



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 27. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 28. September 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2001, 2002, 2003 und 2004 entschieden:

1. Die Berufung gegen die **Körperschaftsteuer für das Jahr 2001** wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Der Berufung gegen die **Körperschaftsteuer für das Jahr 2002** wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für 2002 wird mit 43.944,10 Euro festgesetzt.

3. Der Berufung gegen die **Körperschaftsteuer für das Jahr 2003** wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für 2003 wird mit 1.018,86 Euro festgesetzt.

4. Die Berufung gegen die **Körperschaftsteuer für das Jahr 2004** wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für 2004 wird mit 61.976,10 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Berufungswerberin einer GmbH, die ein Transportunternehmen betreibt fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, anlässlich der der Prüfer zur Überzeugung gelangte, die Abschreibungsdauer der Lastkraftwagen und Anhänger bzw. Sattelaufleger sei von fünf auf acht Jahre zu ändern, wobei den Verhältnissen im Betrieb in der Vergangenheit Rechnung getragen werde, zumal in der Gegenwart keine wesentlichen Änderungen in der Art und Weise sowie im Umfang des Einsatzes feststellbar seien. Die beabsichtigten Prüfungsfeststellungen wurden der Bw. in den Vorhalten vom 22. Mai 2006 und 17. November 2006 zur Kenntnis gebracht und u.a. ausgeführt, dass 38 LKWs und 56 Anhänger mindestens fünf Jahre und älter, 15 LKWs und 37 Anhänger sogar mindestens neun Jahre und älter wären. Die Nutzungsdauer sei vom Steuerpflichtigen und der Abgabenbehörde zu schätzen, wobei künftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen wären, als sich diese bereits in der Gegenwart verlässlich voraussehen ließen. Als Hilfsmittel zur Ermittlung der Nutzungsdauer könnten die deutschen AfA- Tabellen herangezogen werden. Es würden im Unternehmen der Bw. Fahrzeuge und Anhänger länger als zumindest acht Jahre genutzt. Wenn dies nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen sollte, sei an Hand konkreter Fälle die tatsächliche Nutzungsdauer darzulegen. Die Bw. bemerkte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2006, die Nutzungsdauer sei auf Grund der objektiven Möglichkeit der Nutzung geschätzt worden. Ein LKW könne bei einer achtstündigen Nutzung durch den Fahrer und einer Kilometerleistung von rd. 100.000 km pro Jahr zwischen acht und zehn Jahren benutzt werden. Im Fernverkehr sei jedoch eine tägliche Beanspruchung von zwölf bis vierzehn Stunden möglich, weshalb sich eine Verkürzung der Nutzungsdauer um ein Drittel ergebe. Auf Grund der Kilometerleistung von rund 150.000 bis 180.000 km pro Jahr sei die betriebliche Nutzungsdauer mit rund fünf Jahren begrenzt, weil nach Zurücklegen einer Strecke von rd. 900.000 km das Fahrzeug technisch am Ende sei. Die im Betrieb noch vorhandenen älteren Fahrzeuge wurden nur mehr sporadisch eingesetzt, weil die Kosten für Reparatur und Instandhaltung die erzielbaren Umsätze überschreiten und auch versucht wurde, diese Fahrzeuge zu verkaufen. Als weitere Argumente für die wirtschaftliche Nutzungsdauer von fünf bis sechs Jahren sei die fortlaufende Änderung der gesetzlichen Bestimmungen wie Ökorichtlinien, Lärmrichtlinien, Nachtfahrverbote für LKW, Nachrüstungen auf Grund von gesetzlichen Bestimmungen, Einbau von Rückfahrwarnanlagen etc. zu nennen. Überdies sei, wenn das Fahrzeug lediglich laufend ohne die Vornahme von Großreparaturen

