



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Horst Hoffmann und Heinz Hengl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung des Bw., vertreten durch stV, vom 29. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 24. April 2009 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 nach der am 06. Oktober 2010 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In den Jahren 2001 – 2003 errichtete der Bw. ein Kleinwasserkraftwerk, welches im März 2004 in Betrieb genommen und auf eigene Rechnung und im Namen des Bw. betrieben wurde.

Die von den Herstellungskosten des Jahres 2003 gem. § 108e EStG im Ausmaß von € 114.430,14 geltend gemachte Investitionszuwachsprämie setzte das Finanzamt nach Vornahme einer Nachschau gemäß § 14 BAO (erstmals) mit Bescheid vom 01.04.2005 in (verminderter) Höhe von € 113.091,44 fest.

Im Zuge einer späteren die Investitionszuwachsprämie 2003 betreffenden Außenprüfung wurden u.a. nachfolgende **Feststellungen** getroffen:

Tz 2 Investitionszuwachsprämie

Die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie gem. § 198e EStG 1988 in den Jahren 2002 bis 2004 war unter anderem an die Voraussetzung geknüpft, dass für die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter in Hinkunft eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird, wobei in § 108e (1) EStG 1988 ausdrücklich auf die §§ 7 und 8 EStG 1988 verwiesen wird.

Das bedeutet: Voraussetzung für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie war jedenfalls die Zugehörigkeit der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen. Nach § 7 (1) EStG 1988 sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen, wenn sich die Verwendung oder Nutzung dieser Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften durch den Abgabepflichtigen erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Mittlerweile wurde die Dauer dieser „Behaltefrist“ insofern näher definiert, wonach bei abnutzbarem Anlagevermögen als Abgrenzungskriterium hinsichtlich des Erfordernisses des dauernden Dienens darauf abgestellt werden kann, ob das Wirtschaftsgut während seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder des größten Teils hievon dem Betriebsvermögen dienen soll. Da durch die Investitionszuwachsprämie nur jene Wirtschaftsgüter gefördert werden sollen, die dem Betrieb über einen längeren Zeitraum als Anlagevermögen dienen, entspricht es daher durchaus dem Sinn dieser Investitionsförderung, den größten Teil der Nutzungsdauer (das heißt – mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer) als längeren Zeitraum anzusehen. Scheiden die geförderten Wirtschaftsgüter vorher aus, stellt dies nur dann kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wenn das Wirtschaftsgut auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten (z.B. durch Zerstörung) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (vgl. VwGH 20.04.2006, 2005/15/0156 und EStR 2000 Rz 8217a).

Das vom Abgabepflichtigen im Jahr 2003 errichtete Wasserkleinkraftwerk wurde im März/April 2004 erstmals in Betrieb genommen (08.03.2004 Anbindung an das Stromnetz; 15.04.2004 erste Stromlieferung). Scheiden die geförderten Wirtschaftsgüter vorher aus, stellt dies nur dann kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wenn das Wirtschaftsgut auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten (z.B. durch Zerstörung) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet Bereits im Jahr 2008, nach etwa einer 4-jährigen Nutzungsdauer wurde das gesamte Wasserkleinkraftwerk wiederum verkauft. Sohin kann keine Rede davon sein, dass diese Anlage dem Betrieb über einen längeren Zeitraum gedient hätte, zumal ausgehend von der der Ermittlung der AfA zugrunde gelegten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 30 Jahren für die Wehr- und Rohranlagen bzw. 20 Jahren für den Stromgenerator, nur ein geringer Teil (rd. 13,5% - 20%) der Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt wurden. (vgl. UFSF; Gz. RV/0108-F/05 vom 13.03.2007 veröffentlicht in SWK 3/2008 Seite 80).

Durch die BP. wird daher die Zuerkennung der bisher geltend gemachten Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 versagt.

Das Finanzamt erließ am 23.02.2009 einen Bescheid, mittels welchem es die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügte und die Investitionszuwachsprämie mit Null festsetzte.

Der gegen diesen Bescheid am 25.03.2009 eingebrachten gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gerichteten Berufung gab das Finanzamt aus verfahrensrechtlichen Gründen

mittels Berufungsvorentscheidung vom 09.04.2009 statt und behob diesen ersatzlos. Die gegen den Sachbescheid gerichtete Berufung wies es gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurück.

