



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 4

GZ. RV/0410-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Mainhart, Kommerzialrätin Monique Weinmann und Gerhard Raub über die Berufung der B.A.GesmbH, 3xA, ASty, vertreten durch WTH Heigl & Partner SteuerberatungsGesmbH, Wirtschaftstreuhandkanzlei, 3380 Pöchlarn, Oskar-Kokoschka-Straße 8, vom 11. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch ADir Halbmayr, vom 5. März 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 nach der am 20. November 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit am 6. Mai 2005 beim Finanzamt eingelanger Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e beantragte die B.A.GesmbH (in der Folge Bw.) die Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 109.588,90. Dieser Beilage angeschlossen wurde eine Aufstellung zur Investitionszuwachsprämie 2004, in der u.a. auch ein am 7. Juni 2004 erworbener Omnibus (Reiseomnibus Volvo 9900 12m, Volvo Bus Corporation, Tribuswinkel) mit Anschaffungskosten in der Höhe von € 275.000,00 ausgewiesen wurde. Die Investitionszuwachsprämie wurde der Bw. am 12. Mai 2005 im beantragten Ausmaß gutgeschrieben.

Mit Bescheid vom 5. März 2007 erging an die Bw. ein weiterer Bescheid, mit dem die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 mit € 82.088,90 festgesetzt wurde. Gegenüber der im Jahre 2005 geltend gemachten und in der Folge vom Finanzamt zuerkannten Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 109.588,90 ergab sich daraus eine Nachzahlung von € 27.500,00. In der Begründung des angeführten Bescheides führte das Finanzamt aus, dass § 108e EStG 1988 als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie normiere, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt würden. Daraus ergebe sich das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb des Anlagevermögen dienen müssten, zumal nur in einem solchen Fall von Abschreibung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) die Rede sein könne. Diesbezügliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten müssten daher zumindest im Ausmaß von mehr als der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden (VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156). Da der laut vorliegender Aufstellung zur Investitionszuwachsprämie 2004 am 7.6.2004 angeschaffte Reisebus, Anschaffungskosten € 275.000,00 laut vorliegender Verkaufsrechnung am 16.2.2006 wieder veräußert worden sei, sei die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO bei sinngemäßer Anwendung des § 295a BAO von Amts wegen festzusetzen gewesen.

Mit Eingabe vom 7. April 2007, beim Finanzamt eingelangt am 11. April 2007, erhob die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertreterin Berufung gegen den Bescheid vom 5. März 2007. Darin führte sie vorerst zum Sachverhalt Folgendes an: Der von der Bw. geführte Betrieb sei seit Gründung des Unternehmens im Jahre 1994 auf die Vermietung von Immobilien und Mobilien beschränkt. Weiter gehende gewerbliche Aktivitäten seien durch das Unternehmen in der Vergangenheit nicht gesetzt worden bzw. würden auch zum nunmehrigen Zeitpunkt nicht gesetzt. Dies ergebe sich auch eindeutig aus den beim Finanzamt aufliegenden Jahresabschlüssen der letzten Jahre. Im Jahr 2004 seien durch die Bw. Investitionen getätigt worden, unter anderem sei am 7. Juni 2004 ein Reiseomnibus mit Anschaffungskosten in der Höhe von € 275.000,00 angeschafft und in die Berechnung des Investitionszuwachses für das Jahr 2004 aufgenommen worden. Nach Beendigung des Mietverhältnisses sei der Reiseomnibus mangels eines Nachmietverhältnisses mit 16. Februar 2006 veräußert worden. Auf Grund dieser dem Finanzamt vorliegenden Verkaufsrechnung sei seitens der Abgabenbehörde die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO unter sinngemäßer Anwendung des § 295a BAO unter Ausschluss der Anschaffungskosten für den Reiseomnibus von Euro 275.000,00 von Amts wegen neu festgesetzt. Nach den Ausführungen in der Bescheidbegründung normiere § 108e EStG 1988 als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- bzw.

Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt würden. Daraus ergebe sich nach Meinung der Abgabenbehörde das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb des Anlagevermögens dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Abschreibung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) die Rede sein könne. In diesem Zusammenhang werde in der Bescheidbegründung weiters als ausschlaggebend für die nunmehrige Versagung der Investitionszuwachsprämie für den Reiseomnibus festgehalten, dass die diesbezüglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zumindest im Ausmaß von mehr als der Hälfte im Wege der AfA abgesetzt werden müssten, wobei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2005/15/0156 vom 20.4.2006 verwiesen werde. Unter „Erörterung der Rechtslage“ führte die Bw. aus: Voraussetzung für die Inanspruchnahme der befristeten Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 sei, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt würden. Die Absetzung der Aufwendungen aus der Anschaffung (oder Herstellung) im Wege der Absetzung für Abnutzung sei gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 für jene Wirtschaftsgüter vorzunehmen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einem Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecke (abnutzbares Anlagevermögen). Im Hinblick auf den Begriff Anlagevermögen im Einkommensteuerrecht sei zudem darauf zu verweisen, dass die handelsrechtlichen Vorschriften auch für Zwecke des Einkommensteuergesetzes heranzuziehen seien. Im Handelsrecht würden diejenigen Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen zählen, die dazu bestimmt seien, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs. 2 UGB/vormals HGB). Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften in Bezug auf die Aktivierung eines Wirtschaftsgutes und die Verteilung der Anschaffungskosten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) seien auf Basis obiger Definitionen nicht auszumachen. Wie auch der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung erkenne, führe somit die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen zur Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes. Entscheidend für die Aktivierung eines Anlagegutes sei abschließend, ob dieses dazu bestimmt sei, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Diese Zweckbestimmung werde u.a. bereits aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sein. Auch im Erkenntnis des VwGH vom 20.4.2006 (Zl. 2005/15/0156) werde im Hinblick auf eine Behaltestfrist lediglich das Erfordernis aufgestellt, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung“ (§§ 7 und 8) die Rede sein könne. Über das genaue Ausmaß dieses „längeren Zeitraumes“, über welchen die Wirtschaftsgüter im

Betrieb bleiben müssten, sei dem Erkenntnis allerdings nichts zum entnehmen. Vielmehr sei diesbezüglich aber bereits gesetzlich in § 7 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung“ der Aufwendungen aus der Anschaffung (oder Herstellung) für jene Wirtschaftsgüter auszugehen sei, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecke. Zusammenfassend seien aus den obigen Ausführungen folgende rechtlichen Kernaussagen zu gewinnen: Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen sei abhängig von der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die u.a. aus der tatsächlichen Nutzung und auch aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sei. Die Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung“ sei für jene Wirtschaftsgüter gesetzlich normiert, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr (= längerer Zeitraum) erstrecke (= abnutzbares Anlagevermögen). Die Feststellung, dass die diesbezüglichen Anschaffungskosten zumindest im Ausmaß von mehr als der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden müssten, sei weder nach den gesetzlichen Bestimmungen (§ 7 Abs. 1 i.V.m. § 108e EStG 1988) noch nach der Rechtsprechung des VwGH gedeckt. Zur rechtlichen Würdigung des Sachverhalts gab die Bw. an, dass sie seit jeher mit der Vermietung von in ihrem Eigentum stehenden Mobilien als auch Immobilien beschäftigt. Der mit 7. Juni 2004 angeschaffte Reiseomnibus sei im Rahmen des Unternehmensgegenstandes (Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers) durch das Unternehmen zur Erzielung von Einkünften (Vermietungseinkünfte) genutzt worden. Die Zuordnung dieses Wirtschaftsgutes sei auf Grund der tatsächlichen Nutzung als auch dem Geschäftszweig des Unternehmens eindeutig zum Anlagevermögen vorzunehmen gewesen, weshalb der Reiseomnibus im Anlagevermögen aktiviert worden sei. Nachdem sich die Nutzung des gegenständlichen Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen erfahrungsgemäß, wie bei sämtlichen anderen Investitionen des Unternehmens, auf mehr als ein Jahr erstrecke, seien die Aufwendungen aus der Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 abzusetzen. Somit seien die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie nach den gesetzlichen Bestimmungen als auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gegeben. Die Behauptung der Abgabenbehörde, wonach die Anschaffung- bzw. Herstellungskosten zumindest im Ausmaß von mehr als der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden müssten, sei andererseits weder nach den gesetzlichen Bestimmungen noch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gedeckt. Neben der Verletzung materiellrechtlicher Vorschriften sei der Bescheid zudem mit verfahrensrechtlichen Mängeln behaftet, zumal die Veräußerung

