



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Tax WirtschaftsprüfungsGmbH, 1013 Wien, Renngasse 1 / Freyung, vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. November 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 beträgt Euro 725.377,12.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (Bw.) hinsichtlich der Jahre 2002 – 2005 im Jahr 2008 durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) wurden u.a. Feststellungen zur Investitionszuwachsprämie (IZPr) des Jahres 2002 getroffen.

Die Bp hält in ihrem Bericht in Tz. 3 fest, dass für das Jahr 2002 eine IZPr iHv Euro 873.192,67 geltend gemacht wurde.

Bei Überprüfung der IZPr sei festgestellt worden, dass einige Wirtschaftsgüter (Hardware IBM) vor Ende ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgeschieden seien. Entsprechend den EinkommensteuerRL, Rz. 8217a, müssten prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter entweder

mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören. Scheiden die Wirtschaftsgüter vorzeitig aus dem Betriebsvermögen aus, liege ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zu einer Änderung der Prämiengewährung führe.

Für das Jahr 2002 sei daher die IZPr für Wirtschaftsgüter, die nicht mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Betriebsvermögen waren, iHv Euro 707.135,55 zu kürzen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte der Feststellung der Bp und nahm das Verfahren zur Festsetzung der IZPr wieder auf.

Mit **Bescheid vom 18. November 2008** wurde die IZPr iHv Euro 166.057,12, d.h. um Euro 707.135,55 gekürzt, festgesetzt.

Gegen den Festsetzungsbescheid wurde rechtzeitig mit Schreiben vom **2. Dezember 2008 das Rechtsmittel der Berufung** erhoben.

Es wurde beantragt die IZPr für 2002 mit Euro 725.377,12 festzusetzen.

Eine Kürzung der ursprünglich beantragten IZPr um Euro 147.815,55 werde anerkannt. Dieser Teil gehe auf Wirtschaftsgüter zurück, deren Anschaffungskosten nicht zur Hälfte im Wege der Afa abgesetzt worden seien.

Die Berufung richte sich somit gegen die Kürzung iHv Euro 559.320,00.

Zum Sachverhalt wurde seitens der Bw. ausgeführt, dass es sich bei den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern, für die die IZPr versagt worden sei, um Hardware handle. Die Anschaffungskosten beliefen sich im Jahr 2002 insgesamt auf Euro 5.593.200,00. Ein Teil wurde am 6.3.2002 und ein weiterer Teil am 30.4.2002 angeschafft. Die Nutzungsdauer der Hardware habe vier Jahre betragen. Am 29.9.2003 sei das Eigentum an der Hardware zivilrechtlich an einen Dritten übertragen worden. Im Rahmen einer betriebswirtschaftlich motivierten Sale-and-Lease-Back-Vereinbarung sei die Hardware zurückgeleast und das Leasinggut wirtschaftlich unverändert über die gesamte Nutzungsdauer genutzt worden. Von den Anschaffungskosten seien bis zur Veräußerung Euro 2.796.600,00, also die Hälfte, im Wege der Afa abgesetzt worden.

Die Bw. hielt fest, dass im Bp-Verfahren der Sachverhalt unstrittig gewesen sei. Es blieb die Rechtsfrage strittig, ob § 108e EStG als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der IZPr eine längerfristige Verwendung des prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes im Betrieb des Steuerpflichtigen erfordere und wenn ja, ob diese längerfristige Verwendung im vorliegenden Fall bei einer Abschreibung über die halbe Nutzungsdauer gegeben sei.

In der Begründung der Berufung wurde u.a. auf den Wortlaut des § 108e EStG verwiesen, wonach keine Behaltefrist angeführt sei. Es sei lediglich normiert, dass die Anschaffungs- oder

Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege einer AfA iSd §§ 7 und 8 EStG abgesetzt werden. Nach der hM in der Literatur werde zum ganz überwiegenden Teil eine Behaltefrist als Anwendungsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der IZPr verneint. Nach Ansicht der Bw. sprechen folgende Argumente gegen eine Behaltefrist:

