



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0239-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr._Bw., vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 16. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 28. November 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Prämie sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Dem Abgabenkonto der berufungswerbenden Gesellschaft (kurz: Bw.) wurde vorerst antragsgemäß für das Jahr 2003 Investitionszuwachsprämie (kurz: IZP) in Höhe von € 244.622,- gutgeschrieben, und zwar für Investitionszuwächse ihrer Organtochter X_GmbH.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass ein Teil der im Jahr 2003 angeschafften Wirtschaftsgüter in den Jahren 2004 – 2006 wieder aus dem Anlagevermögen ausgeschieden ist. Der Prüfer versagte diesen Wirtschaftsgütern die IZP mit der Begründung, dass die Wirtschaftsgüter nicht zumindest mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer dem Betriebsvermögen angehört haben. Das Finanzamt erließ daher einen Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2003, in

dem die Prämie mit € 198.097,58 festgesetzt wurde, sodass sich eine Rückforderung von € 46.524,42 ergab.

Gegen diesen Bescheid wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung erhoben und darin Folgendes ausgeführt:

Mit der IZP werde der Investitionszuwachs eines Jahres als solcher, nicht jedoch einzelner Wirtschaftsgüter begünstigt. § 108e EStG normiere als Voraussetzung, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der AfA abgesetzt werden. Eine Behaltefrist finde sich im Gesetz nicht und werde auch von der überwiegenden Literaturmeinung verneint. Auch in den EB zum Gesetzesentwurf fänden sich keine Hinweise auf eine Absicht des Gesetzgebers, der Bestimmung den Sinn einer Behaltesdauer zu unterstellen. Gegen eine Behaltesdauer spreche zudem die Tatsache, dass die Prämie nicht auf einzelne Wirtschaftsgüter auf- bzw. zugeteilt werde, sondern nur den Zuwachs der Gesamtinvestition des betreffenden Jahres gegenüber dem Durchschnitt des Referenzzeitraumes betreffe. Dieser könne daher nicht einzelnen konkreten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden.

§ 108e EStG könne daher nur so interpretiert werden, dass es sich um abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handeln müsse, wobei die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen habe. Anlagevermögen seien Gegenstände, die dazu bestimmt sind dem Betrieb dauernd zu dienen. Die vom Gesetz verlangte dauernde Bestimmung für den Geschäftsbetrieb enthalte kein absolutes zeitliches Element, sondern solle die Funktion als Gebrauchsgut zum Ausdruck bringen. Die nachträgliche Aufnahme einer Behaltefrist als Voraussetzung für die Geltendmachung der IZP sei nicht zulässig.

Neben diesen materiellen Einwendungen werde der Bescheid auch aus verfahrensrechtlichen Gründen angefochten. Der Prüfungsauftrag für die gegenständliche Außenprüfung umfasse die Körperschaftsteuer 2004 – 2006. Die IZP sei vom Prüfungsauftrag nicht erfasst gewesen, eine Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf 2003 sei nicht vorgenommen worden. Die Körperschaftsteuer für 2003 sei bereits Gegenstand einer im Jahr 2005 durchgeföhrten Außenprüfung gewesen. Somit hätte ein neuerlicher Prüfungsauftrag für 2003 gar nicht erteilt werden können. Ein Wiederaufnahmegrund liege nicht vor, da es sich nicht um neu hervorgekommene Tatsachen handle.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvereinscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Dieser setzte die Entscheidung über die Berufung gemäß [§ 281 BAO](#) bis zur Beendigung eines beim Verwaltungsgerichtshof schwebenden Verfahrens aus. Nach Beendigung dieses Verfahrens wurde der nunmehrige

steuerlichen Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 1. Oktober 2012 die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Behaltesdauer und die daraus resultierenden Auswirkungen auf den vorliegenden Fall zur Stellungnahme übermittelt. Im Antwortschreiben vom 5. Dezember 2012 wurden keine Einwendungen oder Entgegnungen betreffend die IZP für 2003 vorgebracht. Das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Oktober 2012 sowie das Antwortschreiben der Bw. wurden am 13. Dezember 2012 auch dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Dieses verzichtete auf eine Replik.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der aus seinem eigenen sowie dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und dem Parteienvorbringen hervorgeht und unstrittig ist:

Der Bw. als Organträger wurde für das Jahr 2003 IZP in der beantragten Höhe von € 244.622,- gutgeschrieben, und zwar für Investitionen ihrer Organgesellschaft X_GmbH für eine Vielzahl an Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände ihrer Filialen. Ein Teil dieser im Jahr 2003 angeschafften Wirtschaftsgüter wurde bereits in den Jahren 2004 bis 2006 wieder veräußert. Dies wurde vom Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung bei der Bw. über die Körperschaftsteuer der Jahre 2004 – 2006 festgestellt. Über die Körperschaftsteuer der Jahre 2001 bis 2003 war zuvor bereits eine Außenprüfung durchgeführt worden, die IZP war aber nicht Gegenstand dieser Prüfung.

