



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.P, vertreten durch StB-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) ist Zahnarzt. Im Jahr 2002 eröffnete er in A. erstmals eine zahnärztliche Ordination, wobei er jedoch über keine Kassenverträge verfügte (Privatordination).

Im Lauf des Jahres 2005 (Kaufvertrag vom 27.6.2005) erwarb der Bw im rund 50 km (Pkw-Fahrzeit rund 35 Minuten) entfernten B. eine bereits bestehende Zahnarztordination, welche im Unterschied zu seiner bisherigen Privatordination in A. über entsprechende Kassenverträge verfügte. Diese Kassenverträge konnte er übernehmen. Aus diesem Grund gab er seine in A. gelegene bisherige Privatordination wieder auf.

Mit der am 11.6.2003 beim Finanzamt eingelangten Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 (Formular E 108e) machte er eine Investitionszuwachsprämie von 16.034,41 € geltend. Betroffen waren unter anderem die nachfolgend angeführten Wirtschaftsgüter, welche jeweils eine Nutzungsdauer von zehn Jahren hatten:

Wirtschaftsgut_1.	30.4.2002	111.975,37 €
Schrankräume	8.5.2002	2.601,52 €
Schrankräume	8.5.2002	4.612,94 €
Schrankräume	8.5.2002	1.335,82 €
Wirtschaftsgut_5	13.5.2002	2.779,00 €
Ord.-Einrichtung 1	24.5.2002	4.267,34 €
Ord.-Einrichtung 2	24.5.2002	4.539,55 €
Wirtschaftsgut_8	24.5.2002	2.082,00 €
Summe		134.193,54 €

Im September 2005 verkaufte der Bw die angeführten Wirtschaftsgüter.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte der Prüfer in diesem Zusammenhang im Wesentlichen fest, die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssten zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein (Hinweis VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssten daher entweder mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören. Davon sei nur dann abzusehen, wenn das Wirtschaftsgut zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen sei, jedoch auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheide (zB Schaden auf Grund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb).

Da sich die angeführten Wirtschaftsgüter nicht zu mehr als der Hälfte ihrer Nutzungsdauer bzw zumindest vier volle Jahre im Betriebsvermögen befunden hätten, sei im Jahr 2002 die Investitionszuwachsprämie für die veräußerten Gegenstände nachträglich zu verwehren. Von den relevanten Anschaffungskosten von 160.344,09 € im Jahr 2002 entfielen 134.193,54 € auf die veräußerten Wirtschaftsgüter. Daraus ergebe sich, dass anstelle der bisherigen Investitionszuwachsprämie von 16.034,41 € bloß eine Investitionszuwachsprämie von 2.615,06 € zu Recht zustehe. Im Umfang von 13.419,35 € werde die Investitionszuwachsprämie nicht anerkannt.

Mit Datum vom 27.6.2008 erließ das Finanzamt eine Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002, in welchem es diese mit 2.615,06 € festsetzte; dadurch ergab sich eine Nachzahlung von 13.419,35 €. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die sich daraus ergebenden Gesamtauswirkungen. Weiters führte es aus, bei der Interessenabwägung iSd § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Beibehaltung der bisherigen Selbstberechnung) einzuräumen gewesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw vertreten durch eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Berufung. In dieser Berufung wird ausgeführt, der Bw habe im Jahr 2002 die Investitionszuwachsprämie iHv 16.034,41 € für Wirtschaftsgüter geltend gemacht, die die er im Rahmen seiner Ordination in A. angeschafft habe. Im Jahr 2005 habe er eine Arztpraxis in B. (übernommene Wirtschaftsgüter iHv rund 130.000 €) gekauft. Er habe dadurch die Möglichkeit erhalten, den Kassenvertrag seiner Vorgängerin zu übernehmen, außerdem erweise sich die Lage der Ordination in der Nähe seines Wohnortes als Vorteil. Zugleich sei die Ordination in A. geschlossen und deren Einrichtungsgegenstände zum größten Teil verkauft worden. Eben für diese Wirtschaftsgüter (Anschaffungskosten iHv 134.193,54 €) werde die Investitionszuwachsprämie nicht anerkannt, da laut Bescheid prämiengünstige Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten. § 108e EStG kenne jedoch keine Behalte- oder Nachversteuerungsregelung. Der Gesetzgeber habe derartiges offensichtlich bewusst unterlassen, den bisherigen Bestimmungen des EStG lägen immer explizit geregelte Behaltefristen zugrunde. Die Formulierung des Gesetzestextes könne nur dahingehend interpretiert werden, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zugeordnet werden müssten. Die ursprüngliche Absicht zur langfristigen Nutzung, die im Streitfall eindeutig gegeben sei, sei entscheidend. Die prämiengünstigen Wirtschaftsgüter seien von 2002 bis 2005 im Anlagevermögen des Bw gehalten worden und könnten nicht dem Umlaufvermögen zugeordnet werden. Weiters habe der Bw zum Zeitpunkt des Erwerbes der Praxis in A. und der Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie im Jahr 2002 nicht vorhersehen können, dass sich in Zukunft die Möglichkeit des Kaufes einer Ordination in der Nähe des Wohnortes inklusive Kassenvertrag ergeben werde. Eine missbräuchliche Absicht sei somit ausgeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Für den Investitionszuwachs bei prämiengünstigen Wirtschaftsgütern kann (konnte) 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 EStG) abgesetzt werden* (§ 108 Abs 1 EStG, eingefügt durch das HWG 2002, BGBl I 155/2002).