- 1) Nach der Konzeption des § 108e EStG solle das Investitionszuwachsvolumen als solches einer steuerlichen Förderung zugeführt werden. Eine Verknüpfung mit einer konkreten Investition sei daher denkunmöglich, die Konzeption der Bestimmung erlaube die Zuordnung der Prämie zu einzelnen Wirtschaftsgütern per se nicht. *Quantschnigg* folgere daraus, dass eine Nachversteuerung aus dem Titel des kurzfristigen Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ausgeschlossen sei (*Quantschnigg, Die Investitionszuwachsprämie – Ein Zuwachs im Steuerwesen? ÖStZ 2003, 140*).
- 2) Auch aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage lassen sich keine Hinweise auf die Absicht des Gesetzgebers entnehmen, wonach der Bestimmung eine Behaltefrist zu unterstellen sei.
- 3) Gegen eine Behaltefrist spreche weiters, dass bei anderen steuerlichen Investitionsanreizen konkrete Behaltefristen explizit dem Wortlaut der jeweiligen Vorschrift nach vorgesehen seien (z.B. Freibetrag für investierte Gewinne gem. § 10 Abs 5 EStG). Im Umkehrschluss sei es daher unzulässig in § 108e EStG – trotz des entgegenstehenden Wortlauts – eine Behaltefrist hineinzulesen.
- 4) Letztlich würde es nach der hA gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot des Legalitätsprinzips des Art 18 B-VG verstößen, eine konkrete Behaltefrist (etwa die halbe Nutzungsdauer) für die IZPr vorzusehen, diese aber in § 108e EStG nicht hinreichend bestimmt zu verankern.

Einzig *Zorn* möchte – entgegen allen anderen Vertretern im Schrifttum – nicht gänzlich ausschließen, dass die Inanspruchnahme der IZPr eine gewisse zeitliche Zuordnung des prämienbegünstigten Wirtschaftsguts zum Betrieb voraussetze. Seiner Meinung nach bringe die Bestimmung lediglich zum Ausdruck, dass das Wirtschaftsgut langfristig dem Unternehmen gewidmet sein und damit als Anlagevermögen im steuerlichen Sinn zu qualifizieren sein müsse.

Daraus werde gefolgert, dass ein Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA abgesetzt werden müsse; keinesfalls sei daraus abzuleiten, dass die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA abgesetzt werden müssen. *Zorn* erschien es nicht ganz ausgeschlossen darauf abzustellen, dass das Wirtschaftsgut zumindest überwiegend abgeschrieben sei. Und in jüngeren Stellungnahmen deute er an, dass möglicherweise die Hälfte der Nutzungsdauer als „längerer Zeitraum“ verstanden werden könnte.

Der VwGH habe sich bisher lediglich in einem Erkenntnis (20.4.2006, 2005/15/0156) mit dieser Frage beschäftigt. Der VwGH leite aus der Voraussetzung der Absetzung im Wege der AfA lediglich ab, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssen und dass, aufgrund des Zwecks der Norm, die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen zugehören müssen. Nähere Details was unter einem „längeren Zeitraum“ zu verstehen sei, ließen sich aus den Ausführungen des VwGH nicht entnehmen.

Dennoch vertrete die Finanzverwaltung in EStR 2000 Rz 8217a unter Berufung auf die angeführte VwGH-Entscheidung die Auffassung, dass die IZPr rückwirkend für jene Wirtschaftsgüter zu kürzen sei, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten entweder nicht zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden oder die nicht zumindest vier volle Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören. Die Bp habe sich eben auf diese Richtlinienbestimmung berufen.

Die Bw. argumentiert weiters, dass, entsprechend der Rechtsprechung des VwGH im vorliegenden Fall, zur bereits anerkannten IZPr zusätzlich eine IZPr für 2002 iHv Euro 559.320,00 zustünde, wenn zumindest ein Teil der Anschaffungskosten der prämienbegünstigten Hardware im Wege der AfA abgesetzt wurde. Vor dem Hintergrund der Diskussion im Fachschrifttum ergebe sich, dass der VwGH unter einem „Teil der Anschaffungskosten“ keinesfalls einen überwiegenden Teil der Anschaffungskosten verstanden wissen will.

Im Fall der Bw. seien 50% der Anschaffungskosten im Wege der AfA abgesetzt worden. Nachdem somit ein Teil der Anschaffungskosten im Sinne der Rechtsprechung des VwGH der prämienbegünstigten Hardware im Wege der AfA abgesetzt worden sei, sei für das Jahr 2002 die zusätzliche IZPr anzuerkennen.