Der Prüfer nahm hinsichtlich aller ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter Ermittlungen über ihre Gesamtnutzungsdauer und über die Dauer ihrer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen der X_GmbH, berechnet in Monaten, vor. Alle Wirtschaftsgüter, die vor Überschreiten der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, berechnet in Monaten, aus dem Betriebsvermögen der X_GmbH ausgeschieden waren, wurden als nicht prämienbegünstigte Investitionen beurteilt. Der Prüfer berechnete die IZP dementsprechend neu, und das Finanzamt erließ gemäß [§ 201 BAO](#) einen Bescheid über die Festsetzung der IZP für 2003.

Der Prüfer fasste die vorzeitig ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter in jeweils einer Liste für jedes Veräußerungsjahr zusammen. Aus den Listen sind für jedes Wirtschaftsgut das Zugangs- und das Abgangsdatum ersichtlich, die Anschaffungskosten und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Bei den bereits 2004 wieder ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern wurde in keinem Fall eine Abschreibung von (auch nur annähernd) 50% der Anschaffungskosten erreicht. Vielmehr wurden diese Gegenstände, die alle zumindest eine

vierjährige, überwiegend aber fünfjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer haben, mit höchstens 3 Halbjahres-AfA-Beträgen abgeschrieben. Die im Jahr 2005 ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter wurden demgegenüber alle mit mindestens 50% ihrer Anschaffungskosten abgeschrieben. Bei den im Jahr 2006 ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern handelt es sich mit einer Ausnahme um langlebige Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren. Diese wurden in der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle mit 3 ½ Ganzjahres-AfA-Beträgen abgeschrieben und in zwei Fällen mit 3 Ganzjahres-AfA-Beträgen.

Die Art und Anzahl der als nicht prämienbegünstigt beurteilten Wirtschaftsgüter, ihre Zuordnung zum Anlagevermögen, ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sowie die Dauer ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen sind unstrittig. Strittig ist ausschließlich, wie lange Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen als Anlagevermögen angehören müssen, um die Prämienbegünstigung zu erhalten.

2. Rechtliche Würdigung:

2.a Materiell-Rechtliches:

Gemäß § 108e EStG, der sinngemäß auch für Körperschaften gilt (siehe § 24 Abs 6 KStG), kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine IZP von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden. Bei der Geltendmachung der IZP sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte IZP darzustellen. 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 Einkommensteuerrichtlinien 2000 legten in Rz 8217a mit Verweis auf VwGH 20.4.2006, [2005/15/0156](#) fest, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssen. Sie müssen entweder mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier volle Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören. Die Finanzverwaltung nahm daher zur Beurteilung der Prämienbegünstigung eine monatsweise Berechnung vor und gewährte die Prämie nur dann, wenn Wirtschaftsgüter zumindest ein Monat länger als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer dem Betriebsvermögen angehörten.

In seinem Erkenntnis vom VwGH 28.2.2012, [2009/15/0082](#) vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP vermitteln können, wenn sie über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, weil nur in einem solchen Fall von Absetzung „im Wege der Absetzung für Abnutzung“ die Rede sein kann. Er bestätigte damit eine sogenannte „Behaltefrist“, erteilte aber der monatsweisen

Berechnung der betrieblichen Behaltesdauer, wie sie vom Finanzamt regelmäßig vorgenommen wurde, eine Absage mit dem Hinweis, dass die Bestimmung des § 108e Abs 1 EStG keine Anhaltspunkte für eine derartige Berechnung bietet. Vielmehr kann ein Ausmaß der **Absetzung für Abnutzung von 50% der Anschaffungskosten** als Indiz für die Bejahung eines solchen längeren Zeitraumes gewertet werden (ebenso VwGH 24.5.2012, [2010/15/0194](#)). Mit Erkenntnis vom VwGH 26.4.2012, [2009/15/0139](#) bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsansicht, ergänzte sie jedoch um die Anmerkung, dass bei Wirtschaftsgütern mit langer Nutzungsdauer anderes gelten mag und verwies dazu auf Schwaiger, SWK 2012, S 609 ff. In diesem Artikel führt der Autor aus, dass die Anwendung der 50%-Regel bei langlebigen Wirtschaftsgütern schon aus Verjährungs- und Praktikabilitätsgründen scheitere und sich daher der Prüfungsschwerpunkt auf die objektivierbare Absicht der Nutzung als Anlagevermögen verschiebe.

