der IZP wären daher die Anschaffungskosten für dieses Fahrzeug bei der Berechnung der Vergleichszeiträume 1999 bis 2001 nicht zu berücksichtigen, beim Zuwachs 2002 jedoch schon.

Beide VO seien auch für den § 108e EStG 1988 anzuwenden, da im § 108e EStG 1988 ohnehin auf die §§ 7 und 8 EStG 1988 verwiesen werde.

Der § 108e Abs.3 EStG 1988 sei so zu verstehen, dass der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz ist, zwischen deren Anschaffungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten 3 Jahre. Dass sich genau in diesem Zeitraum die Einstufung eines Fahrzeuges verändert, sei nicht willkürlich geschehen, sondern von gesetzeswegen bestimmt worden.

Dazu käme, dass der Ch.V. des Jahres 1999 nicht ident mit dem Ch.V. 2000 sei. Diese jährlichen Modellveränderungen seien in der Kfz Branche üblich, um die Kauflust immer wieder aufzufrischen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und argumentierte, dass die gegenständlichen Kfz ertragsteuerlich zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 108e EStG 1988 (BGBl. 155/2002 vom 4.2.2002) kein Personenkraftwagen im Sinne des § 108e Abs.2 dritter Teilstrich EStG 1988 darstellten (VO 193/2002 vom 17.5.2002). Damit wären diese Kfz prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 108e Abs. 1 und 2 EStG 1988.

Daraufhin begehrte die Bw die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 (BGBl. 155/2002) kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionsprämie (IZP) 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 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.
- 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

Begünstigt sind nur Investitionen, die im Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 erfolgen.

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs-oder Herstellungskosten des betreffenden Jahres (2002, 2003 oder 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.

Streitgegenstand im vorliegenden Fall ist die Höhe der IZP für das Jahr 2002: Bemessungsgrundlage der 10%igen Investitionszuwachsprämie ist der Investitionszuwachs. Hinsichtlich der Prämie für das Kalenderjahr 2002 kommt es auf den Investitionszuwachs im Jahr 2002 an.

Die Berechnung des Investitionszuwachses ist in § 108e Abs.3 EStG 1988 normiert: Demzufolge ist der Investitionszuwachs des Streitjahres 2002 die Differenz zwischen den Anschaffungs-(Herstellungs)kosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die im Kalenderjahr 2002 angefallen sind, und dem Durchschnitt der Anschaffungs-(Herstellungs)kosten von ungebrauchten (neuen), körperlichen Wirtschaftsgütern der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 geendet haben, somit 1999, 2000 und 2001 (Vergleichszeitraum).

Damit ist für die Ermittlung des Investitionszuwachses stets das Gesamtvolumen an Anschaffungs-(Herstellungs)kosten prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraumes dem Gesamtvolumen an Anschaffung(Herstellungs)kosten des Kalenderjahres 2002 gegenüberzustellen.

Einiger Streitpunkt im vorliegenden Berufungsfall bildet die Frage, ob die vom Finanzamt für die Ermittlung des Vergleichszeitraumes vorgenommene Miteinbeziehung der Anschaffungskosten der Fahrzeuge vom Typ Ch.V. in die Bemessungsgrundlage zu Recht erfolgt ist.

Die Bw meint, es handle sich bei den strittigen Wirtschaftsgütern (Ch.V.) im Jahr der Geltendmachung der IZP 2002 und jenen, die im 3-jährigen Vergleichszeitraum 1999-2001 heranzuziehen wären, nicht um dasselbe Wirtschaftsgut. Zum einen deshalb, weil das Fahrzeug "Ch.V. " in den Jahren 1999-2001 nach der VO 273/1996 steuerlich als PKW

einzustufen wäre und zum anderen, weil das Fahrzeug jedes Jahr Modellveränderungen erfährt, wodurch sich von Jahr zu Jahr ein verändertes Wirtschaftsgut ergäbe.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Die Investitionszuwachsprämie berechnet sich nach obigen Ausführungen von der Differenz zwischen den Anschaffungskosten von ungebrauchten, beweglichen körperlichen Wirtschaftsgütern, die im Kalenderjahr 2002 angefallen sind und dem Durchschnitt der Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter der jeweiligen drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner enden.

