



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Bernhard Koller und Dr. Erich Dietrich über die Berufung der Bw., vertreten durch Rein, Rothwangl & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, vom 14. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hartberg vom 21. Oktober 2005 betreffend Investitionszuwachsprämie für 2003 gemäß § 108e EStG 1988 nach der am 26. Februar 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.) ist ein in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Bereich der Pappenerzeugung tätiges Unternehmen.

Die Bw. bilanziert nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31. März.

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2003 machte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in der Höhe von 87.726,90 € geltend, die vom Finanzamt am 28. Jänner 2004 antragsgemäß am Abgabenkonto verbucht wurde.

Hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie wurden im Zuge einer bei der Bw. über die Prüfungszeiträume 2002 bis 2004 durchgeführten Außenprüfung folgende, für das gegenständliche Verfahren relevanten Feststellungen (siehe Punkte 5 und 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2005) getroffen:

Die von der Bw. für das Jahr 2003 herangezogene Berechnungsbasis (Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter) von 1.160.881,00 € ist um einen Betrag in der Höhe von 84.996,26 € (Gebäudeanschaffungskosten) sowie um einen Betrag in der Höhe von 140.088,00 € (Subvention) zu kürzen (Berechnungsbasis für 2003 daher 935.796,74 €).

Die Anschaffungskosten der letzten drei Wirtschaftsjahre wurden von der Bw. mit 165.923,00 € (2000), 278.631,00 € (2001) und 406.282,00 € (2002) ermittelt. Nach der Rechtsansicht der Prüferin sind in den Vergleichszeiträumen 2001 und 2002 aber auch die Herstellungskosten der Pappenproduktionsmaschine 7 (im Folgenden kurz PM 7) in der Höhe von insgesamt 3.111.338,73 € zu berücksichtigen.

Die noch funktionstüchtige, aber bereits 50 Jahre alte und und bis auf den Erinnerungsschilling abgeschriebene PM 7 wurde in den Wirtschaftsjahren 2001 und 2002 in zwei Abschnitten generalsaniert.

Der erste Abschnitt (betreffend den Nassteil Stoffauflauf und Stoffbütte) mit Investitionskosten in der Höhe von 1.000.358,45 € wurde im Wirtschaftsjahr 2001 fertig gestellt, wobei ein Teil der 50 Jahre alten Anlage in die neue Anlage integriert wurde.

Die Investitionen des zweiten Abschnittes der Generalsanierung im Wirtschaftsjahr 2002 betrafen die Teile Trockner, Abstapelung, Formpartie und Schneideanlage (Investitionskosten 2.110.980,73 €).

Die Prüferin stellte fest, durch die neue PM 7 habe die Bw. neben der bisher produzierten Schwarzpappe auch Graupappe herstellen und den Schichtbetrieb über das Wochenende ausdehnen können. Werde ein in seiner Brauchbarkeit wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut generalsaniert und erneuert, entstehe dadurch ein neues Wirtschaftsgut.

Da der Wert der beim Umbau der PM 7 verwendeten ungebrauchten Bestandteile bei Weitem überwiege, sei die PM 7 als neu hergestelltes Wirtschaftsgut zu beurteilen und die von der Bw. aktivierten Herstellungskosten seien in die Bemessungsgrundlage prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter mit einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage für die Vergleichszeiträume 2000, 2001 und 2002 betrage daher 3.526.313,39 €. Da der Durchschnitt der Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der Vorjahre (1.175.437,79 €) höher sei als die Bemessungsgrundlage im Kalenderjahr 2003 (935.796,74 €), sei die Investitionszuwachsprämie mit 0,00 € festzusetzen.

Der Rechtsauffassung der Prüferin folgend erließ das Finanzamt am 21. Oktober 2005 einen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003, in dem diese mit 0,00 € (bisher 87.726,90 €) festgesetzt wurde.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 7. November 2005 beantragte die Bw., ausgehend von der von der Prüferin ermittelten Bemessungsgrundlage von 935.796,74 €, die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie in der Höhe von 65.218,47 €.