eines Wirtschaftsgutes, welches dem Anlagevermögen zuzurechnen sei, kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstelle und daher die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie nach § 201 Abs. 2 Z 5 BAO durch die Abgabenbehörde ausgeschlossen sei. Es werde daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 vom 5.3.2007 auf Grund der obigen Ausführungen aufzuheben und die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wieder mit einem Betrag von € 109.588,90 festzusetzen. Für den Fall der Vorlage der gegenständlichen Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde gemäß § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2007 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, dass von der Bw. am 7.6.2004 ein Reiseomnibus um € 275.000,00 (netto) angeschafft und an die Firma KGesmbH (in der Folge KGesmbH) vermietet worden sei. Die genannten Anschaffungskosten seien in die Berechnung der Investitionszuwachsprämie aufgenommen worden. Am 16.2.2006 sei der Omnibus um € 193.500,00 an die KGesmbH veräußert worden. Am 12.5.2005 sei die geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in Höhe von € 109.588,90 wie beantragt gutgeschrieben worden. Mit Bescheid vom 6.3.2007 sei der auf die Anschaffungskosten des Omnibusses entfallende Teilbetrag der Investitionszuwachsprämie für 2004 in Höhe von € 27.500,00 nachgefordert worden. Zur Begründung sei ausgeführt worden, dass infolge Veräußerung des Omnibusses am 16.2.2006 das Wirtschaftsgut nicht über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen gedient habe und deshalb die Prämie gemäß § 295a BAO rückzufordern sei. Dagegen richte sich die gegenständliche Berufung. In der Berufung werde ausgeführt, dass es lediglich darauf ankomme, ob ein Wirtschaftsgut dazu bestimmt sei, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Diese Zweckbestimmung sei aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten. Im Hinblick auf die Behaltefrist habe der VwGH lediglich das Erfordernis aufgestellt, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung im Wege der Abnutzung die Rede sein könne. Hinsichtlich des Ausmaßes des längeren Zeitraumes sei bereits im § 7 Abs. 1 EStG normiert, dass die Verwendung oder Nutzung durch einen Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecke. Da sich die Nutzung eines Omnibusses erfahrungsgemäß auf mehr als ein Jahr erstrecke, seien die Aufwendungen aus der Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 EStG abzusetzen, womit die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gegeben sei. Zusätzlich würden noch verfahrensrechtliche Mängel festgestellt, da die Veräußerung

