



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.S., vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Alfred Schmidt, vom 14. April 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand des Berufungswerbers (Bw) ist die Durchführung von Heizungs- und Lüftungsinstallationen.

Im Zuge einer gem. § 147 Abs. 1 Bundesabgabenordnung 1961 (BAO) beim Bw durchgeführten Außenprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass im Jahr 2002 eine Investitionszuwachsprämie (IZP) auch für eine Photovoltaikanlage in Anspruch genommen wurde. Der Verkauf der Anlage erfolgte 2004.

Mit Bescheid vom 14.4.2008 wurde unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung die IZP für die Photovoltaikanlage nicht anerkannt und die IZP für das Jahr 2002 mit gesamt € 8.920,00 festgesetzt. Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung

der IZP für die Photovoltaikanlage damit, dass prämiengünstige Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt wären und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden müssten.

Investitionszuwachsprämie 2002:

Investitionszuwachsprämie	€ 3.258,50
Für den Zeitraum bereits gebucht	€ 12.178,50
Nachforderung	€ 8.920,00

Der Bw erhob daraufhin am 20.5.2008 Berufung und begehrte die Anerkennung der vollen ursprünglichen Prämie.

Begründend führte er aus:

Er hätte im Jahr 2002 eine Photovoltaikanlage im Wert von € 89.200,00 angeschafft und ab der Anschaffung auch betrieben. Als Nutzungsdauer wäre, wie bei Anlagevermögen vorgeschrieben, die Lebensdauer der Anlage, daher 10 Jahre, anzusetzen gewesen. Mitte 2004 hätte die Anlage aus einer Notsituation verkauft werden müssen. Die Firma N. GmbH hätte Lieferverpflichtungen gegenüber ihren Kunden für Module zu erfüllen, die aufgrund von Lieferverzögerungen ihrer Zulieferfirmen nicht hätten erfüllt werden können. Er hätte sich auf Drängen der Firma N. GmbH bereit erklärt seine Anlage, die mit genau diesen begehrten Modulen bestückt gewesen wäre, zu einem aufgrund der Marktsituation sehr guten Preis zu verkaufen. Dieser Verkauf wäre ursprünglich in keinsten Weise beabsichtigt gewesen. § 108e EStG 1988 sähe keine Behaltefrist vor. Die Qualifikation der Photovoltaikanlage als Anlagevermögen des Unternehmens stünde außer Zweifel.

Gleichzeitig beantrage die Bw im Falle einer Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Nach telefonischer Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung des Bw zur tatsächlichen Nutzungsdauer des verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgutes erklärt diese, dass die Anlage in der zweiten Jahreshälfte 2002 angeschafft und in der ersten Jahreshälfte 2004 veräußert wurde.

Mit Schreiben vom 15.5.2012 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung seitens des Bw zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie (IZP) eine Mindestbeholdendauer der Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen des Betriebes notwendig ist.

Die Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat basiert auf obigen Feststellungen, die in den Akten des Finanzamtes sowie der entscheidenden Behörde abgebildet und unstrittig sind.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern für den Investitionszuwachs eine Investitionszuwachsprämie (IZP) von 10 % geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 u. 8) abgesetzt werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen die in Abs. 2 des § 108e aufgezählten Wirtschaftsgüter.

Die Prämie von 10% berechnet sich gemäß Abs. 3 der Bestimmung aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten von neuen (ungebrauchten) beweglichen Wirtschaftsgütern, die im jeweiligen Kalenderjahr angefallen sind und dem Durchschnitt der Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten vergleichbarer Wirtschaftsgüter der jeweils drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden.

§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die IZP, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7,8 EStG 1988) abgesetzt werden.

Der Bestimmung des § 7 Abs. 1 EStG 1988 ist zu entnehmen, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Absetzung für Abnutzung, Afa) abzusetzen sind, welche sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst.

Maßgebend für die Afa ist die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer, das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen kann und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes.

Wegen der Verknüpfung mit der Afa in § 108e Abs. 1 sind Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer weniger als ein Jahr beträgt, daher nicht begünstigt.

Eine explizit ausformulierte Behaltefrist für die begünstigten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann § 108e EStG 1988 nicht entnommen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof sprach im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 aus, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP iSd §108e EStG 1988 vermitteln, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988)" die Rede sein könne. Unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003/239 hat der VwGH dabei auf den Zweck der Regelung des § 108e EStG 1988 verwiesen, aus welchem sich ebenfalls ergibt, dass Wirtschaftsgüter, die in die Berechnungsgrundlage der IZP eingehen, über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen. Er führt weiters aus, dass es grundsätzlich auch in diesem Bereich dem Zweck der Bestimmung entspricht, nicht bloß auf den Augenblick der Anschaffung bzw. Herstellung, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen.

