



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung der **Fa. M*****, Adresse1, vertreten durch die Fa. Exinger GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 1. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch HR Dr. Auer Peter, vom 27. Juli 2005 betreffend

Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004

nach der am 26. September 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in Folge kurz Bw.) ist eine Kommanditgesellschaft, an der nur natürliche Personen beteiligt sind. Sie ist unter FN 1 im Firmenbuch registriert, hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (kurz Wj.), das jeweils am 30. September endet, und betreibt einen Produktionsbetrieb.

Mit Einbringungsvertrag vom 27. Juni 2003 wurde der Teilbetrieb „P***“ von der Bw. in die F***GmbH (nun „D*** GmbH“; FN 2) eingebracht (Art. III UmgrStG, Einbringungsstichtag 30. September 2002).

A) Festsetzung der IZP

Mit 29. März 2005 und damit vor der Erklärung über die Feststellung von Einkünften iSd § 188 BAO für das abweichende Wirtschaftsjahr 2003/2004 langte beim Finanzamt der Antrag auf eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 (in Folge kurz IZP) für 2004 in Höhe von **EUR 485.196,83** (Formular E 108e) ein. Die Prämie wurde wie folgt berechnet:

	Vergleichszeitraum (Wirtschaftsjahre)			
	2001	2002	2003	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	0,00	1.236.061,25	8.299.301,17	3.178.454,14
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 abzüglich Durchschnitt Vergleichszeitraum				8.030.422,44 -3.178.454,14
Zuwachs (Bemessungsgrundlage für IZP)				4.851.968,30
davon IZP 10%				485.196,83

Nach Durchführung einer Nachschau durch die Großbetriebsprüfung erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem es die IZP mit **EUR 425.705,62** festsetzte. Die Berechnung des festgesetzten Betrages findet sich im Bescheid nach folgendem Schema, wobei die – offenbar aufgrund eines Übertragungsfehlers - geringfügige Abweichung des errechneten Abgabenbetrages sich richtigerweise nicht niederschlug.

	Vergleichszeitraum (Wirtschaftsjahre)			
	2001	2002	2003	Durchschnitt
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter	771.454,83	2.249.342,81	8.299.301,17	3.773.366,27
Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter des Kalenderjahres 2004 abzüglich Durchschnitt Vergleichszeitraum				8.030.422,44 -3.773.366,27
Zuwachs (Bemessungsgrundlage für IZP)				4.257.056,17
davon IZP 10%				425.405,62

Die dem Antrag zugrunde liegenden Investitionen des Kalenderjahres 2004 stammen aus den beiden Wirtschaftsjahren 2003/2004 und 2004/2005 und setzen sich wie folgt zusammen:

Wirtschaftsgüter	Investitionen 1.1.2004 bis 31.12.2004		
	Wj. 2003/2004	Wj. 2004/2005	Kalenderjahr 2004
42370 Maschinen	6.220.838,17	42.980,00	6.263.818,17
54100 Betr.Ausst.	1.213.574,03	355.420,00	1.568.994,03
64150 Fuhrpark	20.288,01	46.700,00	66.988,01
76000 Anlagen im Bau	30.647,86	99.974,37	130.622,23
Summe	7.485.348,07	545.074,37	8.030.422,44

Bezüglich der Abweichung verwies das Finanzamt auf die Niederschrift (bezüglich des Abschlusses der Nachschau) vom 13. Juli 2005. Dort wurde ausgeführt, dass bei der Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungskosten des Vergleichszeitraumes nur die Kosten der tatsächlich in diesem Zeitraum angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgüter berücksichtigt worden seien. Die in den Jahren 2001 und 2002 als negative Anlagenzugänge erfassten nachträglichen Preisminderungen beträfen Maschinen, die in den Wirtschaftsjahren 1999 bzw. 2000 hergestellt worden seien und daher keine Auswirkung auf die Investitionen des Vergleichszeitraumes hätten. Die IZP 2004 vermindere sich dadurch auf EUR 425.705,62.

Die Differenz zwischen dem bescheidmäßig festgesetzten Betrag von EUR 425.705,62 und dem Betrag, der sich aus der obigen Darstellung ergibt, beruht offenbar auf einem Schreibfehler.