In der Begründung führte die Bw. Folgendes aus:

Die PM 7 sei eine alte Pappenproduktionsmaschine, die im Wirtschaftsjahr 2000/01 mit rund 1 Mio € und im Wirtschaftsjahr 2001/02 mit einem Aufwand von rund 2 Mio € generalüberholt worden sei.

Die Maschine sei immer voll funktionstüchtig gewesen und habe sich durch die Generalüberholung nicht verändert. Die PM 7 bestehe aus Bütten, bei welchen nichts geändert worden sei; dasselbe gelte im Wesentlichen auch für die Mahlstrecke. Der anschließende Konstantteil sei ebenso wie die Pappenmaschine größtenteils generalüberholt worden. Der Trocknerkomplex sei neu eingebunden, die Schneidmaschine zum Teil alt belassen, zum Teil generalüberholt worden.

Es sei geplant gewesen, mit der PM 7 neben der schon bisher produzierten Hartpappe auch Graupappe zu erzeugen. Dieser Versuch sei nicht geglückt, weil mit der generalüberholten PM 7 das diesbezüglich notwendige spezifische Gewicht bzw. die dafür erforderliche Oberflächenglätte nicht erreicht werde und daher keine marktfähige Graupappe hergestellt werden könne.

Darüberhinaus habe der Trockner, der bei der Generalüberholung am meisten gekostet habe, bereits wieder dringend saniert werden müssen, weil er durchgerostet sei.

Der höhere Ausstoß der generalüberholten PM 7 sei in erster Linie darauf zurückzuführen, dass nach der Generalüberholung auf Durchfahrbetrieb umgestellt worden sei. Die Maschine werde nicht nur in drei Schichten, sondern auch Samstag, Sonntag und wenn die Auslastung stimme, im Urlaub durchgefahren. Technisch möglich wäre dies aber auch bei der bisherigen PM 7 gewesen.

Da die Kosten der Generalüberholung weniger als die Hälfte einer neuen Maschine ausgemacht haben, die Maschine immer funktionstüchtig gewesen sei und davor und danach praktisch nur dasselbe produziert werden könne, könnten die Kosten der Generalüberholung der alten PM 7 nicht in die Bemessungsgrundlage für die Anlagenzugänge der Vorjahre miteinbezogen werden, da der Gesetzgeber im § 108e Abs. 2 EStG ausdrücklich „ungebrauchte“ neue Wirtschaftsgüter normiert habe.

In einer Stellungnahme wird von der Prüferin dazu ausgeführt, die PM 7 stelle ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, dessen Herstellungsvorgang sich über zwei Wirtschaftsjahre erstreckt habe.

Die Produktion habe auf Grund der Neuinvestition im Wirtschaftsjahr 2002 zwei bis drei Monate still gelegt werden müssen.

Neben der gänzlichen Erneuerung des Trockners, des Konstantteiles und der Pappemaschine seien auf Grund der vorgelegten Kreditnachweise im Bereich der Bütten ein Betrag von 8,8 Mio ATS (639.520,94 €), in die Schneideanlage eine Betrag von 3,07 Mio ATS (223.105,60 €) und in die Steuerung ein Betrag von 650.000,00 ATS (47.237,34 €) investiert worden. Die integrierte alte Anlage sei bereits auf den Restbuchwert von 0,70 € abgeschrieben gewesen, während sich die gesamten Herstellungskosten der Anlage ohne Berücksichtigung der Investitionen auf 3.111.338,73 € beliefen. Es überwiege daher der Wert der ungebrauchten, neuen Bestandteile bei Weitem, weshalb die PM 7 als neu hergestelltes Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e EStG 1988 zu beurteilen und in die Bemessungsgrundlage im Vergleichszeitraum einzubeziehen sei.

Durch die neue PM 7 habe Graupappe selbst produziert werden können, was mit der alten PM 7 nicht möglich gewesen sei; Qualitätsprobleme könnten an der Funktionserweiterung nichts ändern.