Eine genauere Definition der Behaltefrist bzw. deren nähere inhaltliche Ausgestaltung ließ der VwGH mit dieser Entscheidung jedoch offen.

In seinem jüngst ergangenen Erkenntnis (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0082) zur Investitionszuwachsprämie bleibt der VwGH bei seiner Forderung nach einem „längerem Zeitraum“ und sprach aus:

„... 2.3. Ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten kann dabei auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums gewertet werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG § 108e Tz 3). Für eine monatsweise Berechnung der betrieblichen Behaltdauer, wie sie das Finanzamt in der Beilage seines Abgabenbescheides vorgenommen hat, finden sich dagegen in der Bestimmung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 keine Anhaltspunkte.

2.4. Im gegenständlichen Fall steht in sachverhaltsmäßiger Hinsicht fest, dass es der im Betrieb der mitbeteiligten Partei geübten Praxis entsprach, die LKW-Zugmaschinen regelmäßig ungefähr mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszutauschen, wobei diese Praxis auch einen betrieblich begründeten üblichen (Re-) Investitionszyklus widerspiegelt. Bei dieser Sachlage, also der Anwendung bzw. Beibehaltung einer aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteten regelmäßigen Erneuerung des Fuhrparkes mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von sechs Jahren, kann ein Austauschintervall von ca. drei Jahren vor dem Hintergrund des Zwecks der Regelung des § 108e EStG 1988 als längerer Zeitraum der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen angesehen werden.

2.5. Wenn die belangte Behörde im Beschwerdefall davon ausgegangen ist, dass die planmäßige Nutzungsdauer bei allen betroffenen Wirtschaftsgütern auf Absetzung von etwa 50% der Anschaffungskosten gerichtet gewesen ist, und in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse ein in Einzelfällen eingetretenes geringfügiges Unterschreiten dieses Wertes als unschädlich angesehen hat, so kann darin keine Rechtswidrigkeit in der Anwendung des § 108e EStG 1988 erkannt werden..."

Unter Heranziehung der gesetzlichen Vorgaben und der beiden oben zitierten Erkenntnisse des VwGH kommt der Unabhängige Finanzsenat zu folgender Auslegung des § 108e EStG 1988:

Die Absicht des Gesetzgebers bei der Schaffung des § 108e EStG 1988 lag darin, Anreize zum Tätigen bzw. Vorziehen von Investitionen in noch zu produzierende Investitionsgüter zu schaffen, um die mit der Produktion dieser Wirtschaftsgüter befassten Wirtschaftsleute zu fördern. Missbräuche sollten dabei verhindert werden.

Aus diesem Grund fügte er den besonderen Hinweis in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 auf die Absetzung für Abnutzung ein. Nicht jede Anschaffung als Anlagevermögen sollte dazu führen, dass für diese Wirtschaftsgüter eine IZP in Anspruch genommen werden kann. Wäre das beabsichtigt gewesen, wären der Hinweis auf die Abschreibung (§§ 7,8 EStG 1988) aufgrund der Definition in Abs. 2 („abnutzbares Anlagevermögen“) sowie die Voraussetzung, dass als begünstigte Wirtschaftsgüter nur ungebrauchte in Frage kommen, entbehrlich gewesen.

Der Gesetzgeber begünstigt damit nur Anlagenzugänge mit dem Ziel der tatsächlichen Nutzung als Anlagevermögen.

Die Bestimmung normiert wohl aber auch als Voraussetzung, dass zumindest ein Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in der Folge über AfA nach §§ 7,8 abgeschrieben werden müssen (siehe auch Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar, Tz 4).

Einen Überwiegensgrundsatz vermag der Unabhängige Finanzsenat dem Gesetz aber dabei keinen entnehmen.

Die bisher ergangene Rechtsprechung des VwGH macht vielmehr klar, dass die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass die Wirtschaftsgüter mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören müssen, keine Bestätigung findet.

Aufgrund der im Erkenntnis vom 28.2.2012, 2009/15/0082 unter den Punkten 2.3.-2.5. getroffenen Aussagen des VwGH, muss für den § 108e EStG aber wohl eine

Mindestbeholdendauer unterstellt werden, die grundsätzlich über die für die Beurteilung als Anlagevermögen notwendige, ein Jahr überschreitende, Zeitspanne hinausgehen wird.