Die Textierung ".....Durchschnitt der Anschaffungskosten **dieser** Wirtschaftsgüter..." ist dabei so zu verstehen, dass es sich bei der Durchschnittsberechnung im Vergleichszeitraum um die Anschaffungskosten **vergleichbarer** Wirtschaftsgüter in den jeweiligen drei Wirtschaftsjahren handeln muss:

Zunächst ist grundsätzlich festzuhalten, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Fahrzeug vom Typ Ch.V. um einen Kleinbus (und nicht - wie in der Berufung ausgeführt) um einen Kleinlastkraftwagen handelt.

Für die steuerliche Qualifizierung und Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastwagen bzw. Kleinbusse einerseits und Personenkraftwagen bzw. Kombinationswagen andererseits ist auf die Bestimmungen der diesbezüglichen Verordnungen zurückzugreifen:

In der Verordnung 193/2002 vom 17. Mai 2002 erfolgte für Fahrzeuge eine neue Abgrenzung der Fahrzeugarten Pkw und Kombinationskraftwagen einerseits und Lkw bzw Kleinbusse andererseits: Die Verordnung zeigt jene Fahrzeuge auf, die ab dem 8. Jänner 2002 aufgrund der Verordnung Nr. 193/2002 unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom Jänner 2002, RS C-409/99 als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen oder Kleinbusse anerkannt wurden. Nach den Bestimmungen der neuen Verordnung 193/2002 ist das Kraftfahrzeug des Typs Ch.V. als Kleinbus zu qualifizieren.

Die Verordnung ist in Bezug auf die Einkommensteuer auf Fahrzeuge anzuwenden, die ab 8. Jänner 2002 angeschafft (hergestellt) wurden bzw. bei denen der Beginn der entgeltlichen Überlassung ab Jänner 2002 erfolgte.

Damit steht aber fest, dass die streitgegenständlichen Fahrzeuge (Ch.V.) zum Zeitpunkt der Geltendmachung der IZP keine Personenkraftwagen im Sinne des § 108e Abs.2 dritter Teilstrich EStG 1988 darstellten und damit nach den Ausführungen des § 108e Abs.1 und 2 EStG 1988 als prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut für die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie herangezogen werden konnten.

Maßgeblich ist die Qualifizierung und steuerliche Einstufung des Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt der Geltendmachung der IZP. Entscheidend ist, dass das in Streit stehende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Antragstellung der IZP als prämienbegünstigtes

Wirtschaftsgut galt. Diese Betrachtungsweise hat dann für den gesamten Beurteilungszeitraum, also auch für die Jahre, die für die Berechnung des Durchschnitts im Vergleichszeitraum heranzuziehen sind, zu gelten.

Bei Antragstellung im Jahr 2002 waren die Begriffe "Personenkraftwagen", "Kombinationskraftwagen bzw. "Lastkraftwagen" und "Kleinbusse" nach den Bestimmungen der Verordnung 193/2002 auszulegen. Demnach galt das Kfz des Typs Ch.V. -wie bereits ausgeführt- als Kleinbus.

Die Anerkennung der in Streit stehenden Fahrzeuge als Kleinbusse und damit als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter bleibt für den gesamten Berechnungszeitraum und damit auch für den Vergleichszeitraum 1999, 2000 und 2001 erhalten.