Am 24.04.2009 erließ das Finanzamt den nunmehr bekämpften Bescheid gemäß § 295a BAO und setzte unter Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung als Begründung die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 mit Null fest.

In der fristgerecht erhobenen **Berufung** führte der Bw. –auszugsweise - ins Treffen:

... Die gegenständliche Berufung richtet sich einerseits gegen die Feststellung der Abgabenbehörde, dass ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt und andererseits gegen die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 mit € 0,00. . .

Die Abgabenbehörde hat die Betriebsveräußerung zum Anlass genommen, um unter Hinweis auf eine sich aus § 108e Abs. 1 leg. cit. abzuleitende „Behaltefrist“ in Verbindung mit § 295a BAO die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 zur Gänze rückzufordern. . . .

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde ist rechtswidrig, und zwar aus folgenden Gründen:

- In § 108e leg. cit. ist keine „Behaltefrist“ normiert. Die Interpretation der Abgabenbehörde, wonach aus dem Gesetzestext „Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung der Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§7 und 8) abgesetzt werden“, eine Behaltefrist abgeleitet werden kann, ist unzulässig. Siehe dazu insbesondere Quatschnigg, ÖStZ 2003/239, der explizit ausführt, dass Nachversteuerungen aus dem Titel des kurzfristigen Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ausgeschlossen sind. Quatschnigg hat sich im Zuge seiner Ausführungen eingehend mit der Thematik der Nachversteuerung auseinandergesetzt. Seinen Feststellungen ist besonders Bedeutung beizumessen, zumal er als verantwortlicher Vertreter des zuständigen Ministeriums im Zuge der Gesetzwerdung die Intentionen des Gesetzgebers zweifellos kannte. Seine Ausführungen im März 2003 erfolgten zeitnah nach Inkrafttreten der Bestimmungen des § 108e EStG und sind nicht als nachträgliche Interpretation einzustufen.

- Auch Doralt (Kommentar zur Einkommensteuergesetz zu § 108e TZ 16) führte aus: „Eine Behaltefrist besteht nicht“. Siehe zudem die auch Ausführungen von Herzog in RdW 2002, 682, wonach „keine Behaltefrist, innerhalb welcher die Anlagegüter nicht veräußert oder entnommen werden dürfen“ besteht.

- Der Gesetzgeber hat an der Stelle (z.B. Investitionszuwachsprämiengesetz BGBI Nr. 1982/110, Investitionsfreibetrag § 10 EStG idF bis 31.12.2000, Freibetrag für investierte Gewinne § 10 EStG idF ab 2007) ausdrücklich „Behaltefristen“ bzw. Rückzahlungsverpflichtungen und Nachversteuerungstatbestände vorgesehen. Diese „Behaltefristen“ waren niemals auf die Dauer der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgestellt. Vielmehr wurden in allen Fällen eine davon unabhängige Dauer von vier bis fünf Jahren normiert. Wenn der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Investitionszuwachsprämie eine „Behaltefrist“ normieren wollte, so wäre dies wohl unmissverständlich in § 108e zum Ausdruck gekommen und hätte keiner nachträglichen Interpretation bedurft.

- Der Hinweis der Abgabenbehörde auf die Entscheidung des UFS, GZ RV/0108-F/05 vom 13.03.2007 ist aus einem weiteren Grund unzulässig, zumal dieser Berufungsentscheidung

eine Betriebsaufgabe und nicht wie im gegenständlichen Fall eine Betriebsveräußerung zugrunde liegt. Siehe Hofstätter/Reichel, § 108e, Tz 3, „Die Betriebsveräußerung (im Jahr) nach der Geltendmachung der Prämie ist wegen deren Betriebsbezogenheit nicht schädlich“, was nur so zu interpretieren ist, dass keinesfalls eine Rückforderung der Investitionszuwachsprämie diesfalls zu erfolgen hat. An dieser Stelle wird sohin exakt zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung unterschieden, wobei nur die Betriebsaufgabe mit negativen Folgen für den Abgabepflichtigen verbunden ist. Wie bereits ausgeführt, hat der Abgabepflichtige mit Kaufvertrag vom 06.03./11.03.2008 seinen gesamten Betrieb, nämlich das Kraftwerk „Kleinkraftwerk AB“ veräußert. Es liegt daher eine Betriebsveräußerung gem. § 24 EStG vor. Dieser Betrieb wird vom Käufer vorerst unverändert fortgeführt.