B) Berufung

Die Bw. bekämpfte den Festsetzungsbescheid, beantragte die Festsetzung mit dem (ursprünglich geltend gemachten) Betrag von EUR 485.196,83 und begründete dies wie folgt:

Gem. § 108e Abs. 3 Z 2 2. Satz EStG sei die IZP im Fall der **nachträglichen Änderung** der Anschaffungskosten im **Jahr der Änderung** entsprechend anzupassen. Die nachträglichen Änderungen der Anschaffungskosten hätten Preisänderungen für bereits abgeschlossene Anschaffungen aus vergangenen Perioden betroffen.

Die Anschaffungskosten für Investitionen, die im Jahr 1999 bzw. 2000 getätigt worden seien, seien im Jahr 2001 bzw. 2002 durch Gutschriften vermindert worden. Bei Ermittlung der Investitionen für den Vergleichszeitraum 2001 bis 2003 seien diese Änderungen der Anschaffungskosten nicht auf den Zeitpunkt der erstmaligen Investition rückzuberechnen, sondern in den Jahren zu berücksichtigen, in denen die Änderungen (= Reduktion der Anschaffungskosten) tatsächlich eingetreten sind, das heißt in den Jahren 2001 und 2002.

Die im Vergleichszeitraum 2001 bis 2003 zu berücksichtigenden Anschaffungskosten würden sich daher wie folgt ermitteln:

	2001	2002	2003
Neuanschaffungen	771.454,83	2.249.342,81	8.299.301,17
+/- nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten	-1.228.836,55	-555.899,84	
Saldo	-457.381,72	1.693.442,97	8.299.301,17

Diese Vorgangsweise ergebe sich aus § 108e Abs. 3 Z 2 2. Satz EStG, der die Erfassung der Änderung der Anschaffungskosten im Jahr der Änderung vorsehe. Diese Vorgangsweise sei sowohl im Fall einer Erhöhung der Anschaffungskosten als auch im Fall einer Reduktion der Anschaffungskosten gleichermaßen vorzunehmen. Eine rückwirkende Änderung der

Anschaffungskosten (d.h. eine Rückbeziehung auf das Jahr der ursprünglichen Anschaffung) sei im Gesetz nicht vorgesehen.

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten der Jahre 2001 bis 2003 beliefen sich daher entgegen dem bekämpften Bescheid auf EUR 3.773.366,27 sondern entsprechend dem ursprünglichen Antrag für 2004 auf EUR 3.178.454,14. Die IZP sei daher im beantragten Ausmaß festzusetzen.

Die Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates, ob bei der Einbringung des Teilbetriebes „P***“ in die nunmehrige D*** GmbH Wirtschaftsgüter mit übertragen wurden, die im Vergleichszeitraum angeschafft bzw. hergestellt wurden, verneinte die steuerliche Vertreterin. Sie legte die Kopie eines Schreibens vom 27. Februar 2004 vor, mit dem diese Tatsache dem Finanzamt schon bezüglich der aufnehmenden Gesellschaft mitgeteilt worden war.

Die Bw. bilanziert nach abweichendem Wirtschaftsjahr und machte die IZP 2004 für alle Investitionen, die im Kalenderjahr 2004 getätigt wurden, mittels Formular E 108e geltend. Dies unabhängig davon, ob die Investitionen im Wirtschaftsjahr 2003/2004 oder 2004/2005 erfolgten. Das Formular wurde am 29. März 2005 eingereicht. Die nunmehr bekämpfte Festsetzung der IZP 2004 erfolgte – nach Durchführung einer Nachschau – mittels Bescheid vom 27. Juli 2005.

Erst mit 11. November 2005 wurde die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2004 (Formular E 6) eingereicht. Die Feststellungserklärung für 2005 liegt bis dato nicht vor.

Die Bw. beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Das Rechtsmittel wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In der am 27. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die **Vertreterin der Bw.** räumte ein, die zu klärende Rechtsfrage sei insofern schwierig, als es keine Erläuterung zu den fraglichen Bestimmungen im Gesetz gebe.