Dem Einwand der Bw, der Fahrzeugtyp Ch.V. unterläge jedes Jahr gewissen Modellveränderungen und ein Ch.V. aus dem Jahr 1999 sei nicht ident mit dem Ch.V. des Jahres 2000, 2001 bzw. 2002, sodass sich von Jahr zu Jahr veränderte Wirtschaftsgüter ergäbe, die nicht miteinander verglichen werden könnten, ist entgegenzuhalten:

Selbst unter Berücksichtigung der branchenüblichen jährlichen Änderungen am Fahrzeug bestehen keine Bedenken darüber, dass es dabei aber nach wie vor um ein Fahrzeug des gleichen Typs, nämlich des Typs Ch.V. , handelt, das einen Vergleich mit den jeweiligen Fahrzeugen aus den drei vorangehenden Jahren zweifelsohne zulässt.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass mit der Textierung "Durchschnitt der Anschaffungskosten dieser (vergleichbarer) Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre" klargestellt wird, dass bei der Ermittlung des Vergleichswertes all jene Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind, die bei Anwendung der Rechtslage des Antragsjahres 2002 als prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 108 e EStG 1988 im Vergleichszeitraum einzustufen wären. Die zum Zeitpunkt der Geltendmachung der IZP vorgenommene Beurteilung und steuerliche Qualifizierung des Ch.V. als Kleinbus ist damit für den gesamten Berechnungszeitraum (Jahr der Anschaffung und Jahre des Vergleichszeitraumes) heranzuziehen.

Zum wiederholt in den Berufungsausführungen vorgebrachten Argument der Bw, bei dem Fahrzeug des Typs Ch.V. der Jahre 1999-2001 und dem Antragsjahr 2002 handle es sich nicht um dasselbe Wirtschaftsgut, da das Kfz in den Jahren 1999 bis 2001 als PKW und ab dem Jahr 2002 steuerrechtlich als Kleinbus eingestuft worden wäre, wäre noch folgendes zu bemerken:

Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich bei dem strittigen Fahrzeug um einen Kleinbus. Die vorgenommene steuerliche Einstufung des Ch.V. als Kleinbus erfolgte jedoch nicht erst durch die VO 193/2002, sondern bereits mit dem Erlass des BMF vom 21.7.1988, GZ. Ö 68/5/1-IV/9/88 i Vbdg mit dem Erlass vom 3.8.1987, Zl. 09 1202/4-IV/9/87.

Mit dem Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs C-409/99, hat der EuGH entschieden, dass es einem Mitgliedstaat nach 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, sodass schlussendlich die VO 273/1996, wodurch der Ch.V. mit 1996 als PKW eingestuft wurde, ihre Gültigkeit verlor.

Das bedeutet aber, dass die Abgrenzung von vorsteuerabzugsberechtigten Kleinbussen gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Personen- und Kombinationskraftwagen wieder nach der Erlassregelung, wie sie zum 1. Jänner 1995 bestanden hat, vorzunehmen war.

Damit muss aber die Argumentation der Bw, es handle sich beim "Ch.V." in den Jahren 1999-2001 bzw. 2002 nicht um dasselbe Wirtschaftsgut, da es sich dabei einmal um einen PKW (vor dem 8. Jänner 2002) und zum anderen um einen Klein-LKW (nach dem 8. Jänner 2002) gehandelt habe, auch aus dieser Sicht ins Leere gehen.

In diesem Zusammenhang darf auch bemerkt werden, dass die zum Einkommensteuergesetz 1988 ergangenen Richtlinien 2000 idgF als Auslegungsbehelf für die Verwaltungspraxis in der Rz 8218 (Voraussetzungen zur Geltendmachung der IZP, prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter) darauf verweisen, dass die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationswagen" im Sinne der VO BGBI II Nr. 193/2002 auszulegen seien und zwar auch für Zeiträume, die vor *ihrem Inkrafttreten* lägen.

Aus den obenstehenden Ausführungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass die Miteinbeziehung der Fahrzeuge des Typs Ch.V. in die Bemessungsgrundlage des Vergleichszeitraumes 1999-2001 durch das Finanzamt daher zu Recht erfolgte.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 25. Mai 2005