In ihrer **Stellungnahme zur Berufung** führte die Bp aus, dass es unstrittig sei, dass die Hardware innerhalb von 19 Monaten wieder verkauft worden sei. Dies entspräche nicht der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von vier Jahren. Damit bleibe lediglich die Rechtsfrage strittig, ob die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für die Gewährung der IZPr nach der gesetzlichen Bestimmung überschritten werden müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 108e EStG 1988 kann (konnte) in den Jahren 2002 bis 2004 für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie (IZPr) von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass

die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden (HWG 2002, BGBl I 155/2002). Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Zur gegenständlich strittigen Frage der Notwendigkeit einer Behaltefrist wird festgehalten, dass eine Behaltefrist, wie sie zB der Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) vorgesehen hatte, in § 108e EStG nicht enthalten ist (siehe dazu auch: Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen vom 27. Juli 2005, 3037/AB XXII. GP zu Punkt 5. der Anfrage 3077/J XXII. GP vom 27. Mai 2005). Das Gesetz führt weiters keine Mindestnutzungsdauer der begünstigten Wirtschaftsgüter an.

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 1277d.B., XXI. GP bzw. Ausschussbericht vom 18. September 2002, 1285 d.B., XXI. GP). Die IZPr war als Anreiz für Investitionen gedacht und sollte die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit fördern. Mit dieser Förderung sollte die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft in den Jahren 2002 bis 2004 aus konjunkturellen Gründen angekurbelt werden (s. *Quantschnigg*, ÖStZ 2003/239). Dementsprechend bleibt die Prämie erhalten, wenn das Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zugeführt wurde und nach der Zuführung aber Unwägbarkeiten (zB Schadensfälle) eingetreten sind, die zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen geführt haben. Unschädlich ist des Weiteren eine Veräußerung des Gesamtbetriebs nach Ablauf des Jahres der Geltendmachung der Prämie (*Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e Tz. 3). Demnach wäre es 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.

In der Literatur wird eine Behaltefrist verneint und es wird im Ergebnis als ausreichend betrachtet, wenn das entsprechende Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen ist (vgl. dazu . *Thunshirn/Untiedt*, SWK 2004, S 69; *Hödl*, SWK 3/2008 S 80). Ähnlich argumentiert auch *Doralt*, der unter Verweis auf *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140, davon ausgeht, dass der Hinweis auf §§ 7 und 8 EStG nur verhindern sollte, dass eine IZPr auch im Falle einer Gewinnermittlung zusteht, bei der die AfA „abpauschaliert“ ist (*Doralt*, RdW 2005, 125 und *Doralt*, EStG § 108e Rz 16).

Im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156 hat der VwGH aus dem Gesetzestext abgeleitet, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als

Anlagevermögen dienen müssen. Denn nur in solch einem Fall könne die Rede von Absetzung „im Wege der AfA“ (§§ 7 und 8) die Rede sein. Er führte aus, dass es grundsätzlich auch in diesem Bereich dem Zweck der Bestimmung entspricht, nicht bloß auf den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung abzustellen, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum. Er ließ jedoch die Frage offen, 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 abgeschrieben wird, wenn dann auch ein weiterer Teil wegen eines späteren Verkaufes im Wege des „Ausscheidens des Buchwertes verkaufter Anlagen“ ausscheiden darf (*Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e Tz. 3).

Der Autor hält weiters die Auslegung für möglich, dass es sich bei dem genannten „längerem Zeitraum“ zumindest um die Hälfte der Nutzungsdauer handeln könnte, legt sich aber nicht darauf fest (*Zorn*, SWK 1/2007, S 22).

Während das Bundesministerium für Finanzen zumindest bis Mitte 2005 davon ausging, dass das Gesetz keine Behaltefrist vorsehe (siehe Parlamentarische Anfragebeantwortung vom 27.Juli 2005), vertritt die Abgabenbehörde erster Instanz nun in Übereinstimmung mit der geänderten Verwaltungsübung die Ansicht, dass Wirtschaftsgüter mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören müssen (EStR 2000, Rz 8217a).

Nach dem Wortlaut und auch dem Zweck des Gesetzes muss es als ausreichend angesehen werden, dass das (prämienbegünstigte) Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen des Betriebes des Steuerpflichtigen zugeführt und tatsächlich in Betrieb genommen wird. Dies bildet eine Anspruchsvoraussetzung für die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG.