eines Wirtschaftsgutes kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt, weshalb die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie nach § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ausgeschlossen sei. Dazu sei vom Finanzamt Folgendes ausgeführt: Gemäß § 108e EStG könne für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung sei, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt würden. Der Verwaltungsgerichtshof habe daraus im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, betreffend einen Fall, in dem angeschaffte LKW im zweiten und den darauf folgenden Jahren des fünfjährigen Abschreibungszeitraum einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wurden, eine Behaltefrist für die in die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie einbezogenen Wirtschaftsgüter abgeleitet. Begründend habe der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e, Tz 3, Seite 4 „Behaltefrist“) ausgeführt, es ergebe sich aus § 108e Abs. 1 EStG 1988 das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssten, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)“ die Rede sein könne. Die Investitionszuwachsprämie fördere die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit. Ziel dieser Förderung sei es, aus konjunkturellen Gründen in bestimmten Jahren die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239). Auch dieser Zweck der Regelung erhelle, dass die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssten. Wie oben ausgeführt, sei das Wirtschaftsgut, für dessen Anschaffungskosten die Investitionszuwachsprämie strittig sei, am 7.6.2004 erworben und am 16.2.2006 veräußert worden. Das prämienbegünstigte Wirtschaftsgut sei somit bereits nach 20 Monaten wieder veräußert worden. Es habe daher nicht über längere Zeit dem Betrieb gedient und sei nicht auch nur annähernd die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer überschritten worden. Wie auch in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.3.2007, GZ. RV/0144-F/06, in einem gleich gelagerten Fall festgestellt worden sei, könne dahin gestellt bleiben, ob man davon ausgehen wollte, dass die Verhältnisse während des gesamten Zeitraums der Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes im Wege der AfA unverändert sein müssten d.h. die Wirtschaftsgüter dem Betrieb über den gesamten Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dienen müssen oder ob etwa bloß auf das zeitliche Überwiegen (vgl. Hofstätter-Reichel, a.a.O., Tz 3, Seite 5) abgestellt werde. Da das Wirtschaftsgut nicht längere Zeit dem Betriebsvermögen gedient habe, stehe für den Omnibus die Investitionszuwachsprämie nicht zu. Was den Einwand der verfahrensrechtlichen Mängel betreffe, sei zu bemerken: Sei für das Kraftfahrzeug eine Investitionszuwachsprämie in

Anspruch genommen worden, könne eine Korrektur der Selbstberechnung durch Erlassung eines Festsetzungsbescheides nur nach Maßgabe des § 201 BAO erfolgen. Nach § 201 Abs. 2 Z 1 BAO könne eine Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages erfolgen. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 könne eine Festsetzung von Amts wegen weiters erfolgen, wenn die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme vorliegen sowie bei sinngemäßer Anwendung des § 295a BAO die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden. Gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO habe eine Festsetzung zu erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag einer Partei vorliegen würden. Die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes stelle keinen Wiederaufnahmsgrund i.S. des § 303 BAO dar, sodass die Erlassung eines Festsetzungsbescheides nach § 201 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 Z 2 BAO jedenfalls nicht in Betracht komme. Nach Ablauf der Jahresfrist komme (innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist) eine Korrektur nach § 201 Abs. 2 Z 5 BAO in Betracht, weil die nachträgliche Änderung (im Anlassfall die Vermietung ins Ausland) nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstelle. Ein solch rückwirkendes Ereignis sei ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruchs habe. Nicht nur die Vermietung ins Ausland, ja umso mehr die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes, wodurch das Wirtschaftsgut zur Gänze die Sphäre des Unternehmens verlasse, stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Durch die Veräußerung des Reiseomnibusses nach 20 Monaten seien rückwirkend die Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie weggefallen, weshalb nur eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 5 BAO in Betracht komme. Ob Maßnahmen nach § 201 Abs. 2 Z 1 und Z 5 BAO (amtswegige Maßnahmen, ohne Antrag der Partei) erfolgen würden, liege im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Gemäß § 20 BAO müssten Entscheidungen, die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen hätten, sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im gegenständlichen Fall handle es sich um die Rückforderung von € 27.500,00. Dieser Betrag stelle in Anbetracht der Gesamtsumme der geltend gemachten Investitionszuwachsprämie eine Größenordnung dar, die es nach Ansicht des Finanzamt rechtfertigt, den Grundsätzen der Rechtsrichtigkeit gegenüber denen der Rechtsbeständigkeit den Vorrang einzuräumen und das Interesse des Abgabengläubigers an der Rückforderung des zu hoch geltend gemachten Betrages die Investitionszuwachsprämie durch die Erlassung eines Festsetzungsbescheides durchzusetzen.

