



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 9. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 10. Dezember 2007 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2004 nach der am 9. März 2010 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 beantragte der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, eine Investitionszuwachsprämie im Betrag von 13.961,63 €. Das Finanzamt schrieb die Prämie antragsgemäß gut.

Mit Bescheid vom 10.12.2007 setzte das Finanzamt die Prämie mit Null fest. Zur Begründung verwies es auf Feststellungen, die im Rahmen einer Außenprüfung getroffen worden sind. Der im Bescheid angesprochene Prüfungsbericht enthält in diesem Zusammenhang sinngemäß folgende Ausführungen: Die Anschaffungs- und Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter müssten zumindest mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden. Sei dies nicht der Fall, stehe das vorzeitige Ausscheiden einer Prämienentwertung entgegen. Eine andere Beurteilung sei nur zulässig, wenn das Wirtschaftsgut, das zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen sei,

auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Diese Grundsätze seien auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe zu beachten. Eine Unwägbarkeit bei einer Betriebsaufgabe läge aber nur vor, wenn im Zeitpunkt der Anschaffung eine Betriebsaufgabe noch nicht absehbar gewesen sei. Dies sei gegenständlich nicht der Fall. Die nahe Betriebsaufgabe habe im Zeitpunkt der Anschaffung der Wirtschaftsgüter zumindest als Option bereits bestanden. Dafür sprächen das Alter des Bw, die lange Versicherungsdauer und sein Pensionsantritt zum 1.7.2004.

Der Bw wandte sich gegen den Standpunkt des Finanzamtes mit Berufung. In ihr führte er sinngemäß unter Vorlage entsprechender Beweise aus: Nach dem Gesetzeswortlaut seien solche Wirtschaftsgüter prämiengünstigt, die dem Betrieb im Wege der Absetzung für Abnutzung zur Verfügung stünden. Unstrittig sei, dass diese Voraussetzung im Investitionszeitpunkt vorgelegen sei. Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung sei aber im Investitionszeitpunkt eine nahe Betriebsaufgabe nicht absehbar gewesen. Richtig sei zwar, dass er am 1.7.2004 in die vorzeitige Alterspension wegen langer Versicherungsdauer getreten sei. Damals habe er aber den Betrieb nur ruhend gemeldet und an seinen Sohn verpachtet. Er habe damals nicht gewusst, ob sein Sohn imstande sei, den Betrieb in der von ihm gewünschten Form weiterzuführen. Er habe sich deshalb die Möglichkeit offen gehalten, den Betrieb gegebenenfalls selbst wieder weiter zu führen. Erst die erfolgreiche Betriebsführung durch den Sohn **und** die Gestaltungsmöglichkeiten durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 hätten ihn dazu bewogen, den Gewerbebetrieb im Jahr 2005 aufzugeben und gleichzeitig auf Dauer an den Sohn zu verpachten, ohne dabei die stillen Reserven des Gebäudes versteuern zu müssen. Bei seiner Pensionierung habe es diese Möglichkeit noch nicht gegeben. Die prämiengünstigten Wirtschaftsgüter seien im Sinne der EStR (Rz 8217a) auf Grund von nachträglichen Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Dies sei nach Rechtsmeinung des BMF nicht prämienschädlich.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS direkt vor.

In der am 9. März 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien des Berufungsverfahrens im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Der Vertreter des Bw verwies auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 8217a) und die Entscheidung des VwGH vom 20.4.2006, 2005/15/0156. Und er betonte nochmals, dass im Investitionszeitpunkt die Voraussetzungen für die Prämienbegünstigung vorgelegen und erst nachträgliche Unwägbarkeiten zum Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus seinem Betrieb geführt hätten. Als nachträgliche Unwägbarkeiten führte er die zufriedenstellende Betriebsführung durch den Sohn, das Abgabenänderungsgesetz 2004 und seine gesundheitlichen Zustand an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs 1 EStG 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.

§ 108e Abs 1 EStG normiert als Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie, dass die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter im Wege der AfA abgesetzt werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis, dass prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Betrieb als Anlagevermögen dienen, zumal nur in einem solchen Fall von Absetzung "im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8)" die Rede sein kann (vgl Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3; VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156).

Die Investitionszuwachsprämie fördert die Mehrung von Investitionen im Verhältnis zur Vergangenheit. Ziel dieser Förderung ist es, aus konjunkturellen Gründen in bestimmten Jahren die Investitionstätigkeit der österreichischen Wirtschaft anzukurbeln (vgl Quantschnigg, ÖStZ 2003/239). Auch dieser Zweck der Regelung erhellt, dass die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen.