- Nach den Ausführungen von Doralt (RdW 2005, 125) steht die Investitionszuwachsprämie im Falle einer Veräußerung des Wirtschaftsgutes nach der Nutzung durch den Verkäufer als Anlagevermögen in jedem Fall zu. . . .

- Der Abgabepflichtige hat jedenfalls den Intentionen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit der geltend gemachten Investitionszuwachsprämie so entsprochen, dass eine Rückforderung der Prämie rechtswidrig ist. Er hat die wirtschaftspolitische Zielsetzung (Vornahme von Investitionen in den Jahren 2002 und 2003 zur Konjunkturbelebung der Österreichischen Wirtschaft) erfüllt. Durch die vorgenommene Betriebsveräußerung ist das Wirtschaftsgut „Kleinkraftwerk“ weiterhin im betrieblichen Bereich verblieben, da der Käufer den Betrieb fortführt. Sowohl der Abgabepflichtige als auch der Käufer haben die Aufwendungen für die Herstellung bzw. Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 leg. cit.) abgesetzt. Folgt man den EB zum Gesetzestext, so besteht aufgrund des Sachverhaltes kein Raum für die Rückforderung der Investitionszuwachsprämie.

In der am 06. Oktober 2010 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung**

wiederholte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen die Berufungsausführungen und ergänzte: Es sei nur in den Einkommensteuerrichtlinien von einer Behaltefrist die Rede, diese stellten aber einen bloßen Auslegungsbehelf dar. Im Gesetz (§ 108e EStG) selbst sei eine Behaltefrist nicht normiert. Es habe nach Gesetzwerdung der bezughabenden gesetzlichen Bestimmung Anfragen an das Ministerium gegeben, welches damals die Ansicht vertreten habe, dass es keine Behaltefrist gebe. Andere gesetzliche Bestimmungen enthielten ausdrückliche Behaltefristen, jedoch nicht § 108e. Definitiv werde auf die parlamentarische Anfragebeantwortung vom Juli 2005 verwiesen, in welcher ausgeführt werde, dass im Gesetzestext keine Behaltefrist vorgesehen sei. Zur selben Ansicht komme auch Doralt in seinem Kommentar. Weiters werde auf drei in den Schriftsätzen zitierten jüngst ergangenen Entscheidungen des UFS verwiesen, in welchen dieser eine Behaltefrist verneine.

Die Inbetriebnahme sei im Jahr 2004, die Veräußerung im Jahr 2008 erfolgt. Die Investitionen seien bereits in den Jahren 2002 und 2003 vorgenommen worden.

Der Amtsvertreter brachte vor, dass gemäß § 108e EStG für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abzusetzen seien. Er verwies auf die Einkommensteuerrichtlinien, wonach sich das Wirtschaftsgut entweder mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Betriebsvermögen

befinden oder mindestens vier Jahre im Betrieb genutzt werden müsse, damit eine IZP zustehe bzw. nicht rückzufordern sei. Beide Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Der steuerliche Vertreter hielt dagegen, dass im vorliegenden Fall die vier vollen Wirtschaftsjahre ohnedies erfüllt seien. Denn es sei bereits in den Jahren 2002 und 2003 investiert worden, sodass die nunmehr angesprochene "volle" vierjährige Nutzungsdauer in den Wirtschaftsjahren 2004, 2005, 2006 und 2007 gegeben sei. Es treffe zu, dass im Gesetzestext auf die Abschreibung bzw. Absetzung im Wege der AfA verwiesen werde, doch bedeute dies nur, dass die Wirtschaftsgüter nicht Umlaufvermögen darstellen dürften, sondern abnutzbares Anlagevermögen. Eine Behaltefrist könne aus dieser Regelung nicht abgeleitet werden.