gewartet werde, innerhalb von 3-5 Jahren mit Schäden an Kupplung, Elektronik, Lack, Getriebe und Motor zu rechnen. Bei vorsichtiger Schätzung sei, wenn keine Großreparatur geplant ist, lediglich eine Nutzungsdauer von fünf Jahren zu veranschlagen. Da nicht alle Fahrzeuge im gleichen Ausmaß für Schäden anfällig seien, seien durchaus auch manche Fahrzeuge länger reparaturfrei, jedoch habe der Gesetzgeber durch die mögliche Abweichung von 20% von der geschätzten Nutzungsdauer dieser Unsicherheit Rechnung getragen. Im Übrigen orientierte sich die Bw. an Aussagen von Herstellerfirmen wie MAN, Scania, Volvo und Kfz- Werkstätten sowie an Vorgangsweisen von Konkurrenzfirmen. Eine einseitige Erhöhung der Nutzungsdauer von Fahrzeugen, welche im Übrigen von keiner einzigen bisherigen Betriebsprüfung anders als vom Unternehmer beurteilt wurde, würde zu einer Ungleichbehandlung mit anderen Betrieben und einer Wettbewerbsverzerrung führen. Das vorübergehende längere Halten von LKWs und Hängern aus Gründen schlechterer Konjunktur und des Fehlens von Käufern für Alt-LKWs und damit eingehender höherer Bestand von nur eingeschränkt nutzbaren LKW führe nicht zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer, welche objektiv mit fünf bis sechs Jahren angesetzt werden müsse. Bezüglich der Hänger ergebe sich nach Feststellung durch die Bw. tatsächlich eine längere Nutzung im Betrieb. Es könne durch Schätzung von einer durchschnittlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer von etwa sechs Jahren (unter Berücksichtigung der 20% Toleranzklausel) ausgegangen werden.

In einer undatierten Replik nahm der Prüfer auf diese Ausführungen Bezug. Die ursprüngliche Schätzung der Nutzungsdauer durch den Unternehmer auf Grund objektiv möglicher Nutzung scheine schon deshalb etwas ungenau zu sein, weil es verschiedene Einsatzbereiche der LKWs mit unterschiedlicher Jahreskilometerleistung gebe (Fern-, Naheverkehr etc.). So wurden ihm zu Beginn der Prüfung Jahreskilometerleistungen von 80.000 bis 150.000 km genannt. Die Bw. mache für ihr Abweichen von einer Nutzungsdauer von 8-10 Jahren geltend, dass alle Fahrzeuge 12-14 Stunden täglich im Einsatz seien und die Altfahrzeuge nur mehr sporadisch genutzt würden. Nach Ansicht des Prüfers werde dem EStG entsprechend die Abschreibung linear verteilt über einen gewissen Zeitraum vorgenommen und eine stärkere Abnutzung in den ersten Jahren und eine geringere gegen Ende der gesamten Nutzungsdauer könne durchaus gegeben sein, ändere jedoch nichts an der gesamten Nutzungsdauer. Die Anzahl der im Fernverkehr eingesetzten Fahrzeuge wurde mit 15 bekannt gegeben.

Dass die Kosten der Reparaturen und Instandhaltungen die dabei erzielbaren Umsätze überschreiten, fuße auf der Entscheidung des Unternehmens und beeinflusse zwar den allfälligen Verkaufspreis aber nicht unbedingt die Nutzungsdauer, welche unberührt bleibe. Das gleiche gelte für die laufende Änderung gesetzlicher Bestimmungen, durch welche u.U. Nachrüstungen erforderlich mache oder Fahrverbote einzuhalten seien. Im Unternehmen standen in der Vergangenheit die Fahrzeuge durchwegs länger als acht Jahre in Verwendung,

weshalb diese Erfahrungswerte (technisch, wirtschaftlich und kaufmännisch) im eigenen Betrieb aus der Vergangenheit natürlich auch in die Zukunft projiziert und dementsprechend auch bei vorsichtiger Schätzung von einer ähnlichen Nutzungsdauer ausgegangen werde. Nicht der Hersteller, sondern der Nutzer eines Wirtschaftsgutes habe direkten Einfluss auf die tatsächliche Nutzungsdauer im Betrieb. Die Nutzungsdauer jedes einzelnen Wirtschaftsgutes sei grundsätzlich gesondert für sich zu beurteilen, erst danach könne je Betrieb aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Wert herangezogen werden. Dem Vorwurf einer Wettbewerbsverzerrung begegnet der Prüfer mit dem Hinweis, dass die tatsächlichen Kosten pro Kilometer nicht wirklich von einer geschätzten Nutzungsdauer des Fahrzeuges, sondern von der tatsächlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und von den Schäden und der Anfälligkeit des einzelnen Fahrzeuges beeinflusst würden.