Mit Eingabe vom 11. Juni 2007, beim Finanzamt eingelangt am 12. Juni 2007, stellte die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertreterin den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz bzw. auf Entscheidung über die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO. Darin wurde angeführt, dass u.a. der Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 vom 5.3.2007“ wegen mangelnder Rechtsgrundlage und erneuter Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mit dem ursprünglichen Betrag von € 109.588,90 aufrechterhalten werde. Nach § 282 BAO beantrage die Bw. für das gegenständliche Berufungsverfahren die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat als auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 284 BAO.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlageantrag vom 28. Juni 2007 zur Entscheidung vor.

In der am 20. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. ergänzend aus, dass der streitgegenständliche Omnibus für das Anlagevermögen der Bw. angeschafft worden sei. Die Bw. gehe keinem Handelsgewerbe nach, sondern beschäftige sich ausschließlich mit der Vermietung von Mobilien und Immobilien, insbesondere auch mit der Vermietung von Fahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers. Der Bus sei von der Bw. über einen Fremdwährungskredit mit einer Laufzeit von fünf Jahren finanziert worden, die Rückzahlung sei mit 20 vierteljährlichen Kapitalraten erfolgt. Daraus sei aus der Sicht der steuerlichen Vertreterin zu erkennen, dass der Bus tatsächlich dem Anlagevermögen zugeschlagen gewesen und auch die Finanzierung entsprechend langfristig angelegt worden sei. Der Bus sei auch kraftfahrrechtlich bei der Bw. mit dem behördlichen Kennzeichen AMx. Auf Befragen des Finanzamtsvertreters teilt die steuerliche Vertreterin mit, dass die Bw. ihre Vermietungstätigkeit zu einem mehr als die Hälfte umfassenden Teil an die HBGesmbH, somit innerhalb der B Firmengruppe, durchführen. Auch an andere Vertragspartner würden Vermietungen durchgeführt. Das streitgegenständliche Busgeschäft sei lediglich ein einmaliges Geschäft gewesen, welches mangels Nachfrage nach Bussen nicht wiederholt worden sei. Der Mieter und spätere Käufer des Busses seien ident, nämlich die Fa. K Reisen GmbH. Für die Zukunft könne jedoch eine neuerliche Vermietung eines Busses nicht ausgeschlossen werden. In rechtlicher Hinsicht führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus und weist – über die Ausführungen in ihren schriftlichen Eingaben hinaus – aus, dass § 108e EStG 1988 keine materiellrechtliche Ausschlussbestimmung betreffend Anlagenverkäufe enthalte. Auch eine Rückwirkung sei gesetzlich nicht normiert und gebe es keine Behaltefrist im Gesetz. Diesbezüglich verweist die steuerliche Vertreterin auf die Kommentarmeinung in Hofstätter/Reichel. § 108e, Tz 3, Seite 4, „Behaltefrist“. Aus diesen Gründen sei der angefochtene Rückforderungsbescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften

aufzugeben. Eine Anwendung des § 295a BAO sei aus den vorstehenden Ausführungen in der Streitsache bei einem Verkauf des Wirtschaftsgutes nicht möglich. Der Finanzamtsvertreter verweist zunächst auf die umfangreiche rechtliche Begründung in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes. Er stellt für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat sich der Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht anschließen kann den Antrag, den gegenständlichen Sachverhalt in Richtung Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu überprüfen. Auf die Frage des Amtsvertreters, ob auch die Käuferin des Reiseomnibusses Klientin beim steuerlichen Vertreter der Bw. sei, erklärt die steuerliche Vertreterin der Bw., diese Frage nicht beantworten zu wollen, da es sich um Umstände eines anderen Unternehmens handle. Der Finanzamtsvertreter führt daraufhin rein hypothetisch aus, dass es denkbar wäre, dass die Fa. K Reisen GmbH ihr Potential für die Investitionszuwachsprämie (im Folgenden IZP) bereits ausgeschöpft haben könnte und deshalb das Einmalgeschäft mit der weiteren Klientin der steuerlichen Vertreterin, nämlich der Bw., konstruiert worden sei. Der Finanzamtsvertreter stellt in eventu den Antrag, diese Sachverhaltshypothese im Verfahren zu überprüfen. Die steuerliche Vertreterin erklärt, dass selbst bei Zutreffen eines solchen Sachverhaltes kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliegen würden, das sich die Vermietungstätigkeit des Omnibusses auch ohne Berücksichtigung der IZP für die Bw. gerechnet habe. Steuerliche Optimierungen wie bei Leasingsunternehmen und auch im Konzernverbund würden nach der ständigen Rechtsprechung keinen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten darstellen. Auf die Frage des Finanzamtsvertreters, ob die Fa. K Reisen GmbH zum Konzernverbund B gehöre, teilt die steuerliche Vertreterin mit, dass die K Holding GmbH an der Bw. mit einem Drittels des Stammkapitals beteiligt sei. Der Geschäftsführer der Bw. ergänzt aus seiner Sicht, dass er oftmals nur ein Geschäft durchführe; jede andere Betrachtung würde die unternehmerische Freiheit einschränken. Die steuerliche Vertreterin der Bw. repliziert auf das Vorbringen des Finanzamtsvertreters hinsichtlich der rechtlichen Begründung in der Berufungsvorentscheidung, dass eine Verlegung des Mietgegenstandes in das Ausland nicht gleichbedeutend mit einem Verkauf des Anlageobjektes zu setzen sei. Die Vermietung im Ausland sei nach dem Gesetzeswortlauf schädlich und stelle ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO dar, während eine derartige Bestimmung für den Verkauf nicht existiere. Der Finanzamtsvertreter sieht aus der Sicht des Förderungszweckes der Gesetzesbestimmung keinen Unterschied darin, ob ein Anlagegegenstand in das Ausland verbracht werde oder nach kurzer Zeit überhaupt aus dem Anlagevermögen ausscheide. Daher ergebe sich der Standpunkt des Finanzamtes aus der gebotenen Auslegung der gesetzlichen Bestimmung. Die steuerliche Vertreterin führt über Befragen des Vorsitzenden aus, dass es bei konsequenter Fortführung seiner Rechtsansicht letztlich keine Untergrenze