Ebenso sei der Dreischicht- auf einen Fünfschichtbetrieb ausgedehnt worden. Die technische Möglichkeit, dass auch die alte PM 7 im Fünfschichtbetrieb gefahren hätte werden können, sei auf Grund der jährlich anfallenden hohen Reparaturkosten wirtschaftlich nicht umsetzbar gewesen, weshalb die Großinvestition getätigt worden sei.

In der Eingabe vom 6. März 2006 führte die Bw. großteils unter Wiederholung ihres Vorbringens aus, die Darstellung der Überholung sei unrichtig. Die PM 7 bestehe im Wesentlichen aus der Mahlstrecke (zur Gänze alt), den Chlorwassertanks (zur Gänze alt), der Flotationsanlage (alt), dem Konstantteil (überwiegend neu, jedoch überwiegend aus gebrauchten Teilen), Stoffaufläufen und Spitzrohren (überwiegend alt), der Pappenmaschine von Wolf (überwiegend neu), dem Trockner (zur Gänze neu) und der Schneidemaschine (alt, nur angepasst). Mit der überholten Maschine sei zwar die Produktivität gestiegen, die Funktionsweise aber gleich geblieben. Die alte Maschine sei nicht völlig verbraucht gewesen, sondern zum Zeitpunkt der Generalüberholung normal gelaufen und voll funktionstüchtig gewesen.

In der Eingabe vom 28. September 2006 brachte die Bw. ergänzend vor, allein aus der Tatsache, dass 3,3 Mio ATS (239.820,35 €) aktiviert bzw. Reparaturmaterial und Fremdleistungen um 5,7 Mio ATS (414.235,15 €) zukauft worden seien, könne man sehen, dass es sich nicht um eine neue Maschine handle, sondern dass Abschnitt für Abschnitt mit eigenen und zugekauften Leuten generalüberholt worden sei. Aus den restlichen 31,5 Mio ATS (2.289.194,2 €) sei leider nicht ersichtlich, was alt und was neu sei. Um spätere Gewährleistungsverpflichtungen leichter einmahnen zu können, sei bei den meist generalüberholt gekauften Teilen die Anmerkung „gebraucht“ weggelassen worden.

In den Aktenunterlagen finden sich zur Generalüberholung der PM 7 folgende Notizen:

In einem Aktenvermerk wird vom Geschäftsführer K am 7. Juli 1999 festgehalten:

Durch die immer massiver werdende Nachfrage nach qualitativ hochwertiger Hartpappe sehen wir uns veranlasst, die Pappenmaschine 7 auf den heutigen Stand der Technik für Wickelfeinpappe umzubauen. ...

Um eine Anhebung der Pappenqualität zu erreichen, sind Umbauten in den Bereichen Nasstell inklusive Konstantteil, Formatteil sowie der Trocknerbereich einschließlich Abstapelung erforderlich.

...

Im Lagebericht für den Jahresabschluss 2000/2001 vom 18. September 2001 führt der Geschäftsführer F aus:

Für das GJ 2001/2002 wird mit einem stagnierenden Umsatz gerechnet. Die Stagnation ist darauf zurückzuführen, dass aufgrund sehr großer Investitionen ein Großteil der Produktion für 2-3 Monate still gelegt werden muss.

Durch die getätigten Investitionen wird man in der Lage sein, die Produktivität massiv zu erhöhen, aber auch Qualitäten auf dem Markt anzubieten, die man bisher zukaufen musste.

.....