Durch den Verweis auf die §§ 7 und 8 EStG 1988 ist jedenfalls darauf abzustellen, dass ein Vergleich zwischen der Gesamtnutzungsdauer und der Abschreibung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung jedenfalls unter Berücksichtigung des Halb- und Ganzjahresabschreibungssystems des § 7 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen hat. Für eine monatsweise Berechnung der betrieblichen Beholdendauer, wie sie das Finanzamt vornimmt, finden sich in den Bestimmungen des § 108e EStG 1988 jedenfalls keine Anhaltspunkte.

Für den vorliegenden Fall bedeuten die obigen Ausführungen:

Der VwGH wertet in seinem Erkenntnis vom 28.2.2012 ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten als Indiz für die Annahme eines längeren Zeitraumes.

Die streitgegenständliche Photovoltaikanlage ist laut vorgelegter Rechnungsbelege dem Betriebsvermögen des Bw im Dezember 2002 zugegangen. Die Anschaffungskosten des verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgutes betrugen 2002 € 89.200,00. Die geplante Nutzungszeit wurde vom Bw mit 10 Jahren angenommen. In der ersten Jahreshälfte 2004 wurde die Anlage verkauft.

Das zu beurteilende Wirtschaftsgut diente dem Betrieb ohne Zweifel als abnutzbares Anlagevermögen.

Unter der Berücksichtigung der Möglichkeit, jeweils eine volle oder eine halbe Abschreibung für Abnutzung in Anspruch zu nehmen (§ 7 Abs. 2 EStG 1988, Halbjahressprünge), kommt es bei diesem Nutzungszeitraum (Ankauf Dezember 2002, Verkauf erste Jahreshälfte 2004, 2 Jahres-Afa) zu einer Afa-Quote (=Verhältnis Gesamt-Afa zu den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten) von 20%.

Die Anschaffungskosten der Anlage wurden im Wege der Absetzung für Abnutzung über einen Zeitraum von maximal 19 Monaten abgeschrieben. Bei der vom Bw angesetzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren ergibt dies –auf Monate umgelegt – eine Nutzung als Anlagenvermögen von durchschnittlich 16% der Gesamtnutzungsdauer (geht man von der „üblichen betriebsgewöhnlichen“ Nutzungsdauer einer Photovoltaikanlage von mindestens 15 Jahren aus, so ergäbe dies eine Nutzung von etwa 10,6% der Gesamtnutzungsdauer).

Die Zeit der tatsächlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes als Anlagevermögen im Betrieb des Bw bewegt sich damit jedenfalls in einem Bandbreitenbereich, der nicht mehr als unschädlich (im Sinne des jüngst ergangenen Erkenntnisses des VwGH) betrachtet werden kann.

Der Bw führt in seiner Berufung weiters an, dass die Anlage aus einer Notsituation verkauft hätte werden müssen. Die Firma N. GmbH hätte Lieferverpflichtungen gegenüber ihren Kunden für Module zu erfüllen, die aufgrund von Lieferverzögerungen ihrer Zuliefererfirmen nicht hätten erfüllt werden können. Er hätte sich auf Drängen der Firma N. GmbH bereit erklärt, seine Anlage, die mit diesen begehrten Modulen bestückt gewesen wären, zu einem aufgrund der Marktsituation sehr guten Preis zu verkaufen.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Unter Unwägbarkeiten sind gewöhnlich nicht vorhersehbare Risiken, unberechenbare bzw. wertmäßig nicht oder nur schlecht quantifizierbare Einflussfaktoren zu verstehen. Als Unwägbarkeiten gelten nach Überzeugung des Referenten, angelehnt an eine liebhabereirechtliche Sichtweise, Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen.

Aus dem Zweck der Bestimmung des § 108e EStG 1988 ergibt sich, dass die Investitionszuwachsprämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (zB Schaden auf Grund höherer Gewalt, Wasser, Feuer, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zu einem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen führen.

Lieferverpflichtungen und Lieferverzögerungen durch Zuliefererfirmen stellen sich jedoch als normales und vorhersehbares Ereignis im Rahmen einer wirtschaftlichen Betätigung dar, zählen als solches zum normalen Risiko im Rahmen einer Unternehmensführung sowie eines üblichen Wirtschaftsverlaufes.

Hinzu kommt auch, dass die vom Bw aufgezeigten Lieferschwierigkeiten nicht bei der Bw selbst, Firma E., sondern vielmehr bei der Firma N. GmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw ist, aufgetreten sind.

Damit erfüllt das streitgegenständliche Wirtschaftsgut nicht die Voraussetzungen der Bestimmungen des § 108e EStG 1988.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 22. Mai 2012