



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HTGesmbH, GM2, vertreten durch Scholz & Partner Steuerberatungs-Gesellschaft m.b.H., 3292 Gaming, Im Markt 37, vom 30. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 21. Mai 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2004 vom 21. Mai 2008 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die HTGesmbH (in der Folge Bw.) beehrte mit beim Finanzamt am 23. März 2005 eingelangter „Beilage zur Einkommensteuer-/Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung für 2004 zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e“ eine Investitionszuwachsprämie (in der Folge IZP) in der Höhe von € 88.192,13. Die Investitionszuwachsprämie wurde der Bw. im beantragten Ausmaß gewährt.

Bei einer im Jahr 2008 durchgeführten Außenprüfung nach § 150 BAO stellte der Prüfer u.a. fest, dass zwei Sattelzugmaschinen der Marke Scania mit Anschaffungskosten von je € 90.067,20, angemeldet jeweils am 24. August 2004, jeweils am 14. September 2006 veräußert wurden und somit die für die Inanspruchnahme der daraus gewährten Investitionszuwachsprämie erforderliche Behaltefrist nicht erfüllt wurde.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 21. Mai 2008 wurde die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 mit € 70.178,90 festgesetzt, die bereits gebuchte Investitionszuwachsprämie von € 88.192,13 dem gegenüber gestellt und der Betrag von € 18.013,44 zur Nachzahlung vorgeschrieben.

Mit Eingabe vom 28. Mai 2008, beim Finanzamt eingelangt am 30. Mai 2008, erhob die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertreterin Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin führte die Bw. zunächst aus, dass am 24. August 2008 zwei Sattelzugmaschinen mit Kosten von je € 90.067,20 angeschafft und in die Berechnung des Investitionszuwachses aufgenommen wurden. Am 14. September 2006 wurden diese Sattelzugmaschinen wegen hoher Reparaturanfälligkeit verkauft. Als Sukkus der von ihr in diesem Schriftsatz vorgenommenen rechtlichen Erörterung gab die Bw. an, dass die Feststellung, dass die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, für die eine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht wird, zumindest im Ausmaß von mehr als der Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer im Wege der Afa abgesetzt werden müssen. Weder nach den gesetzlichen Bestimmungen noch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gedeckt sind. Die Bw. ist seit jeher mit dem Lastfuhrwerksverkehr beschäftigt. Die von ihr am 24. August 2004 angeschafften Sattelzugmaschinen wurden im Rahmen des Unternehmensgegenstandes durch das Unternehmen zur Erzielung von Einkünften genutzt. Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter war auf Grund der tatsächlichen Nutzung als auch des Geschäftszweiges des Unternehmens eindeutig zum Anlagevermögen vorzunehmen, weshalb die Sattelzugmaschinen im Anlagevermögen aktiviert wurden. Nachdem sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter durch den Steuerpflichtigen erfahrungsgemäß auf mehr als ein Jahr erstreckt, waren die Aufwendungen aus der Anschaffung im Wege der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 abzusetzen, womit alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämien nach den gesetzlichen Bestimmungen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gegeben waren. Der gegenständliche Bescheid ist auch mit verfahrensrechtlichen Mängeln behaftet, weil die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes, das dem Anlagevermögen zuzurechnen ist, kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt und die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie nach § 201 Abs. 2 Z 5 BAO durch die Abgabenbehörde ausgeschlossen ist.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 19. Juni 2008 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In sachverhältnismäßiger Hinsicht steht Folgendes fest:

Die Bw. erwarb am 24. August 2004 zwei Sattelzugmaschinen der Marke Scania um jeweils € 90.067,20 und beantragte dafür u.a. die IZP gemäß § 108e EStG. Das Finanzamt buchte für 2004 die Investitionszuwachsprämie von € 88.192,13. Am 14. September 2006 schieden die Sattelzugmaschinen aus dem Betriebsvermögen der Bw. aus. Mit Bescheid vom 21. Mai 2008 setzte das Finanzamt die IZP mit € 70.178,90 fest und schrieb dem Bw. € 18.013,44 vor, da die Sattelzugmaschinen in der ersten Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wieder verkauft wurden.

Laut Anlagenverzeichnis wurden für die zwei Sattelzugmaschinen im Jahr 2004 je eine Abschreibung von € 9.006,72 (Halbjahresafa) und je eine Abschreibung von € 18.013,44 (Ganzjahresafa) in den Jahren 2005 und 2006 vorgenommen (Abschreibung laut Anlagenverzeichnis 20%, Abschreibungsdauer 5 Jahre).

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Strittig ist, ob die in Rede stehenden Sattelzugmaschinen für Zwecke der rechtmäßigen Inanspruchnahme der IZP hinreichend lange dem Betrieb der Bw. gedient haben.

§ 108e EStG 1988 lautet auszugsweise:

- (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.

Eine explizit ausformulierte Behaltefrist ist dem angeführten Gesetzestext nicht zu entnehmen.