2.) Eine Behaltefrist, wie sie zB der Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) vorgesehen hatte, kannte und kennt § 108e EStG nicht (Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen, 3037/AB XXII. GP zu Punkt 5. der Anfrage 3077/J XXII. GP; *Herzog*, RdW 2002, 682 [683]). Der Ansicht, dass eine – im Gesetz nicht enthaltene und vom Gesetzgeber in Kenntnis vergleichbarer Regelungen ganz offenkundig bewusst nicht normierte –

Behaltefrist dessen ungeachtet der Anordnung entnommen werden könne, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten „im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden“, kann nicht näher getreten werden (glA *Thunshirn/Untiedt*, SWK 2004, S 69; *Hödl*, SWK 2008 S 80; siehe auch *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140; aA dagegen *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e Tz. 3). Es genügt (von Missbrauchsfällen abgesehen), wenn das Wirtschaftsgut dem abnutzbaren Anlagevermögen eines Betriebes – objektiv nachvollziehbar – zugeführt wird, als ein solches Wirtschaftsgut in Nutzung genommen wird und der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach einer Gewinnermittlungsart ermittelt, die dem Wertverzehr nach Maßgabe der Regelungen der §§ 7 und 8 EStG Rechnung trägt (vgl. *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 239). Ein weiter reichender Regelungsgehalt kann der Bestimmung nicht entnommen werden.

3.) Die Investitionszuwachsprämie war als Anreiz für Investitionszuwächse gedacht. Die Investitionstätigkeit sollte aus konjunkturellen Gründen „angekurbelt“ werden. Dem entsprechend bleibt die Prämie erhalten, wenn das Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zugeführt wurde, nach der Zuführung aber Unwägbarkeiten (zB Schadensfälle) eingetreten sind, die zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen geführt haben. Unschädlich ist des Weiteren eine Veräußerung des Gesamtbetriebs nach Ablauf des Jahrs der Geltendmachung der Prämie (*Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e Tz. 4). Es wäre unverständlich, wenn sich für die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens andere Rechtsfolgen ergeben sollten als für die Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs in einem Zug (Betriebsveräußerung; § 24 EStG).

4.) Muss es aber – nach dem Wortlaut wie auch nach dem Zweck des Gesetzes – als ausreichend angesehen werden, dass das (prämienbegünstigte) Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen des Betriebs des Steuerpflichtigen zugeführt wird und tatsächlich in Betrieb genommen wird (dies bildet eine Anspruchsvoraussetzung für die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG), erweist sich die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Rechtsansicht als mit dem Gesetz – und nur dieses stellt für den Unabhängigen Finanzsenat im gegebenen Zusammenhang eine zu beachtende Rechtsquelle dar – nicht vereinbar. Es fehlt jeglicher Anhaltspunkt dafür, bei Wirtschaftsgütern mit langer Nutzungsdauer in gleicher Weise auf die Hälfte der Nutzungsdauer abzustellen wie bei Wirtschaftsgütern mit geringer Nutzungsdauer (EStR 2000 Rz 8217a, *gültig ab 1.2.2007* bis 15.6.2008) bzw bei solchen Wirtschaftsgütern eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen von *vollen vier* Wirtschaftsjahren zu fordern (EStR 2000 Rz 8217a, *gültig ab 16.6.2008*).

5.) Dass sich die Investitionszuwachsprämie im Laufe der Zeit als für den Haushalt des Bundes wesentlich belastender herausgestellt hat, als dies vorerst angenommen wurde (Parlamentarische Anfragebeantwortung, 3037/AB XXII. GP, eingelangt am 27.7.2005), stellt keinen

hinreichenden Grund dafür dar, die im Gesetz enthaltenen Anspruchsvoraussetzungen verschärfend auszulegen. Die Normierung einer Behaltefrist wurde für entbehrlich gehalten. Dies bedeutet aber, dass der Gesetzgeber nicht der Annahme war, dass es der Zweck der Investitionszuwachsprämie (Ankurbelung der Investitionstätigkeit) erfordern sollte, dass die Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum von *zumindest* der Hälfte der Nutzungsdauer bzw von *vollen vier* Wirtschaftsjahren dem Anlagevermögen des investierenden Steuerpflichtigen zugehören sollten. Wäre er von dieser Voraussetzung ausgegangen, hätte er sie – neben zahlreichen anderen (hier nicht weiter bedeutsamen) Voraussetzungen – in das Gesetz aufgenommen.