Sie habe mit dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) in dieser Angelegenheit Rücksprache gehalten und den konkreten Sachverhalt geschildert. Von Seiten des BMF sei Zustimmung dahingehend signalisiert worden, dass - wie von der Berufungswerberin auch umgesetzt - Änderungen im Jahr der Änderung zu berücksichtigen seien.

Es sei von Seiten des BMF argumentiert worden, es gebe in diesem Fall keine Rückwirkung. Diese sei nur zu berücksichtigen, wenn die Anschaffungskosten als solche falsch gewesen seien und eine Berichtigung durchzuführen gewesen wäre.

Die Vertreterin der Bw. führte weiters aus, im gegenständlichen Fall sei die Angelegenheit vom Sachverhalt her insofern noch komplizierter, als durch die Änderung der Anschaffungskosten in den Jahren 2001 und 2002, im Jahr 2001 sogar eine negative Investition als Saldo übrig geblieben sei.

Da dies im Formular nicht darstellbar gewesen sei, habe man sich damit beholfen, den Negativsaldo des Jahres 2001 in das Jahr 2002 zu übertragen und 2002 saldiert darzustellen.

Die rechtsfreundliche Vertreterin fasste zusammen, es gebe zu diesem Fall weder Entscheidungen noch Erläuterungen. Das einzige, was zur Verfügung stehe, sei eine Interpretation des Gesetzeswortlautes, den die Berufungswerberin wie im Formular dargestellt, umgesetzt habe.

Der **Amtsbeauftragte** verwies auf die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung, die bereits in den Erstbescheid eingeflossen ist.

Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin stimmte der Amtsbeauftragte nur insofern zu, als eine derartige Änderung sich nur auf die Anpassung einer bereits geltend gemachten Investitionszuwachsprämie beziehen könne und nicht auf eine Änderung der Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionsvolumens im Vergleichszeitraum.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt

Der Entscheidung wird der folgende Sachverhalt zugrunde gelegt, der sich aus den Verwaltungsakten und den Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates ergibt.

Auf den diversen Konten für das abnutzbare Anlagevermögen wurden folgende Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfasst (siehe Bl. 14 des Arbeitsbogens der Großbetriebsprüfung; ABNr. 300100/05).

Kto	Bezeichnung	Wj. 2000/01	Wj. 2001/02	Wj. 2002/03	Kj. 2004
42102	Masch. P		98.000,00		
42200	Masch. S-Werk	56.225,40	717.461,61		
42300	Masch. D-Werk	-419.881,05	229.545,89		
42310	Masch. M	-757.963,00	-555.899,84		
42370	Maschinen			5.027.920,69	6.263.818,17
42380	Masch. Gesamtbetrieb	-50.992,50			
53000	Ausst. Schlosserei L		4.835,45		
54100	Betr.Ausst.			2.542.931,81	1.568.994,03
54310	Betr.Ausst. L-Werk	32.624,00	6.852,11		
54311	Betr.Ausst. P		111.021,31		
54400	Betr.Ausst. S-Werk	41.374,92	417.143,72		
54401	Betr.Ausst. M		11.983,75		
54410	Betr.Ausst. D-Werk	121.276,59			
54415	Betr.Ausst. K	247.962,03	224.558,50		
54500	Büro L		2.895,68		
54510	Büro S	5.646,77	68.105,44		
54600	Büromasch. L	148.699,22	11.332,89		
54610	Büromasch. S	50.138,62	84.027,73		
54620	Büromasch. Lager	799,25			
64100	Fuhrpark S	46.365,27			
64150	Fuhrpark			77.350,00	66.988,01
76000	Anlagen im Bau			651.098,67	130.622,23
76716	IB Erh.S-M	20.342,76			
76729	IB Erh.D-M		15.578,73		
76731	IB Erh.B-M		199.500,00		
76732	IB Z-M		46.500,00		
	Summe	-457.381,72	1.693.442,97	8.299.301,17	8.030.422,44
	Wj. 2000/01 und 2001/02	1.236.061,25			

Die ursprünglichen Eintragungen im Formular E 108e erfolgten in der Form, dass für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 der Wert 0,00 und für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 EUR 1.236.061,25 angegeben wurden. Dabei wurde der negative Saldo aus dem ersten Jahr ins zweite Jahr übertragen.