In der am 26. Februar 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw. ergänzend auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.2.2008, ZI. 2006/15/0130, verwiesen. Mit der PM 7 sei vor und nach der Sanierung die gleiche Pappe produziert worden; es handle sich daher nicht um ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit. Seitens der Prüferin wurde darauf hingewiesen, dass die gesamte Produktion zunächst in einer Produktionslinie geführt wurde. Aus feuerpolizeilichen Gründen habe die Stoffaufbereitung jedoch in eine eigens dafür errichtete Halle verlagert werden müssen. In der Produktionslinie werde nach der Generalsanierung nur mehr die Pappenproduktion geführt. Dazu führte der Vertreter der Bw. aus, die Stoffaufbereitung könne nicht getrennt von der Pappenproduktion gesehen werden, es handle sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I 2002/155 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 Abs. 2 leg.cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

§ 108e Abs. 3 EStG 1988 lautet:

Der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern ist die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002, 2003 und 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. 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. ...

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 idF BGBI. I Nr. 155/2002 gelten die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Unbestritten ist, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Pappenproduktionsmaschine, auch wenn sich diese aus mehreren Bestandteilen zusammensetzt, um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt. Diese Auffassung entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein einheitliches Wirtschaftsgut dann vorliegt, wenn verschiedene Bestandteile einer Anlage in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (siehe zuletzt VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333 und 20.2.2008, 2006/15/0130).

Nach dem – auch vom Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung zitierten – Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.2.2008, 2006/15/0130, ist die Definition des Tatbestandselementes „ungebraucht“ nicht von der Beschaffenheit der einzelnen unselbständigen Bestandteile der Anlage abhängig. Das prozentuelle Verhältnis zwischen dem Einbau neuer und gebrauchter Teile in die PM 7 ist daher in diesem Zusammenhang nicht relevant, weil der VwGH im zitierten Erkenntnis die Entstehung eines neuen (bisher noch nicht existenten) Wirtschaftsgutes auch für den Fall der (überwiegenden) Verwendung gebrauchter Teile bei der Herstellung bejaht hat.

Wenn die Bw. daher in diesem Zusammenhang darauf verweist, dass es sich bei der PM 7 nicht um ein „ungebrauchtes“ Wirtschaftsgut handle, weil hauptsächlich generalüberholte und damit „alte“ Teile in die Maschine eingebaut worden seien, ist diese Rechtsansicht im Hinblick auf das zitierte Erkenntnis überholt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Wirtschaftsgut "gebraucht", wenn es schon in einer Weise verwendet wurde, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken ist (vgl. die Erkenntnisse vom 27.1.1994, 93/15/0218, und vom 22.9.2000, 98/15/0073).

Im Erkenntnis 2006/15/0130 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Entsteht durch den Prozess der Herstellung ein bisher noch nicht existentes Wirtschaftsgut, das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweist als seine Bestandteile, kann das Wirtschaftsgut nicht bereits vor seiner Inbetriebnahme in einer Weise verwendet worden sein, dass darin eine seinen Wert mindernde Benutzung zu erblicken und seine Eigenschaft als ungebrauchtes Wirtschaftsgutes verneint werden könnte (in diesem Sinne auch *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 108e, Tz. 4).“

Im vorliegenden Fall ist daher zu prüfen ob durch den Prozess der Herstellung der (neuen) PM 7 ein bisher nicht existentes Wirtschaftsgut entstanden ist, weil in diesem Fall nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 108e Abs. 2 EStG 1988 vorliegt.

Während die Bw. dazu vorbringt, die Funktionsweise der PM 7 sei auch nach der Generalüberholung gleich geblieben, es werde nach wie vor – wenn auch mit höherer Auslastung – lediglich Hartpappe produziert, vertritt die Abgabenbehörde die Ansicht, durch die Generalsanierung sei ein neues Wirtschaftsgut entstanden, da eine Änderung der Verwendung bzw. Nutzung und damit der Wesensart der Maschine eingetreten sei.