Infolgedessen erweist sich die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Rechtsansicht als nicht mit dem Gesetz - und nur dieses stellt für den UFS im gegebenen Zusammenhang eine zu beachtende Rechtsquelle dar - vereinbar. Für die in den Richtlinien angeführte Ansicht verbleibt aufgrund des Wortlautes der gesetzlichen Bestimmung kein Raum.

Auch die Tatsache, dass sich die IZPr im Laufe der Zeit als für den Haushalt des Bundes wesentlich belastender herausgestellt hat, als dies vorerst angenommen wurde (siehe dazu: Parlamentarische Anfragebeantwortung, 3037/AB XXII. GP, eingelangt am 27.7.2005), stellt keinen hinreichenden Grund dafür dar, die im Gesetz enthaltenen Anspruchsvoraussetzungen verschärfend auszulegen.

Die Normierung einer Behaltefrist wurde seitens des Gesetzgebers für entbehrlich gehalten. Daraus lässt sich schließen, dass der Gesetzgeber nicht angenommen hatte, dass es der

Zweck der IZPr (Ankurbelung der Investitionstätigkeit) erfordern sollte, dass die Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum von zumindest der Hälfte der Nutzungsdauer bzw. vollen vier Wirtschaftsjahren dem Anlagevermögen des investierenden Steuerpflichtigen zugehören sollten. Wäre er von dieser Voraussetzung ausgegangen, hätte er diese, neben zahlreichen anderen (hier nicht entscheidungswesentlichen) Voraussetzungen, in das Gesetz aufgenommen.

Wenn nach der Entscheidung des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter „zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt“ sein müssen, ist daraus keineswegs jene Bedeutung abzuleiten, die der Feststellung im angefochtenen Bescheid unter Verweis auf die EStR 2000 zugrunde gelegt worden ist.

Die in der angeführten VwGH-Entscheidung genannte Voraussetzung trifft auf jegliches Anlagevermögen zu. Damit ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zugehört, muss es dazu bestimmt sein dem Betrieb dauernd zu dienen.

Anlagegüter dienen der fortgesetzten betrieblichen Nutzung, wobei sich der Nutzungszzeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251). Zum Umlaufvermögen zählen 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).

Die Bw. hatte das Wirtschaftsgut, die Hardware, zum Zweck des längerfristigen Gebrauchs (Nutzungsdauer von vier Jahren) in ihrem Betrieb angeschafft.

Diesbezüglich wurde seitens der Bp nichts Gegenteiliges festgestellt.

Die Hardware wurde im März bzw. April 2002 angeschafft, sodass bis zur Veräußerung im September 2003 bereits 50% der Anschaffungskosten im Wege der AfA (zwei volle Jahresabschreibungsbeträge) abgesetzt worden waren.

Wie oben ausgeführt, ist die von der Verwaltungspraxis angenommene Behaltefrist weder dem Gesetz noch der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu entnehmen. Eine in absoluten Zahlen bestimmbare Mindestbehaltedauer, wie sie von der Verwaltungsübung angenommen wird, gibt es nicht. Der Wortlaut des § 108e Abs 1 EStG 1988 erfordert somit keine andere Auslegung. Der Regelung ist die Bedingung einer Behaltefrist nicht beizulegen.

Die im § 108e EStG 1988 normierten Voraussetzungen für das Vorliegen von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern wurden durch die Bw. erfüllt, nämlich Zugehörigkeit

zum abnutzbaren Anlagevermögen und Absetzung im Wege der AfA. Die den Begriffen des „Anlagevermögens“ und der „Absetzung für Abnutzung“ innewohnende Dauer ist nach Ansicht des UFS ebenfalls gegeben, da die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen so lange angehörten, dass eine AfA über die halbe Nutzungsdauer zulässig war.

Da ein Bescheid betreffend IZPr eine Festsetzung nach § 201 BAO darstellt und nur zu ergehen hat, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweicht, ist im gegenständlichen Fall der erstinstanzliche Bescheid abzuändern. Die zustehende IZPr für das Jahr 2002 weicht, seitens der Bw. unbestritten, um Euro 147.815,55 von der beantragten IZPr iHv Euro 873.192,67 ab.

Die Entscheidung über die Berufung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 10. November 2010