



Verteiler:

A3 B3 C5 G4

Est270

16. April 2002

GZ.06 0450/1-IV/6/02

An alle

Finanzlandesdirektionen und

Finanzämter

Himmelfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

**Betr.: EuGH-Urteil vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, betreffend Kleinbusse –
ertragsteuerliche Auswirkungen**

**Der EuGH hat mit Urteil vom 8. Jänner RS C-409/99, zum Vorsteuerabzug
betreffend Kleinbussen nach der Verordnung BGBl Nr. 273/1996 Stellung
genommen und ausgesprochen, dass die genannte Verordnung
umsatzsteuerrechtlich insofern gemeinschaftsrechtswidrig ist, als sie die
Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges bei Kraftfahrzeugen gegenüber der zum
Zeitpunkt des Beitrittes der Republik Österreich zur EU (1. Jänner 1995)
bestehenden Verwaltungspraxis einengt. Wird aus Anlass des gegenständlichen
Urteiles der Vorsteuerabzug (nachträglich) zuerkannt, ergeben sich dadurch
ertragsteuerliche Konsequenzen, insbesondere hinsichtlich der AfA-
Bemessungsgrundlage und hinsichtlich des Ausmaßes des als Betriebsausgabe
(neben der AfA) anzusetzenden Fahrzeugaufwandes.**

1. Allgemeines

Wird als Folge des EUGH-Urteils vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, der Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerbescheid zuerkannt (siehe dazu den Erlass vom 24. Jänner 2002, GZ. 09 1202/4-IV/9/02), sind die sich daraus ergebenden ertragsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Davon kann grundsätzlich

- die Höhe der Anschaffungskosten (AfA-Bemessungsgrundlage, siehe unter Punkt 2),
- die Angemessenheitsprüfung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, siehe unter Punkt 3) sowie
- das Ausmaß des als Betriebsausgabe (neben der AfA) anzusetzenden Fahrzeugaufwandes (siehe unter Punkt 4)

-
- die Höhe eines Aktivpostens gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 (siehe unter Punkt 5).
betroffen sein.

Die Frage der Zulässigkeit eines IFB bzw. die Frage, ob § 8 Abs. 6 EStG 1988 Anwendung findet, ist durch das genannte Urteil nicht tangiert, da die Gültigkeit der Verordnung BGBl Nr. 273/1996 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen durch das gegenständliche Urteil nicht berührt ist.

Auf einen Sachbezug für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung hat die nachträgliche Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges keine Auswirkung, da der Sachbezugswert stets, somit auch bei Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges von den Brutto-Anschaffungskosten zu bemessen ist (vgl. Rz 178 LStR 2002).

2. Änderung der Anschaffungskosten

Gemäß § 6 Z 11 EStG 1988 gehört die abziehbare Vorsteuer nicht zu den Anschaffungskosten. AfA-Bemessungsgrundlage sind bei angeschafften Fahrzeugen, bei denen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, die Netto-Anschaffungskosten. Wurde die AfA ursprünglich von den Brutto-Anschaffungskosten bemessen, hat bei (nachträglicher) Geltendmachung des Vorsteuerabzuges eine AfA-Korrektur durch Bemessung von den Netto-Anschaffungskosten zu erfolgen (zu den verfahrensrechtlichen Grundlagen dafür siehe unter Punkt 6). Die nachträgliche Geltendmachung der Vorsteuer führt nicht zur Erfassung einer Betriebseinnahmen bzw. eines Ertrages; die Richtigstellung erfolgt über die AfA-Korrektur. Die Richtigstellung der Anschaffungskosten bzw. des "Eröffnungsbuchwertes" (siehe unter Punkt 6) führt in Folge zur Änderung des bei Ausscheiden des Fahrzeuges aus dem Betriebsvermögen gegebenenfalls anzusetzenden Restbuchwertes.

Beispiel 1 (keine Privatnutzung):

Anschaffungskosten 20.000 € netto plus 20% USt. AfA-Bemessungsgrundlage bisher: 24.000 €.

AfA-Bemessungsgrundlage bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges: 20.000 €.

Zur Auswirkung der Vorsteuerabzugsberechtigung auf die Höhe der Anschaffungskosten im Zusammenhang mit der Angemessenheitsgrenze (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988, § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988) siehe den folgenden Punkt 3.

