

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma WM&M, vertreten durch Fritzwallner-Gandler Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgesellschaftmbH, 5741 Neukirchen am Großvenediger 344, vom 22. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Dr. Hubertus Zobler, vom 17. November 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Nachschau stellte das Finanzamt fest, dass die Berufungswerberin (Bw.) in den Kalenderjahren 2002 und 2003 eine elektronisch gesteuerte Rundholzverarbeitungsanlage im Betrieb hergestellt habe. In den Herstellungskosten für 2002 seien € 21.693,33 Asphaltierungsarbeiten enthalten, die für sich aktivierungspflichtig seien und zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie berechtigten. Die Herstellungskosten der Rundholzverarbeitungsanlage selbst würden für das Jahr 2002 € 478.690,15 betragen. Hinzu kämen noch Herstellungskosten in Höhe von € 147.710,-- im Jahr 2003. Die gesamte Anlage bilde eine Einheit und sei im Betrieb aus verschiedenen Einzelteilen zusammengesetzt worden. Gewisse Bauteile seien gebraucht erworben worden und zwar handle es sich um eine Rechnung der Fa. HGmbH über netto € 181.682,09 (nach Skonto und Nachlass € 177.027,08) und eine Rechnung vom 3. Juli 2002 des HM, über netto € 33.500,--. Insgesamt seien daher für die Herstellung der Rundholzverarbeitungsanlage rund ein Drittel an gebrauchten Teilen

verwendet worden. Eine Investitionszuwachsprämie stehe nur für ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu. Hergestellte Wirtschaftsgüter seien ungebraucht, wenn dafür mindestens 75% des Wertes des Wirtschaftsgutes ungebrauchte Teile verwendet würden. Da diese Voraussetzung im vorliegenden Fall nicht gegeben sei, könne für die Herstellung der Rundholzverarbeitungsanlage eine Investitionszuwachsprämie nicht zuerkannt werden.

Dementsprechend erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002, mit dem es die auf diese Anlage entfallende Prämie in Höhe von € 47.869,52 zur Nachzahlung vorschrieb.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. Berufung. Die Vorschreibung sei zu Unrecht erfolgt und der Bescheid aufzuheben. Die Anwendung der 75%-Klausel sei gesetzlich nicht verankert und daher rechtswidrig. Bei der gegenständlichen Anlage handle es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut, welches nach den Ideen des Kunden hergestellt und somit auf der ganzen Welt einzigartig sei. Diese elektronische Anlage fräse die vom Rundholz wegstehenden Wurzelteile weg und schneide dann mit zwei großen Sägeblättern entsprechend des vorgegebenen Maßes die Stammenden ab und befördere schließlich das so zum Schnitt fertig gestellte Rundholz zum Schneiden weiter. Die Anlage erfasse sämtliche Daten des jeweils bearbeiteten Rundholzes in der bereit stehenden EDV-Anlage. Diese Daten bildeten die Grundlage für die Rechnungserstellung. Bei Inbetriebnahme im Jahr 2002 sei die Anlage als solche ungebraucht gewesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die 75%-Regel sei ständige (schon zum Investitionsfreibetrag geübte) Verwaltungspraxis und werde auch in der Lehre akzeptiert. Sie sei auch nachvollziehbar, weil ab Unterschreiten dieser Grenze bereits eine relevante wertmindernde Benutzung einzelner Bestandteile eingetreten sei, sodass nicht mehr von einem neuen (ungebrauchten) Wirtschaftsgut gesprochen werden könne.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend zum Berufungsvorbringen ausgeführt, dass Herstellen das Hervorbringen eines bisher noch nicht existenten und somit eines neuen Wirtschaftsgutes bedeute. Wesentlich sei das Entstehen eines Gegenstandes anderer Verkehrsgängigkeit. Die gegenständliche Anlage sei aus neuen und alten Teilen zusammengebaut worden. Diverse Maschinen seien zu einer Anlage zusammengefügt worden, die in ihrer Gesamtheit einen Produktionsablauf vom Schälen, Schneiden, Zerkleinern von Abfällen, Befördern und die entsprechende EDV-Erfassung von Rundholz zum Gegenstand habe. Es seien Maschinen enthalten, die bei Benutzern in kleinerem Umfange auch separat verwendbar wären. Zur Erreichung des vom Bw. beabsichtigten Endproduktes sei der Zusammenbau aller Maschinen erforderlich gewesen

und bilde für diesen Zweck eine Einheit. Die erstmalige Nutzung der Anlage sei vom Bw. erfolgt, die Anlage also ungebraucht. Folgte man der 75%-Regel, dann würden angeschaffte und hergestellte Wirtschaftsgüter nicht gleichgestellt. Angeschaffte Wirtschaftsgütern seien ungebraucht, wenn diese zum Zeitpunkt des Erwerbes fabriksneu seien. Ein fabriksneues Wirtschaftsgut müsse demnach nicht unbedingt aus neuen Teilen bestehen sondern könne auch aus alten gebrauchten Teilen zusammengebaut sein. In diesem Falle könnten sogar 100% gebrauchte Teile verwendet worden sein und würde das Wirtschaftsgut dennoch als ungebraucht gelten. Man könne sich hier einen Fleckerlteppich denken, der fabriksmäßig aus alten Textilien angefertigt worden sei und als fabriksneu verkauft werde. Ein Computer, der aus gebrauchten und neuen Teilen zusammen gebaut und vom Hersteller verkauft werde, werde vom Käufer angeschafft und sei somit ungebraucht, gleichgültig wie hoch der Anteil der gebrauchten Teile sei. Beim gleichen Hersteller, der diesen Computer ebenfalls aus gebrauchten Teilen unter Nichteinhaltung der 75%-Grenze zusammen baue und in der Folge selbst verwende, wäre dieses Wirtschaftsgut als gebraucht anzusehen. Das Finanzamt wende offenbar die RZ 8217 der Einkommensteuerrichtlinien an. Dies sei aber problematisch, weil das Ungebrauchtsein bei der Herstellung dort so definiert werde, dass weitaus überwiegend ungebrauchte Teile verwendet werden müssten und dies erst in Klammer gesetzt mit 75% des Wertes des Wirtschaftsgutes präzisiert werde. Weitaus überwiegend könne aber auch 60% oder 80% sein. Genauso unbestimmt sei der Begriff "Wert des Wirtschaftsgutes". Da die Herstellungskosten nicht als "Wert" heranziehen seien, könne es sich nur um folgende Wertbegriffe handeln: Ertragswert, Gemeiner Wert oder Teilwert. Ertragswert und gemeiner Wert kämen (im vorliegenden Fall) nicht in Frage, bliebe also nur der Teilwert. Der Teilwert der gebrauchten Teile der Anlage betrage aber nur 40% des Kaufpreises. Denn die gebraucht angeschafften Maschinenteile seien von den Verkäufern bereits in den Jahren 1988 bis 1993 bzw. sogar 1980 erworben worden und hätten daher im Zeitpunkt des Kaufes durch den Bw. nur mehr Schrottwert gehabt. Der Bw. habe die Teile zwar besichtigt aber beim Einbau feststellen müssen, dass der verlangte Preis nicht dem tatsächlichen Wert entsprochen habe. Dazu wurde ein Anlagenverzeichnis der Firma HM übermittelt. Von der Fa. HGmbH liege ein Anlagenverzeichnis nicht mehr vor, doch seien nach Ansicht der Buchhalterin die angeschafften Wirtschaftsgüter 15 bis 20 Jahre alt. Unter Berücksichtigung eines (Teil)Wertes der gebrauchten Bestandteile in Höhe von € 84.211,-- und der ungebrauchten Teile von € 415.873,-- ergebe sich ein Anteil ungebrauchter Teile von 85%. Es werde daher beantragt, nur für die ungebrauchten Teile und in eventu für den gesamten auf 2002 entfallenden Betrag von € 478.690,-- eine Investitionszuwachsprämie zuzuerkennen. Mit der durchgeföhrten Investition sei dem § 108 e EStG 1988 voll Rechnung getragen, weil der Sinn dieser

Förderung die Schaffung von Arbeit und die Ankurbelung der Wirtschaft gewesen und dies durch die gegenständliche Investition auch geschehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung 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.

Zufolge Abs. 2 leg.cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter **ungebrauchte** körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kalenderjahre 2002 und 2003 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 enden. Dabei gilt Folgendes: 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. (Z 1) 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. (Z 2)

Unbestritten ist, dass die gegenständliche aus verschiedenen Teilen bestehende Rundholzverarbeitungsanlage eine Einheit darstellt. Damit liegt auch nur ein einheitliches Wirtschaftsgut vor, weshalb das vordergründig gestellte Begehren, (nur) die ungebrauchten Teile der Anlage in die Berechnung der Investitionszuwachsprämie einzubeziehen, ins Leere geht. Dem Gesetz kann nicht entnommen werden, dass schon für Teile eines Wirtschaftsgutes eine Investitionszuwachsprämie zustehen kann. Die Anschaffung der ungebrauchten Teile zur Herstellung des Wirtschaftsgutes Rundholzverarbeitungsanlage ist ebenfalls nicht investitionszuwachsprämifähig, weil es sich in diesem Stadium um einen Materialeinkauf und somit um die Anschaffung von Umlaufvermögen handelt.