Aus den Akten des Finanzamtes sowie der Berufung ergibt sich, dass die negativen Salden aus den - nachträglichen - Veränderungen der Kosten für Wirtschaftsgüter, die in den Jahren davor aktiviert wurden, resultieren. Die Anschaffungskosten für Investitionen, die in den Jahren 1999 bzw. 2000 getätigt wurden, verringerten sich durch spätere Gutschriften im Vergleichszeitraum. Als Grund für diese Gutschriften wurden die verzögerte Abnahme und Mängel genannt (siehe etwa Tz 34 des *Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses* zum 30. September 2001 durch die T*** GmbH).

Wie dem Berufungsbegehren zu entnehmen ist, ergibt sich die umstrittene Abweichung des bekämpften Bescheides vom beantragten Betrag ausschließlich daraus, dass das Finanzamt die nachträgliche Verminderung der Anschaffungskosten für die 1999 und 2000 getätigten Investitionen im Vergleichszeitraum nicht berücksichtigte. Die Abgabenbehörde schied dabei

die negativen Salden in Höhe von EUR 1.228.836,55 (Wj. 2000/01) und EUR 555.899,84 (Wj. 2001/02) aus.

Bei der Einbringung des Teilbetriebes in die D*** GmbH (Stichtag 30. September 2002) wurden keine Wirtschaftsgüter übertragen, die im Vergleichszeitraum angeschafft bzw. hergestellt wurden (Schreiben vom 27. Februar 2004).

2) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Die für die Beurteilung heranzuziehenden Bestimmungen des § 108e EStG 1988 lauten in der für die IZP 2004 maßgeblichen Fassung:

(1) Für den **Investitionszuwachs** bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann 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.

(2) **Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind** ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- 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.

(3) Der **Investitionszuwachs** bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern **ist** die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre ... 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor 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. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.
2. Von der Summe aller Anschaffungs- oder Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jener Wirtschaftsgüter, für die die Begünstigung nach § 10c Abs. 2 oder § 108d Abs. 2 Z 2 geltend gemacht wurde, abzuziehen. Der Investitionszuwachs ist höchstens in Höhe der Differenz prämienbegünstigt.
- (4) Die Prämie kann nur in einer Beilage zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht

werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

(5) Die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie ist auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben, es sei denn, es ist ein Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurück. Sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche auf Grund einer geänderten Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 3 gelten als Abgabe vom Einkommen im Sinne der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes. Auf die Gutschrift sind jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten. Die Prämie ist zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen.

a) Berücksichtigung von nachträglichen Änderungen

Zweck der IZP ist die Schaffung eines Anreizes für Investitionen (Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 108e, Tz 3; *Ausschussbericht NR – Berichterstattung – 1285 der Beilagen XXI. GP*). Es soll die Mehrung der Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit erreicht werden. Die Besonderheit der IZP liegt darin, dass das Zuwachsvolumen als solches der Förderung zugeführt werden soll und dass der Investitionszuwachs nicht mit einer konkreten Investition verknüpft wird (Quatschnigg, ÖStZ 2003/239).

Der Investitionszuwachs ergibt sich durch den Vergleich der Anschaffungen bzw. Herstellungen bestimmter (begünstigter) Wirtschaftsgüter in bestimmten Perioden. Dabei werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter im Kalenderjahr, für das die Prämie gewährt werden soll (kurz **Prämienjahr**) den durchschnittlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der begünstigten Wirtschaftsgüter in den drei vorhergehenden Wirtschaftsjahren (kurz **Vergleichszeitraum**) gegenübergestellt. Die Differenz ergibt den begünstigten Investitionszuwachs.

Aufgrund der Aktenlage ist im konkreten Fall der Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter berechtigterweise unstrittig, weshalb sich diesbezügliche Ausführungen erübrigen. Gegenstand der Berufung ist ausschließlich die Höhe des Investitionsvolumens in den Wirtschaftsjahren 2000/01 und 2001/02. Nur dieser Aspekt muss hier näher untersucht werden.

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Investitionszuwachsprämie kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ausschließlich auf die steuerlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten an (VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113).