für ein Behalten von Anlagevermögen gebe, soferne dem Grunde nach überhaupt Anlagevermögen vorliege. Allenfalls lasse sich aus § 7 EStG 1988 ableiten, dass eine Behaltefrist von einem Jahr der Voraussetzung einer Absetzung für Abnutzung entspreche. Das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis ZI. 2005/16/0156 vom 20. April 2006 beziehe sich auf die Verbringung eines Anlagegutes in das Ausland und sei daher mit dem streitgegenständlichen Verkauf eines Anlagegutes nach 20-monatiger Innehabung im Anlagevermögen nicht gleich gelagert. Über Befragen des Senatsmitgliedes KR Weinmann, worin der Vorteil der von der Bw. gewählten Vorgangsweise liege, führt der Finanzamtsvertreter aus, dass aus der sich die Lukrierung einer IZP von € 27.500,00 den organisatorischen und möglicherweise auch finanziellen Mehraufwand jedenfalls gerechtfertigt habe. Die steuerliche Vertreterin habe ausgeführt, dass sogar ohne Berücksichtigung der IZP eine wirtschaftliche Sinnhaftigkeit des Vorganges gegeben gewesen sei. Über Befragen von Senatsmitglied Raub teilt die steuerliche Vertreterin mit, dass der Fremdwährungskredit für den Omnibus beim Verkauf gänzlich getilgt worden sei. Die von der Käuferin anschließend gewählte Finanzierung sei nicht Gegenstand dieses Verfahrens, die Bw. habe den Kredit jedoch zur Gänze zurückgezahlt. Über Befragen des Vorsitzenden führt der Finanzamtsvertreter aus, dass aus der Sicht des Finanzamtes eine Mindestbehaltefrist von mehr als der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer Voraussetzung für die Anerkennung der IZP sei. Diese Rechtsansicht ergebe sich aus vergleichbaren gesetzlichen Bestimmungen sowie analogen Schlüssen aus Lehre und Rechtsprechung. Von dieser Mindestbehaltefrist ausgenommen sein könnten lediglich Unabwägbarkeiten, die im gegenständlichen Fall jedoch nicht vorliegen würden. Die steuerliche Vertreterin verweist nochmals darauf, dass die Zuordnung zum Anlagevermögen aus ihrer Sicht das entscheidende Kriterium für die Zuerkennung der IZP sei. Ob sich dies innerhalb eines Konzerns abspiele oder nicht sei unbeachtlich. Die vom Finanzamt geforderte Behaltefrist von zumindest der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sei weder aus der Rechtsprechung noch aus der Lehre für den Fall der IZP zu erkennen. Sie beantragte die Stattgabe der Berufung. Der Finanzamtsvertreter ersucht im Hinblick auf den beabsichtigten Förderungszweck die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einleitend ist festzustellen, dass der aus dem wiedergegebenen Vorbringen sich ergebende Sachverhalt zwischen den Verfahrensparteien unstrittig ist. Strittig sind lediglich die rechtlichen Folgen des Ausscheidens des in Rede stehenden Wirtschaftsgutes aus dem Anlagevermögen der Bw.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten 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. Nach Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen u.a. 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. Nach Abs. 5 des § 108e EStG 1988 ist die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid nach § 201 BAO zu erlassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aus der Formulierung des § 108e EStG 1988 im Erkenntnis Zl. 2005/15/0156 vom 20. April 2006 in einem Fall, in dem angeschaffte LKW im zweiten und den darauf folgenden Jahren des fünfjährigen Anschreibungszeitraumes einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wurden, eine „Behaltefrist“ für die in die Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie einbezogenen Wirtschaftsgüter abgeleitet. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e, Tz 3, Seite 4 „Behaltefrist“) aus, es ergebe sich aus § 108e Abs. 1 EStG 1988 das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssten, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung“ die Rede sein könne. Die Investitionszuwachsprämie fördere die Mehrzahl von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit; Ziel dieser Förderung sei es, aus konjunkturellen Gründen in bestimmten Jahren die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003/239). Auch dieser Zweck der Regelung erhelle, dass die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssten.

Im gegenständlichen Fall wurde der am 7. Juni 2004 von der Bw. angeschaffte Reiseomnibus am 16. Februar 2006 wieder veräußert. Somit ist das Wirtschaftsgut, für das die Investitionszuwachsprämie zuerkannt wurde, durch Veräußerung rund 21 Monate nach der Anschaffung aus dem Betriebsvermögen der Bw. (als investierenden Unternehmens) wieder ausgeschieden.

Beleuchtet man den vom Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt, so tritt zu Tage, dass es sich bei den dort in Streit stehenden Wirtschaftsgütern um solche handelt, deren Aufwendungen auf Grund der Verwendung im Inland vorerst im

Wege der Absetzung für Abnutzung berücksichtigt wurden und die nach kurzer Verwendung im Inland durch die nachfolgende Verwendung in einer ausländischen Betriebsstätte aus dem (inländischen) Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Der vom Verwaltungsgerichtshof abgehandelte Fall unterscheidet sich von dem nunmehr zu beurteilenden Fall nur insoferne, als die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen der investierenden Unternehmen ausgeschieden sind, zum Einen wegen deren Verwendung im Ausland und zum Anderen wegen der Veräußerung.