Der Amtsvertreter replizierte, dass für die Berechnung der AfA die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes maßgeblich sei und man daher auch im vorliegenden Fall von der Inbetriebnahme im Jahr 2004 für die Berechnung der vier vollen Wirtschaftsjahre ausgehen müsse. In den Einkommensteuerrichtlinien heiße es genau, dass das Wirtschaftsgut vier volle Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören müsse.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass es in den Einkommensteuerrichtlinien heiße "dem Betriebsvermögen angehören" und nicht "abschreiben". Bereits im Jahr 2003 habe sich die Anlage im Betriebsvermögen befunden. Zudem liege im vorliegenden Fall eine Veräußerung des Betriebes gemäß § 24 EStG vor. Die Anlage sei daher nicht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Dazu werde auf die Meinung von Zorn in Hofstätter/Reichl verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zugrunde gelegter Sachverhalt:

Der Bw. errichtete in den Jahren 2001 – 2003 ein Kleinwasserkraftwerk, welches im März 2004 in Betrieb genommen (Anbindung an das Stromnetz am 08.03.2004) und auf eigene Rechnung und im Namen des Bw. betrieben wurde. Zum Bilanzstichtag 31.12.2003 waren im Anlagevermögen u.a. im Bau befindliche Anlagen AB mit € 1,160.780,99 ausgewiesen. Im Anlagevermögen ab dem Jahr 2004 sind u.a. Wehranlagen/Rohrleitungen (HK: € 904.526,20), Maschinen/maschinelle Anlagen (HK: € 438.798,48) erfasst, wofür in den Kalenderjahren 2004 - 2007 Abschreibungen im Wege einer Jahres-AFA erfolgten.

Die von den Herstellungskosten des Jahres 2003 gem. § 108e EStG im Ausmaß von € 114.430,14 geltend gemachte Investitionszuwachsprämie setzte das Finanzamt nach Vornahme einer Nachschau gemäß § 14 BAO mit Bescheid vom 01.04.2005 in (verminderter) Höhe von € 113.091,44 fest.

Mit Kaufvertrag vom 06.03.2008 bzw. 11.03.2008 veräußerte der Bw. die Liegenschaft xxy samt der darauf befindlichen Kleinwasserkraftwerksanlage mit sämtlichen Inventar und Zubehör zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von € xxxx zuzügl. 20% Umsatzsteuer.

Am 24.04.2009 erließ das Finanzamt den nunmehr bekämpften Bescheid gemäß § 295a BAO. Es setzte unter Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 mit Null fest. Die Bescheidänderung gemäß § 295a BAO begründete es damit, dass das Ausscheiden der geförderten Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Hälfte der Nutzungsdauer nur dann kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstelle, wenn das Wirtschaftsgut auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten (z.B. durch Zerstörung) aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Da die Wirtschaftsgüter jedoch bereits 2008 nach etwa einer 4-jährigen Nutzungsdauer verkauft worden seien, könne nicht davon gesprochen werden, dass die Anlage dem Betrieb über einen längeren Zeitraum gedient hätte, zumal nur ein geringer Teil (rd. 13,5% - 20%) der Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt worden sei.

II. Rechtliche Würdigung:

A) Verfahrensrechtliche Bestimmungen:

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

Diese mit dem AbgÄG 2003 in die BAO eingefügte Regelung ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung und nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Bestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt, ob also ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151).

Grundsätzlich verändern nach Entstehen des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches (vgl. z.B. Stoll, BAO, 58 ff). Da sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften ergeben muss, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des

Ereignisses erlassenen Bescheiden (Ritz, BAO-Kommentar, § 295a Tz. 3). Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (Ritz, aaO, Tz. 4).

Das Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, muss nachträglich eintreten, weil nur dann die Notwendigkeit besteht, die Bestandskraft zu durchbrechen. Folglich darf das Ereignis bei Erlass des ursprünglichen Bescheides noch nicht eingetreten sein (Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 175 Tz. 23).

Unter einem "Ereignis" ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakte. Unter den Ereignisbegriff fallen nur "sachverhaltsändernde" Geschehnisse, nicht jedoch Fälle rückwirkender Gesetze und Gesetzesänderungen (Tipke/Kruse, aaO, Tz. 25).

Liegt also aufgrund einer Beurteilung nach den materiellrechtlichen Bestimmungen kein "rückwirkendes Ereignis" vor, fehlt einer Bescheidänderung gemäß § 295a BAO die rechtliche Grundlage.

B) Materiellrechtliche Bestimmungen zur Investitionszuwachsprämie:

Gemäß § 108e 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 (Abs.1).