Der Berufungssenat schließt sich der Ansicht der Abgabenbehörde aus folgenden Gründen an: Wie aus den Vermerken des Geschäftsführers K vom 7. Juli 1999 und des Geschäftsführers F vom 18. September 2001 hervorgeht, plante die Bw. einen Umbau der alten PM 7 auf den heutigen Stand der Technik, um nicht nur Hartpappe, sondern auch die am Markt gefragtere Graupappe produzieren zu können. Geplant war nicht nur eine massive Erhöhung der Produktivität, sondern v.a. der Qualität der erzeugten Pappe. Wäre nur eine Instandsetzung der bereits über 50 Jahre alten Anlage ins Auge gefasst worden (Ersatz veralteter Teile durch besseres Material), so hätte möglicherweise die Produktivität gesteigert werden können, die geplante massive Produktionsausweitung (Fünf- statt Dreischichtbetrieb) und die (geplante) teilweise Umstellung auf die Produktion von Graupappe wäre hingegen nicht möglich gewesen. Die Alternative zum Umbau der PM 7 wäre nur die Anschaffung einer neuen Pappenproduktionsmaschine gewesen. Um die Anschaffungskosten für die gewünschte Produktionsumstellung niedrig zu halten, entschied sich die Bw. allerdings für die Generalsanierung mit dem Einbau teilweise gebrauchter Teile und der Erbringung von Eigenleistungen in größtmöglichem Ausmaß.

Nach den Feststellungen der Prüferin sowie den Ausführungen der Bw. in den schriftlichen Eingaben betraf der durchgeführte Umbau nicht nur einige wenige, sondern praktisch alle Teile der Anlage: den Konstantteil, den Stoffauflauf, die Pappenmaschine und die Schneidemaschine. Nicht umgebaut wurden lediglich die Bütten und die Mahlstrecke. Alte Maschinenteile, die für die neue weiterverwendet wurden, mussten angepasst werden (zB die von der Bw. in diesem Zusammenhang genannte Schneidemaschine). Dieser Umstand spricht ebenfalls für die Herstellung eines anderen, bisher in dieser Form nicht existierenden Wirtschaftsgutes.

Die Umbauarbeiten an der Maschine hatten eine Betriebsstilllegung von zwei bis drei Monaten zur Folge. Auch die Dauer der Herstellung ist mit bloßen Modernisierungsmaßnahmen der alten Maschine nicht in Einklang zu bringen.

Die Umbaumaßnahmen sind daher nicht als Reparatur oder Modernisierung, sondern als Herstellung einer neuen, anderen Pappenproduktionsmaschine zu beurteilen.

Daran vermag die Namensbeibehaltung PM 7, die offensichtlich auf die Beibehaltung des Standortes der Anlage zurückzuführen ist, nichts zu ändern.

Dass die Produktion von Graupappe auf Grund von Qualitätsproblemen nicht erfolgen kann, ändert nichts an der durch die Generalsanierung entstandenen Nutzungsänderung der Maschine. Der Umbau der Maschine erfolgte gerade zu dem Zweck, Graupappe zu produzieren. Es kann sich bei der generalsanierten PM 7 daher nicht um ein Wirtschaftsgut gleicher Wesensart wie zuvor handeln, da mit dem Umbau – neben einer massiven Produktionserhöhung – eine Erweiterung der Produktion und somit eine Änderung der Verwendung angestrebt wurde.

Da somit im vorliegenden Fall aus verschiedenen, auch generalüberholten und somit gebrauchten, Bestandteilen ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wurde, das eine andere Verkehrsgängigkeit aufweist als seine Bestandteile, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ungebrauchtes körperliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 vor.

Folgerichtig sind deshalb gemäß § 108 Abs. 3 leg.cit. auch die Herstellungskosten der PM 7 in den Jahren 2001 und 2002 bei der Berechnung der Investitionszuwachsprämie 2003 in die Bemessungsgrundlage der Vorjahre miteinzubeziehen. Da dadurch der Durchschnitt der Anschaffungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter der Vorjahre (1.175.437,79 €) höher ist als die Bemessungsgrundlage im Kalenderjahr 2003 (935.796,74 €), hat die Abgabenbehörde die Investitionszuwachsprämie für 2003 im angefochtenen Bescheid zu Recht mit 0,00 € festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 26. Februar 2009