3. Auswirkungen auf die Angemessenheitsgrenze (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 unterliegen die dort taxativ aufgezählten Wirtschaftsgüter einer Angemessenheitsprüfung (vgl. Rz 4763 EStR 2000). § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nennt als Kraftfahrzeuge nur Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge.

Die Begriffe "Personenkraftfahrzeuge" bzw. "Kombinationskraftfahrzeuge" in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind - ungeachtet des gegenständlichen EuGH-Urteils - nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen entsprechend der bisherigen Praxis nach der (formell nicht zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ergangenen) Verordnung BGBl Nr. 273/1996 auszulegen. Da die genannte Verordnung in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen nicht berührt ist (vgl bereits oben unter Punkt 1), stellen demnach Fahrzeuge, die infolge des gegenständlichen EuGH-Urteils (weiterhin) als zum Vorsteuerabzug berechtigende Kleinbusse ("Fiskal-LKW") anzusehen sind, ertragsteuerlich dennoch Personen- bzw. Kombinationskraftfahrzeuge im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dar und unterliegen daher (weiterhin) der Angemessenheitsprüfung nach der genannten Gesetzesstelle.

Durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 wird die Betriebsausgabenwirksamkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit den dort genannten Wirtschaftsgütern begrenzt, die in Anschaffung bzw. Betrieb eine der Privatsphäre zuzuordnende und damit steuerlich unbeachtliche Repräsentationstangente ("Luxustangente") aufweisen. Für Personenkraftfahrzeuge bzw. Kombinationskraftfahrzeuge zieht Rz 4771 EStR 2000 die Angemessenheitsgrenze bei Anschaffungskosten von 34.000 € (vor 2002: 467.000 S) inklusive NoVA und USt. Das Verhältnis der Angemessenheitsgrenze zu den gesamten Anschaffungskosten bestimmt für die AfA und alle anderen wertabhängigen Kosten das Ausmaß der auszuscheidenden "Luxustangente".

Die Angemessenheitsgrenze ist in Rz 4771 EStR 2000 als "Brutto-Grenze" (Anschaffungskosten inklusive USt und NoVA) formuliert. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass Personen- bzw. Kombinationskraftfahrzeuge im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 regelmäßig Fahrzeuge sind, für die ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 nicht zulässig ist, sodass ertragsteuerlich gemäß § 6 Z 11 EStG 1988 die Brutto-Anschaffungskosten Ausgangsgrundlage für die Angemessenheitsprüfung sind.

Die betragliche Angemessenheitsgrenze in Rz 4771 EStR 2000 hat die Funktion, den abzugsfähigen betrieblichen vom nicht abzugsfähigen repräsentativen Anteil der

Aufwendungen abzugrenzen. Der repräsentativen Kostenanteil ist allerdings ungeachtet des Bestehens oder Nichtbestehens eines Vorsteuerabzuges stets gleich, die "Luxustangente" somit nicht davon abhängig, ob hinsichtlich des Fahrzeuges ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden ist oder nicht. Dies bedeutet für Fälle, in denen hinsichtlich eines Personen- bzw. Kombinationskraftfahrzeuge im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, dass die in Rz 4771 EStR 2000 formulierte "Bruttogrenze" von 34.000 € (vor 2002: 467.000 S) auf eine "Netto-Grenze" umzurechnen ist. Dementsprechend sind bei geltend gemachtem Vorsteuerabzug Anschaffungskosten in Höhe von 28.334 € (vor 2002: 389.167 S) als angemessen anzusehen. Übersteigen in derartigen Fällen die Netto-Anschaffungskosten diese Grenze, sind lediglich Anschaffungskosten in dieser Höhe zu aktivieren (siehe Rz 4804 EStR 2000) und damit die AfA und wertabhängige Kosten hinsichtlich des dem übersteigenden Anteil entsprechenden Ausmaßes (in *gleichem* prozentuellen Ausmaß wie bei Nichtinanspruchnahme des Vorsteuerabzuges) nicht abzugsfähig.

Beispiel 2 (keine Privatnutzung):

Anschaffungskosten 30.000 € netto plus 20% USt. AfA-Bemessungsgrundlage bisher (kein Vorsteuerabzug): 34.000 € (Rz 4771 EStR 2000).