In ihrer Berufung wendet sich die Bw. gegen die Verlängerung der Nutzungsdauer der LKW auf acht, der Anhänger auf vier bis sechs und des Radladers auf zwölf Jahre. In verfahrensrechtlicher Hinsicht bemängelt sie, im angefochtenen Bescheid (Begründung, Bericht) seien die von der Betriebsprüfung vorgenommenen Korrekturen bei den einzelnen Fahrzeugen nicht zu ersehen. Desgleichen sei nicht festgestellt worden, warum gebrauchte bzw. welche Anhänger auf vier bis sechs Jahre verteilt abgeschrieben werden. Auch sei die Betriebsprüfung auf die schriftlich niedergelegten Argumente in keiner Weise eingegangen. In sachlicher und rechtlicher Hinsicht führte sie aus, gemäß § 7 EStG 1988 sei ein Wirtschaftsgut gleichmäßig auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen, welche sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemesse. Hierbei habe der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 7. September 1993, 93/14/0081) festgestellt, es sei nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen maßgebend, sondern es bestimme die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes die Dauer der AfA. Weiters verwies sie nochmals auf die im Prüfungsverfahren eingereichte schriftliche Stellungnahme, warum im Betrieb eine fünf oder sechsjährige Nutzungsdauer angesetzt wurde. Der Inhaber des Betriebes habe eine Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach den Umständen vorzunehmen, die den Verhältnissen des Kaufes nahe kommen. Auf Grund der sich technisch bzw. wirtschaftlich rasant veränderten Umstände im Frachtverkehr, könne von einem Kaufmann nur eine vorsichtige Schätzung in Höhe von fünf Jahren Nutzungsdauer angesetzt werden. Es wurde zwar in der Äußerung als Kompromissvorschlag eine sechsjährige Nutzungsdauer vorgeschlagen, diese bewege sich allerdings innerhalb der Bandbreite von 20%, sodass die bisher angenommene tolerierbar sei.

Die Nutzungsdauer von LKWs werde auf Grund der Erfahrungen im technischen Betrieb bzw. in der wirtschaftlichen Nutzung angesetzt. Desgleichen orientiere sie sich an der

Nutzungsdauer von LKWs, die von Leasingfirmen angeboten würden (fünf bis sechs Jahre) sowie an der Nutzungsdauer seiner Mitbewerber. Diese sei allgemeiner Usus im Frachtverkehr und entspreche der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer von LKWs, wenn nicht umfangreiche Großreparaturen vorgenommen werden. Unter diesen Umständen verlängere sich eventuell die Nutzung im Betrieb, jedoch sei dies nicht mit der objektiven Nutzungsdauer der Fahrzeuge identisch. Wenn die Betriebsprüfung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung hinweise, so übersehe sie, dass die allgemeine deutsche AfA- Tabelle lediglich die allgemeine Nutzung der Wirtschaftsgüter nicht aber die branchenspezifische Nutzung von Wirtschaftsgütern berücksichtige und die branchenspezifische in Deutschland für den Frachtverkehr (dt. Branchentabelle) lediglich fünf Jahre betrage.