Dieser Auslegung steht nicht der Umstand entgegen, dass § 108e EStG, anders als § 10 leg cit, keine Nachversteuerungsbestimmung enthält, bedurfte es doch hinsichtlich des Investitionsfreibetrages deshalb einer solchen Regelung, weil über die Geltendmachung des Freibetrages stets abschließend im Bescheid über die Veranlagung (bzw Gewinnfeststellung) des Jahres der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes abgesprochen wird, während zu Unrecht geltend gemachte Investitionszuwachsprämien in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO festzusetzen sind (§ 108e Abs 5 EStG).

Lehre (Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3, Seite 4 "Behaltefrist"), höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156), Fachliteratur (UFSjournal 2009, 165) und Verwaltungspraxis (EStR Rz 8217a) stimmen mit der Rechtsprechung des UFS (UFS 8.3.2007, RV/0144-F/06, und 13.3.2007, RV/0108-F/05) grundsätzlich darin überein, dass es zwar keine exakt bemessene Behaltefrist als Begünstigungsvoraussetzung gibt, dass aber das Wirtschaftsgut doch langfristig dem Unternehmen gewidmet sein muss. Im besonderen wird der Bw darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem vom Vertreter des Bw überreichten Erkenntnis (VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156) zunächst ausgesprochen hat, dass es dem Zweck der Regelung

entspricht, dass die Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem **Anlagevermögen des investierenden Unternehmens** angehören müssen. In weiterer Folge hat es das Höchstgericht dann völlig offen gelassen, ob die maßgeblichen Verhältnisse während des gesamten Zeitraumes der Abschreibung unverändert sein müssen bzw welche Ausscheidungsgründe allenfalls nicht begünstigungsschädlich sind. In der Berufungsentscheidung vom 12.1.2009, RV/0410-K/07, ist der UFS zur nachvollziehbaren, von Zorn (Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3, Seite 4 "Behaltefrist") ausdrücklich nicht verworfenen Rechtsmeinung gelangt, die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten müssten zumindest überwiegend tatsächlich in Form der AfA abgesetzt werden. Nach den bereits zitierten Einkommensteuerrichtlinien müssen die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter entweder mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer oder vier volle Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören.

Ist dies nicht der Fall, fehlt es an den Voraussetzungen für die Prämienbegünstigung. Aus dem Normzweck ergibt sich allerdings, dass die Prämie auch zusteht, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (zB Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben. Insoweit stimmen Lehre (Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Tz 3, Seite 4 "Behaltefrist") und Verwaltungspraxis (EStR Rz 8217a) überein. Die Parteien des Berufungsverfahrens und der Referent sind daher der übereinstimmenden Rechtsauffassung, dass die maßgebliche Begünstigungsbestimmung im oben dargelegten Sinn auszulegen ist. Strittig ist allein, ob eine von Lehre und Verwaltungspraxis angeführte Ausnahme (Unwägbarkeit) gegeben ist. Die Berufungsbehörde verneint dies aus folgenden Gründen:

Unter Unwägbarkeiten sind gewöhnlich nicht vorhersehbare Risiken, unberechenbare bzw wertmäßig nicht oder nur schlecht quantifizierbare Einflussfaktoren zu verstehen. Als Unwägbarkeiten gelten nach Überzeugung des Referenten, angelehnt an eine liebhaberechtliche Sichtweise, Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Unwägbarkeiten sind demzufolge in der Regel vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände (Doralt/Renner, EStG8, § 2 (LVO) Tz 365 und 367). Auch die von Zorn a.o.a.O. und den Richtlinien angeführten Beispiele von unschädlichen Unwägbarkeiten (Schaden aufgrund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) weisen klar in eine Richtung, wo der Verbleib eines Wirtschaftsgutes im Betrieb aus Gründen, die nicht der Steuerpflichtige zu verantworten hat, tatsächlich unmöglich oder wirtschaftlich unsinnig wäre.

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn ein Betrieb als solcher zu bestehen aufhört, weil alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit entweder an verschiedene Erwerber übertragen oder in das Privatvermögen übernommen werden. Der Auffassung, eine Betriebsaufgabe stelle eine Unwägbarkeit dar, steht in aller Regel deren Planung, Berechnung und willentliche Herbeiführung entgegen. Ein Betriebsaufgabe unterscheidet sich von einem Schaden aufgrund höherer Gewalt bzw von einer unvorhergesehenen Unbrauchbarkeit eines Wirtschaftsgutes im Betrieb im gegebenen Zusammenhang vor allem durch deren Plan- und Berechenbarkeit. Dementsprechend führt Zorn a.o.a.O. wörtlich aus: "Der Fall der Betriebsausgabe nach Tätigen der Investition ist zu beurteilen wie die Entnahme von Wirtschaftsgütern."