AfA-Bemessungsgrundlage bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges: 28.334 €.

4. Änderung des Ausmaßes des als Betriebsausgabe (neben der AfA) anzusetzenden Aufwandes

Bei (nachträglicher) Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges im Bezug auf laufende, mit dem Fahrzeug zusammenhängende Aufwendungen ist Folgendes zu beachten:

Ist der Steuerpflichtige Einnahmen-Ausgaben-Rechner mit USt-Nettoverrechnung oder Bilanzierer, hat er die Betriebsausgabe bzw. den Aufwand (infolge Subsumtion § 12 Abs. Z 2 lit b. UStG 1994) ursprünglich inklusive USt als Betriebsausgaben abgezogen bzw. brutto als Aufwand behandelt. Es sind daher bei (nachträglicher **2002,**) Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges die bisher von den Brutto-Ausgaben bemessene Betriebsausgaben (vgl. Rz 757 EStR 2000) auf einen Nettowert zu korrigieren. Gegebenenfalls ist eine "Luxustangente" in gleichem prozentuellen Ausmaß wie bei Nichtinanspruchnahme des Vorsteuerabzuges auszuscheiden (siehe Punkt 3).

Beispiel 3:

Einnahmen-Ausgaben-Rechner mit USt-Nettoverrechnung. Die "Luxustangente" für das Fahrzeug beträgt 30%. Angefallen sind im Jahr 01 Leasingaufwendungen für das Fahrzeug von 5.000 € plus 20% USt. Es ist kein Leasingaktivposten zu bilden. Auf Grund nachträglicher Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Jahr 03 erfolgt die Verrechnung

*von 1.000 € als Vorsteuer mit der USt-Zahllast des Jahres 03.
Bisherige Behandlung im Jahr 01: 4.200 € (brutto) als Betriebsausgabe.
Korrektur der Gewinnermittlung des Jahres 01 bei Geltendmachung des
Vorsteuerabzuges: 3.500 € (netto) als Betriebsausgabe.*

Ist der Steuerpflichtige Einnahmen-Ausgaben-Rechner mit USt-Bruttoverrechnung stellt die (als Vorsteuer nachträglich geltend gemachte) USt auch bei nachträglicher Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung hinsichtlich des Vorsteuerabzuges im Zeitpunkt der Zahlung (zu Recht) eine Betriebsausgabe dar, sodass im Kalenderjahr des Abflusses keine Änderung eintritt. Die geltend gemachte Vorsteuer ist aber im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt als Betriebseinnahme zu erfassen. Gegebenenfalls ist aus der Betriebseinnahme Vorsteuer eine "Luxustangente" in gleichem prozentuellen Ausmaß wie bei Nichtinanspruchnahme des Vorsteuerabzuges auszuschneiden (siehe Punkt 3).

Beispiel 4:

*Einnahmen-Ausgaben-Rechner mit USt-Bruttoverrechnung. Die "Luxustangente" für das Fahrzeug beträgt 30%. Angefallen sind im Jahr 01 Leasingaufwendungen für das Fahrzeug von 5.000 € plus 20% USt. Es ist kein Leasingaktivposten zu bilden. Auf Grund nachträglicher Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Jahr 03 erfolgt die Verrechnung von 1.000 € als Vorsteuer mit der USt-Zahllast des Jahres 03.
Bisherige Behandlung im Jahr 01: 4.200 € (brutto) als Betriebsausgabe.
Bei Geltendmachung des Vorsteuerabzuges Berücksichtigung in der Gewinnermittlung des Jahres 03: Vorsteuer in Höhe von 700 € ist als Betriebseinnahme zu erfassen (der auf die Luxustangente – 30% - entfallende Vorsteuer-Anteil von 300 € führt zu keiner Betriebseinnahme).*

5. Auswirkungen auf einen Aktivposten gemäß § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988

Der Berechnung des Aktivpostens sind nach Rz 3234 EStR 2000 folgende Eckwerte zu Grunde zu legen:

- Die AfA des Leasinggebers: Es ist dabei jene AfA heranzuziehen, die konkret beim Leasinggeber anzusetzen ist. Es sind somit jene AfA-Beträge maßgeblich, die der Mindestnutzungsdauer bei Neufahrzeugen entsprechen, die für Gebrauchtfahrzeuge im Wege der Differenzmethode ermittelt worden sind oder die sich aus den Übergangsregelungen ergeben.
- Die AfA-Tangente in der Leasingrate: Diese ist nach den dargestellten Methoden zu ermitteln.
- Die Verhältnisse des Leasingnehmers: Damit ist gemeint, dass die AfA des Leasinggebers auf die Verhältnisse des Leasingnehmers hinsichtlich des Vorsteuerabzuges "umzurechnen" ist.