Unbestritten ist weiters, dass die Herstellungskosten der gebrauchten Teile der Anlage rund ein Drittel der gesamten Herstellungskosten der Anlage betragen. In Streit steht jedoch, ob diese Anlage damit als insgesamt gebraucht oder ungebraucht anzusehen ist.

Die Vorgangsweise, bei hergestellten Wirtschaftsgütern das Ungebrauchtsein davon abhängig zu machen, ob die ungebrauchten Komponenten weitaus überwiegen und dieses weitaus Überwiegen mit dem Erreichen einer 75%-Grenze anzunehmen, erscheint insgesamt unbedenklich. Ein im eigenen Betrieb hergestelltes Wirtschaftsgut, das – ins Extrem gedacht – zur Gänze aus gebrauchten Komponenten besteht, kann nach der Verkehrsauffassung wohl nicht als ungebraucht gelten, selbst wenn mit der Herstellung ein Wirtschaftsgut "anderer Verkehrsgängigkeit" geschaffen würde. Für dieses Wirtschaftsgut würde auch sicher ein anderer Preis erzielt werden als für das gleiche aber nur aus ungebrauchten Teilen bestehende Gut. Es ist daher eine Frage der Höhe des Anteiles gebrauchter Komponenten, um ein selbst hergestelltes Wirtschaftsgut insgesamt zu einem gebrauchten oder ungebrauchten zu machen. Da erscheint es nun durchaus sachgerecht, die Höhe des Anteiles ungebrauchter Komponenten mit mindestens 75% festzulegen, um noch von einem ungebrauchten Wirtschaftsgut sprechen zu können.

Der Einkommensteuergesetzgeber selbst hat bereits einmal den Begriff "ungebraucht" erläutert und zwar in den gesetzlichen Erläuterungen zum § 10a EStG 1988, BGBl. Nr. 1996/201. Mit dieser Regelung ("Befristete Sonderregelung für den Investitionsfreibetrag") wurde festgelegt, dass sich der Investitionsfreibetrag für ungebrauchte Wirtschaftsgüter unter bestimmten Voraussetzungen erhöht. Zweck der Regelung war eine Belebung der Konjunktur. Zum Begriff "ungebraucht" wurde dabei in den gesetzlichen Erläuterungen auf die zur früheren Investitionsprämie entwickelte Verwaltungspraxis verwiesen (72/ XX GP). Diese Verwaltungspraxis sah bereits damals vor, dass angeschaffte Wirtschaftsgüter als ungebraucht anzusehen sind, wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbes fabriksneu sind. Hergestellte Wirtschaftsgüter gelten als ungebraucht, wenn dafür weitaus überwiegend (mindestens 75% des Wertes des Wirtschaftsgutes) ungebrauchte Teile verwendet werden (siehe AÖF 1984/198). Es ist nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber dem Begriff "ungebraucht" im § 108e EStG 1988 eine andere Bedeutung beimessen wollte als im § 10a EStG 1988.

Wenn die Bw. behauptet, dass durch die 75%-Regel bei Herstellungsvorgängen eine Ungleichbehandlung zwischen Anschaffungen und Herstellungen bei der Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie eintrete, dann ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass Anschaffungen und Herstellungen unterschiedliche wirtschaftliche Vorgänge sind und es daher bei der Beurteilung der Frage, ob ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut vorliegt, auch zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen kann. Jedenfalls erscheint es – wie oben ausgeführt –

gerechtfertigt, bei Herstellungen nach dem Ausmaß der ungebrauchten Komponenten zu urteilen. Wann angeschaffte Wirtschaftsgütern als ungebraucht gelten, kann im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben.

Da der § 108e EStG insgesamt auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abstellt, ist es nur konsequent, wenn bei der Gewichtung der gebrauchten und ungebrauchten Teile der Anlage ebenfalls auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und nicht auf den Teilwert abgestellt wird. Eine Teilwertabschreibung ließe auch das Ausmaß der Investitionszuwachsprämie unberührt. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten stellen als Bewertungsmaßstäbe des § 6 EStG 1988 ebenfalls einen "Wert" dar, auch wenn der Begriff "Wert" im Wort nicht vorkommt. Darüberhinaus erscheint das Vorbringen der Bw., der Teilwert der gebrauchten Komponenten mache nur rund 40% der Anschaffungskosten aus, als dem Grunde und der Höhe nach unbewiesene Schutzbehauptung, zumal sich in der Bilanz auch keine entsprechende Teilwertabschreibung ausmachen lässt. Es ist nicht glaubhaft, dass die Bw. trotz – wie sie selbst einräumt - Besichtigung der gebrauchten Teile einen derart überhöhten Preis gezahlt hätte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 8. Februar 2006