- **Anschaffungskosten** sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen bereits existenten Vermögensgegenstand zu erwerben, ohne ihn in hinsichtlich seiner Art, Funktion und Wert wesentlich zu verändern (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 16). Zu den Anschaffungskosten gehören auch die

Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.

Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen (*Zorn, aaO, § 6 EStG 1988, Tz 8*). Ein Wirtschaftsgut gilt dann als angeschafft, wenn die wirtschaftliche Verfügungsgewalt übergegangen ist.

- Bei bisher in dieser Form noch nicht existierenden, im Betrieb selbst hergestellten Wirtschaftsgütern treten an die Stelle der Anschaffungskosten die **Herstellungskosten**. Das sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (*Zorn, aaO, § 6 EStG 1988, Tz 18*). Es entsteht ein Wirtschaftsgut neuer Art (*VwGH 29.3.2006, 2005/14/0113*).

Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern über mehrere Jahre, bezeichnet man die bereits vor Abschluss der Anschaffung oder Herstellung jeweils zu aktivierenden Teilbeträge als Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten. Solche Teilbeträge sind dann als Wirtschaftsgüter zu aktivieren, wenn das diesbezügliche wirtschaftliche Eigentum erlangt wurde (*Doralt, EStG⁴, § 10, Tz 10*).

Wie *Thunshirn* und *Untiedt* (SWK 2005, S 76) zutreffend aufzeigen, enthält das EStG 1988 bezüglich der Behandlung dieser Teilbeträge im Bezug auf die IZP nur eine - in sich widersprüchliche – Aussage (§ 108e Abs. 3 Z 2 1. Satz). Den Autoren ist weiters Recht zu geben, dass aus der dort geregelten Anweisung, jeweils zu aktivierende Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Ermittlung des durchschnittlichen Investitionszuwachses mit einzubeziehen, eindeutig der Wille des Gesetzgebers hervorleuchtet, dass diese Teilanschaffungs- und Teilherstellungskosten in die Vergleichsrechnung sowohl für den Vergleichszeitraum als auch für das Prämienjahr zwingend mit einzubeziehen sind.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich der Grundsatz, dass für die Berechnung des maßgeblichen Investitionszuwachses die Vermögensgegenstände relevant sind, für die die Verfügungsmacht (wirtschaftliches Eigentum) im Vergleichszeitraum und im Prämienjahr übergegangen ist.

Dafür spricht, dass die Vorschrift des § 108e Abs. 3 Z 2 2. Satz EStG 1988 nicht nur isoliert sondern auch im Konnex mit dem ersten Satz zu lesen ist. Erst dadurch wird diese Vorschrift auch vollziehbar. Die beiden Sätze lauten:

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. Ändern sich nachträglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist die Investitionszuwachsprämie im Jahr der Änderung entsprechend anzupassen.

Der zweite Satz ergibt erst dann Sinn, wenn man davon ausgeht, dass nur die Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten derjenigen Wirtschaftsgüter bzw. derjenigen Teile der Wirtschaftsgüter die Anpassung der IZP bewirkt, für die die wirtschaftliche Verfügungsmacht in den relevanten Perioden übergegangen ist. Aus diesem Grunde betreffen die nachträglichen Änderungen im Sinne dieser Bestimmungen nur nachträgliche **Preisänderungen** von im Vergleichszeitraum getätigten Anschaffungen oder Herstellungen (siehe auch *Doralt*, EStG⁷, § 108e Tz 12).

Nur so sind die Änderungen abgrenzbar und erst dadurch wird die spätere Anpassung der IZP vollziehbar. Die Beurteilung hat deshalb gedanklich in zwei Schritten zu erfolgen:

- **Stufe 1**

In der ersten Stufe ist der Aspekt der Aktivierungspflicht der Wirtschaftsgüter zu untersuchen. Nur Wirtschaftsgüter bzw. Teile von Wirtschaftsgütern, die in den relevanten Perioden (Vergleichszeitraum bzw. Prämienjahr) zu aktivieren waren, können Einfluss auf die Höhe der IZP haben. Ob eine solche Aktivierungspflicht vorliegt, hängt davon ab, ob bereits wirtschaftliches Eigentum am Wirtschaftsgut bzw. an den Teilen des Wirtschaftsgutes erworben wurde.