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

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 (Abs. 3).

Eine explizit ausformulierte Behaltefrist ist dem Gesetzestext nicht zu entnehmen. Darauf wurde auch durch den Bundesminister für Finanzen in der parlamentarischen Anfragebeantwortung vom 21. Juli 2005 (eingelangt am 27. Juli 2005, 3037/AB XXII. GP)

hingewiesen. Das Gesetz nennt weiters keine Mindestnutzungsdauer der begünstigten Wirtschaftsgüter.

Die parlamentarischen Materialien zur Gesetzwerdung treffen weder zur Behaltefrist noch zu einer Mindestnutzungsdauer Aussagen. Die Regelung wurde in dieser Hinsicht weder in der Regierungsvorlage noch im Ausschussbericht kommentiert [Regierungsvorlage 1277 d.B. (XXI. GP) bzw. Ausschussbericht vom 18. September 2002, 1285 d.B. (XXI. GP)].

Die Investitionszuwachsprämie war als Anreiz für Investitionen gedacht (siehe Ausschussbericht 1285 d.B. XXI. GP). Er sollte die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit fördern. Ziel dieser Förderung war es, die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft in den Jahren 2002 bis 2004 aus konjunkturellen Gründen anzukurbeln (Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).

Hödl verneint eine Behaltefrist und kommt im Kern zum Ergebnis, dass es ausreichend sei, wenn das entsprechende Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzurechnen ist (Hödl, SWK 3/2008, S 80). Ähnlich argumentiert Doralt, der unter Verweis auf Quantschnigg, ÖStZ 2003, 140, davon ausgeht, dass der Hinweis auf §§ 7 und 8 EStG 1988 nur verhindern sollte, dass eine IZP auch im Falle einer Gewinnermittlung zusteht, bei der die AfA "abpauschaliert" ist (Doralt, RdW 2005, 125) und eine Behaltefrist generell verneint (Doralt, EStG, § 108e Rz 16).

In seinem Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 leitete der Verwaltungsgerichtshof aus dem Gesetzestext ab, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein könne. Er führt 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. Er ließ jedoch die Frage dahingestellt, ob die Verhältnisse während des gesamten Zeitraumes der Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes im Wege der AfA unverändert sein müssen.

Zorn geht davon aus, dass zumindest ein Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten über die AfA nach §§ 7 und 8 EStG 1988 abgeschrieben wird, wenn dann auch ein weiterer Teil wegen eines späteren Verkaufes im Wege des "Ausscheidens des Buchwertes verkaufter Anlagen" ausscheiden darf. Aus dem Zweck der Bestimmung ergibt sich seiner Ansicht nach, dass die Prämie aber auch dann zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (z.B. Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben (Zorn in

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 108e Rz 3). Der Autor hält die Auslegung für möglich, dass es sich bei diesem längeren Zeitraum zumindest um die Hälfte der Nutzungsdauer handeln könnte, legt sich aber nicht darauf fest (Zorn, SWK 1/2007, S 22).

Der Unabhängige Finanzsenat äußerte sich zur Frage einer Behaltefrist mehrfach und vertrat dabei kontroverse Ansichten. Den zu § 108e zuletzt ergangenen Entscheidungen ist die Tendenz dahingehend zu entnehmen, dass der gesetzlichen Bestimmung des § 106e EStG weder eine Behaltefrist noch ein Überwiegensgrundsatz entnommen werden könne.

So wurde bereits in der Entscheidung vom 25.2.2009, RV/0588-S/08 dargelegt, dass dem Gesetz keine in absoluten Zahlen bestimmbare Mindestbehaltefrist und auch kein Überwiegensgrundsatz entnommen werden könne. Es sei vielmehr im Regelfall ausreichend, dass die Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen angeschafft bzw. hergestellt und tatsächlich in Nutzung genommen werden. Wenn man eine Mindestbehaltefrist unterstellen wollte, wäre diese Einschränkung auch auf die im Vergleichszeitraum angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter anzuwenden, was zu einer Erhöhung des begünstigten Investitionszuwachses führen würde. Außerdem müsste ein Vergleich zwischen Gesamtnutzungsdauer und Abschreibung der Anschaffungskosten im Wege der AfA unter Berücksichtigung des § 7 Abs. 2 EStG (Halb- und Ganzjahresabschreibung) erfolgen.