Verfolgt man die Auffassung der Bw., wonach eine Investitionszuwachsprämie bereits ab Zughörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen bzw. ab jenem Zeitpunkt, in dem dieses einer Abschreibung zugänglich ist, zuzuerkennen sei, so hätte eine Rückforderung der Investitionszuwachsprämie in dem vom Verwaltungsgerichtshof abgehandelten Fall jedenfalls nicht erfolgen dürfen, weil die darin in Streit stehenden Wirtschaftsgüter die von der Bw. genannten Voraussetzungen im Zeitpunkt der Verbringung ins Ausland bereits erfüllten. Daraus wiederum erhellt, dass der Verwaltungsgerichtshof nicht jenen im § 108e Abs. 2 EStG 1988 angeführten Fall im Auge hatte, sondern seine Ausführungen sich auf alle jene Wirtschaftsgüter bezogen, die nicht „über einen längeren Zeitraum“ dem Betriebsvermögen angehören.

Was unter „längeren Dauer“ zu verstehen ist, hat die Fachliteratur (so u.a. auch die Einkommensteuer-Richtlinien, Rz 8217a) dahin gehend interpretiert, dass ein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer dem Betriebsvermögen angehören muss. Von dieser Behaltefrist abgesehen werden kann nur im Falle von nachträglichen Unabwägbarkeiten (wie z.B. unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb).

Wenn die Fachliteratur diese Bedingung für die Investitionszuwachsprämie aufgestellt hat, so geht dies mit dem in zahlreichen steuerrechtlichen Vorschriften verankerten Überwiegensprinzip (vgl. beispielsweise §§ 4 Abs. 1/gemischt genutzte Gebäude, 16 Abs. 1, 47 Abs. 2, 68 Abs. 5 EStG 1988) konform. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Auffassung an, zumal auch der Zweck des § 108e EStG 1988, nämlich der Anreiz zur Investitionstätigkeit österreichischer Unternehmen, gebietet, dass Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum beim investierenden Unternehmen in Verwendung stehen sollen.

Die Argumentation der Bw., dass für die Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie alleinige Voraussetzung ist, dass die Wirtschaftsgüter – unter den sonstigen in § 108e Abs. 2 EStG 1988 genannten Voraussetzungen – dem abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen sind und damit ohne jede Einschränkung prämienbegünstigt sind, geht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates somit ins Leere.

Was die verfahrensrechtlichen Einwendungen der Bw. anbelangt, ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus den Abgabenvorschriften ergeben; welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt, ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften.

§ 108e Abs. 5 EStG 1988 hat folgenden in diesem Zusammenhang relevanten Inhalt: „Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid nach § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche aufgrund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes.“

Mit der verfahrensrechtlichen Seite bei Rückforderung der Investitionszuwachsprämie hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Zl. 2005/15/0156 vom 20. April 2006 ebenfalls auseinandergesetzt und führt darin Folgendes aus: „Dass der § 108e EStG 1988 – anders als § 10 leg.cit. - keine Nachforderungsbestimmung enthält, steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Anmerkung: hinsichtlich der Auffassung, dass Wirtschaftsgüter dem investierenden Unternehmen für längere Zeit zur Verfügung stehen müssen) der von ihm vorgenommenen Auslegung nicht entgegen, weil es hinsichtlich des Investitionsfreibetrages einer Regelung bedurfte, da über die Geltendmachung des Freibetrages stets abschließend im Bescheid über die Veranlagung (bzw. Gewinnfeststellung) des Jahres der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes abgesprochen wird, während zu Unrecht geltend gemachte Investitionszuwachsprämien in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO festzusetzen sind (§ 108e Abs. 5).“

Aus dieser Formulierung ist – im Zusammenhang mit den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich Behaltesdauer - unzweifelhaft abzuleiten, dass der Verwaltungsgerichtshof den Umstand, dass Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht über einen längeren Zeitraum dem Betriebsvermögen angehören, als rückwirkendes Ereignis qualifiziert hat.

Die Rückforderung der Investitionszuwachsprämie für das in Rede stehende Wirtschaftsgut durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 12. Jänner 2009