6.) Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zwar – nach der Entscheidung des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156 – zum „längerfristigen Einsatz im Betrieb *bestimmt* sein“. Dies zwingt jedoch (noch) keineswegs zu der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden (Richtlinien-)Ansicht. Die in der zitierten Entscheidung referierte Voraussetzung trifft auf jegliches *Anlagevermögen* zu: Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen setzt voraus, dass ein Wirtschaftsgut dazu *bestimmt* ist, dem Betrieb dauernd zu dienen. Anlagegüter dienen der fortgesetzten betrieblichen Nutzung, wobei sich der Nutzungszeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251; zum Umlaufvermögen gehören dagegen jene Wirtschaftsgüter, „deren betrieblicher Zweck nicht im *längerfristigen* Gebrauch“, sondern im Verbrauch besteht, wobei Verbrauch insbesondere vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Veräußerung bestimmt sind). Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen eines Betriebs kommt es entscheidend darauf an, ob das Wirtschaftsgut dazu *bestimmt* ist, dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dauernd zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0022). Keine andere Auslegung erfordert der Wortlaut des § 108e Abs 1 EStG.

7.) Die bereits zitierte Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen weist in *dieselbe* Richtung. Zur Begründung dafür, weshalb im Gesetzestext keine Behaltefrist vorgesehen wurde, wurde darin ausgeführt: „Allerdings kann die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie immer nur einmal für ein und dasselbe Wirtschaftsgut erfolgen. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Weiterveräußerung kurz nach der Anschaffung erworben werden, stellen kein Anlagevermögen sondern Umlaufvermögen dar. Die Anschaffung eines solchen Wirtschaftsgutes ist daher von der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen“.

8.) Das Gesetz enthält keine Regelung des Inhalts, dass die Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraums über eine bestimmte Zeit dem Betrieb des Steuerpflichtigen gedient haben. Es

kommt ausschließlich darauf an, dass es sich um ungebrauchte (neue), körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens handelt (arg „*diese* Wirtschaftsgüter“). Sind an die im Vergleichszeitraum angeschafften Wirtschaftsgüter aber *dieselben* Voraussetzungen anzulegen wie an die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter, wäre auch bei diesen Wirtschaftsgütern (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) zu fordern, dass sie zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer im Betrieb verwendet werden (eine Konsequenz, die – soweit ersichtlich ist – nirgendwo gezogen wird). An die Qualifikation der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter höhere Anforderungen zu stellen als an jene des Vergleichszeitraums, erschiene widersprüchlich und nicht sachgerecht (vgl. *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140, Pkt 2 zur Besonderheit der Zuwachsprämie gegenüber den bisherigen Konzepten).

9.) Nicht zu überzeugen vermag die Ansicht, wonach es beim Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) einer Behaltefrist *bedurfte*, weil über die Geltendmachung des Freibetrags stets abschließend im Bescheid über die Veranlagung bzw Gewinnfeststellung des Jahres der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts abgesprochen wurde, während eine zu Unrecht geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO festzusetzen ist (§ 108e Abs 5 EStG). Auch die seinerzeitige Investitionsprämie hatte eine Behaltefrist (§ 8 IPrG), wenngleich diese Prämie im Bedarfsfall ebenfalls nach § 201 BAO festzusetzen war (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1972, § 10 Tz 20).

10.) Der Regelung des § 108e Abs 1 EStG kann daher (entgegen *Zorn*, SWK 2007, S 22) die Bedeutung einer Behaltefrist nicht „beigelegt“ werden. Auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats vom 25.2.2009, RV/0588-S/08, sowie vom 3.6.2009, RV/0183-I/09, in welchen im Wesentlichen dieselbe Rechtsauffassung vertreten wurde, sei ergänzend verwiesen (<https://findok.bmf.gv.at/findok/>). Dass gegen erstgenannte Entscheidung Amtsbeschwerde zur ZI 2009/15/0082 erhoben wurde, steht der vorliegenden Entscheidung nicht entgegen.

11.) Der Bw hat für die Wirtschaftsgüter Absetzung für Abnutzung für mehrere Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen.

12.) 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 21.9.2006, 2006/15/0236).

Der Berufung war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 19. Juni 2009