Der Unabhängige Finanzsenat vertrat in seiner Entscheidung vom UFS 30.5.2012, RV/0199-S/11 die Auffassung, dass eine dem regelmäßigen betrieblichen Geschehen entsprechende planmäßige Nutzung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu 2 ½ Ganzjahres-AfA-Beträgen führt, jedenfalls dem Erfordernis der Nutzung über einen „längeren Zeitraum“ entspricht.

Auf den vorliegenden Fall bezogen führt die zitierte Judikatur zu folgendem Ergebnis:

Wie unter Pkt 1. Sachverhalt dargestellt wurde bei den bereits 2004 wieder ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern in keinem Fall eine Abschreibung von (auch nur annähernd) 50% der Anschaffungskosten erreicht. Vielmehr wurden diese Gegenstände, die alle zumindest eine vierjährige, überwiegend aber fünfjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer haben, mit höchstens 3 Halbjahres-AfA-Beträgen abgeschrieben. Damit kann aber das Erfordernis der Nutzung über einen längeren Zeitraum nicht als erfüllt betrachtet werden. Für die 2004 ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter steht demnach eine IZP nicht zu.

Die im Jahr 2005 ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter wurden demgegenüber alle mit mindestens 50% ihrer Anschaffungskosten abgeschrieben. Im Lichte der zitierten Judikatur ist damit das Indiz für die Bejahung der Nutzung über einen längeren Zeitraum erfüllt, sodass für diese Wirtschaftsgüter die IZP zu gewähren ist.

Bei den im Jahr 2006 ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern handelt es sich mit einer Ausnahme (Werbeschilder Nutzungsdauer 5 Jahre) um langlebige Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren. Diese wurden in der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle mit 3 ½ Ganzjahres-AfA-Beträgen abgeschrieben und in zwei Fällen mit 3 Ganzjahres-AfA-Beträgen. Entsprechend der Ansicht, die der UFS in seiner

Entscheidung vom UFS 30.5.2012, RV/0199-S/11 vertritt, wird auch im gegenständlichen Fall die Auffassung vertreten, dass bei langlebigen Wirtschaftsgütern eine Abschreibung der Anschaffungskosten über 3 bzw. 3,5 Jahre ausreicht, um das Erfordernis der Nutzung über einen längeren Zeitraum zu erfüllen. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht offenkundig in diesen Fällen nicht davon aus, dass eine Abschreibung von 50% der Anschaffungskosten erreicht werden müsste, sondern führt aus, dass bei langlebigen Wirtschaftsgütern „anderes gelten mag.“ Im Falle der Werbeschilder, die mit 3 Ganzjahres-AfA-Beträgen abgeschrieben wurden, wird ohnehin eine Abschreibung von mehr als 50% der Anschaffungskosten erreicht. Der Unabhängige Finanzsenat ist aber darüber hinaus der Ansicht, dass auch alle anderen im Jahr 2006 ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter prämienbegünstigt sind.

Somit ist die IZP neu zu berechnen und der angefochtene Bescheid abzuändern.

2.b Verfahrensrechtliches:

Bei Selbstbemessungsabgaben, zu denen auch die IZP zählt, ergeht ein Bescheid der Abgabenbehörde nur in bestimmten, in [§ 201 BAO](#) geregelten Fällen. So kann bzw. muss eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe dann erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Festsetzung kann nach [§ 201 Abs 2 BAO](#) u.a. dann erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden (Z 5 leg.cit.).

Im vorliegenden Fall war die Körperschaftsteuer 2003 bereits Gegenstand einer Außenprüfung, ohne dass dabei aber die IZP mitgeprüft wurde. Erst bei der Außenprüfung über die Jahre 2004 – 2006 stellte das Finanzamt fest, dass in diesen Jahren Veräußerungen von Wirtschaftsgütern vorgenommen wurden, für die im Jahr 2003 die IZP beantragt und gewährt wurde. Diese Außenprüfung umfasste nun auch die IZP des Jahres 2004, der Prüfer war somit gehalten, auch die Investitionen des Vergleichszeitraumes (in diesem Fall nur 2003) zu untersuchen. Richtig ist, dass die Veräußerungen in den Jahren 2004 – 2006 keine neuen Tatsachen und somit keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. Eine Wiederaufnahme wurde vom Finanzamt aber auch nicht verfügt. Da sich jedoch die von der Bw. bekanntgegebene Selbstberechnung für 2003 als nicht richtig erwiesen hat, weil (jedenfalls) hinsichtlich der 2004 veräußerten Wirtschaftsgüter eine Prämienbegünstigung nicht zusteht, durfte das Finanzamt mit einer Festsetzung nach [§ 201 Abs 2 Z 5 BAO](#) vorgehen und einen Abgabenbescheid erlassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Februar 2013