- **Stufe 2**

Erst auf der zweiten Prüfungsstufe ist die Höhe der Aktivierung relevant, die sich aus den (Teil)Herstellungs- bzw. (Teil)Anschaffungskosten ergibt. Die Einbeziehung dieser Kosten in die Vergleichsrechnung hat sich auf die Wirtschaftsgüter zu beschränken, die in den relevanten Perioden aktivierungspflichtig waren (siehe Stufe 1).

Ändern sich die Kosten dieser Wirtschaftsgüter nach dem Prämienjahr, ist die IZP – im Jahr der Änderung und ohne zeitliche Befristung – entsprechend anzupassen. Diese Korrekturvorschrift bezieht sich ausschließlich auf die Ebene der Stufe 2 und betrifft wiederum nur Wirtschaftsgüter, die aufgrund der Prüfung auf Stufe 1 in den Vergleich mit einzubeziehen waren.

Im konkreten Fall ist ausschließlich strittig, ob die Verminderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die sich seit den Wirtschaftsjahren 1998/99 und 1999/2000 in der Verfügungsmacht der Bw. befanden, Einfluss auf die Höhe der IZP für das Kalenderjahr 2004 hat.

Während das Finanzamt einen solchen Einfluss verneint geht die Bw. davon aus, dass dies doch der Fall ist.

Die strittige Frage ist aufgrund der dargestellten Überlegungen für den Unabhängigen Finanzsenat ohne Zweifel damit zu beantworten, dass die Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern nur dann Berücksichtigung finden kann, wenn die Prüfung der betroffenen Wirtschaftsgüter auf der ersten Stufe ergeben hat, dass sie im

Vergleichszeitraum zu aktivieren waren.

Das deckt sich auch mit dem wirtschaftspolitischen Hintergrund dieser Investitionsförderung, der Ankurbelung der Investitionstätigkeit.

Eine solche Aktivierungspflicht der strittigen Wirtschaftsgüter ist weder aus der Aktenlage noch aus den Behauptungen der Bw. ableitbar und kann damit ausgeschlossen werden. Im Gegenteil bekräftigen beide Parteien des Verfahrens, dass es sich bei den Wirtschaftsgütern um „Investitionen, die im Jahr 1999 bzw. 2000 getätigt wurden,“ handelt. Daraus kann eindeutig geschlossen werden, dass die Verfügungsmacht bereits in den Jahren vor dem Vergleichszeitraum übergegangen ist.

Die geltend gemachte Verminderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten muss deshalb bei der Berechnung des durchschnittlichen Investitionsvolumens des für die IZP 2004 maßgeblichen Vergleichszeitraumes ohne Einfluss bleiben.

Dass Vertreter des BMF dazu telefonisch möglicherweise eine andere Meinung vertreten haben, muss bei der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates mangels rechtlicher Verbindlichkeit ohne Berücksichtigung bleiben.

b) Zeitpunkt der Geltendmachung der IZP 2004 bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Die Bw. bilanziert nach abweichendem Wirtschaftsjahr und machte die IZP 2004 für alle Investitionen, die im Kalenderjahr 2004 getätigt wurden, mittels Formular E 108e geltend. Dies unabhängig davon, ob die Investitionen im Wirtschaftsjahr 2003/2004 oder 2004/2005 erfolgten.

Das EStG 1988 regelt die Geltendmachung der IZP für das Kalenderjahr 2004 wie folgt (§ 108e Abs. 4 EStG 1988):

*Die Prämie kann nur in einer **Beilage** zur Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder **Feststellungserklärung** (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides **nachgereichten** Beilage geltend gemacht werden.*