In seiner Stellungnahme zur Berufung geht der Prüfer von einer längeren Nutzungsdauer aus, da die gegenständlichen Wirtschaftsgüter in der Vergangenheit durchwegs länger in Verwendung standen bzw. bei kürzerer Nutzung noch ein entsprechender Erlös zu erzielen war, welche für eine objektiv längere Nutzungsmöglichkeit spreche. Der Bw. wurde zwischen der ersten Besprechung am 14. April 2006 und der Schlussbesprechung am 26. Juni 2006 Zeit gegeben, Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass bzw. welche Fahrzeuge, Anhänger und Auflieger bereits nach fünf Jahren die Gesamtkilometerleistung von 1 Mio. erreicht haben, oder woraus man erkennen könne, dass die Wirtschaftsgüter tatsächlich bereits nach fünf Jahren ohne Erlös über dem Schrottpreis ausgeschieden werden mussten. Im Übrigen werde von der Bw. nicht näher begründet, warum die Erfahrungen des Unternehmers im technischen Betrieb der Fahrzeuge bzw. in der wirtschaftlichen Nutzung für eine objektive Nutzungsmöglichkeit für einen Zeitraum von nur fünf bzw. sechs Jahren sprechen, obwohl sie selbst diese über einen längeren Zeitraum nutzt. Es sei nicht die Nutzungsdauer zwischen drei und sechs Jahren im Frachtverkehr Usus, sondern eine solche in vielen Fällen unrichtige Abschreibungsdauer.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. In rechtlicher Hinsicht verweist das Finanzamt darauf, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar nach objektiven Merkmalen zu bestimmen sei, jedoch sich diese nach Art und dem Grad der Verwendung im Betrieb richte und von Betrieb zu Betrieb abweichen könne (*Doralt, EStG, § 7 Tz. 42*). Bei der Schätzung der Nutzungsdauer sei von einer ordnungsgemäßen Instandhaltung auszugehen. Aus dem tatsächlichen Einsatz der Fahrzeuge seien 75% der LKW noch nach sieben Jahren und mehr im Einsatz, bei den Anhängern seien es 80%, daher verblieb die überwiegende Anzahl der Fahrzeuge mehr als die von der Bw. vorgeschlagene Dauer von sechs Jahren im Betrieb. Die Leasingargumentation könne das Finanzamt nicht teilen, zumal die Kalkulation eines gewerblichen Vermieters anders zu beurteilen sei, als die eines Frächters. Im Übrigen seien

die von der Bw. eingewandten Großschäden und der Einfluss technischen Fortschrittes zu wenig konkret. In der weiteren Folge wurde sowohl die Stellungnahme des Prüfers als auch die Abschreibungstabelle der Bw. übersandt. Weiters wurde die Bw. eingeladen, weitere Sachverhaltsangaben hinsichtlich der tatsächlichen Kilometerleistungen zu machen, um einen eventuellen Rückschluss auf die Nutzungsdauer ermöglichen zu können.

In ihrer Eingabe vom 3. März 2009 übermittelte die Bw. eine Liste der derzeit angemeldeten LKWs mit den erhobenen und überschlagsmäßig errechneten Jahreskilometerleistungen. Die unterschiedlichen Kilometerleistungen kommen dadurch zustande, weil Fern- und Nahverkehr gefahren werde. Daraus sei aber nicht unbedingt die Nutzungsdauer abzuleiten, weil im Nahverkehr ein größerer Verschleiß bei Reifen, Bremsen, Getrieben und Motoren gegeben sei, sodass auch hier Reparaturen nach fünf bis sechs Jahren vorzunehmen seien, ohne die Fahrzeuge nicht mehr betriebsbereit wären. Die LKW- Reparaturen bewegten sich zwischen 202.000 und 245.000 € (rd. 40-45% der AfA), sodass ersichtlich sei, dass Abschreibung durch Reparatur ersetzt werde. Die Bw. habe aus Gründen kaufmännischer Vorsicht, der technischen Gegebenheiten der LKW und auf Grund der Inanspruchnahme von Leasing-LKW (5 Jahre Leasing) die Nutzungsdauer mit fünf Jahren für die neu angeschafften LKW beibehalten, weil in der Planung für künftige Geschäftserfolge und notwendige Kilometerleistungen eine längere Nutzungsdauer nicht vertretbar sei. Die Bw. wäre weithin bereit eine sechsjährige Nutzungsdauer zu akzeptieren, um das Berufungsverfahren zu beenden, zumal es sich nur um eine Verschiebung der Realisation der stillen Reserven handle, zum anderen die meisten der alten LKW des Prüfungszeitraumes bereits abgeschrieben oder ausgeschieden seien.