Auch 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 1277 d.B. (XXI. GP) bzw. Ausschussbericht vom 18. September 2002 ,1285 d.B. (XXI. GP)].

Die Investitionszuwachsprämie war als Anreiz für Investitionen gedacht (siehe Ausschussbericht 1285 d.B. XXI. GP).

Er sollte die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit fördern. Ziel dieser Förderung war es, die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft in den Jahren 2002 bis 2004 aus konjunkturellen Gründen anzukurbeln (Quantschnigg, ÖStZ 2003/239).

Bereits im Erkenntnis vom 20. April 2006, 2005/15/0156, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass prämiengünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen müssen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein könne. Es entspreche grundsätzlich dem Zweck der Bestimmung, nicht bloß auf den Augenblick der Anschaffung bzw. Herstellung, sondern auf einen mehrjährigen Zeitraum abzustellen.

Zorn geht davon aus, dass zumindest ein Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten über die AfA nach §§ 7 und 8 EStG 1988 abgeschrieben wird, wenn dann auch ein weiterer Teil wegen eines späteren Verkaufes im Wege des "Ausscheidens des Buchwertes verkaufter Anlagen" ausscheiden darf. Aus dem Zweck der Bestimmung ergibt sich seiner Ansicht nach, dass die Prämie aber auch dann zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (z.B. Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer³, § 108e Rz 3).

In mehreren Entscheidungen vertrat der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht, dass der Gesetzestext eine Behalterfrist nicht normiere. Diesem sei auch nicht explizit zu entnehmen, dass sich die IZP-verhangenen Wirtschaftsgüter zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer oder volle vier Jahre im Betriebsvermögen befinden müssten (vgl. u.a. RV/0588-S/08).

Im Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0082, blieb der VwGH bei seiner Forderung nach einem "längeren Zeitraum" des Verbleibs der Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen und führte unter Anderem aus:

"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). Für eine monatsweise Berechnung der betrieblichen Behalterdauer, wie sie das Finanzamt in der Beilage seines Abgabenbescheides vorgenommen hat, finden sich dagegen in der Bestimmung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 keine Anhaltspunkte.....

Im gegenständlichen Fall steht in sachverhaltsmäßiger Hinsicht fest, dass es der im Betrieb der mitbeteiligten Partei geübten Praxis entsprach, die LKW-Zugmaschinen regelmäßig ungefähr mit Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszutauschen, wobei diese Praxis auch einen betrieblich begründeten üblichen (Re-) Investitionszyklus widerspiegelt. Bei dieser Sachlage, also der Anwendung bzw. Beibehaltung einer aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteten regelmäßigen Erneuerung des Fuhrparks mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von sechs Jahren, kann ein Austauschintervall von ca. drei Jahren vor dem Hintergrund des Zwecks der Regelung des § 108e EStG 1988 als längerer Zeitraum der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen angesehen werden.

Wenn die belangte Behörde im Beschwerdefall davon ausgegangen ist, dass die planmäßige Nutzungsdauer bei allen betroffenen Wirtschaftsgütern auf Absetzung von etwa 50% der Anschaffungskosten gerichtet gewesen ist, und in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse ein in Einzelfällen eingetretenes geringfügiges Unterschreiten dieses Wertes als unschädlich angesehen hat, so kann darin keine Rechtswidrigkeit in der Anwendung des § 108e EStG 1988 erkannt werden..."

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Der Verweis auf die §§ 7 und 8 EStG 1988 führt jedenfalls dazu, dass ein allfälliger Vergleich zwischen der Gesamtnutzungsdauer und der Abschreibung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung jedenfalls unter Berücksichtigung des Halb- und Ganzjahresabschreibungssystems des § 7 Abs. 2 EStG 1988 erfolgen muss.

Der VwGH erachtet in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 2012 ein Ausmaß der Absetzung für Abnutzung in Höhe von 50% der Anschaffungskosten für die Annahme eines längeren Zeitraumes als ausreichend.

Im Berufungsfall diene das zu beurteilende Wirtschaftsgut ohne Zweifel dem Betrieb als abnutzbares Anlagevermögen. Die Anschaffung erfolgte am 24. August 2004 und die Veräußerung am 14. September 2006. Unter Berücksichtigung der Möglichkeit, eine halbe und zwei volle Abschreibung(en) für Abnutzung in Anspruch zu nehmen (§ 7 Abs. 2 EStG 1988, Halbjahressprünge), kommt es beim Planungszeitraum von 5 Jahren zu einer Afa-Quote (= Verhältnis Gesamt-Afa zu den Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten) von 50 %. Der Berufung war somit Folge zu geben.

Ein Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie stellt eine Festsetzung nach § 201 BAO dar und hat nur zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweicht. Im Streitfall hat daher eine ersatzlose Behebung des erstinstanzlichen Bescheides zu ergehen, da die zustehende Investitionszuwachsprämie nicht von der eingereichten Beilage (E 108e) abweicht (vgl. VwGH vom 21. September 2006, 2006/15/0236).

Der angefochtene Bescheid war gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. November 2012