Diesen Ausführungen schloss sich der Berufungssenat in der Entscheidung vom 29.4.2009, RV/0589-S/08 an, wobei begründend hervorgehoben wurde, dass der Bestimmung des § 108e EStG expressis verbis noch im Interpretationsweg zu entnehmen sei, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Betriebsvermögen verbleiben müssten. Als Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Prämie seien die Zugehörigkeit zum abnutzbaren Anlagevermögen und die Absetzung der Anschaffungskosten im Wege der AfA normiert.

In der Entscheidung zu RV/0183-I/09 vom 03.06.2009 wird definitiv ausgeführt, dass das Gesetz weder eine Mindestnutzungsdauer noch eine Behaltefrist vorsehe und sich auch nicht am Überwiegensgrundsatz orientiere. Werde ein Wirtschaftsgut als Anlagevermögen angeschafft und in Nutzung genommen, sei dieser Vorgang begünstigt, wenn nicht Hinweise auf eine missbräuchliche Verwendung vorlägen.

Dieselbe Meinung wird in der Entscheidung RV/2342-W/08 vom 19.06.2009 zum Ausdruck gebracht.

C) Streitgegenständlich ergibt sich Nachfolgendes:

Zu beurteilen ist die Frage, ob ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO vorliegt, sodass sich die auf Basis dieser gesetzlichen Bestimmung erfolgte Bescheidänderung als gerechtfertigt erweist.

Seitens des Finanzamtes wird nun als ein rückwirkendes Ereignis das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen als ein solches ins Treffen geführt, weil es insbesondere unter Bezugnahme auf die Einkommensteuerrichtlinien - die Ansicht vertritt, dass es für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie erforderlich sei, dass

- die Wirtschaftsgüter mindestens die Hälfte der – betriebsgewöhnlichen - Nutzungsdauer
- oder zumindest vier volle Wirtschaftsjahre im Betriebsvermögen verbleiben müssten.

Dazu ist grundsätzlich auszuführen, dass die Einkommensteuerrichtlinien mangels Normcharakters für den erkennenden Senat keine Bindungswirkung zu entfalten vermögen, auch wenn das Finanzamt diese anzuwenden hat.

Der entscheidende Senat sieht die in der gesetzlichen Bestimmung des § 108e EStG genannten Erfordernisse, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden (Abs.1) müssen, aus nachfolgenden Gründen als gegeben an:

Im streitgegenständlichen Fall, in welchem nun die die IZP erwirkenden Wirtschaftsgüter weder als solche veräußert wurden und in welchem auch keine Betriebsaufgabe erfolgte, sondern eine Veräußerung des gesamten Betriebes stattfand, kann nicht von dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen gesprochen werden.

Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen setzt voraus, dass ein Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauernd zu dienen. Anlagegüter dienen der fortgesetzten betrieblichen Nutzung, wobei sich der Nutzungszeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251; zum Umlauf vermögen gehören dagegen jene Wirtschaftsgüter, "deren betrieblicher Zweck nicht im längerfristigen Gebrauch", sondern im Verbrauch besteht, wobei Verbrauch insbesondere vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Veräußerung bestimmt sind). Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen eines Betriebs kommt es entscheidend darauf an, ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dauernd zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022). Keine andere Auslegung erfordert der Wortlaut des § 108e Abs. 1 EStG.

Streitgegenständlich stellen die Wirtschaftsgüter, für welche die Investitionszuwachsprämie begehrte wurde, unzweifelhaft Anlagevermögen dar (laut Aktenlage wurden die Herstellungskosten im Wege der AFA abgesetzt, vgl. Gewinn- und Verlustrechnungen 2004 - 2008).

Unstrittig ist auch, dass eine Betriebsveräußerung im Ganzen stattfand und die die Investitionszuwachsprämie bewirkenden Wirtschaftsgüter nach wie vor demselben Betrieb dienen. An diesem Umstand vermag der erfolgte Eigentümerwechsel nichts zu verändern. Denn steuerrechtlich werden vom Erwerber die Teilwerte als Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter weiterhin im Wege der AFA abgesetzt.