Ist der Leasingnehmer hinsichtlich des geleasteten Fahrzeuges zum Vorsteuerabzug in Bezug auf die Leasingrate berechtigt, ist nach § 8 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 8 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 und der Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 dennoch gegebenenfalls ein Leasingaktivposten zu bilden. In einem derartigen Fall führt lediglich die Netto-Leasingrate zu Betriebsausgaben, soweit sie den netto ermittelten (bei bisheriger Bruttoberechnung: um die Vorsteuerangene (20%) gekürzten) Leasingaktivposten übersteigt.

Beispiel 5 (kein Vorsteuerabzug des Leasingnehmers):

Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten (ohne USt) von 15.000 € wird eine Leasingrate von jährlich 3.500 € zuzüglich 700 € USt vereinbart. Der Vorsteuerabzug steht dem Leasingnehmer nicht zu (§ 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994). Als Grundmietzeit werden vier Jahre vereinbart. Die Amortisation der Anschaffungskosten ist in der Leasingrate mit einem Teilbetrag von 2.800 € kalkuliert; dazu kommt die anteilige USt von 560 €. Hinsichtlich der Grundmietzeit ergibt sich Folgendes: Bei einem gedachten Ankauf durch den Leasingnehmer wäre von den Bruttoanschaffungskosten von 18.000 € eine jährliche AfA von 12,5%, das sind 2.250 € zugestanden. Für den Unterschiedsbetrag zu dem auf Amortisation entfallenden Teilbetrag der Leasingrate (brutto 3.360 €) ist ein Aktivposten von 3.360 € minus 2.250 € = 1.110 € einzustellen. Der restliche Teil der Leasingrate 4.200 € minus 1.110 € = 3.090 € brutto ist "normaler" Aufwand.

Beispiel 6 (wie Beispiel 1, jedoch Vorsteuerabzug des Leasingnehmers):

Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten (ohne USt) von 15.000 € wird eine Leasingrate von jährlich 3.500 € zuzüglich 700 € USt vereinbart. Der Vorsteuerabzug steht dem Leasingnehmer zu. Als Grundmietzeit werden vier Jahre vereinbart. Die Amortisation der Anschaffungskosten ist in der Leasingrate mit einem Teilbetrag von 2.800 € kalkuliert; dazu kommt die anteilige USt von 560 €. Hinsichtlich der Grundmietzeit ergibt sich Folgendes: Bei einem gedachten Ankauf durch den Leasingnehmer wäre von den Nettoanschaffungskosten von 15.000 € eine jährliche AfA von 12,5%, das sind 1.875 € zugestanden. Für den Unterschiedsbetrag zu dem auf Amortisation entfallenden Teilbetrag der Leasingrate (netto 2.800 €) ist ein Aktivposten von 2.800 € minus 1.875 € = 925 € einzustellen. Der restliche Teil der Netto-Leasingrate 3.500 € minus 925 € = 2.575 € ist "normaler" Aufwand.

6. Verfahrensrechtliche Durchführung

Soweit nach den vorstehenden Punkten durchzuführende Korrekturen nicht in offenen bzw. im Zuge einer Betriebsprüfung wiederaufgenommenen Verfahren erfolgen können, sind rechtskräftige Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern. Ist eine Änderung der Anschaffungskosten im Jahr der Inbetriebnahme des Fahrzeuges im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid wegen eingetretener Bemessungsverjährung nicht mehr möglich, ist für die weitere Behandlung in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen (AfA, Buchwert) von jenem "Eröffnungsbuchwert" auszugehen, der sich aus der Korrektur der Anschaffungskosten im Jahr der Inbetriebnahme des Fahrzeuges ergibt.

16. April 2002
Für den Bundesminister:
Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: