



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Transportunternehmen, Adr1, vertreten durch STB, vom 10. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 7. März 2007 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 20.08.1979 gegründete Gesellschaft ist als Bw. (im Folgenden kurz Bw.) im Firmenbuch eingetragen. Gegenstand des Unternehmens bildet u.a. die Beförderung von Gütern mit Lastkraftwagen.

Laut Beilage zur Körperschaftsteuererklärung zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das 2004 beantragte die Bw. eine Investitionszuwachsprämie im Ausmaß von € 95.138,70.

Im Zuge einer Außenprüfung wurde u.a. nachfolgende Feststellung getroffen:

Tz. 6 Investitionszuwachsprämie

Im Dezember 2004 wurden von der Bw. 10 Sattelzugmaschinen mit Satelliten Empfängergeräten angeschafft.

Die Anmeldung der Fahrzeuge erfolgte im Frühjahr 2005. Die Kennzeichen der Fahrzeuge wurden im Herbst 2005 hinterlegt. Die Fahrzeuge wurden ab Herbst 2005 an die RS vermietet, die die Fahrzeuge an die X. weiter vermietete. Im April 2006 wurden die Fahrzeuge an die KG veräußert.

Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden.

Die für die Anschaffung der oben angeführten Fahrzeuge geltend gemachte Investitionsprämie in Höhe von € 95.138,70 steht nicht zu, da die Anschaffungskosten der Fahrzeuge nicht mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt worden sind.

Am **07. 03. 2007** erließ das Finanzamt einen dieser Feststellung folgenden Bescheid.

Die Bw. **erhob am 10.04.2007** fristgerecht **Berufung** und begründete auszugsweise:

Dem Antrag auf Gewährung der Investitionszuwachsprämie für 2004 sei eine gesetzeskonforme Anwendung im Hinblick auf die damals dazu ergangenen Kommentare und Richtlinien zu § 108 e EStG zugrunde gelegen.

Das in TZ 6 zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes treffe im vorliegenden Fall nicht zu, da kein Mißbrauch gegeben sei.

Zum Sichttag 31.12.2004 wäre noch nicht in Erwägung gezogen worden, die ST LKW Flotte nach B zu verlegen. Auch die Vermietung nach Tschechien wäre aus einer wirtschaftlichen Notlage heraus erfolgt. Diese wirtschaftliche Notlage für österreichische Frächter habe sich im Jahr 2005 so zugespielt, dass man mit Verlusten und anschließenden Insolvenzen hätte rechnen müssen, falls nicht ein Ausweg aus dieser Situation gefunden worden wäre. Unter diesen Aspekten wäre die Vermietung bzw. der Verkauf der LKWs erfolgt.

Die Investitionszuwachsprämie sei vom klar definierten Anlagevermögen berechnet worden.

Die Fahrzeuge im Anlagevermögen zu behalten, sei erklärte Absicht beim Kauf gewesen.

Eine Behaltesdauer könne nicht das Kriterium für die Zuerkennung sein, welches den Wirtschaftsgütern eine andere Zuordnung auferlege, sofern das Gesetz dies nicht ausdrücklich vorschreibe. Bei der Anschaffung wären damit alle notwendigen Voraussetzungen erfüllt worden. Allein die wirtschaftliche Lage habe den Auslandsgebrauch notwendig gemacht, wobei eine Vermietung grundsätzlich nicht schade.

Mit **Schriftsatz vom 07.08.2007 ergänzte** die Bw. :

... Zur Begründung, dass die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verkauft wurden ist zuerst zu bemerken, dass § 108e EStG keine Behaltesfrist normiert. Die Investitionszuwachsprämie sollte die Mehrung der Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit zu fördern und zwar mit dem Ziel aus konjunkturellen Gründen die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln. Inwieweit dieser Zweck der Regelung erhellen soll, dass die Wirtschaftsgüter über einen

längerem Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen, wäre erst noch näher durch die Finanzverwaltung bzw. durch das behauptende Gericht zu erläutern. Dass sich das Erfordernis der längeren Zugehörigkeit zum Betrieb aus dem Umstand ergeben soll, dass nur solche Wirtschaftsgüter prämienbegünstigt sind, deren Aufwendungen im Wege der Absetzung für Abnutzung abzuschreiben trifft u.E. auch nicht zu, da das Erfordernis der Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA nur bedeutet, dass im Falle einer Pauschalierung, bei der die AfA "abpauschliert" ist (also in einem Reingewinnsatz oder einem Ausgabenpauschale untergeht, wie insbesondere bei der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung un der gesetzlichen Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988), keine Zuwachsprämie zusteht (vgl. Quantschnigg, ÖstZ 2003/239). Weiters wäre eine Behaltefrist (außer in missbräuchlichen Fällen iS § 22 BAO) nicht sachgerecht, da bei der Ermittlung des Investitionszuwachses bei den Anschaffungskosten des Referenzzeitraumes auch nicht darauf abgestellt wird, dass die Wirtschaftsgüter im Referenzzeitraum länger im Anlagevermögen des investierenden Unternehmens verbleiben. Für die Ermittlung des Investitionszuwachses war nicht einmal erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter des Referenzzeitraumes im Begünstigungszeitraum noch vorhanden waren. Der Investitionszuwachs ermittelt sich im Kreis gesetzlich spezielle umschriebener Wirtschaftsgüter und zwar der Anschaffung oder Herstellung derartiger Wirtschaftsgüter. Dieser Kreis an Wirtschaftsgütern ist sowohl für den Referenzzeitraum als auch für den Begünstigungszeitraum maßgeblich. "Bei der Zuwachsermittlung werden also "Äpfel des Referenzzeitraumes mit Äpfeln des Begünstigungszeitraumes" verglichen. (vgl. Quantschnigg, ÖstZ 2003/239). Würde man bei den Wirtschaftsgütern des Begünstigungszeitraumes aber eine Behaltefrist von 50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verlangen, dürfte aber Wirtschaftsgüter, bei denen eine solche Behaltefrist nicht erfüllt ist im Referenzzeitraum nicht ausscheiden, würde man in diesem Fall wohl eher "Äpfel mit Birnen vergleichen". . .

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Voranzustellen ist, dass das zu GZ 2009/15/0139 beim VwGH anhängige Verfahren, auf welchem der Aussetzungsbescheid gemäß § 281 iVm § 282 BAO vom 15.12.2010 beruhte, beendet ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26.04.2012 den mit Amtsbeschwerde bekämpften Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/0183-I/09 vom 03.06.2009 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Das hier anhängige Verfahren war daher fortzusetzen.

A) Folgender Sachverhalt wird zugrunde gelegt:

Mit "Mobilienkaufverträgen", unterfertigt von der Bw. am 20.12.2004, erwarb die Bw zehn LKW Scania (Vertragsnummern 2781 bis 2790, siehe AB der AP) um jeweils € 90.000,00 netto.

Laut Anlageverzeichnissen bzw. Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2004 bis 2006 wurde für diese im Jahr 2004 – mangels Inbetriebnahme zutreffenderweise – keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht:

	zum 31.12.04	zum 31.12.05	zum 31.12.2006
<i>LKW Zugänge</i>	<i>900.000,00</i>		
640 Fuhrpark	900.432,28	675.000,06	0,06
planmäßige AFA	2004	2005	2006
LKWs	0,00	225.000,00	112.500,00

Die kraftfahrzeurechtliche Anmeldung der Fahrzeuge erfolgte im Frühjahr **2005**. Die Kennzeichen wurden im Herbst 2005 hinterlegt und die Fahrzeuge ab Herbst 2005 an die RS vermietet, die die Fahrzeuge an die ST Ltd. weiter vermietete.

Im **April 2006** wurden die Fahrzeuge an die KG veräußert.

B) Rechtliche Würdigung:

1.) Zum verfahrensrechtlichen Aspekt:

Zum in der Berufungs*ergänzung* vom 06.08.2007 gestellten Antrag, dass der gesamte Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheiden möge ist auszuführen:

§ 282 Abs. BAO legt fest, dass die Entscheidung über Berufungen durch den gesamten Berufungssenat zu erfolgen hat, wenn dies in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird.

§ 284 Abs. 1 BAO normiert:

Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1.) wenn dies in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird, oder
2.) wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält.

Mit den Worten "*in der*" vor dem Wort "*Berufung*" bzw. "*im Vorlageantrag*" oder "*in der Beitrittserklärung*" hat der Gesetzgeber in § 284 Abs. 1 Z 1 BAO idF AbgRmRefG zum Ausdruck gebracht, dass der Antrag auf mündliche Verhandlung im selben Schriftsatz gestellt werden muss, der die Berufung, den Vorlageantrag oder die Beitrittserklärung enthält, um rechtswirksam zu sein.

Entsprechend der Judikatur des VwGH begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, 24.3.2004, 98/14/0179, 11.5.2005, 2001/13/0039).

Die Antragstellung auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der am 06.08.2007 nachgereichten Berufungsergänzung erfolgte daher verspätet (vgl. VwGH 23.04.2001, 96/14/0091,), sodass den Anträgen auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht entsprochen werden konnte.

2.) Zum inhaltlichen Aspekt:

§ 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigten 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.