Mit Vorhalt vom 20. März 2009 wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates eine Berechnung der geschätzten Nutzungsdauer auf Grund der vorhin erwähnten ergänzenden bw. Angaben übermittelt, woraus hervorgeht, dass eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung sämtlicher Fahrzeuge von 104.145 km gefahren wurde. Bezogen auf eine angenommene Jahresleistung von 1 Mio. Kilometer würde sich eine kalkulatorische Nutzungsdauer von 9,6 Jahren errechnen. Selbst unter Zugrundelegung der Angaben der GmbH, welche eine Gesamtleistung eines Fahrzeuges mit etwa 900.000 km annimmt, würde sich eine durchschnittliche Nutzungsdauer von 8,6 Jahren errechnen. Ausgehend von der von der Bw. ins Treffen geführten deutschen Branchen- AfA- Tabelle, die ein möglicher Anhaltspunkt für die Festlegung der Nutzungsdauer sein könnte, geht diese in den Erläuterungen von einer Gesamtleistung eines LKWs von 1 Mio. km aus. Demnach vermute die deutsche Verwaltungspraxis offenbar eine Jahresleistung von 200.000 km, die von keinem einzigen der angegebenen Fahrzeuge erreicht werde. Daher wurden erhebliche Bedenken

gegen die bw. Ausführungen angemeldet und eher den Ausführungen des Prüfers größere Plausibilität zuerkannt. Die Bw. hat sich hierzu nicht mehr weiter geäußert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der Überlegungen des Erstbescheides (Betriebsprüfungsbericht), der eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von acht statt bisher fünf Jahren annimmt, wurde im zweitinstanzlichen Verfahren eine Verifizierung dieser Prüfungsfeststellungen versucht.

Ausgehend von den von der Bw. bekannt gegebenen Kilometerleistungen ist der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis gelangt, dass bei Annahme einer Gesamtkilometerleistung von 1.000.000 km sich eine durchschnittliche kalkulatorische Nutzungsdauer von 9,6 Jahre bezogen auf den gesamten LKW- Fuhrpark errechnet, wobei von der Bw. Kilometerleistungen pro Jahr von 42.228 km (Minimalwert) und 145.000 km (Maximalwert) bekannt gegeben wurden. Selbst bei Annahme einer technischen Gesamtkilometerleistung von 900.000 km würde sich eine kalkulatorische Nutzungsdauer von 8,64 Jahre ergeben. Damit erscheint die Annahme der Betriebsprüfung realistisch und zutreffend. Diese Tatsachenfeststellung wurde der Bw. mit Vorhalt bekannt gegeben. Sie hat keine weitere Ausführung mehr erstattet.

Der Absetzung für Abnutzung (AfA) eines Wirtschaftsgutes ist gemäß § 7 Abs. 1 EStG dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu Grunde zu legen. Diese richtet sich nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes. Da sie nicht mathematisch genau ermittelt werden kann, ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungsform im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (VwGH 28. Mai 2002, 98/14/0169).

Die Schätzung der Nutzungsdauer obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach seinen Verhältnissen nutzen lässt (VwGH 27. Jänner 1994, 92/15/0127). Allerdings ist die Abgabenbehörde an diese Schätzung allerdings nicht gebunden. Sie ist daher befugt, die Schätzung des Steuerpflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist. Sie unterliegt der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (*Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 7 Anm 10*). Die Abgabenbehörde kann bei Überprüfung der vom Steuerpflichtigen angenommenen Nutzungsdauer auf ihre im Laufe der Zeit entstandenen Erfahrungswerte

zurückgreifen (VwGH 14. Mai 1965, 2338/64; *Margreiter, Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagegütern, SWK 1985, A I 361*).