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass externe Faktoren, wie die Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen, gesundheitliche Probleme und positive Erfahrungen mit dem Sohn als Pächter Einfluss auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gehabt haben mögen. In der Änderung von gesetzlichen Rahmenbedingungen vermag der Referent jedenfalls keine Unwägbarkeit zu erblicken, da es jeden Unternehmer völlig frei gestellt ist und war, wie er darauf reagierte. Die Schaffung bzw Weiterentwicklung einer speziellen Immobilienbegünstigung für den Fall der Betriebsaufgabe kann jedenfalls nicht als Unwägbarkeit dafür beurteilt werden, dass ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Weiters misst der Referent den erstmalig in der mündlichen Berufungsverhandlung geltend gemachten gesundheitlichen Problemen keine entscheidende Bedeutung für die Betriebsaufgabe in dem dem Streitjahr folgenden Jahr bei. Der Bw hatte – wie vom Vertreter der Amtspartei unwidersprochen vorgebracht worden ist – bereits im Streitjahr gesundheitliche Probleme (Herzmuskelinsuffizienz), die im Jahr 2006 zu einem Herzinfarkt führten. Wären die gesundheitlichen Probleme nämlich tatsächlich hauptentscheidend für die Betriebsaufgabe im Jahr 2005 gewesen, dann hätte der Bw diesen Grund auch schon viel eher vorgetragen. Andererseits zeigt gerade die Verpachtung im Streitjahr, dass es neben der späteren Betriebsaufgabe mehrere gesundheitsschonende Optionen für den Bw gab, für die er sich frei entscheiden konnte. Schließlich vermag der Referent auch in der im Jahr 2005 gereiften Erkenntnis, dass sein Sohn fähig ist, den Betrieb in Sinne des Vaters zu führen, keine Unwägbarkeit im hier maßgeblichen Sinn zu erblicken. Die Fähigkeiten eines möglichen Pächters oder Nachfolgers werden vom Referenten als gewöhnliches Risiko bzw als Chance und nicht als Unwägbarkeit eingestuft. Hinzu kommt, dass der Bw durch die Fähigkeiten seines Sohnes nicht im geringsten daran gehindert gewesen wäre, den Betrieb wie ursprünglich vorgesehen an den Sohn weiter zu verpachten, ohne ihn aufzugeben. Dies bedeutet zusammenfassend, dass keine Unwägbarkeiten im hier

für maßgeblich erachteten Sinn zum Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus seinem Betriebsvermögen geführt haben.

Aus den folgenden Gründen ist vielmehr davon auszugehen, dass der Bw bereits im Investitionszeitpunkt (2004) eine baldige Betriebsaufgabe zumindest für eine von mehreren realistischen Varianten angesehen hat und dass er im Jahr 2005, nach reiflicher Überlegung, völlig frei von faktischem, wirtschaftlichen oder rechtlichen Zwang die Entscheidung zur Aufgabe seines Betriebes getroffen hat, sodass von einer Unvorhersehbarkeit nicht die Rede sein kann. Dabei wird nicht in Zweifel gezogen, dass der Bw im Investitionszeitpunkt eine Aufgabe seines Betriebes bewusst vermeiden wollte und im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen auch vermieden hat:

- Der Bw stand im Investitionszeitpunkt kurz vor Vollendung seines 60. Lebensjahres.
- Der Bw hat im Streitjahr seinen Betrieb vorerst auf die Dauer von 3 Jahren an seinen Sohn Hannes verpachtet.
- Er hat seine Gewerbeberechtigung mit 30.6.2004 ruhend gemeldet.
- Er ist zum 1.7.2004 infolge langer Versicherungsdauer in Pension getreten ist. Der Eintritt in die Alterspension hat erfahrungsgemäß einen zumindest mehrmonatigen Vorlauf. Dies wird durch eine telefonische Aussage der Ehegattin des Bw untermauert, wonach ihrem Ehegatten von der Pensionsversicherungsanstalt bereits im Herbst 2003 mitgeteilt worden sei, dass er im Juli des Folgejahres in Pension gehen könne, wobei davon auszugehen ist, dass dieser Auskunft eine Anfrage des Bw mehrere Monate zuvor vorausgegangen ist.
- Der Bw hat seinen Betrieb unstrittig am 30.6.2005 aufgegeben und die Gewerbekonzession zurückgelegt

Da also keine Unwägbarkeiten dazu geführt haben, dass die Wirtschaftsgüter rund ein Jahr nach deren Anschaffung aus dem Betriebsvermögen wieder ausgeschieden sind, handelt es sich bei ihnen um keine prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 12. März 2010