Die genannte gesetzliche Bestimmung enthält explizit keine Behaltefrist, sondern spricht als Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie davon, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Bereits im Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, betreffend einen Fall, in dem angeschaffte LKWs im zweiten und den darauf folgenden Jahren des fünfjährigen Abschreibungszeitraumes einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wurden, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommentar, § 108e, Tz 3, Seite 4 "Behaltefrist") dargelegt, dass Wirtschaftsgüter, für welche

eine Investitionszuwachsprämie begeht wird, über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssten, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein könne.

Nunmehr hat der VwGH im **Erkenntnis vom 28.02.2012, 2009/15/0082**, diese Ausführungen dahingehend präzisiert, als er in diesem ausführt:

"Maßgebend für die AfA ist die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer, das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen kann und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 7 Tz 38). § 108e Abs. 1 EStG 1988 normiert als Voraussetzung für die IZP, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden."

*Ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung von **50% der Anschaffungskosten** kann dabei auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf die "Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" in § 108e Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 **als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraums gewertet werden** (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG § 108e Tz 3).*

*War die planmäßige Nutzungsdauer bei allen betroffenen Wirtschaftsgütern auf Absetzung von etwa 50% der Anschaffungskosten gerichtet gewesen, kann in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse ein in Einzelfällen eingetretenes **geringfügiges Unterschreiten dieses Wertes als unschädlich angesehen** werden."*

Diesen Ausführungen zufolge ist der Verbleib der Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen über einen längeren Zeitraum hinweg streitentscheidend.

Wie nun unter Punkt A dargestellt, erfolgte streitgegenständlich die Inbetriebnahme (kraftfahrrechtliche Anmeldung als Anspruchsvoraussetzung für die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG) der LKWs samt Aufleger im Frühjahr 2005. Im Herbst desselben Jahres wurden die Kennzeichen hinterlegt und die LKWs weitervermietet.

Durch den Verkauf der Zugmaschinen im April 2006 schieden diese ohne Zweifel aus dem Betriebsvermögen der Bw. aus, sodass in Summe eine Absetzung für Abnutzung für eineinhalb Jahre (Afa 2005 und Halbjahres-Afa 2006) vorgenommen wurde. Dies entspricht einer Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 37,5% der Anschaffungskosten.

Bei Vorliegen dieses Sachverhaltes ist unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Höchstgerichtes, wonach eine Absetzung für Abnutzung im Ausmaß von rund 50% der

Anschaffungskosten als Indiz für die Bejahung des sohin erforderlichen längeren Zeitraums des Verbleibs im Betriebsvermögen gewertet werden kann, festzustellen, dass streitgegenständlich die Wirtschaftsgüter keineswegs im genannten erforderlichem Ausmaß dem Betrieb dienten.

Selbst angesichts der vom Untenehmer angesetzten betrieblichen Nutzungsdauer von **nur vier** Jahren kann der Zeitraum der betrieblichen Nutzung von eineinhalb Jahren bei einer Absetzung für Abnutzung im Ausmaß von 37,5% der Anschaffungskosten nicht als geringfügiges Unterschreiten dieses Wertes (von 50%) und damit als unschädlich für das Vorliegen eines längeren Zeitraumes angesehen werden.

Zu dem Umstand, dass sich die wirtschaftliche Situation von Frächterunternehmen kontinuierlich verschlechtert habe, ist auszuführen, dass davon ausgegangen werden kann, dass ein Unternehmer üblicherweise *spätesten* im Zeitpunkt der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes entsprechend seiner wirtschaftlichen Belastungsfähigkeit den Finanzierungsmodus geplant und gesichert hat. Im Hinblick auf die ins Treffen geführte wirtschaftliche Gegebenheit lässt sich die Frage, warum in einer derartigen Situation 10 (!) neue Sattelzugmaschinen angeschafft und andererseits drei gebrauchte (unter dem erzielbaren Preis) an die tschechische Fa. sC verkauft wurden, nur unter dem Blickwinkel der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie erklären.

Denn der sich im Frätergewerbe abzeichnenden wirtschaftlichen Entwicklung war seitens der Unternehmernehmensführung bereits durch Verlagerung von Tätigkeitsbereichen nach Tschechien Rechnung getragen worden.

In einer allgemein sich verschlechternden wirtschaftlichen Lage, die alle vergleichbaren (= Fräter-) Unternehmen trifft, kann auch keine wirtschaftliche Unwägbarkeit oder der Eintritt eines mit höherer Gewalt vergleichbaren Ereignisses gesehen werden, welche eine Zuerkennung der Investitionszuwachsprämie trotz Ausscheidens des Wirtschaftsgutes nach 1,5 Jahren aus dem Betriebsvermögen rechtfertigen würden.

Im Gesamten gesehen konnte der Berufung auf Basis dieser Ausführungen kein Erfolg beschieden sein.

Klagenfurt, am 30. Mai 2012