In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

Zorn legt § 108e Abs. 4 EStG 1988 für abweichende Wirtschaftsjahre so aus, dass der Investitionszuwachs zunächst (vorläufig) aufgrund der Investitionen, die jeweils zwischen 1. Jänner und Ablauf des Wirtschaftsjahres getätigt worden sind, zu berechnen sei. Erst mit Ablauf des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres sei der Investitionszuwachs unter Einbeziehung der Investitionen, die vom Beginn dieses nachfolgenden Wirtschaftsjahres bis zum 31. Dezember gesetzt worden sind, (endgültig) zu berechnen (Zorn, aaO, § 108e Tz 7). Er geht also von einer einheitlichen Abgabe aus, die in zwei Schritten geltend zu machen sein

soll. Dazu zitiert er ein Beispiel des Bundesministeriums für Finanzen (BMF vom 20. Juli 2004 in SWK 2004, S 735):

- Der Investitionszuwachs, der auf die im Kalenderjahr 2004 getätigten Anschaffungen und Herstellungen des Wirtschaftsjahres 2003/2004 (auf den konkreten Fall umgelegt also auf die Investitionen von 1. Jänner 2004 bis 30. September 2004) entfällt, sei mit dem Formular E 108e für 2004 bis zur formellen Rechtskraft des Feststellungsbescheides 2004 geltend zu machen.
- Der Investitionszuwachs, der auf die Anschaffungen und Herstellungen des in das Kalenderjahr 2004 fallenden Teiles des folgenden Wirtschaftsjahres 2004/2005 (auf den konkreten Fall umgelegt also auf die Investitionen von 1. Oktober 2004 bis 31. Dezember 2004) entfällt, führe zu einer „fortgesetzten Geltendmachung“ für das Jahr 2004 und sei spätestens im Rahmen des Feststellungsverfahrens 2005 geltend zu machen.

In diesem Beispiel wird also grundsätzlich davon ausgegangen, dass die IZP in zwei Schritten erfolgen kann. Die „fortgesetzte“ Geltendmachung der auf die Investitionen für den zweiten Teil des Kalenderjahres 2004 entfallenden IZP soll danach spätestens im Rahmen des Feststellungsverfahrens 2005 erfolgen können.

Anders beurteilt das BMF dies allerdings in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) – Stand 02.01.2006. Darin wird unter Rz 8228 (Pkt. 3.1) die Auffassung vertreten, dass der gesamte Zuwachs des Jahres 2004 mit der Beilage 2004 geltend zu machen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der zuletzt zitierten Richtlinienmeinung an. Bei der IZP handelt es sich um eine einheitliche und untrennbare Abgabe, für deren Bemessung die Investitionen des Kalenderjahr 2004 (Prämienjahr) mit denen des Vergleichszeitraumes verglichen werden. Das betreffende Jahr ist somit das Kalenderjahr 2004.

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung für 2004 spricht über die Verhältnisse des Kalenderjahres 2004 ab. Da dieser Bescheid auf der Feststellungserklärung für das Jahr 2004 basiert, handelt es sich bei dieser Erklärung um die Feststellungserklärung des betreffenden Jahres.

Dass dabei nur der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2003/2004 Berücksichtigung findet, ist ausschließlich durch die Sondervorschrift des § 2 Abs. 5 EStG 1988 bedingt, die normiert, dass der Gewinn von abweichenden Wirtschaftsjahren bei der Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Diese Sondervorschrift hat für die IZP keine Wirkung.

Daraus und aus der Tatsache, dass aus einem Feststellungsbescheid nicht hervorgeht, ob das Ergebnis im Rahmen eines abweichenden Wirtschaftsjahres ermittelt wurde sondern nur, wie hoch die Einkünfte eines bestimmten Kalenderjahres sind, folgt nach Ansicht des

Unabhängigen Finanzsenates, dass die IZP 2004 auch im Falle von abweichenden Wirtschaftsjahren für alle Investitionen des Kalenderjahres 2004 in einer einzigen Beilage zur Feststellungserklärung 2004 geltend zu machen ist. Da dies im konkreten Fall auch so erfolgt ist, gilt diese Voraussetzung als erfüllt.

Die Geltendmachung der IZP 2004 in einer Beilage zur Feststellungserklärung 2005 nach Eintritt der Rechtskraft des Feststellungsbescheides 2004 wäre als verspätet zu beurteilen.

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist den Ausführungen der Abgabenbehörde 1. Instanz Recht zu geben, was die Abweisung der Berufung als unbegründet zur Folge haben muss.

Salzburg, am 27. September 2006