

GZ. RV/0379-W/06

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 2003 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 2003 im Zusammenhang mit einem am 22. Dezember 2003 um € 22.032,00 angeschafften Friedhofsbugger ("Grabspinne") für den Bauhof eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von € 228,07.

Der Antrag wurde mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 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 2003 € 119.969,16 für andere Gemeindepotriebe (Wasser, Kanal, Kindergärten, etc.) als Innenumsetz verrechnet worden. € 159.907,63 seien an Kostenstellen im Bereich der Hoheitsverwaltung verrechnet worden, wofür auch ordnungsgemäß 20 % Umsatzsteuer verrechnet und an das Finanzamt abgeführt worden seien. Weitere € 4.418,49 seien an Fremdbaustellen verrechnet worden, für die ebenfalls Umsatzsteuer abgeführt worden sei (siehe auch Umsatzsteuererklärung für 2003).

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 12. Juli 2004 zur Vorlage folgender Unterlagen aufgefordert: Eingangsrechnung über die Anschaffung des Friedhofsbaggers, Arbeitsaufzeichnungen für 2003, Aufstellung über Kostenersatz der Gemeinde (Innenumsetz) in Höhe von € 119.969,16 sowie Kostenersatz in Höhe von € 159.907,63, Ausgangsrechnungen über Fremdbaustellen in Höhe von € 4.418,49.

Weiters erging eine Aufforderung des Finanzamtes vom 20. August 2004 zur Vorlage des Gemeinderatsbeschlusses betreffend den Ankauf des Friedhofsbaggers.

Die abverlangten Unterlagen wurden dem Finanzamt vorgelegt. Bezüglich die Arbeitsaufzeichnungen teilte die Bw. mit Anbringen vom 22. Juli 2004 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.

Die Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Finanzamtes vom 26. August 2004 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

Die Friedhofsverwaltung stelle eine den Gemeinden durch das Nö. Leichen- und Bestattungsgesetz übertragene hoheitliche Aufgabe dar.

Wie dem Auszug aus dem Gemeinderatsprotokoll vom 6. November 2003 zu entnehmen sei, sollte der angekauft Friedhofsbugger als Arbeitsgerät für die Friedhofsgrabungsarbeiten angeschafft werden. Durch den Umstand, dass die "Grabspinne" im Bauhof eingestellt werde, entstehe kein Betrieb gewerblicher Art nach Körperschaftsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht.

Dem Berufungsbegehren könne nicht entsprochen werden, da kein Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 vorliege und somit gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 nicht zustehe.

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 prämiengünstigten 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 prämiengünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigten 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.

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 Friedhofsbaggers 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 Friedhofsbeiter nur dann gewährt werden, wenn dieser Gegenstand einem Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 zuordenbar ist.

Im Konkreten ist zu prüfen, ob der Friedhofsbeiter – wie die Bw. vermeint – ein zu ihrem Bauhof gehöriger Gegenstand ist.

Es ist unbestritten, dass mit dem Friedhofsbeiter entsprechend der vom Gemeinderat vorgesehenen Widmung ausschließlich dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Friedhofsarbeiten verrichtet werden sollten.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein Friedhofsbeiter für irgendwelche anderen in einer Gemeinde anfallenden Arbeiten (privatwirtschaftliche Tätigkeiten) eingesetzt werden könnte.

Die von der Bw. vorgenommene Zuordnung des Friedhofsbaggers zum Bauhof erscheint auf den ersten Blick nicht unplausibel. Es ist nämlich durchaus nicht unüblich, dass in einem Bauhof einer Gemeinde sämtliche Arbeitsgeräte für die kommunale Verwendung eingestellt sind.

Dieser Umstand allein vermag aber nicht deren steuerrechtlich maßgebliche Zuordnung zum Bauhof einer Gemeinde zu bewirken.

Ein Bauhof einer Gemeinde kann bei Vorliegen bestimmter gesetzlich normierter Voraussetzungen ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 sein.

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. 5 KStG 1988 getroffene gesetzgeberische Anordnung ist eindeutig. Demnach gilt ein Friedhof generell als Hoheitsbetrieb.

Im Hinblick darauf, dass der Friedhofsbaugruben der Bw. ausschließlich für Friedhofsarbeiten gewidmet ist und eine darüber hinaus gehende Verwendungsmöglichkeit (für allfällige privatwirtschaftliche Tätigkeiten) nach der Lebenserfahrung nicht unterstellt werden kann, ergibt sich zwingend die Zuordnung des Friedhofsbaugruben zum Hoheitsbetrieb Friedhof.

Daraus folgt, dass der Friedhofsbaugruben von vorne herein nicht als ein zu einem Betrieb gewerblicher Art gehöriger Gegenstand angesehen werden kann.

Eine Auseinandersetzung damit, ob der Bauhof der Bw. ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist (wie die Bw. argumentiert) oder ob die Voraussetzungen dafür nicht gegeben sind (wie das Finanzamt argumentiert) ist demnach mangels Entscheidungsrelevanz in dieser Berufungsentscheidung nicht vorzunehmen.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass die Versagung der Gewährung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für den dem Hoheitsbetrieb Friedhof zuzuordnenden Gegenstand Friedhofsbaugruben durch das Finanzamt zu Recht erfolgt ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden..

Wien, 27. Februar 2006