Auch in der Literatur wurde mehrfach die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine Veräußerung des Gesamtbetriebs nach Ablauf des Jahres der Geltendmachung der Prämie unschädlich sei (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 108e Tz. 4). Denn es wäre unverständlich, wenn sich für die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens andere Rechtsfolgen ergeben sollten als für die Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs in einem Zug (Betriebsveräußerung; § 24 EStG).

Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zwar - nach der Entscheidung des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 - zum "längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein".

Dies erzwingt jedoch (noch) keineswegs zu der vom Finanzamt dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten (Richtlinien-) Ansicht, dass sich die Wirtschaftsgüter zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer befinden müssten.

Erklärtes Ziel des Gesetzgebers war es, Anreize für das Vorziehen von Investitionen in die Jahre 2002 bis 2004 zu schaffen. Dem Gesetz ist explizit weder eine Mindestnutzungsdauer noch eine Behaltefrist entnehmbar (vgl. Punkt A). Eine solche ist definitiv auch nicht im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis vom 20.04.2006, 2005/15/0156, zu finden.

Vorrangiges Ziel des Gesetzgebers und der Verwaltungspraxis war die missbräuchliche Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie hintan zu halten.

Unter diesem Blickwinkel sind auch die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im genannten Erkenntnis zu interpretieren.

Hinweise für eine missbräuchliche Inanspruchnahme der streitgegenständlichen Investitionszuwachsprämie durch den Bw. im Zeitpunkt der Herstellung des Kleinkraftwerkes sind den Veranlagungsakten nicht entnehmbar.

Wie bereits dargelegt, ist § 108e EStG weder eine Behaltefrist (von vier vollen Jahren) noch ein Überwiegensgrundsatz zu entnehmen. Es genügt (von Missbrauchsfällen abgesehen), wenn das Wirtschaftsgut dem abnutzbaren Anlagevermögen eines Betriebes - objektiv nachvollziehbar - zugeführt wird, als ein solches Wirtschaftsgut in Nutzung genommen wird und der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach einer Gewinnermittlungsart ermittelt, die dem Wertverzehr nach Maßgabe der Regelungen der §§ 7 und 8 EStG Rechnung trägt (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003, 239).

Der erkennende Berufungssenat schließt sich daher den Ausführungen in der Berufung an. Das Vorliegen der im § 108e EStG normierten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie, nämlich Zugehörigkeit zum abnutzbaren Anlagevermögen und Absetzung im Wege der AfA, ist zu bejahen. Die den Begriffen des "Anlagevermögens" und der "Absetzung für Abnutzung" innewohnende Dauer ist nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates gegeben. Denn es wurde seitens des Bw. nicht nur für vier Jahre eine Jahres-AFA sowie zusätzlich noch eine Halbjahres-AFA (2008) geltend gemacht, sondern befinden sich insbesondere die Wirtschaftsgüter auch weiterhin im Betriebsvermögen des Erwerbers, sodass daher weiterhin eine Absetzung der Abnutzung zulässig ist.

Das vom Finanzamt als rückwirkendes Ereignis herangezogene "vorzeitige Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen", ist daher im vorliegenden Fall nach Überzeugung des Berufungssenates auf Basis der obigen Ausführungen nicht geeignet als ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO qualifiziert zu werden und damit erfolgversprechend eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO bewirken zu können. Andere dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 01.04.2005, mit welchem die Investitionszuwachsprämie in (verminderter) Höhe von € 113.091,44 festgesetzt wurde, nicht bekannten "Ereignisse" wurden weder ins Treffen geführt noch sind solche der Aktenlage entnehmbar.

Liegt jedoch ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO nicht vor, entbehrt die auf Grundlage dieser gesetzlichen Bestimmung ergangene Bescheidänderung ihrer rechtlichen Grundlage.

Abschließend ist zu bemerken, dass der Sachverhalt des streitgegenständlichen Falles insofern nicht mit jenen Sachverhalten vergleichbar ist, in welchen das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Hälfte der Nutzungsdauer bzw. der "Überwiegensgrundsatz" strittig war und in welchen Fällen die ergangenen UFS-Entscheidungen mit Amtsbeschwerde angefochten wurden. Keinen dieser Fälle lag eine Betriebsveräußerung zugrunde.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 295a BAO nach § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos zu beheben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Oktober 2010