Hält sich die Schätzung im Rahmen der branchenüblichen Erfahrungssätze, wird sie die Behörde anzuerkennen haben. Weicht die vom Steuerpflichtigen geschätzte Nutzungsdauer erheblich von den Erfahrungswerten ab, d.h. bewegt sie sich außerhalb des üblichen Schätzungsrahmens, und kann der Steuerpflichtige diese Abweichung nicht schlüssig begründen (z.B. außergewöhnliche Beanspruchung durch Mehrschichtbetrieb), so ist die Schätzung offensichtlich unrichtig (*Margreiter, a.a.O.*).

Die für die Abschreibung eines Wirtschaftsgutes maßgebliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist somit das Ergebnis einer in erster Linie vom Steuerpflichtigen vorzunehmenden und der Nachkontrolle durch die Abgabenbehörde unterliegenden Schätzung. Gerade weil die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eine begrifflich nicht exakt bestimmbare Größe ist und daher der Schätzung bedarf, liegt es auf der Hand, dass eine für einheitliche Nutzungsdauer für bestimmte Wirtschaftsgüter aus dem Gesetz nicht ausdrücklich ableitbar ist. Es entspricht dem Gesetz und der vorerwähnten herrschenden Lehre und Rechtsprechung, dass die Abgabenbehörde bei Überprüfung der Schätzung des Steuerpflichtigen auf branchenübliche Erfahrungssätze zurückgreifen darf.

Die in diesem Zusammenhang von der Bw. erfolgte Bezugnahme auf die deutschen AfA-Tabellen insbesondere die spezielle „AfA- Tabelle Personen- und Güterbeförderung im Straßen- und Schienenverkehr“ (BStBl. I 1998, S. 123) der Pos. 16.2.2.2 LKW, Sattelschlepper, Kipper ab 7,5 t Gesamtgewicht und 16.2.3 Anhänger, Auflieger, Wechselaufbauten, Transportcontainer, welche eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf bzw. sechs Jahren vorsieht, kann diese zwar als Hilfsmittel herangezogen werden, jedoch ist eine unmittelbare und undifferenzierte Anwendung keineswegs zwingend abzuleiten. Abgesehen davon gehen selbst die diesbezüglichen Erläuterungen davon aus, dass bei einer Berechnung der jährlichen Absetzung für Abnutzung eine Gesamtlauflistung von 1 Mio. km zu Grunde gelegt werde. Dies bedeutet, umgelegt auf den hier zu beurteilenden Fall, dass nach deutscher Berechnungsart eine jährliche Kilometerleistung von 200.000 km angenommen wird. Solche Kilometerleistungen konnten sowohl im erst- als auch zweitinstanzlichen Verfahren nicht verifiziert werden. Wie bereits erwähnt, käme man selbst unter Annahme von 900.000 Gesamtkilometerleistung, wie sie offenbar der Bw. vorschwebt, zu wesentlich längeren Nutzungsdauer als fünf Jahre und können auch nicht mehr mit allfälligen von der Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz. 3119) anerkannten Schätzungstoleranzen erklärt werden.

Was die von der Bw. angestrebte Unterscheidung der Instandhaltungsaufwendungen in laufende Wartungsarbeiten, die regelmäßig vorgenommen werden und „Großreparaturen“ an Kupplung, Getriebe, Motor, Elektronik etc. anlangt, ist auszuführen, dass die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes nicht durch die Notwendigkeit beeinflusst wird, dass in späteren Zeitpunkten größere Instandhaltungskosten aufgewendet werden müssen (VwGH 12. Mai 1981, 3204/80, ÖStZB 1982, 167), da bei der Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eine übliche (ordnungsgemäße) Instandhaltung zu vermuten ist. Unterlassene Instandsetzungs- oder Erhaltungsaufwendungen können unter Umständen zu einer Absetzung wegen außergewöhnlicher technischer Abnutzung führen, wenn zweifelsfrei nachgewiesen wird, dass ihr Unterbleiben die Nutzungsdauer wesentlich verkürzt (*Doralt, EStG 1988, § 7, Rz. 60*). Derartiges würde von der Bw. nur undeutlich releviert, von einem zweifelsfreien Nachweis einer Berechtigung zu einer allfälligen Teilwertabschreibung kann keine Rede sein.

Unabhängig ist hingegen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von der Ertragslage des Unternehmens, von der Höhe des für das Wirtschaftsgutes zu aktivierende Betrages, vom Absinken des Marktwertes eines Wirtschaftsgutes, von der Notwendigkeit regelmäßiger Instandhaltungskosten (VwGH 21. Mai 1965, 1480/64). Allfällige wirtschaftliche Umstände allgemeiner Art können die Nutzungsdauer nicht beeinflussen, zumal die Ermittlung und Berechnung der Nutzungsdauer nicht von der jeweiligen Ertragssituation des Unternehmens abgeleitet werden kann, die wiederum gerade bei eher anlagenintensiven Unternehmern von der Abschreibungsdauer beeinflusst wird. Eine derartige Argumentation würde einer sachlichen Überprüfung nicht standhalten, zumal das Interpretationsergebnis (hier: AfA) aus von diesem abhängigen Tatsachen (hier: Betriebsergebnis) bewiesen wird (Zirkelschluss).

Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25. April 2002, 99/15/0255). Die künftige technische Entwicklung war im Zeitpunkt der Anschaffung jedoch nicht voraussehbar. Dies wird auch durch die Ausführung der Bw. in ihrer Berufung bestätigt, wonach die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach den Umständen vorzunehmen sei, die den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Kaufes nahe kommen. Daher können weitergehende Ausführungen zu den fortlaufenden Änderungen von gesetzlichen Bestimmungen wie Öko- und Lärmrichtlinien, Nachtfahrverbote, Einbau und Nachrüstungen von Sicherheitseinrichtungen unterbleiben.

Unter wirtschaftlicher Abnutzung versteht man die Verminderung bzw. Beendigung der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen wegen neuer Entwicklungen bzw. technischen Fortschritts wie effizientere, billigere Maschinen (*Quantschnigg Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 7 Tz 35*).

Die von der Bw. vorgenommene Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der berufsgegenständlichen Geräte weicht von diesen Erfahrungswerten stark ab. Die für diese Schätzung bzw. Abweichung vorgebrachten Argumente vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Es ist es daher nicht gelungen, einen hohen, die technische Nutzungsdauer der berufsgegenständlichen Anlagen verkürzenden Nutzungsgrad glaubhaft darzutun. Die Nutzungsdauer der berufsgegenständlichen LKWs und Anhänger Fahrzeuge war daher in Anlehnung an die von der Betriebsprüfung herangezogenen Erfahrungssätze mit 8 Jahren für Neufahrzeuge und 4-6 Jahren für gebrauchte Fahrzeuge zu bemessen.

Abweichend von der Annahme des Erstbescheides erscheint die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für den Radlader mit zwölf Jahren als zu hoch gegriffen, sodass hier auch unter Bedachtnahme auf mögliche Schätzungsungenauigkeiten mit dem von der Bw. gewählten Ansatz von acht Jahren das Auslangen gefunden werden kann. Die in Deutschland geltende allgemeine AfA- Tabelle sieht für Lastkraftwagen und Kipper Nutzungsdauern von sieben Jahren und ab 1. Jänner 2001 von neun Jahren vor. Im Übrigen ließ der VwGH in seinem Erkenntnis vom 10. Oktober 1978, 483, 631/78, ÖStZB 1979, 158 die Bemessung der Nutzungsdauer für den Radlader von sieben Jahren als mit den Erfahrungswerten übereinstimmend zu. Daher war der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilagen: 1 AfA-Berechnung, 1 Ableitung der Bemessungsgrundlagen, Berechnungsblätter Körperschaftsteuer 2001-2004

Graz, am 13. August 2009